

NARODNE NOVINE

SLUŽBENI LIST REPUBLIKE HRVATSKE

GODIŠTE CLXXXVI, BROJ 61, ZAGREB, 21. SVIBNJA 2024. ISSN 0027-7932



S A D R Ź A J

STRANICA

1049 **Odluka** o objavljivanju Međunarodnih standarda kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, ostalih usluga s izražavanjem uvjerenja i povezanih usluga 1

HRVATSKA REVIZORSKA KOMORA

1049

Na temelju članka 106. stavka 2. točke 6. i članka 108. stavka 1. točke 2. Zakona o reviziji (»Narodne novine«, broj 127/17 i 27/24) i članka 17. točke 6. Statuta Hrvatske revizorske komore (»Narodne novine«, broj 58/18, 147/20 i 77/21), Upravno vijeće Hrvatske revizorske komore na sjednici održanoj 9. travnja 2024., donijelo je

ODLUKU

O OBJAVLJIVANJU MEĐUNARODNIH STANDARDA KONTROLE KVALITETE, REVIDIRANJA, UVIDA, OSTALIH USLUGA S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA I POVEZANIH USLUGA

I.

Objavljuju se sljedeći Međunarodni standardi kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, ostalih usluga s izražavanjem uvjerenja i povezanih usluga, izdanje 2020., koje je pripremio Međunarodni odbor za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) i u izvorniku objavila Međunarodna federacija računovođa (International Federation of

Accountants, IFAC), a Hrvatska revizorska komora, uz odobrenje IFAC-a, prevela na hrvatski jezik:

1. Međunarodni standard kontrole kvalitete 1, Kontrola kvalitete za društva koja obavljaju revizije i uvide u financijske izvještaje i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge (na snazi od 15. prosinca 2009.)

2. Međunarodni revizijski standard 200, Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma)

3. Međunarodni revizijski standard 210, Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana (na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma ili nakon tog datuma)

4. Međunarodni revizijski standard 220, Kontrola kvalitete za reviziju financijskih izvještaja (na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma)

5. Međunarodni revizijski standard 230, Revizijska dokumentacija (na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma)

6. Međunarodni revizijski standard 240, Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja (na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma)

7. Međunarodni revizijski standard 250 (izmijenjen), Razmatranje zakona i regulativa u reviziji financijskih izvještaja (na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2017. ili nakon tog datuma)

8. Međunarodni revizijski standard 260 (izmijenjen), Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje (na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma)

9. Međunarodni revizijski standard 265, Priopćavanje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu (na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma)
10. Međunarodni revizijski standard 300, Planiranje revizije financijskih izvještaja (na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma)
11. Međunarodni revizijski standard 315 (izmijenjen), Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja kroz stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja (na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju na 15. prosinca 2013. ili nakon tog datuma)
12. Međunarodni revizijski standard 320, Značajnost u planiranju i obavljanju revizije (na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma)
13. Međunarodni revizijski standard 330, Revizorove reakcije na procijenjene rizike (na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma)
14. Međunarodni revizijski standard 402, Revizijska razmatranja u vezi sa subjektom koji koristi rad uslužnih organizacija (na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma)
15. Međunarodni revizijski standard 450, Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tijekom revizije (na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma)
16. Međunarodni revizijski standard 500, Revizijski dokazi (na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma)
17. Međunarodni revizijski standard 501, Revizijski dokazi – posebna razmatranja za odabrane stavke (na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma)
18. Međunarodni revizijski standard 505, Eksterne konfirmacije (na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma)
19. Međunarodni revizijski standard 510, Početni revizijski angažmani – početna stanja (na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma)
20. Međunarodni revizijski standard 520, Analitički postupci (na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma)
21. Međunarodni revizijski standard 530, Revizijsko uzorkovanje (na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma)
22. Međunarodni revizijski standard 540 (izmijenjen), Revidiranje računovodstvenih procjena i povezanih objava (na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na ili nakon 15. prosinca 2019.)
23. Međunarodni revizijski standard 550, Povezane strane (na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma)
24. Međunarodni revizijski standard 560, Naknadni događaji (na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma)
25. Međunarodni revizijski standard 570 (izmijenjen), Vremenska neograničenost poslovanja (na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma)
26. Međunarodni revizijski standard 580, Pisane izjave (na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma)
27. Međunarodni revizijski standard 600, Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente) (na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma)
28. Međunarodni revizijski standard 610 (izmijenjen 2013.), Korištenje radom internih revizora (na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2014. ili nakon tog datuma)
29. Međunarodni revizijski standard 620, Korištenje radom revizorovog stručnjaka (na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma)
30. Međunarodni revizijski standard 700 (izmijenjen), Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima (na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma)
31. Međunarodni revizijski standard 701, Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora (na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma)
32. Međunarodni revizijski standard 705 (izmijenjen), Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora (na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma)
33. Međunarodni revizijski standard 706 (izmijenjen), Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora (na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma)
34. Međunarodni revizijski standard 710, Usporedne informacije – usporedni iznosi i usporedni financijski izvještaji (na snazi za revizije financijske izvještaje za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma)
35. Međunarodni revizijski standard 720 (izmijenjen), Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama (na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma)
36. Međunarodni revizijski standard 800 (izmijenjen), Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima posebne namjene (na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja završena na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma)
37. Međunarodni revizijski standard 805 (izmijenjen), Posebna razmatranja – revizije pojedinačnih financijskih izvještaja i određenih elemenata, računa ili stavaka financijskih izvještaja (na snazi za revizije za razdoblja završena na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma)
38. Međunarodni revizijski standard 810 (izmijenjen), Angažmani radi izvješćivanja o sažetim financijskim izvještajima (na snazi za angažmane radi izvješćivanja o sažetim financijskim izvještajima za razdoblja završena na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma)
39. Međunarodna smjernica revizijske prakse 1000, Posebna razmatranja u revidiranju financijskih instrumenata
40. Međunarodni revizijski standard 315 (izmijenjen 2019.), Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja (na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja započinju na 15. prosinca 2021. ili nakon tog datuma)

Usklađujuće i posljedične izmjene i dopune drugih međunarodnih standarda koje proizlaze iz MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.)

41. Međunarodni standard upravljanja kvalitetom 1, Upravljanje kvalitetom za društva koja obavljaju reviziju ili uvide u financijske izvještaje ili druge angažmane za izražavanje uvjerenja ili povezane usluge (na snazi od 15. prosinca 2022.)

42. Međunarodni standard upravljanja kvalitetom 2, Pregledi kvalitete angažmana (na snazi za revizije i uvide u financijske izvještaje za razdoblja koja počinju 15. prosinca 2022. ili nakon tog datuma, a za druge angažmane za izražavanje uvjerenja i povezane usluge na snazi je za usluge koje počinju 15. prosinca 2022. ili nakon tog datuma)

43. Međunarodni revizijski standard 220 (izmijenjen), Upravljanje kvalitetom za reviziju financijskih izvještaja (na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja počinju 15. prosinca 2022. ili nakon tog datuma)

Usklađujuće izmjene Međunarodnih revizijskih standarda (MRevS) i povezanih materijala koje proizlaze iz projekata upravljanja kvalitetom.

II.

Ovom Odlukom stavljanju se izvan snage:

– Odluka o objavljivanju Međunarodnih revizijskih standarda, Međunarodnih standarda kontrole kvalitete i Međunarodnih smjernica revizijske prakse (»Narodne novine«, broj 49/10)

– Odluka o objavljivanju Međunarodnog revizijskog standarda 315 (izmijenjen), Međunarodnog revizijskog standarda 610 (izmijenjen 2013.), Međunarodnog standarda za angažmane uvida 2400 (izmijenjen) (»Narodne novine«, broj 33/16), u dijelu objavljivanja Međunarodnog revizijskog standarda 315 (izmijenjen) i Međunarodnog revizijskog standarda 610 (izmijenjen 2013.)

– Odluka o objavljivanju Međunarodnog revizijskog standarda 260 (izmijenjen), Međunarodnog revizijskog standarda 570 (izmijenjen), Međunarodnog revizijskog standarda 700 (izmijenjen), Međunarodnog revizijskog standarda 701, Međunarodnog revizijskog standarda 705 (izmijenjen), Međunarodnog revizijskog standarda 706 (izmijenjen), Međunarodnog revizijskog standarda 720 (izmijenjen) (»Narodne novine«, broj 107/16)

– Odluka o objavljivanju Međunarodnog revizijskog standarda 250 (izmijenjen), Međunarodnog revizijskog standarda 800 (izmijenjen), Međunarodnog revizijskog standarda 805 (izmijenjen), Međunarodnog revizijskog standarda 810 (izmijenjen) (»Narodne novine«, broj 3/19)

– Odluka o objavljivanju Međunarodnog standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3000 (izmijenjen), Međunarodnog revizijskog standarda 540 (izmijenjen) (»Narodne novine«, broj 71/19), u dijelu objavljivanja Međunarodnog revizijskog standarda 540 (izmijenjen)

– Odluka o objavljivanju Međunarodnog revizijskog standarda 315 (izmijenjen 2019.) i usklađujuće i posljedične izmjene i dopune drugih međunarodnih standarda koje proizlaze iz Međunarodnog revizijskog standarda 315 i Međunarodnog standarda za povezane usluge 4400 (izmijenjen) (»Narodne novine«, broj 82/21), u dijelu objavljivanja Međunarodnog revizijskog standarda 315 (izmijenjen 2019.)

– Odluka o objavljivanju Međunarodne smjernice revizijske prakse 1000, Međunarodnog standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3410, Međunarodnog standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3420, Međunarodnog standarda za povezane usluge 4410 (izmijenjen) (»Narodne novine«, broj 17/22), u dijelu objavljivanja Međunarodne smjernice revizijske prakse 1000

– Odluka o objavljivanju Međunarodnog revizijskog standarda 220 (izmijenjen), Međunarodnog standarda upravljanja kvalitetom 1, Međunarodnog standarda upravljanja kvalitetom 2 (»Narodne novine«, broj 105/22).

Klasa: 011-01/24-01/1

Urbroj: 251-442-01-24-01

Zagreb, 9. travnja 2024.

Predsjednik
Hrvatske revizorske komore
Berislav Horvat, v. r.

MEĐUNARODNI STANDARDI KONTROLE KVALITETE, REVIDIRANJA, UVIDA, OSTALIH USLUGA S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA I POVEZANIH, IZDANJE 2020.

PREDGOVOR MEĐUNARODNIM STANDARDIMA KONTROLE
KVALITETE, REVIDIRANJA, UVIDA, IZRAŽAVANJA
UVJERENJA I POVEZANIH USLUGA
(Stupa na snagu 15. prosinca 2011.)

SADRŽAJ

| | |
|---|---------|
| | Točka |
| Uvod | 1 – 2 |
| IAASB-ovi standardi | 3 – 4 |
| Mjerodavni standardi IAASB-a | 3 – 4 |
| Mjerodavnost koja se pridaje Međunarodnim standardima koje je izdao Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja | 5 – 19 |
| Međunarodni revizijski standardi | 11 |
| Međunarodni standardi kontrole kvalitete | 12 |
| Ostali međunarodni standardi | 13 – 16 |
| Profesionalna prosudba | 17 |
| Primjenjivost međunarodnih standarda | 18 – 19 |
| Nemjerodavni materijali | 20 – 24 |
| Međunarodne smjernice revizijske prakse | 21 – 22 |
| Smjernice prakse koje se odnose na druge međunarodne standarde | 23 |
| Publikacije stručnog osoblja | 24 |
| Jezik | 25 |

Uvod

- Ovaj Predgovor *Međunarodnim standardima kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, drugih usluga za izražavanje uvjerenja i povezanih usluga* izdaje se kako bi se olakšalo razumijevanje opsega i mjerodavnosti standarda koje izdaje Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (International Auditing and Assurance Board – dalje u tekstu: IAASB), kako je navedeno u IAASB-ovim Uvjetima djelovanja.
- IAASB se zalaže za cilj koji je razvoj skupa međunarodnih standarda i drugih objava koje su općeprihvaćene širom svijeta. Članovi IAASB-a djeluju u zajedničkom interesu javnosti u cjelini i računovodstvene profesije u svjetskim razmjerima. To ih može dovesti u položaj da u vezi s nekim pitanjem imaju stav koji nije u skladu s postojećom praksom u njihovoj zemlji ili društvu ili nije u skladu sa stajalištem onih koji su ih predložili za članstvo u IAASB-u.

Objave IAASB-a**Mjerodavni standardi IAASB-a**

- Standardi IAASB-a uređuju reviziju, uvid, druga izražavanja uvjerenja i povezane usluge koje se obavljaju u skladu Međunarodnim standardima. Oni nisu iznad državnih zakona ili propisa koji uređuju reviziju povijesnih financijskih izvještaja ili angažmane za izražavanje uvjerenja u vezi s drugim informacijama u određenoj zemlji koje je potrebno primjenjivati u skladu s nacionalnim standardima te zemlje. U slučaju da se lokalni zakoni ili propisi razlikuju od, ili su u sukobu sa standardima IAASB-a o određenoj problematiki, angažman koji se obavlja u skladu s lokalnim zakonima ili propisima neće automatski biti u skladu sa standardima IAASB-a. Profesionalni računovođa ne smije iskazivati usklađenost sa standardima IAASB-a, osim ako je profesionalni računovođa u potpunosti ispunio sve standarde relevantne za angažman.
- Mjerodavni standardi IAASB-a su Međunarodni standardi koji se izdaju u skladu s propisanim postupkom IAASB-a.

Područja primjene Međunarodnih standarda koje je izdao Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja

- Međunarodni revizijski standardi (MRevS) (International Auditing Standards – ISA) trebaju se primijeniti u reviziji povijesnih financijskih informacija.
- Međunarodni standardi za angažmane uvida (MSU) (International Standards on Review Engagements – ISRE) trebaju se primijeniti u uvidu u povijesne financijske informacije.
- Međunarodni standardi za angažmane za izražavanje uvjerenja (MSIU) (International Standards on Assurance Engagements – ISAE) trebaju se primijeniti u angažmanima koji nisu revizije ili uvidi u povijesne financijske informacije.
- Međunarodni standardi za povezane usluge (MSPU) (International Standards on Related Services – ISRS) trebaju se primijeniti na angažmane za kompilacije, angažmane za primjenu dogovorenih postupaka na informacijama i druge angažmane za obavljanje drugih povezanih usluga kako ih je odredio IAASB.
- MRevS-ovi, MSU-ovi, MSIU-ovi i MSPU-ovi zajednički se nazivaju standardima IAASB-a za obavljanje angažmana.
- Međunarodni standardi kontrole kvalitete (International Standards on Quality Control – ISQC) trebaju se primijeniti na sve usluge obuhvaćene IAASB-ovim standardima za obavljanje angažmana.

Međunarodni revizijski standardi

- MRevS-ovi su napisani u kontekstu revizije financijskih izvještaja¹ koju obavlja neovisni revizor. Kad se primjenjuju na revizije drugih povijesnih financijskih informacija potrebno ih je prilagoditi kako je nužno u danim okolnostima. Mjerodavnost MRevS-ova navedena je u MRevS-u 200.²

Međunarodni standardi kontrole kvalitete

- MSKK-ovi su napisani kako bi se primjenjivali na društva u pogledu svih njihovih angažmana koji potpadaju pod standarde IAASB-a za obavljanje angažmana. Mjerodavnost MSKK-ova navedena je u uvodu MSKK-ova.

¹ Ako nije drugačije navedeno, »financijski izvještaji« znače financijske izvještaje koji se sastoje od povijesnih financijskih informacija.

² ISA 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*

Ostali međunarodni standardi

- Neki međunarodni standardi utvrđeni u točkama 6 – 8 sadržavaju: ciljeve, zahtjeve, materijale za primjenu i druge materijale s objašnjenjima, uvodni materijal i definicije. Te pojmove treba tumačiti na izravno analogan način s načinom na koji se oni objašnjavaju u kontekstu MRevS-a i revizije financijskih izvještaja u MRevS-u 200.
- Ostali međunarodni standardi utvrđeni u točkama 6 – 8 sadržavaju osnovna načela i bitne postupke (utvrđene podebljanim slovima tipa i riječju »treba«) zajedno s povezanim smjernicama u obliku materijala s objašnjenjima i drugih materijala, uključujući dodatke. Osnovna načela i bitne postupke treba razumjeti i primijeniti u kontekstu materijala s objašnjenjima i drugih materijala koji pružaju smjernice za njihovu primjenu. Stoga je potrebno razmotriti cijeli tekst nekog standarda kako bi se razumjela i primijenila osnovna načela i bitni postupci.
- Osnovna načela i bitni postupci nekog standarda primjenjuju se u svim slučajevima kad su relevantni u okolnostima angažmana. Međutim, u iznimnim okolnostima profesionalni računovođa može procijeniti da je potrebno odstupiti od relevantnog bitnog postupka kako bi se postigla svrha tog postupka. Kad se takva situacija pojavi, profesionalni računovođa dužan je dokumentirati kako obavljeni alternativni postupci postižu svrhu postupka i, osim ako nije na drugačiji način jasno, razloge za neprimjenu. Pojavljivanje potrebe profesionalnog računovođe za neprimjenom relevantnog bitnog postupka očekuje se samo ako bi u posebnim okolnostima angažmana taj postupak bio neučinkovit.
- Dodaci, koji su dio materijala za primjenu, sastavni su dio standarda. Svrha i namjena dodatka objašnjeni su u tijelu odnosno standarda ili unutar naslova i uvoda samog dodatka.

Profesionalna prosudba

- Primjena Međunarodnih standarda zahtijeva od profesionalnog računovođe korištenje profesionalne prosudbe pri njihovoj primjeni.

Primjenjivost međunarodnih standarda

- Područje uređivanja, datum stupanja na snagu i svako posebno ograničenje primjenjivosti određenog Međunarodnog standarda jasno je navedeno u Standardu. Osim ako u Međunarodnom standardu nije drugačije navedeno, profesionalnom računovođi dopušteno je primjenjivati Međunarodni standard prije datuma stupanja na snagu koji je u njemu naveden.
- Međunarodni standardi relevantni su za angažmane u javnom sektoru. Kad je primjereno, uključuju se dodatna razmatranja specifična za subjekte iz javnog sektora:
 - unutar teksta Međunarodnog standarda u slučaju MRevS-ova i MSKK-ova;
 - u Perspektivi javnog sektora (PJS) (Public Sector Perspective – PSP) koja se pojavljuje na kraju drugih Međunarodnih standarda.

Nemjerodavni materijal

- Nemjerodavni materijal uključuje Smjernice prakse koje je izdao IAASB i publikacije stručnog osoblja. Nemjerodavni materijal nije dio Međunarodnih standarda IAASB-a.

Međunarodne smjernice revizijske prakse

- Međunarodne smjernice revizijske prakse (MSRP) (International Auditing Practice Notes – IAPN) ne nameću dodatne

zahtjeve revizorima izvan onih uključenih u MRevS-ove niti mijenjaju odgovornost revizora za pridržavanje svih MRevS-ova koji su relevantni za reviziju. MSRP-ovi pružaju praktičnu pomoć revizorima. Namijenjeni su širenju od strane odgovornih za nacionalne standarde ili korištenju pri pisanju odgovarajućeg nacionalnog materijala. One također pružaju materijal koji društva mogu koristiti u razvoju svojih programa osposobljavanja i internih smjernica.

22. Ovisno o vrsti obuhvaćenih tema, MSRP može pomoći revizoru u:
- stjecanju razumijevanja okolnosti subjekta i donošenju prosudbi o utvrđivanju i procjeni rizika značajnih pogrešnih prikazivanja;
 - donošenju prosudbi o tome kako reagirati na procijenjene rizike, uključujući prosudbe o postupcima koji mogu biti prikladni u danim okolnostima;
 - rješavanju pitanja izvješćivanja, uključujući formiranje mišljenja o financijskim izvještajima i komuniciranju s onima koji su zaduženi za upravljanje.

Smjernice za praksu koje se odnose na druge Međunarodne standarde

23. IAASB također može izdati Međunarodne smjernice za praksu angažmana uvida u financijske izvještaje (MSPAU) (International Review Engagement Practice Notes – IREPN), Međunarodne smjernice za praksu angažmana za izražavanje uvjerenja (MSPAUI) (International Assurance Engagement Practice Notes – IAEPN) i Međunarodne smjernice za praksu povezanih usluga (MSPPU) (International Related Services Practice Notes – IRS-PN) kako bi služile istoj svrsi za MSU-ove, MSIU-ove i MSPU-ove.

Publikacije stručnog osoblja

24. Publikacije stručnog osoblja koriste se za podizanje svjesnosti praktičara o značajnim novim ili dolazećim pitanjima upućivanjem na postojeće zahtjeve i materijal za primjenu ili za usmjerenje njihove pozornosti na relevantne odredbe standarda IAASB-a.

Jezik

25. Jedini službeni tekst IAASB-ovog Međunarodnog standarda, Smjernice za praksu, nacrt za raspravu ili druge publikacije jest onaj koji je IAASB objavio na engleskom jeziku.

POJMOVNIK³

(siječanj 2020.)

**Analički postupci (Analytical procedures)* – ocjenjivanje financijskih informacija analiziranjem vjerojatnih odnosa između financijskih i nefinancijskih podataka. Analički postupci također uključuju takva ispitivanja, koja su nužna, za uočene fluktuacije i odnose koji nisu u skladu s ostalim relevantnim informacijama ili koji značajno odstupaju od predviđenih iznosa.

³* Označuje pojam koji je definiran u MRevS-ovima.

[†] Označuje pojam koji je definiran u MSKK 1.

¹ U slučaju angažmana u javnom sektoru pojmove u ovom Pojmovniku treba čitati u značenju koje imaju njihovi ekvivalenti iz javnog sektora.

Tamo gdje računovodstveni pojmovi nisu definirani u objavama Odbora za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB), čitatelji se upućuju na Pojmovnik koji je objavio Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (International Accounting Standards Board – IASB).

Angažman s izražavanjem uvjerenja – Angažman u kojem praktičar ima za cilj pribaviti dostatne i primjerene dokaze radi izražavanja zaključka koji je oblikovan kako bi se povećao stupanj povjerenja namjeravanih korisnika, koji nisu odgovorna strana, u informacije o predmetnom pitanju (tj. ishodu mjerenja ili ocjenjivanja osnovnog predmetnog pitanja u odnosu na kriterije). Svaki angažman s izražavanjem uvjerenja razvrstava se u dvije dimenzije:

- (i) ili angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja ili angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja:
- a. Angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja – angažman s izražavanjem uvjerenja u kojem praktičar smanjuje rizik angažmana na prihvatljivo nisku razinu u okolnostima angažmana kao temelj za praktičarev zaključak. Praktičarev zaključak izražava se u obliku koji prenosi praktičarevo mišljenje o ishodu mjerenja ili ocjenjivanja osnovnog predmetnog pitanja u odnosu na kriterije.
 - b. Angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja – angažman s izražavanjem uvjerenja u kojemu praktičar smanjuje rizik angažmana na razinu koja je prihvatljiva u danim okolnostima angažmana, ali gdje je taj rizik veći nego kod angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja; to je osnova za izražavanje zaključka u obliku koji prenosi je li, na temelju obavljenih postupaka i prikupljenih dokaza, praktičar uočio pitanja zbog kojih bi praktičar stekao uvjerenje da je/su informacija/informacije o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazane. Vrsta, vremenski raspored i opseg obavljenih postupaka u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja su ograničeni u usporedbi s onim koji su nužni u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja, ali su planirani radi stjecanja razine uvjerenja koja je smisljena prema profesionalnoj prosudbi praktičara. Da bi bila smisljena, razina uvjerenja koju stječe praktičar trebala bi poboljšati povjerenje namjeravanih korisnika u informacije o predmetnom pitanju do stupnja koji je jasno viši od beznačajnog.
- (ii) ili atestacijski angažman ili izravni angažman:
- a. Atestacijski angažman – angažman s izražavanjem uvjerenja u kojem strana koja je različita od praktičara mjeri ili ocjenjuje osnovno predmetno pitanje putem usporedbe s kriterijima. Strana koja nije praktičar također često prezentira rezultirajuće informacije o predmetnom pitanju u izvještaju ili izjavi. U nekim slučajevima, međutim, informacije o predmetnom pitanju mogu biti prezentirane od strane praktičara u izvješću s izražavanjem uvjerenja. U atestacijskom angažmanu, praktičarev zaključak odnosi se na to jesu li informacije o predmetnom pitanju bez značajnih pogrešnih prikazivanja. Praktičarev zaključak može biti izražen u odnosu na:
 - i. osnovno predmetno pitanje i primjenjive kriterije;
 - ii. informaciju o predmetnom pitanju i primjenjivim kriterijima; ili
 - iii. izjavu danu od primjerene(ih) strane/strana.
 - b. Izravni angažman – angažman s izražavanjem uvjerenja u kojem praktičar mjeri ili ocjenjuje osnovno predmetno pitanje usporedbom s primjenjivim kriterijima i u kojem praktičar prezentira rezultirajuće informacije o predmetnom pitanju kao dio, ili kao prilog, izvješća s izražavanjem uvjerenja. U izravnom angažmanu praktičarev zaključak obuhvaća izvještaj o ishodu mjerenja ili ocjenjivanja osnovnog predmetnog pitanja putem usporedbe s kriterijima.

Angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja (Limited assurance engagement) – vidjeti *Angažman s izražavanjem uvjerenja (Assurance engagement)*.

Angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja (Reasonable assurance engagement) – vidjeti *Angažman s izražavanjem uvjerenja (Assurance engagement)*.

Angažman za kompilaciju (Compilation engagement) – angažman u kojem praktičar koristi znanje iz područja računovodstva i financijskog izvještavanja radi pružanja pomoći menadžmentu u prikupljanju i prezentiranju financijskih informacija subjekta u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja i izvješćuje sukladno zahtjevima ovog MSPU-a. U MSPU 4410 (izmijenjen) pojmovi »kompilirati«, »kompiliranje« i »kompilirani« koriste se u ovom kontekstu.

Angažman za obavljanje dogovorenih postupaka (Agreed-upon procedures engagement) – angažman u kojem je revizor angažiran kako bi obavio one postupke revizijske prirode o kojima su se dogovorili revizor, subjekt i odgovarajuće treće strane te izvijestio o činjeničnim nalazima. Primatelji izvješća moraju oblikovati vlastite zaključke temeljem revizorskog izvješća. Izvješće je namijenjeno samo stranama koje su sudjelovale u ugovaranju postupaka, jer ostali, koji nisu upoznati s razlozima odabira postupaka, mogu krivo tumačiti rezultate.

Angažman za obavljanje uvida (Review engagement) – cilj angažmana za obavljanje uvida jest omogućiti revizoru davanje izjave o tome je li uočio, na temelju postupaka koji ne pružaju sve dokaze koji bi bili potrebni u slučaju obavljanja revizije, postojanje nečega zbog čega smatra da financijski izvještaji nisu pripremljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

*†*Angažirani partner (Engagement partner)*⁴ – partner ili druga osoba u društvu koja je odgovorna za angažman i njegovo obavljanje i za izvješće koje se izdaje u ime društva te koja, kad se to zahtijeva, ima odgovarajuće ovlaštenje od profesionalnog, zakonskog ili regulatornog tijela. Pojam »angažirani partner« treba čitati u značenju ekvivalenta u javnom sektoru kad je to relevantno.

**Angažirani partner za grupu (Group engagement partner)* – partner ili druga osoba u društvu koja je odgovorna za angažman revizije grupe i njegovo obavljanje te za revizorsko izvješće o financijskim izvještajima grupe koje se izdaje u ime društva. Ako se revizija grupe obavlja kao zajednička revizija, partneri zajedničke revizije i njihovi angažirani timovi zajednički čine angažiranog partnera za grupu i angažirane timove za grupu.

*†*Angažirani tim (Engagement team)* – svi partneri i stručno osoblje koje sudjeluje u obavljanju angažmana i svaka osoba koju je angažiralo društvo ili umreženo društvo, a koja sudjeluje u obavljanju postupaka za angažman. To isključuje revizorovog eksternog stručnjaka kojeg angažira društvo ili umreženo društvo. Pojam »angažirani tim« također isključuje pojedince iz klijentove funkcije interne revizije koji pružaju izravnu pomoć u revizijskom angažmanu kad je vanjski revizor usklađen s zahtjevima MReV-S-a 610 (izmijenjen 2013.).⁵

*†*Angažirani tim (u kontekstu MSIU 3000 (izmijenjen) – Engagement team (in the context of MSIU 3000 (Revised))*⁶ – Svi partneri i

stručno osoblje koje obavlja angažman i svi pojedinci koje angažira društvo ili umreženo društvo koji obavljaju postupke na angažmanu. To isključuje praktičarevog eksternog stručnjaka kojeg angažira društvo ili umreženo društvo.

**Angažirani tim za grupu (Group engagement team)* – partneri, uključujući angažiranog partnera za grupu, i stručno osoblje koje utvrđuje opću strategiju revizije grupe, komuniciraju s revizorima komponenti, obavljaju poslove vezane za proces konsolidacije i ocjenjuju zaključke izvedene iz revizijskih dokaza kao osnove za formiranje mišljenja o financijskim izvještajima grupe.

**Anomalija (Anomaly)* – pogrešno prikazivanje ili devijacija koja dokazivo nije reprezentativna za pogrešna prikazivanja ili devijacije u populaciji.

Aplikacijske kontrole u informacijskim tehnologijama (Application control in information technology) – ručni ili automatizirani postupci koji uobičajeno djeluju na razini poslovnog procesa. Prema vrsti mogu biti sprječavajući ili otkrivajući i oblikovani su kako bi osigurali integritet računovodstvenih evidencija. U skladu s tim, aplikacijske kontrole odnose se na postupke koji se primjenjuju pri iniciranju, evidentiranju, obrađivanju i izvještavanju transakcija ili drugih financijskih podataka.

Bazna godina (Base year) – određena godina ili prosjek više godina u odnosu na koje se uspoređuju emisije subjekta tijekom vremena.

**Čimbenici rizika prijevare (Fraud risk factors)* – događaji ili uvjeti koji ukazuju na poticaj ili pritisak da se počinji prijevara ili pruži prilika za počinjenje prijevare.

Daljnji postupci (Further procedures) – postupci koji se obavljaju kao reakcija na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja, uključujući testove kontrola (ako ih ima), testove detalja i analitičke postupke.

**Datum financijskih izvještaja (Date of the financial statements)* – datum kraja posljednjeg razdoblja obuhvaćenog financijskim izvještajima.

**Datum izdavanja financijskih izvještaja (Date the financial statements are issued)* – datum na koji su revizorsko izvješće i revidirani financijski izvještaji postali dostupni trećim osobama.

†*Datum izvješća (u vezi s kontrolom kvalitete) (Date of report (in relation to quality control))* – datum koji je odabrao praktičar u javnoj praksi za datiranje izvješća.

**Datum odobranja financijskih izvještaja (Date of approval of the financial statements)* – datum na koji su sastavljeni svi izvještaji koji obuhvaćaju financijske izvještaje, uključujući povezane bilješke uz financijske izvještaje, i kada su oni s priznatom ovlašću potvrdili da su preuzeli odgovornost za njih.

**Datum revizorskog izvješća (Date of the auditor's report)* – datum s kojim je revizor datirao izvješće o financijskim izvještajima u skladu s MReV-S-om 700 (izmijenjen)⁷.

Dokazi (Evidence) – Informacije koje koristi praktičar pri donošenju svojeg zaključka. Dokazi uključuju i informacije koje su sadržane u relevantnim informacijskim sustavima, ako postoje, i druge informacije. Za potrebe MSIU-ova:

- (i) dostatnost dokaza je mjera kvantitete dokaza;
- (ii) primjerenost dokaza je mjera kvalitete dokaza.

**Dokazni postupak (Substantive procedure)* – revizijski postupak oblikovan radi otkrivanja značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje. Dokazni postupci obuhvaćaju:

- (a) testove detalja (za klase transakcija, stanja račun i objavljivanja); i
- (b) dokazne analitičke postupke.

⁴ »Angažirani partner«, »partner« i »društvo«, kada je primjenjivo, trebaju se shvaćati u značenjima koja imaju njihove istoznačnice u javnom sektoru.

⁵ ISA 610 (izmijenjen 2013.), *Korištenje radom internih revizora*, postavlja granice korištenju izravne pomoći. Također potvrđuje da vanjskom revizoru zakon ili regulative može zabranjivati dobivanje izravne pomoći od internih revizora. Stoga je korištenje izravne pomoći ograničeno na situacije u kojima je to dopušteno.

⁶ MSIU 3000 (izmijenjen), *Angažmani s izražavanjem uvjerenja različiti od revizije ili uvida u povijesne financijske informacije*

⁷ MReV-S 700 (izmijenjen), *Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima*

†*Dokumentacija angažmana (Engagement documentation)* – evidencija obavljenog posla, pribavljenih rezultata i zaključaka do kojih je došao praktičar (ponekad se koristi naziv radna dokumentacija ili radni papiri).

Dopunske informacije (Supplementary informations) – informacije prezentirane zajedno s financijskim izvještajima koje nisu zahtijevane okvirom financijskog izvještavanja primijenjenim pri sastavljanju financijskih izvještaja, obično prikazane u dopunskim tablicama ili dodatnim bilješkama.

**Dopunske kontrole u subjektu korisniku (Complementary user entity controls)* – kontrole za koje uslužna organizacija pretpostavlja, pri oblikovanju svojih usluga, da će ih implementirati subjekti korisnici i koje su, ako su nužne za postizanje ciljeva kontroliranja, identificirane u opisu njezinog sustava.

**Dostatnost (revizijskih dokaza) (Sufficiency (of audit evidence))* – mjera za količinu revizijskih dokaza. Na količinu potrebnih revizijskih dokaza utječe revizorova procjena rizika pogrešnog prikazivanja kao i kvaliteta takvih revizijskih dokaza.

*†*Društvo (Firm)* – samostalni praktičar kao pojedinac, ortaštvo ili korporacija ili drugi subjekt profesionalnih računovođa. Pojam »društvo« treba čitati u značenju njegovih ekvivalenata u javnom sektoru, ako je relevantno.

*† *Društvo mreže (Network firm)* – društvo ili subjekt koji pripada mreži.

**Element (Element)* – vidjeti *Element financijskog izvještaja (Element of a financial statement)*.

**Element financijskog izvještaja (u kontekstu MRevS-a 805 (izmijenjen)*) (Element of a financial statement (in the context of ISA 805 (Revised)))* – element, račun ili stavka financijskog izvještaja.

Emisije (Emissions) – emisije stakleničkih plinova koje su tijekom relevantnog razdoblja emitirane u atmosferu ili bi bile emitirane u atmosferu da nisu uhvaćene i usmjerene u ponor. Emisije se mogu kategorizirati kao:

Izravne emisije (poznate i kao emisije iz opsega 1), odnosno emisije iz izvora koji su u vlasništvu subjekta ili pod njegovom kontrolom.

Neizravne emisije, odnosno emisije koje su posljedica aktivnosti subjekta, ali koje se javljaju na izvorima koji su u vlasništvu ili pod kontrolom drugog subjekta. Neizravne emisije mogu se dodatno kategorizirati kao:

Emisije iz opsega 2., su povezane s energijom koja se distribuira subjektu i koju on konzumira.

Emisije iz opsega 3., su sve ostale neizravne emisije.

Emisijski faktor (Emissions factor) – matematički faktor ili omjer za pretvaranje mjere aktivnosti (na primjer, litara potrošenog goriva, prijedanih kilometara, broja životinja u stočarstvu ili tona proizvedenog proizvoda) u procjenu količine stakleničkih plinova povezanih s tom aktivnošću.

Emisijski odbici (Emissions deduction) – svaka stavka uključena u izvješće subjekta o stakleničkim plinovima koja se odbija od ukupnih emisija iskazanih u izvješću, ali koja nije uklanjanje; obično uključuje kompenzaciju ugljika, ali može uključivati i niz drugih instrumenata ili mehanizama kao što su krediti za uspješnost i emisijske jedinice koje priznaje regulatorna ili druga shema čiji je subjekt dio.

**Financijski izvještaji (Financial statements)* – strukturirano predstavljanje povijesnih financijskih informacija, uključujući objavljivanja, s namjerom priopćavanja o ekonomskim resursima ili obvezama subjekta u određenoj vremenskoj točki ili o njihovim promjenama tijekom razdoblja, u skladu s okvirom financijskog izvještavanja. Pojam »financijski izvještaji« uobičajeno upućuju na potpuni skup financijskih izvještaja sukladno odredbama primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, ali može upućivati i na zaseban financijski izvještaj. Objavljivanja obuhvaćaju objašnjavajuće ili opisne informacije koje se navode u skladu s zahtjevima, izričitim dopuštenjima ili ako su drugačije dopuštene primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, u temeljnim financijskim izvještajima ili u bilješkama ili ugrađivanjem u izvještaj putem unakrsnog upućivanja.

**Financijski izvještaji grupe (Group financial statements)* – financijski izvještaji koji uključuju financijske informacije više od jedne komponente. Pojam »financijski izvještaji grupe« odnosi se također i na kombinirane financijske izvještaje nastale objedinjavanjem financijskih informacija pripremljenih od strane komponenti koje nemaju maticu ali su pod zajedničkom kontrolom.

Financijski izvještaji ili informacije za međurazdoblja (Interim financial information or statements) – financijske informacije (mogu biti nepotpunije nego u cjelovitom skupu financijskih izvještaja, definiranom prethodno u ovom pojmovniku) objavljene na neki raniji međudatum (obično polugodišnji ili kvartalni) u odnosu na poslovnu godinu.

**Financijski izvještaji opće namjene (General purpose financial statements)* – financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom opće namjene.

**Financijski izvještaji posebne namjene (Special purpose financial statements)* – financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom posebne namjene.

**Funkcija interne revizije (Internal audit function)* – funkcija unutar subjekta koja obavlja aktivnosti s izražavanjem uvjerenja ili savjetovanja, a koja je oblikovana radi ocjenjivanja i poboljšanja učinkovitosti upravljanja subjektom, upravljanja rizicima i internih kontrolnih procesa.

Godišnji izvještaj (Annual report) – Dokument ili kombinacija dokumenata koje obično na godišnjoj osnovi priprema menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje u skladu sa zakonom, regulativom ili običajima, čija je svrha pružiti vlasnicima (ili sličnim dionicima) informacije o poslovanju subjekta te financijskim rezultatima i financijskom položaju subjekta koji su navedeni u financijskim izvještajima. Godišnje izvješće sadrži ili su mu priloženi financijski izvještaji i revizorsko izvješće te obično uključuje informacije o razvoju subjekta, njegovim budućim izgledima te rizicima i nesigurnostima, izjavu upravljačkog tijela subjekta i izvješća koja pokrivaju pitanja upravljanja.

Gornje ograničenje i trgovina (Cap and trade) – sustav koji određuje ukupna ograničenja emisija, dodjeljuje emisijske jedinice sudionicima i omogućuje im međusobnu trgovinu emisijskim jedinicama i emisijskim kreditima.

**Grupa (Group)* – sve komponente čije su financijske informacije uključene u financijske izvještaje grupe. Grupa ima uvijek više od jedne komponente.

Informacija o predmetnom pitanju (Subject matter information) – ishod mjerenja ili ocjenjivanja osnovnog predmetnog pitanja usporodbom s kriterijima, to jest, informacija koja rezultira iz primjene kriterija na osnovno predmetno pitanje.

* MRevS 805 (izmijenjen), *Posebna razmatranja – Revizije pojedinačnog financijskog izvještaja i određenih elemenata, računa ili stavaka financijskih izvještaja*

Informacijski sustav relevantan za financijsko izvještavanje (Information system relevant to financial reporting) – komponenta internih kontrola koja uključuje sustav financijskog izvještavanja i sastoji se od postupaka i evidencija ustanovljenih s ciljem iniciranja, evidentiranja, obrađivanja i izvještavanja transakcija poslovnog subjekta (kao i događaja i stanja) te za održavanje odgovornosti za povezanu imovinu, obveze i vlastiti kapital.

**Inherentni rizik (Inherent risk)* – vidjeti *Rizik značajnih pogrešnih prikazivanja (Risk of material misstatement)*.

Inkluzivna metoda (Inclusive method) – metoda postupanja s uslugama koje pruža poduslužna organizacija s time da opis sustava uslužne organizacije uključuje vrstu usluga koje pruža poduslužna organizacija i da su relevantni kontrolni ciljevi i povezane kontrole te poduslužne organizacije uključeni u opis sustava uslužne organizacije i u opseg angažmana revizora usluge.

**Interne kontrole (Internal control)* – proces koji je oblikovan, implementiran i održavan od strane onih koji su zaduženi za upravljanje, menadžmenta i ostalog osoblja kako bi se osiguralo razumno uvjerenje o postizanju ciljeva subjekta u vezi s pouzdanošću financijskog izvještavanja, učinkovitim i djelotvornim (efektivnim i efikasnim) poslovanjem i usklađenošću s primjenjivim zakonima i regulativom. Pojam »kontrolne« odnosi se na svaki aspekt jedne ili više komponenti internih kontrola.

**Interni revizori (Internal auditors)* – oni pojedinci koji obavljaju aktivnosti funkcije interne revizije. Interni revizori mogu pripadati odjelu interne revizije ili ekvivalentnoj funkciji.

**Ishod računovodstvene procjene (Outcome of an accounting estimate)* – stvarni novčani iznos koji nastaje kao posljedica okončanja transakcije/transakcija, događaja ili uvjeta na koje se odnosila računovodstvena procjena.

**Iskusni revizor (Experienced auditor)* – pojedinac (unutar ili izvan društva) s praktičnim revizijskim iskustvom i ima razumno poznavanje:

- (a) revizijskog procesa;
- (b) MRevS-ova i primjenjivih zakonskih i regulativnih zahtjeva;
- (c) poslovnog okruženja u kojem posluje subjekt; i
- (d) pitanja u vezi s revidiranjem i financijskim izvještavanjem relevantnim za djelatnost subjekta.

Istraživati (Investigate) – ispitivanje s ciljem razrješavanja pitanja nastalog obavljanjem drugih postupaka.

IT okruženje (IT environment) – politike i postupci koje subjekt implementira i infrastruktura informacijskih tehnologija (hardver, operacijski sustav, itd.) i aplikacijski softver koji subjekt koristi za podržavanje poslovnih aktivnosti i ostvarivanje poslovnih strategija.

Izjava uslužne organizacije (Service organization's statement) – pisana izjava o pitanjima na koje upućuje točka (b) definicije izvješća o opisu, oblikovanju i operativnoj učinkovitosti kontrola kod uslužne organizacije (u slučaju izvješća vrste 2) ili točke (b) definicije izvješća o opisu i oblikovanju kontrola kod uslužne organizacije (u slučaju izvješća vrste 1).

**Izravna pomoć (Direct assistance)* – korištenje internih revizora za obavljanje revizijskih postupaka pod usmjeravanjem, nadzorom i pregledom vanjskog revizora.

**Izuzetak (Exception)* – odgovor koji ukazuje na razliku između informacije za koju se zahtijevalo konfirmiranje, ili sadržane u evidencijama poslovnog subjekta, i informacije koju je dostavila strana od koje se zahtijevalo konfirmiranje.

**Izvjeshće o opisu i oblikovanosti kontrola uslužne organizacije (koje se u MRevS-u 402 naziva – izvješće vrste 1) (Report on the description and design of controls at a service organization (referred to in ISA 402⁹ as a type 1 report))* – izvješće koje obuhvaća:

- (a) opis sustava, kontrolnih ciljeva i povezanih kontrola uslužne organizacije koje su bile oblikovane i uvedene na određeni datum a sastavlja ga menadžment uslužne organizacije; i
- (b) izvješće revizora usluge s ciljem davanja razumnog uvjerenja koje uključuje mišljenje revizora usluge o opisu sustava uslužne organizacije, kontrolnim ciljevima i povezanim kontrolama i prikladnosti oblikovanja kontrola za postizanje određenih kontrolnih ciljeva.

**Izvjeshće o opisu i oblikovanosti kontrola uslužne organizacije (koje se u MRevS-u 3402¹⁰ naziva – izvješće vrste 1) (Report on the description and design of controls at a service organization (referred to in ISAE 3402 as a type 1 report))* – izvješće koje obuhvaća:

- (a) opis sustava uslužne organizacije sastavljen od te uslužne organizacije;
- (b) pisanu izjavu uslužne organizacije da, u svim značajnim odrednicama, i temeljno na prikladnim kriterijima:
 - (i) opis fer prezentira sustav uslužne organizacije kako je oblikovan i implementiran na specificirani datum;
 - (ii) kontrole koje se odnose na kontrolne ciljeve navedene u opisu sustava uslužne organizacije koji je sastavila uslužna organizacija su prikladno oblikovane; i
- (c) izvješće s izražavanjem uvjerenja revizora usluge koje daje zaključak o razumnom uvjerenju o pitanjima iz točke (b) (i)-(ii).

**Izvjeshće o opisu, oblikovanosti i operativnoj djelotvornosti kontrola uslužne organizacije (koje se u MRevS-u 402 naziva – izvješće vrste 2) (Report on the description, design and operating effectiveness of controls at a service organization (referred to in ISA 402 as a type 2 report))* – izvješće koje obuhvaća:

- (a) opis sustava uslužne organizacije, kontrolnih ciljeva i povezanih kontrola, njihovog oblikovanja i implementacije na određeni datum ili tijekom određenog razdoblja i, u nekim slučajevima, njihove operativne učinkovitosti tijekom određenog razdoblja a sastavlja ga menadžment uslužne organizacije; i
- (b) izvješće revizora usluge s ciljem davanja razumnog uvjerenja koje uključuje:
 - (i) mišljenje revizora usluge o opisu sustava uslužne organizacije, kontrolnim ciljevima i povezanim kontrolama, prikladnosti oblikovanja kontrola za postizanje određenih kontrolnih ciljeva i operativnoj učinkovitosti kontrola; i
 - (ii) opis testova kontrola, koje je obavio revizor usluge, i njihovih rezultata.

**Izvjeshće o opisu i oblikovanosti kontrola uslužne organizacije (koje se u MRevS-u 3402 naziva – izvješće vrste 2) (Report on the description and design of controls at a service organization (referred to in ISA 3402 as a type 2 report))* – izvješće koje obuhvaća:

- (a) opis sustava uslužne organizacije sastavljen od strane uslužne organizacije;
- (b) pisanu izjavu uslužne organizacije da, u svim značajnim odrednicama, i temeljno na prikladnim kriterijima:

⁹ MRevS 402, *Revizijska razmatranja u vezi sa subjektom koji koristi uslužne organizacije*

¹⁰ MRevS 402, *Revizijska razmatranja u vezi sa subjektom koji koristi uslužne organizacije*

- (i) opis fer prezentira sustav uslužne organizacije kako je oblikovan i implementiran kroz specificirano razdoblje;
 - (ii) kontrole koje se odnose na kontrolne ciljeve navedene u opisu sustava uslužne organizacije koji je sastavila uslužna organizacija bile su prikladno oblikovane kroz određeno razdoblje; i
 - (iii) kontrole koje se odnose na kontrolne ciljeve navedene u opisu sustava uslužne organizacije koji je sastavila uslužna organizacija bile su operativno učinkovite kroz određeno razdoblje; i
- (c) izvješće revizora usluge koji:
- (i) daje zaključak na temelju razumnog uvjerenja o pitanjima iz točke (b) (i) – (iii); i
 - (ii) uključuje opis testova kontrola i rezultate tih testova.

Izvješće o stakleničkim plinovima (GHG statement) – izvješće u kojem se prikazuju sastavni elementi i kvantificiraju emisije stakleničkih plinova subjekta za razdoblje (ponekad poznato kao inventar stakleničkih plinova) i, prema potrebi, usporedne informacije i objašnjavajuće bilješke, uključujući sažetak značajnih politika kvantificiranja i izvješćivanja. Izvješće subjekta o stakleničkim plinovima može uključivati i kategorizirani popis uklonjenih emisija ili emisijskih odbitaka. Ako angažman ne obuhvaća cijelo izvješće o SP, pojam »izvješće o SP« treba tumačiti kao onaj dio koji je obuhvaćen angažmanom. Izvješće o SP je »informacija o predmetnom pitanju« angažmana.¹¹

Izvor (Source) – fizička jedinica ili proces koji oslobađa stakleničke plinove u atmosferu.

Javni sektor (Public sector) – odnosi se na državne upravne organe, regionalne (primjerice, županijske, pokrajinske, teritorijalne) uprave i lokalne uprave (primjerice, gradske, mjesne) i povezane upravne organizacije (primjerice, agencije, odbori, komisije i poduzeća).

**Jedinice uzorka (Sampling units)* – pojedinačne stavke koje čine populaciju.

Gljučna revizijska pitanja (Key audit matters) – ona pitanja koja su po revizorovoj profesionalnoj prosudbi bila najznačajnija u revizija financijskih izvještaja za tekuće razdoblje. Ključna revizijska pitanja izabiru se iz pitanja koja su komunicirana onima koji su zaduženi za upravljanje.

Kompenzacija ugljika (Purchased offset) – emisijski odbitak u kojem subjekt plaća smanjenje emisija drugog subjekta (smanjenje emisija) ili povećanje uklanjanja emisija (poboljšanja kroz uklanjanje) drugog subjekta u usporedbi s hipotetskom polaznom osnovnom količinom.

**Komponenta (Component)* – subjekt ili poslovna aktivnost za koju menadžment grupe ili komponente sastavlja financijske informacije koje trebaju biti uključene u financijske izvještaje grupe.

**Kontrole na razini grupe (Group-wide controls)* – kontrole nad financijskim izvještavanjem grupe koje su oblikovane, implementirane i održavane od strane menadžmenta grupe.

Kontrole pristupa (Access controls) – postupci oblikovani radi ograničavanja pristupa on-line terminalima, programima i podacima. Kontrole pristupa sastoje se od autentifikacije korisnika («user authentication») i autorizacije korisnika («user authorization»). Autentifikacija korisnika uobičajeno je usmjerena na identificiranje korisnika primjenom jedinstvenih identifikatora za logiranje, lozinki, pristupnih kartica ili biometrijskih podataka. Autorizacija

korisnika sastoji se od pravila pristupa kako bi se odredili računalni resursi kojima može pristupiti pojedini korisnik. Takvi su postupci osobito oblikovani za sprječavanje ili otkrivanje:

- neovlaštenog pristupa on-line terminalima, programima i podacima;
- unosa neodobrenih transakcija;
- neovlaštenih izmjena datoteka;
- i
- uporabe računalnog programa koji nisu bili odobreni.

Kontrole u poduslužnoj organizaciji (Controls at a subservice organization) – Kontrole u poduslužnoj organizaciji radi pružanja razumnog uvjerenja o postizanju kontrolnog cilja.

Kontrole u uslužnoj organizaciji (Controls at the service organization) – Kontrole nad postizanjem kontrolnog cilja koji je pokriven izvješćem s izražavanjem uvjerenja revizora usluge.

Kontrolne aktivnosti (Control activities) – one politike i postupci koji pomažu da se provode nalozi menadžmenta. Kontrolne aktivnosti su komponenta internih kontrola.

Kontrolni cilj (Control objective) – cilj ili svrha pojedinog aspekta kontrola. Kontrolni ciljevi odnose se na rizike koje kontrole nastoje ublažiti.

**Kontrolni rizik (Control risk)* – vidjeti *Rizik značajnih pogrešnih prikazivanja (Risk of material misstatement)*.

Kontrolno okruženje (Control environment) – uključuje funkcije upravljanja i managementa te poimanje, svjesnost i djelovanje onih koji su zaduženi za upravljanje i menadžment u vezi s internim kontrolama subjekta i njihovom važnošću za subjekt. Okruženje kontrola je komponenta internih kontrola.

Korporativno upravljanje (Corporate Governance) – vidjeti *Upravljanje (Governance)*.

Kriteriji (Criteria) – referentne vrijednosti (benchmarks) koje se koriste za mjerenje ili ocjenjivanje osnovnog predmetnog pitanja. »Primjenjivi kriteriji« su kriteriji koji se koriste za određeni angažman.

Kvantifikacija (Quantification) – postupak određivanja količine stakleničkih plinova koji se izravno ili neizravno odnose na subjekt, a koje emitiraju (ili uklanjaju) određeni izvori (ili ponori).

Manji subjekt (Smaller entity) – subjekt koji uobičajeno ima kvalitativne karakteristike kao što su:

- (a) koncentracija vlasništva i menadžmenta u malom broju osoba (često u pojedincu-fizičkoj osobi ili pravnoj osobi koja je vlasnik subjekta pod uvjetom da vlasnik ima relevantne kvalitativne karakteristike); i
- (b) jedno ili više od sljedećeg:
 - (i) jasne ili nekomplikirane transakcije;
 - (ii) jednostavno knjigovodstvo;
 - (iii) mali broj djelatnosti i mali broj proizvoda unutar djelatnosti;
 - (iv) mali broj internih kontrola;
 - (v) mali broj razina menadžmenta s odgovornostima za širok raspon kontrola; ili
 - (vi) malobrojno osoblje sa širokim rasponom odgovornosti.

Ovo nisu sve kvalitativne karakteristike, niti su svojstvene samo manjim subjektima s time da manji subjekti ne moraju nužno imati sve navedene karakteristike.

¹¹ MSIU 3000 (izmijenjen), točka 12 (x).

**Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (International Financial Reporting Standards)* – Međunarodni standardi financijskog izvještavanja koje je izdao Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (International Accounting Standards Board).

**Menadžment (Management)* – osoba ili osobe s izvršnom dužnošću vođenja poslovanja subjekta. Za neke poslovne subjekte u nekim zakonodavstvima, menadžment uključuje neke ili sve od onih koji su zaduženi za upravljanje, primjerice, izvršne članove upravnog odbora ili vlasnika-menadžera.

**Menadžment grupe (Group management)* – menadžment odgovoran za sastavljanje financijskih izvještaja grupe.

Menadžment komponente (Component management) – menadžment koji je odgovoran za pripremanje financijskih izvještaja komponente.

**Menadžmentov stručnjak (Management's expert)* – pojedinac ili društvo koje ima stručnost u području izvan računovodstva ili revizije, čiji rad u tom području koristi subjekt kako bi mu to pomoglo u sastavljanju financijskih izvještaja.

**Menadžmentova točka procjene (Management's point estimate)* – iznos koji je kao računovodstvenu procjenu odabrao menadžment za priznavanje ili objavljivanje u financijskim izvještajima.

Metoda isključivanja (Carve-out method) – način postupanja s uslugama koje pruža poduslužna organizacija pri čemu opis sustava uslužne organizacije uključuje vrstu usluga koja pruža poduslužna organizacija, ali su relevantni kontrolni ciljevi i povezane kontrole isključene iz opisa sustava uslužne organizacije i iz opsega angažmana revizora usluge. Opis sustava uslužne organizacije i opseg angažmana revizora usluge uključuju kontrole u uslužnoj organizaciji za monitoring učinkovitosti kontrola u poduslužnoj organizaciji što može uključivati pregledavanje izvješća s izražavanjem uvjerenja o kontrolama u poduslužnoj organizaciji od strane uslužne organizacije.

Mjeritelj ili ocjenitelj (Measurer or evaluator) – Strana ili strane koje mjere ili ocjenjuju osnovno predmetno pitanje u odnosu na kriterije. Mjeritelj ili ocjenitelj posjeduje stručno znanje o osnovnom predmetnom pitanju.

**Modificirano mišljenje (Modified opinion)* – mišljenje s rezervom (*qualified opinion*), negativno mišljenje (*adverse opinion*) ili suzdržanost od mišljenja (*disclaimer of opinion*).

**Monitoring (u vezi s kontrolom kvalitete) (Monitoring (in relation to quality control))* – proces koji obuhvaća neprekidno razmatranje i ocjenjivanje sustava kontrole kvalitete društva, uključujući periodično provjeravanje odabranih dovršenih angažmana, oblikovan kako bi se omogućilo društvu stjecanje razumnog uvjerenja da njegov sustav kontrola kvalitete djeluje učinkovito.

Monitoring kontrola (Monitoring of control) – proces procjenjivanja učinkovitosti funkcioniranja internih kontrola tijekom vremena. On uključuje procjenjivanje oblikovanja i pravodobnosti djelovanja kontrola i poduzimanje nužnih korektivnih mjera uslijed promjena uvjeta. Monitoring kontrola je komponenta internih kontrola.

**Mreža (Network)* – veća struktura koja:

- (a) je usmjerena na kooperaciju, i
- (b) jasno ima za cilj stvaranje dobiti ili dijeljenje troškova ili dijeli zajedničko vlasništvo, kontrolu ili menadžment, zajedničke politike i postupke kontrole kvalitete, zajedničku poslovnu strategiju, korištenje zajedničkog brenda ili značajan dio profesionalnih resursa.

**Naknadni događaji (Subsequent events)* – događaji nastali između datuma financijskih izvještaja i datuma revizorskog izvješća i činjenice koje postanu poznate revizoru nakon datuma revizorskog izvješća.

Namjeravani korisnici (Intended users) – pojedinac ili pojedinci ili organizacija ili organizacije ili njihove skupine za koje praktičar očekuje da će koristiti izvješće s izražavanjem uvjerenja. U nekim slučajevima mogu postojati namjeravani korisnici različiti od onih na koje je adresirano izvješće s izražavanjem uvjerenja.

Naručitelj angažmana (Engaging party) – Strana/strane koje angažiraju praktičara za obavljanje angažmana s izražavanjem uvjerenja.

**Nedostaci u internim kontrolama (Deficiency in internal control)* – postoje kad:

- (a) je kontrola oblikovana, implementirana ili djeluje na takav način da ne može pravodobno spriječiti ili otkriti i ispraviti pogrešna prikazivanja u financijskim izvještajima; ili
- (b) nedostaje kontrola za pravodobno sprječavanje ili otkrivanje i ispravljanje pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima.

**Negativni zahtjev za konfirmacijom (Negative confirmation request)* – zahtjev da strana kojoj je poslan zahtjev za konfirmacijom odgovori izravno revizoru samo ako se ta strana ne slaže s informacijama koje su navedene u zahtjevu.

**Neispravljena pogrešna prikazivanja (Uncorrected misstatements)* – pogrešna prikazivanja koja je revizor akumulirao tijekom revizije i koja nisu ispravljena.

Neizvjesnost (Uncertainty) – pitanje kojem ishod ovisi o budućim radnjama ili događajima koji nisu pod izravnom kontrolom subjekta, ali mogu utjecati na financijske izvještaje.

**Nemodificirano mišljenje (Unmodified opinion)* – mišljenje koje izražava revizor kad zaključi da su financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.¹²

**Neodgovaranje (Non-response)* – propust strane kojoj se upućuje zahtjev za konfirmiranje da odgovori, djelomično ili u cijelosti, na zahtjev za pozitivno konfirmiranje ili kad je vraćen neuručeni zahtjev za konfirmiranje.

Neovisnost¹³ (Independence) – obuhvaća:

- (a) neovisnost mišljenja – mentalno stanje koje omogućava izražavanje zaključka bez utjecaja koji kompromitiraju profesionalnu prosudbu, čime se pojedincu omogućava djelovanje s integritetom, objektivno i s profesionalnim skepticizmom;
- (b) neovisnost u nastupu – izbjegavanje činjenica i okolnosti koje su toliko značajne da bi razumna i informirana treća osoba vjerojatno zaključila da je integritet, objektivnost ili profesionalni skepticizam društva ili člana revizijskog tima ili tima za izražavanje uvjerenja kompromitiran.

**Nepridržavanje (u kontekstu MRevS-a 250¹⁴) (Non-compliance (in the context of ISA 250))* – namjerna ili nenamjerna subjektova činidba koja je propuštanje djelovanja ili djelovanje protivno važećim zakonima i regulativi. Takvo djelovanje uključuje transakcije koje zaključuju oni koji su zaduženi za upravljanje, menadžment ili zaposlenici u svoje ime ili u ime ili za račun subjekta. Nepridržavanje ne uključuje osobno nedolično ponašanje (nepovezano s poslovnim aktivnostima subjekta) onih koji su zaduženi za upravljanje, menadžmenta ili zaposlenika subjekta.

¹² Točke 35-36 MRevS-a 700, uređuju izraze koji se koriste za izražavanje mišljenja u slučaju okvira fer prezentacije, odnosno okvira sukladnosti.

¹³ Kao što je definirano u IESBA Kodeksu etike za profesionalne računovođe (uključujući Međunarodne standarde neovisnosti) (IESBA Kodeks).

¹⁴ MRevS 250, Razmatranje zakona i regulativa u reviziji financijskih izvještaja

**Nesigurnost procjene (Estimation uncertainty)* – podložnost inherentnom nedostatku preciznosti u mjerenju.

Neusklađene financijske informacije (Unadjusted financial information) – financijske informacije subjekta na koje odgovorna strana primjenjuje pro forma usklađivanja.

Objavljene financijske informacije (Published financial information) – Financijske informacije subjekta ili stečenog ili otuđenog poslovanja koje su javno dostupne.

Ocijeniti (Evaluate) – identificirati i analizirati relevantna pitanja, uključujući obavljanje daljnjih postupaka kad su potrebni, kako bi se došlo do određenog zaključka u vezi s pitanjem. Pojam »ocjenjivanje«, po konvenciji, koristi se samo u vezi s rasponom pitanja, uključujući dokaze, rezultatima postupaka i učinkovitošću reakcija menadžmenta na rizike (vidjeti također *Procjena (Assess)*).

Odgovorna strana (Responsible party) – strana ili strane koje su odgovorne za osnovno predmetno pitanje.

**Odjeljak za isticanje pitanja (Emphasis of matter paragraph)* – odjeljak uključen u revizorsko izvješće koji se odnosi na pitanje primjereno prezentirano ili objavljeno u financijskim izvještajima i koje je, po revizorovoj prosudbi, od takve važnosti da je ključno za korisnikovo razumijevanje financijskih izvještaja.

**Odjeljak za ostala pitanja (Other Matter paragraph)* – odjeljak uključen u revizorsko izvješće koji se odnosi na pitanja koja nisu prezentirana ili objavljena u financijskim izvještajima i po revizorovoj prosudbi relevantna su korisnicima za razumijevanje revizije, revizorovih odgovornosti ili revizorskog izvješća.

Ograničeno uvjerenje (u kontekstu MSU 2400 (izmijenjen)) (Limited assurance (in the context of ISRE 2400 (Revised))) – razina stečenog uvjerenja gdje je rizik angažmana snižen na razinu koja je prihvatljiva u okolnostima angažmana kao osnovica za izražavanje zaključka u skladu s ovim MSU-om, ali gdje je taj rizik veći nego za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja. Kombinacija vrsta, vremenskog rasporeda i obujma postupaka pribavljanja dokaza je barem tolika da praktičar stekne smislenu razinu uvjerenja. Da bi bila smisljena, razina uvjerenja koju je stekao praktičar je ona za koju je vjerojatno da će povećati povjerenje namjeravanih korisnika u financijske izvještaje.

Okolišni rizik (Environmental risk) – u određenim okolnostima čimbenici relevantni za procjenjivanje inherentnog rizika pri utvrđivanju općeg plana revizije mogu uključivati rizik značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja uslijed pitanja zaštite okoliša.

Okolnosti angažmana (Engagement circumstances) – široki kontekst koji definira određeni angažman što uključuje: uvjete angažmana; uključujući radi li se o angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja ili angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja, karakteristike osnovnog predmetnog pitanja; kriterije za mjerenje ili ocjenjivanje; potrebe namjeravanih korisnika za informacijama; relevantne karakteristike odgovorne strane, mjeritelja ili ocjenitelja i strane koja angažira i njihovog okruženja; i druga pitanja, na primjer događaje, transakcije, uvjete i prakse koje mogu imati značajan utjecaj na angažman.

**Okvir fer prezentacije (Fair presentation framework)* – vidjeti *Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja (Applicable financial reporting framework)* i *Okvir opće namjene (General purpose framework)*.

**Okvir opće namjene (General purpose framework)* – okvir financijskog izvještavanja oblikovan za ispunjavanje zajedničkih informacijskih potreba širokog raspona korisnika. Okvir financijskog izvještavanja može biti okvir fer prezentacije ili okvir sukladnosti.

Pojam »okvir fer prezentacije« koristi se za označavanje okvira financijskog izvještavanja koji zahtijeva sukladnost sa zahtjevima okvira i:

- (i) izričito ili neizravno navodi da za postizanje fer prezentacije financijskih izvještaja može biti nužno da menadžment osigura objavljivanja povrh onih koje izričito zahtijeva okvir; ili
- (ii) izričito navodi kako može biti nužno da, radi postizanja fer prezentacije financijskih izvještaja, menadžment ne primijeni zahtjeve iz okvira. Očekuje se da će takvo neprimjenjivanje biti nužno samo u iznimno rijetkim okolnostima.

Pojam »okvir sukladnosti« koristi se za označavanje okvira financijskog izvještavanja koji zahtijeva sukladnost sa zahtjevima okvira, ali ne sadrži navode iz točke (i) ili (ii).¹⁵

**Okvir posebne namjene (Special purpose framework)* – okvir financijskog izvještavanja oblikovan za ispunjavanje potreba za informacijama posebnih korisnika. Okvir financijskog izvještavanja može biti okvir fer prezentacije ili okvir sukladnosti.¹⁶

**Okvir sukladnosti (Compliance framework)* – vidjeti *Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja (Applicable financial reporting framework)* i *Okvir opće namjene (General purpose framework)*.

Oni koji su zaduženi za upravljanje (Those charged with governance) – osoba ili osobe ili jedna ili više organizacija (primjerice, opunomoćenik) s odgovornošću za nadziranje strateškog usmjerenja subjekta i s obvezama koje su povezane s odgovornostima subjekta. To uključuje nadziranje procesa financijskog izvještavanja. Kod nekih subjekata u nekim zakonodavstvima, oni koji su zaduženi za upravljanje mogu uključivati osoblje menadžmenta, primjerice, izvršne članove upravnog odbora subjekta privatnog ili javnog sektora, ili vlasnike menadžere.¹⁷

Opća strategija revizije (Overall audit strategy) – određuje opseg, vremenski raspored i usmjerenje revizije te daje smjernice za razvijanje detaljnijeg plana revizije.

Opće kontrole informacijskih tehnologija (IT) (General IT-controls) – politike i postupci koji se odnose na mnoge aplikacije i podupiru učinkovito funkcioniranje aplikacijskih kontrola pomažući da se osigura ispravno djelovanje informacijskih sustava. Opće IT kontrole uobičajeno obuhvaćaju kontrole nad centrom podataka i funkcioniranjem mreže; nabavom, razvojem i održavanjem sistemskog softvera; sigurnošću pristupanja i nabavom, razvojem i održavanjem aplikacijskog sustava.

Opseg uvida (Scope of a review) – postupci uvida koji se smatraju potrebnim u danim okolnostima za ostvarenje cilja uvida.

Organizacijska granica (Organizational boundary) – granica koja određuje koje operacije treba uključiti u subjektovo izvješće o SP.

Osnovno predmetno pitanje (Underlying subject matter) – pojava koja se mjeri ili ocjenjuje primjenom kriterija.

**Osoblje (Personnel)* – partneri i stručno osoblje.

**Ostale informacije (Other information)* – financijske i nefinancijske informacije (osim financijskih izvještaja ili revizorskog izvješća o njima) koje su uključene u subjektovo godišnje izvješće.

Ostale informacije (u kontekstu MSIU 3000 (izmijenjen)) (Other information (in the context of ISAE 3000 (Revised))) – informacije (različite od informacije o predmetnom pitanju i izvješća o uvjerenju

¹⁵ ISA 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*, točka 13(a).

¹⁶ MRevS 200, točka 13(a).

¹⁷ Vidjeti točke A1-A8 MRevS-a 260, *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje*, u kojima se razmatraju raznolikosti struktura upravljanja.

o njima) koje su na osnovi zakon, regulative ili običaja uključene u dokument koji sadrži informacije o predmetnom pitanju i izvješće s izražavanjem uvjerenja o njima.

**Partner (Partner)* – svaki pojedinac s ovlaštenjem za obvezivanje društva u pogledu obavljanja angažmana za pružanje profesionalnih usluga.

**Pisana izjava (Written representation)* – pisana izjava koju menadžment daje revizoru radi potvrđivanja određenih pitanja ili podrške drugim revizijskim dokazima. Pisane izjave u tom kontekstu ne uključuju financijske izvještaje, u njima sadržane tvrdnje ili potkrepljujuće poslovne knjige i evidencije.

**Pismo o preuzimanju angažmana (Engagement letter)* – pisani uvjeti angažmana u obliku pisma.

**Početna stanja (Opening balances)* – stanja računa koja postoje na početku razdoblja. Temelje se na zaključnim saldima prethodnog razdoblja i odražavaju učinke transakcija i događaja prethodnih razdoblja i računovodstvenih politika primijenjenih u prethodnom razdoblju. Početna stanja također uključuju pitanja koja zahtijevaju objavljivanje, a postojala su na početku razdoblja, kao što su nepredviđena imovina i/ili nepredviđene obveze i preuzete obveze.

**Početni revizijski angažman (Initial audit engagement)* – angažman u kojemu ili:

- (a) financijski izvještaji za prethodno razdoblje nisu bili revidirani; ili
- (b) je financijske izvještaje za prethodno razdoblje revidirao revizor prethodnik.

**Poduslužna organizacija (Subservice organization)* – uslužna organizacija koju koristi druga uslužna organizacija radi obavljanja nekih usluga pruženih subjektima korisnicima a te usluge čine dio informacijskih sustava subjekata korisnika koje su relevantne za financijsko izvještavanje.

**Poduslužna organizacija (u kontekstu MSIU-a 3402) (Service organization (in the context of ISAE 3402))* – uslužna organizacija čije usluge koristi druga uslužna organizacije kako bi subjektima korisnicima usluga pružila usluge za koje je vjerojatno da su relevantne za dio internih kontrola subjekata korisnika koji se odnosi na financijsko izvještavanje.

**Pogreška (Error)* – nenamjerno pogrešno prikazivanje u financijskim izvještajima, uključujući propuštanje prikazivanja iznosa ili objavljivanja.

**Pogrešno prikazivanje (Misstatement)* – razlika između iskazanog iznosa, klasifikacije, prezentacije ili objavljivanja stavke financijskog izvještaja i iznosa, klasifikacije, prezentacije ili objavljivanja koje je zahtijevano za tu stavku da bi bila u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Pogrešno prikazivanje može nastati uslijed pogreške ili prijevare.

Tamo gdje revizor izražava mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama, ili pružaju li istinit i fer prikaz, pogrešna prikazivanja također uključuju ona usklađivanja iznosa, klasifikacija, prezentacija ili objavljivanja koja su po revizorovoj prosudbi nužna da bi financijski izvještaji bili fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama ili da bi pružali istinit i fer prikaz.

U kontekstu MSIU-a 3000 (izmijenjen), pogrešno prikazivanje je definirano kao razlika između informacije o predmetnom pitanju i primjerenog mjerenja ili ocjenjivanja osnovnog predmetnog pitanja u skladu s kriterijima. Pogrešna prikazivanja mogu biti namjerna ili nenamjerna, kvalitativna ili kvantitativna te uključuju propuštanja.

U kontekstu MSPU-a 4410 (izmijenjen), pogrešno prikazivanje je definirano kao razlika između iznosa, klasifikacije, prezentacije ili objavljivanja neke stavke o kojoj se izvještava u financijskim informacijama i iznosa, klasifikacije, prezentacije ili objavljivanja koja se zahtijevaju za određenu stavku kako bi ona bila u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Pogrešna prikazivanja mogu nastati zbog pogreške ili prijevare.

Ako su financijske informacije pripremljene u skladu s okvirom za fer prezentaciju, pogrešna prikazivanja uključuju i ona usklađivanja iznosa, klasifikacija, prezentacije ili objavljivanja koja su, po prosudbi praktičara, potrebna za fer prikazivanje financijskih informacija u svim značajnim odrednicama ili za davanje istinitog i fer prikaza.

**Pogrešno prikazivanje činjenice (u odnosu na druge informacije) (u kontekstu MSIU-a 3000 (izmijenjen)) (Misstatement of fact (with respect to other information)(in the context of ISAE 3000 (Revised))* – ostale informacije koje nisu povezane s pitanjima koja se pojavljuju u informacijama o predmetnom pitanju ili izvješću o uvjerenju, a koje su netočno navedene ili prikazane. Značajni pogrešni prikaz činjenica može potkopati vjerodostojnost dokumenta koji sadrži informacije o predmetnom pitanju.

**Pogrešno prikazivanje ostalih informacija (Misstatement of the other information)* – pogrešno prikazivanje ostalih informacija postoji kad su ostale informacije netočno navedene ili na drugačiji način dovode u zabludu (uključujući i to kad se ispuštaju ili prikrivaju informacije koje su nužne za ispravno razumijevanje pitanja koje je objavljeno u ostalim informacijama.

**Ponor (Sink)* – fizička jedinica ili proces koji uklanja stakleničke plinove iz atmosfere.

**Ponovno izračunavanje (Recalculation)* – sastoji se od kontroliranja matematičke točnosti dokumenata ili evidencija.

**Ponovno izvođenje (Reperformance)* – revizorovo neovisno izvođenje postupaka ili kontrola koje su izvorno obavljene kao dio internih kontrola subjekta.

**Populacija (Population)* – cjelovit skup podataka iz kojih se odabire uzorak i o kojem revizor želi formirati zaključke.

**Poslovni rizik (Business risk)* – rizik nastao uslijed značajnih uvjeta, događaja, okolnosti, aktivnosti ili neaktivnosti koji može negativno utjecati na sposobnost poslovnog subjekta da postigne svoje ciljeve i provede svoje strategije, ili je nastao zbog postavljanja neprimjerenih ciljeva i strategija.

**Postupci procjene rizika (Risk assessment procedures)* – revizijski postupci obavljani radi stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući subjektive interne kontrole, radi identifikiranja i procjenjivanja rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, bilo zbog prijevare ili pogreške, na razini financijskih izvještaja i na razini tvrdnje.

**Postupci uvida (Review procedures)* – postupci koji se smatraju nužnim za ostvarenje cilja angažmana za obavljanje uvida. Uglavnom su to postavljanja upita osoblju subjekta i analitički postupci koji se primjenjuju na financijske podatke.

**Povezana strana (Related party)* – strana koja je ili:

- (a) povezana strana prema definiciji primjenjivog okvira financijskog izvještavanja; ili
- (b) gdje primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ne uređuje ili minimalno uređuje zahtjeve u vezi s povezanom stranom:
 - (i) osoba ili drugi subjekt koji ima kontrolu ili značajni utjecaj, izravno ili neizravno preko jednog ili više posrednika, nad subjektom koji izvještava;

- (ii) drugi subjekt nad kojim subjekt koji izvještava ima kontrolu ili značajni utjecaj, izravno ili neizravno preko jednog ili više posrednika; ili
- (iii) drugi subjekt koji je pod zajedničkom kontrolom subjekta koji izvještava kroz:
 - a. zajedničko kontrolno vlasništvo;
 - b. vlasnike koji su članovi uže obitelji; ili
 - c. zajednički ključni menadžment.

Međutim, subjekti koji su pod zajedničkom kontrolom države (tj. nacionalne, regionalne ili lokalne uprave) ne smatraju se povezanim, osim ako su uključeni u značajne transakcije ili međusobno dijele resurse u značajnom opsegu.

Povezane usluge (Relates services) – obuhvaćaju dogovorene postupke i kompilacije.

**Povezanost (Association)* – vidjeti *Revizorova povezanost s financijskim informacijama (Auditor's association with financial information)*.

**Povijesne financijske informacije (Historical financial informations)* – informacije o ekonomskim događajima nastalim u prošlim razdobljima ili o ekonomskim stanjima ili okolnostima u nekoj prošloj vremenskoj točki, izražene u novčanim iznosima u vezi s određenim subjektom, a izvedene su prvenstveno iz subjektovog računovodstvenog sustava.

Praktičar (Practitioner) – profesionalni računovođa u javnoj praksi.

Praktičar (u kontekstu MSIU-a 3000 (izmijenjen)) (Practitioner (in the context of ISAE 3000 (Revised))) – pojedinac ili više njih koji obavljaju angažman (uobičajeno partner angažiran u angažmanu ili drugi članovi angažiranog tima, ili, ako je primjenjivo, revizorsko društvo). Ako je izričita namjera ovog MSIU-a da zahtjev ili obvezu ispuni partner angažiran u angažmanu, koristi se pojam »partner angažiran u angažmanu« radije nego pojam »praktičar«.

Praktičar (u kontekstu MSIU-a 4410 (izmijenjen)) (Practitioner (in the context of ISRS 4410 (Revised))) – profesionalni računovođa u javnoj praksi koji obavlja kompilacijski angažman. Pojam uključuje angažiranog partnera ili druge članove angažiranog tima ili, ako je primjenjivo, društvo. Ako ovaj MSIU izričito nalaže da zahtjev ili obveza moraju biti ispunjeni od strane angažiranog partnera, korišten je pojam angažirani partner, a ne »praktičar«. »Angažirani partner« i »društvo« moraju se razumjeti kao upućivanje na njihove ekvivalente u javnom sektoru gdje je relevantno.

Praktičar (u kontekstu MSU-a 2400 (izmijenjen)) (Practitioner (in the context of 2400 (Revised))) – profesionalni računovođa u javnoj praksi. Pojam uključuje angažiranog partnera ili druge članove angažiranog tima ili, ukoliko je primjenjivo, društvo. Ako je u ovom MSU-u navedena izričita namjera da zahtjev ili obveza ispuni angažirani partner, korišten je pojam »angažirani partner« umjesto pojma »praktičar«. »Angažirani partner« i »društvo« su pojmovi koje, gdje je relevantno, treba čitati kao pozive na njihove ekvivalente u javnom sektoru.

**Praktičarev stručnjak (Practitioner's expert)* – pojedinac ili organizacija s posebnom stručnošću u području izvan računovodstva ili revizije, čiji rad u tom području koristi praktičar kako bi mu to pomoglo u pribavljanju dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza. Praktičarev stručnjak može biti ili interni praktičarev stručnjak (koji je partner ili član stručnog osoblja, uključujući privremeno stručno osoblje, praktičarevog društva ili umreženog društva) ili neki eksterni praktičarev stručnjak.

**Preduvjeti za reviziju (Preconditions for an audit)* – menadžmentova primjena prihvatljivog okvira financijskog izvještavanja pri sa-

stavljanju financijskih izvještaja i suglasnost menadžmenta i, gdje je primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje, s pretpostavkom¹⁸ uz koju se obavlja revizija.

Pregled (u vezi kontrole kvalitete) (Review (in relation to quality control)) – ocjenjivanje kvalitete rada koji su obavili drugi i zaključaka do kojih su došli.

**Pregled kontrole kvalitete angažmana (Engagement quality control review)* – proces oblikovan kako bi se, na datum izdavanja izvješća ili prije, osiguralo objektivno ocjenjivanje značajnih prosudbi angažiranog tima i zaključaka do kojih je tim došao pri formuliranju izvješća. Pregled kontrole kvalitete angažmana je proces za revizije financijskih izvještaja uvrštenih poslovnih subjekata te za ostale angažmane, ako ih ima, za koje je društvo odredilo da je potreban pregled kontrole kvalitete angažmana.

**Pregledavatelj kontrole kvalitete angažmana (Engagement quality control reviewer)* – partner, druga osoba u društvu, prikladno kvalificirana osoba izvan društva ili tim sastavljen od takvih pojedinaca, od kojih ni jedan nije član angažiranog tima, s dovoljnim i primjerenim iskustvom i ovlastima da objektivno ocjenjuje značajne prosudbe angažiranog tima i zaključke do kojih je tim došao pri formuliranju izvješća.

**Prethodni revizor (Predecessor auditor)* – revizor iz drugog revizorskog društva koji je revidirao financijske izvještaje subjekta za prethodno razdoblje i kojeg je zamijenio trenutni revizor.

**Pretpostavka, u vezi s odgovornostima menadžmenta i, gdje je primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje, uz koju se obavlja revizija (Premise, relating to the responsibilities of management and, where appropriate, those charged with governance, on which an audit is conducted)* – da su menadžment i, gdje je primjereno, oni koji su zaduženi za upravljanje potvrdili i razumjeli da snose sljedeće odgovornosti koje su ključne za obavljanje revizije sukladno MRevS-ovima. To se odnosi na odgovornost:

- (a) za sastavljanje financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, uključujući gdje je relevantno njihovu fer prezentaciju;
- (b) za onakve interne kontrole kakve menadžment i, gdje je primjereno, oni koji su zaduženi za upravljanje utvrde potrebnim za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja bez značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške; i
- (c) osiguravanja revizoru:
 - (i) pristupa svim informacijama za koje menadžment i, gdje je primjereno, oni koji su zaduženi za upravljanje znaju da su relevantne za sastavljanje financijskih izvještaja kao što su evidencije, dokumentacija i drugo;
 - (ii) dodatnih informacija koje revizor može tražiti za potrebe revizije od menadžmenta i, gdje je primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje; i
 - (iii) neograničeni pristup osobama unutar subjekta za koje revizor utvrdi da su mu nužne za pribavljanje revizijskih dokaza.

U slučaju okvira fer prezentacije, gore navedeno pod (a) može se preformulirati u »za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja u skladu s okvirom financijskog izvještavanja« ili »za sastavljanje financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz u skladu s okvirom financijskog izvještavanja«.

¹⁸ MRevS 200, točka 13.

Za »Pretpostavka, u vezi s odgovornostima menadžmenta i, gdje je primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje, uz koju se obavlja revizija« može se također koristiti pojam – »pretpostavka«.

**Prihvatljiva stopa odstupanja (Tolerable rate of deviation)* – stopa odstupanja od propisanih postupaka interne kontrole koju utvrđuje revizor i u odnosu na tu stopu revizor nastoji steći primjerenu razinu uvjerenja da stvarna stopa odstupanja u populaciji ne premašuje stopu odstupanja koju je utvrdio revizor.

**Prihvatljivo pogrešno prikazivanje (Tolerable misstatement)* – novčani iznos koji odredi revizor i u vezi s kojim nastoji steći odgovarajuću razinu uvjerenja da stvarno pogrešno prikazivanje u populaciji ne nadmašuje taj novčani iznos.

**Prijevara (Fraud)* – namjerna radnja jednog ili više pojedinaca unutar menadžmenta, onih koji su zaduženi za upravljanje, zaposlenika ili trećih strana, koja uključuje prijevaru kako bi se stekla nepravedna ili nezakonita korist.

Prijevarno financijsko izvještavanje (Fraudulent financial reporting) – obuhvaća namjerno pogrešno prikazivanje, uključujući ispuštanje iznosa i objavljivanja u financijskim izvještajima kako bi se prevarilo korisnike financijskih izvještaja.

Prikladni kriteriji (Suitable criteria) – vidjeti *Kriteriji*.

**†Prikladno kvalificirana vanjska osoba (Suitably qualified external person)* – pojedinac izvan društva sa sposobnošću i kompetencijama da djeluje kao angažirani partner, primjerice partner iz drugog društva ili zaposlenik (s odgovarajućim iskustvom) profesionalnog računovodstvenog tijela čiji članovi mogu obavljati revizije i uvide u povijesne financijske informacije, druge angažirane s izražavanjem uvjerenja ili angažirane za obavljanje povezanih usluga ili partner iz neke organizacije koja pruža relevantne usluge kontrole kvalitete.

**Primijenjeni kriteriji (u kontekstu MRevS-a 810 (izmijenjen))¹⁹ (Applied criteria (in the context of ISA 810 (Revised)))* – kriteriji koje je menadžment primijenio pri sastavljanju sažetih financijskih izvještaja.

Primjenjivi kriteriji (u kontekstu MSIU-a 3410²⁰) (Applicable criteria (in the context of MSAE 3410)) – Kriteriji koje subjekt koristi u svrhu kvantificiranja i izvješćivanja o svojim emisijama u izvješću o SP.

Primjenjivi kriteriji (u kontekstu MSIU-a 3420²¹) (Applicable criteria (in the context of MSAE 3420)) – Kriteriji koje koristi odgovorna strana kad kompilira pro forma financijske informacije. Kriteriji mogu biti uspostavljeni od strane ovlaštene ili priznate organizacije za donošenje standarda ili temeljem zakona ili regulative. Ako ne postoje uspostavljeni kriteriji, njih će izraditi odgovorna strana.

**Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja (Applicable financial reporting framework)* – okvir financijskog izvještavanja koji je usvojio menadžment, i gdje je primjenjivo, oni koji su zaduženi za upravljanje, za sastavljanje financijskih izvještaja, a koji je prihvatljiv u kontekstu poslovnog subjekta i ciljeva financijskih izvještaja, ili ga nalaže zakon ili regulativa. U kontekstu MSPU 4410 (izmijenjen)²² pojam više upućuje na financijske informacije nego na financijske izvještaje.

¹⁹ MRevS 810 (izmijenjen) *Angažirani radi izvješćivanja o sažetim financijskim izvještajima*

²⁰ MSIU 3410, *Angažirani s izražavanjem uvjerenja o izvješćima o stakleničkim plinovima*

²¹ MSIU 3420, *Angažirani s izražavanjem uvjerenja za izvještavanje o kompilaciji pro forma financijskih informacija uključenih u prospekt*

²² MSPU 4410 (izmijenjen), *Angažirani za kompilacije*

Pojam »okvir fer prezentacije« (*fair presentation framework*) koristi se za označavanje okvira financijskog izvještavanja koji zahtijeva sukladnost sa zahtjevima okvira i:

- izravno ili neizravno navodi da za postizanje fer prezentacije financijskih izvještaja može biti nužno da menadžment osigura objavljivanja povrh onih koje izričito zahtijeva okvir; ili
- izričito navodi kako može biti nužno da, radi postizanja fer prezentacije financijskih izvještaja, menadžment odstupi od ispuštanja zahtjeva iz okvira. Očekuje se da će takva odstupanja biti nužna samo u iznimno rijetkim okolnostima.

Pojam »okvir sukladnosti« (*compliance framework*) koristi se za označavanje okvira financijskog izvještavanja koji zahtijeva sukladnost sa zahtjevima tog okvira, ali ne sadrži navode iz točke (a) ili (b).

**Primjerenost (revizijskog dokaza) (Appropriateness (of audit evidence))* – mjera kvalitete revizijskog dokaza, tj. njegove relevantnosti i pouzdanosti u potkrjepljivanju zaključaka na kojima se temelji revizorsko mišljenje.

**Priistranost menadžmenta (Management bias)* – pomanjkanje neutralnosti menadžmenta u pripremanju informacija.

Procjena (Assess) – analiza identificiranih rizika pogrešnih prikazivanja kako bi se zaključilo o njihovoj značajnosti. Konvencionalno se taj pojam koristi samo u vezi s rizicima. (vidjeti također *Ocjenjivanje (Evaluate)*).

**Profesionalna prosudba (Professional judgement)* – primjena relevantne osposobljenosti, znanja i iskustva u kontekstu koji daju revizijski, računovodstveni i etički standardi, pri stvaranju utemeljenih odluka o pravcima djelovanja koji su primjereni u okolnostima revizijskog angažmana.

Profesionalna prosudba (u kontekstu MSIU 3000 (izmijenjen)) (Professional judgment (in the context of ISAE 3000 (Revised))) – primjena relevantne osposobljenosti, znanja i iskustva, u kontekstu koji daju standardi za izražavanje uvjerenja i etički standardi, pri stvaranju utemeljenih odluka o pravcima djelovanja koji su primjereni u okolnostima angažmana.

Profesionalna prosudba (u kontekstu MSU 2400 (izmijenjen)) (Professional judgment (in the context of ISRE 2400 (Revised))) – primjena relevantne osposobljenosti, znanja i iskustva u kontekstu koji daju računovodstveni i etički standardi i standardi s izražavanjem uvjerenja, pri stvaranju utemeljenih odluka o pravcima djelovanja koji su primjereni u okolnostima angažmana uvida.

Profesionalni računovođa (Professional accountant)²³ – pojedinac član tijela koje je član IFAC-a.

Profesionalni računovođa u javnoj praksi²⁴ (Professional accountant in public practice) – profesionalni računovođa, neovisno o funkcionalnoj klasifikaciji (primjerice, revizija, porez ili konzalting) u društvu koje pruža profesionalne usluge. Ovaj se izraz također koristi za nazivanje društva profesionalnih računovođa u javnoj praksi.

**Profesionalni skepticizam (Professional skepticism)* – odnos koji uključuje preispitivačko mišljenje, uz opreznost spram uvjeta koji mogu ukazivati na moguća pogrešna prikazivanja zbog pogreške ili prijevare, i kritičko procjenjivanje dokaza.

Profesionalni skepticizam (u kontekstu MSIU 3000 (izmijenjen)) (Professional skepticism (in the context of ISAE 3000 (Revised))) – odnos koji uključuje preispitivačko mišljenje, uz opreznost spram uvjeta koji mogu ukazivati na moguće pogrešne prikaze, i uz kritičko procjenjivanje dokaza.

²³ Kako je definirano u IESBA Kodeksu.

²⁴ Kako je definirano u IESBA Kodeksu.

**Profesionalni standardi (Professional standards)* – Međunarodni revizijski standardi (International Standards on Auditing) i relevantni etički zahtjevi.

†*Profesionalni standardi (u kontekstu MSKK 1²⁵) (Professional standards (in the context of ISQC 1))* – IAASB-ovi standardi za angažmane (IAASB Engagement Standards), kako je definirano u IAASB-ovom *Predgovoru međunarodnim standardima kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, ostalih izražavanja uvjerenja i povezanih usluga (Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services)* i u relevantnim zahtjevima etike.

Pro forma financijske informacije (Pro forma financial information) – financijske informacije prikazane zajedno s usklađbama kako bi se ilustrirao utjecaj događaja ili transakcije na neusklađene financijske informacije kao da je događaj nastao ili transakcija obavljena na raniji datum odabran za potrebe ilustracije. U ovom MSIU (MSIU 3420, op. prev.) pretpostavlja se da su pro forma financijske informacije prikazane u obliku tabličnih stupaca koji se sastoje od (a) neusklađenih financijskih informacija; (b) pro forma usklađbi; i (c) rezultirajućeg pro forma stupca.

Pro forma usklađivanja (Pro forma adjustments) – u odnosu na neusklađene financijske informacije, usklađbe uključuju:

- usklađbe neusklađenih financijskih informacija koje ilustriraju utjecaj značajnog događaja ili transakcije (»događaj« ili »transakcija«) kao da je događaj nastao ili je transakcija obavljena na raniji datum odabran za potrebe ilustracije; i
- usklađbe neusklađenih financijskih informacija koje su potrebne za kompilaciju pro forma financijskih informacija na osnovi koja je dosljedna s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja iz izvještajnog subjekta (»subjekt«) i njegovim računovodstvenim politikama prema tom okviru.

Pro forma usklađbe uključuju relevantne financijske informacije o poslovanju koje je stečeno ili će biti stečeno (»stečeno poslovanje«) ili o poslovanju koje je bilo ili će biti otuđeno (»otuđeno poslovanje«), u mjeri u kojoj se takve informacije koriste u kompiliranju pro forma financijskih informacija (»financijske informacije o stečenom ili otuđenom poslovanju«).

Prognoza (Forecast) – prospektivne financijske informacije pripremljene na osnovi pretpostavki o budućim događajima za koje menadžment očekuje da će nastati i aktivnosti koje menadžment namjerava poduzeti od datuma na koji su informacije pripremljene (najvjerojatnije pretpostavke).

Projekcija (Projection) – financijska informacija o predviđanjima za buduće razdoblje pripremljena na temelju:

- hipotetskih pretpostavki o budućim događajima i aktivnostima menadžmenta za koje se ne očekuje da će nužno i nastati, primjerice kada su neki subjekti u početnoj fazi poslovanja ili razmatraju važnu promjenu u vrsti djelatnosti; ili
- kombinacije najboljih procjena i hipotetskih pretpostavki.

Promatranje (Observation) – sastoji se u gledanju procesa ili postupaka koje obavljaju drugi, primjerice, kad revizor promatra postupak brojanja zaliha koji provode klijentovi zaposlenici ili promatra provođenje kontrolnih aktivnosti.

Prospekt (Prospectus) – dokument koji je izdan sukladno zakonskim ili regulativnim zahtjevima koji su povezani s subjektivim vrijednosnim papirima, a osnovi kojega bi treća strana trebala donijeti investicijsku odluku.

Prospektivne financijske informacije (Prospective financial information) – financijske informacije temeljene na pretpostavkama o događajima koji mogu nastati u budućnosti i mogućim radnjama subjekta. Mogu biti u obliku prognoza, projekcija ili njihove kombinacije (Vidjeti *Prognoze (Forecast)* i *Projekcije (Projection)*).

Protupravno prisvajanje imovine (Misappropriation of assets) – obuhvaća krađu imovine subjekta i često ju čine zaposlenici krađom malih i neznčajnih iznosa. Međutim, može uključivati i menadžment koji je često sposobniji prikriti ili zatajiti protupravno prisvajanje imovine na način koji je teško otkriti.

Provjeravanje (kao revizijski postupak) (Inspection (as an audit procedure)) – ispitivanje evidencija ili dokumenata, internih ili eksternih, u papirnatom ili elektroničkom obliku ili obliku drugih medija, ili fizičko ispitivanje imovine.

*†*Provjeravanje (u vezi s kontrolom kvalitete) (Inspection (in relation to quality control))* – u vezi s okončanim angažmanima, postupci oblikovani za pružanje dokaza da je angažirani tim postupao u skladu s politikama i postupcima društva za kontrolu kvalitete.

**Prožimajući (Pervasive)* – pojam se koristi u kontekstu pogrešnog prikazivanja za opisivanje učinaka pogrešnih prikazivanja na financijske izvještaje ili mogućih učinaka pogrešnih prikazivanja na financijske izvještaje, koja su, ako ih ima, neotkrivena zbog nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza. Prožimajući učinci na financijske izvještaje su oni koji po prosudbi revizora:

- nisu ograničeni na određene elemente, račune ili stavke financijskih izvještaja;
- u slučaju da su tako ograničeni, predstavljaju ili mogu predstavljati značajnu proporciju financijskih izvještaja; ili
- u vezi s objavljivanjima, od ključne su važnosti za razumijevanje financijskih izvještaja od strane korisnika.

²⁶ *Računovodstvena procjena (Accounting estimate)* – novčani iznos za koji je mjerenje, u skladu sa zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, podložno nesigurnosti procjene.

²⁷ *Računovodstvene evidencije (Accounting records)* – zapisi početnih računovodstvenih knjiženja i potkrjepljujuće isprave, kao što su čekovi i izvodi o elektroničkom transferu novca; fakture; ugovori; glavna knjiga i pomoćne knjige; knjiženja u dnevniku i ostala usklađivanja financijskih izvještaja koja se ne odražavaju u formalnim knjiženjima u dnevnik; i dokumentacija kao što su radni listovi i obračunske tablice koje potkrjepljuju raspored troškova, izračune, usklađivanja i objavljivanja.

*†*Razumno uvjerenje (u kontekstu revizijskih angažmana i u kontroli kvalitete) (Reasonable assurance (in the context of audit engagements, and in quality control))* – visoka, ali ne i apsolutna, razina uvjerenja.

*†*Relevantni etički zahtjevi (u kontekstu MRevS-ova) (Relevant ethical requirements (in the context of the ISAs))* – zahtjevi etike kojima su podvrgnuti angažirani tim i pregledatelj kontrole kvalitete angažmana kad obavljaju revizijski angažman, koji uobičajeno obuhvaćaju odredbe Kodeksa etike profesionalnih računovođa (uključujući Međunarodne standarde neovisnosti) *International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* koji je izdao Međunarodni odbor za standarde etike za profesionalne računovođe (*International Ethics Standards Board for*

²⁵ Međunarodni standard kontrole kvalitete 1, *Kontrola kvalitete za društva koja obavljaju revizije i uvide u financijske izvještaje i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge*

²⁶ Pojam »financijski izvještaji« je definiran u točki 13(f) MRevS-a 200, Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljan je revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima.

²⁷ U slučaju poduslužne organizacije revizor usluge u servisnoj organizaciji koja koristi usluge poduslužne organizacije je također revizor korisnika.

Accountants) (IESBA Kodeks) koje se odnose na reviziju financijskih izvještaja zajedno s restriktivnijim zahtjevima nacionalne etike.

Relevantni etički zahtjevi (u kontekstu MSU-a 2400 (izmijenjen)) (Relevant ethical requirements (in the context of ISRE 2400 (Revised)) – zahtjevi etike kojima je podvrgnut angažirani tim kada obavlja angažmane uvida. Ti zahtjevi uobičajeno obuhvaćaju odredbe Kodeksa etike profesionalnih računovođa (uključujući Međunarodne standarde neovisnosti) *International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* koji je izdao Međunarodni odbor za standarde etike za profesionalne računovođe (*International Ethics Standards Board for Accountants*) (IESBA Kodeks) koje se odnose na uvid u financijske izvještaje zajedno s restriktivnijim zahtjevima nacionalne etike.

Relevantni etički zahtjevi (u kontekstu MSPU 4410 (izmijenjen)) (Relevant ethical requirements (in the context of ISRS 4410 (Revised)) – Etički zahtjevi kojima podliježe angažirani tim koji obavlja kompilacijske angažmane. Ovi zahtjevi obično obuhvaćaju odredbe Kodeksa etike profesionalnih računovođa (uključujući Međunarodne standarde neovisnosti) *International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* koji je izdao Međunarodni odbor za standarde etike za profesionalne računovođe (*International Ethics Standards Board for Accountants*) (IESBA Kodeks) koje se odnose na angažmane za kompilaciju zajedno s restriktivnijim zahtjevima nacionalne etike.

**Relevantni etički zahtjevi (u kontekstu MSKK 1) (Relevant ethical requirements (in the context of ISQC 1))* – etički zahtjevi kojima podliježe angažirani tim i pregledavatelj kontrole kvalitete angažmana kad obavljaju revizije ili uvide u financijske izvještaje ili druge angažmane s izražavanjem uvjerenja ili angažmane za povezane usluge, koji uobičajeno obuhvaćaju odredbe Međunarodnog kodeksa etike za profesionalne računovođe (uključujući Međunarodne standarde neovisnosti) (*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)*) koje je izdao Odbor za međunarodne etičke standarde za računovođe (*International Ethics Standards Board for Accountants*) (IESBA Kodeks) zajedno s restriktivnijim nacionalnim zahtjevima.

**Revidirani financijski izvještaji (u kontekstu MRevS-a 810 (izmijenjen)) (Audited financial statements (in the context of ISA 810 (Revised))* – financijski izvještaji²⁸ koje je revizor revidirao u skladu s MRevS-ovima i iz kojih su izvedeni sažeti financijski izvještaji.

**Revizija grupe (Group audit)* – revizija financijskih izvještaja grupe.

**Revizijska dokumentacija (Audit documentation)* – evidencija o obavljenim revizijskim postupcima, pribavljenim relevantnim revizijskim dokazima i zaključcima koje je revizor stvorio (ponekad se također rabi pojam – radna dokumentacija ili radni papiri).

Revizijske tehnike potpomognute primjenom računala (Computer-assisted audit techniques) – primjene revizijskih postupaka korištenjem računala kao revizijskog alata. (također poznate pod skraćenicom CAATs).

**Revizijski dokazi (Audit evidence)* – informacije koje koristi revizor pri donošenju zaključaka na kojima zasniva revizorsko mišljenje. Revizijski dokazi obuhvaćaju informacije sadržane u računovodstvenim evidencijama na kojima se zasnivaju financijski izvještaji kao i druge informacije. Vidjeti *Dostatnost revizijskih dokaza i Primjerenost revizijskih dokaza (Sufficiency of audit evidence and Appropriateness of audit evidence)*.

**Revizijski rizik (Audit risk)* – rizik da revizor izrazi neprimjereno mišljenje kad su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani.

Revizijski rizik je funkcija rizika značajnog pogrešnog prikazivanja i rizika detekcije.

**Revizijski spis (Audit file)* – jedna ili više mapa ili drugih medija pohrane, u fizičkom ili elektroničkom obliku, koja obuhvaća revizijsku dokumentaciju za određeni angažman.

**Revizorsko mišljenje (Audit opinion)* – vidjeti *Modificirano mišljenje (Modified opinion)* i *Nemodificirano mišljenje (Unmodified opinion)*.

**Revizorsko mišljenje za grupu (Group audit opinion)* – revizorsko mišljenje za financijske izvještaje grupe.

**Revizijsko uzorkovanje (Audit sampling)* – primjena revizijskih postupaka na manje od 100 % stavki unutar populacije koja je relevantna za reviziju tako da sve stavke za uzorkovanje imaju mogućnost biti odabrane kako bi se revizoru osigurala razumna osnova za stvaranje zaključka o cijeloj populaciji.

**Revizor (Auditor)* – pojam »revizor« koristi se za označavanje osobe ili osoba koje obavljaju reviziju, uobičajeno za angažiranog partnera ili druge članove angažiranog tima ili, kad je primjenjivo, za društvo. Pojam »angažirani partner«, a ne pojam »revizor« koristi se kad neki MRevS sadrži izričitu namjeru da zahtjev ili odgovornost ispuni angažirani partner. »Angažirani partner« i »društvo«, kad je relevantno, trebaju se shvaćati u značenju koja imaju njihove istoznačnice u javnom sektoru gdje je to relevantno.

**Revizor komponente (Component auditor)* – revizor koji, na zahtjev angažiranog tima grupe, za reviziju grupe obavlja posao na financijskim informacijama koje se odnose na komponentu.

**Revizor korisnika (User auditor)* – revizor koji revidira i izvješćuje o financijskim izvještajima subjekta korisnika.

Revizor korisnika (u kontekstu MSIU 3402) (User auditor (in the context of ISAE 3402)) – revizor koji revidira i izvješćuje o financijskim izvještajima subjekta korisnika.²⁹

Revizor sustava uslužne organizacije (u kontekstu MSIU 3402) (Service auditor (in the context of ISAE 3402)) – praktičar koji na zahtjev uslužne organizacije izdaje izvješće s izražavanjem uvjerenja o kontrolama uslužne organizacije.

**Revizor uslužne organizacije (Service auditor)* – revizor koji na zahtjev uslužne organizacije sastavlja izvješće s izražavanjem uvjerenja o kontrolama uslužne organizacije.

**Revizorov raspon (Auditor's range)* – vidjeti *Revizorova točka procjene (Auditor's point estimate)*.

**Revizorov stručnjak (Auditor's expert)* – pojedinac ili društvo s posebnom stručnošću u području izvan računovodstva ili revizije, čiji rad u tom području koristi revizor kako bi mu to pomoglo u pribavljanju dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza. Revizorov stručnjak može biti interni revizorov stručnjak (koji je partner³⁰ ili član stručnog osoblja, uključujući privremenog stručnog osoblja, revizorskog društva ili društva mreže) ili neki eksterni revizorov stručnjak.

Revizorova povezanost s financijskim informacijama (Auditor's association with financial information) – revizor je povezan s financijskim informacijama kad prilaže svoje izvješće tim informacijama ili dopušta da se njegovo ime koristi u profesionalnoj povezanosti s tim informacijama.

**Revizorova točka procjene ili revizorov raspon (Auditor's point estimate or auditor's range)* – iznos, odnosno raspon iznosa koji je izveden iz revizijskih dokaza za primjenu pri ocjenjivanju menadžmentove točke procjene.

²⁸ Pojam »financijski izvještaji« je definiran u točki 13(f) MRevS-a 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljan je revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

²⁹ U slučaju poduslužne organizacije revizor usluge u servisnoj organizaciji koja koristi usluge poduslužne organizacije je također revizor korisnika.

³⁰ »Partner« i »društvo«, kada je primjenjivo, trebaju se shvaćati u značenju koja imaju njihove istoznačnice u javnom sektoru.

**Revizorsko društvo (Audit firm)* – vidjeti *Društvo (Firm)*.

Rizik angažmana (Engagement risk) – rizik da praktičar izrazi neprimjereni zaključak kad su informacije o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazane.

Rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja (Assurance engagement risk) – rizik da praktičar izrazi neprimjereni zaključak kad su informacije o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazane.

**Rizik neotkrivanja (Detection risk)* – rizik da postupci koje je obavio revizor radi smanjivanja revizijskog rizika na prihvatljivo nisku razinu neće otkriti pogrešno prikazivanje koje postoji u nekoj tvrdnji i koje može biti značajno, pojedinačno ili zajedno s ostalim pogrešnim prikazivanjima.

**Rizik neuvjetovan uzorkovanjem (Non-sampling risk)* – rizik da revizor formira pogrešan zaključak zbog bilo kojeg razloga koji nije povezan s uzorkovanjem.

**Rizik uzorkovanja (Sampling risk)* – rizik da revizorovi zaključci temeljeni na uzorku mogu biti drugačiji od zaključka od kojega bi se došlo provođenjem istih revizijskih postupaka na čitavoj populaciji. Rizik uzorkovanja može dovesti do dvije vrste pogrešnih zaključaka:

- (a) u slučaju testa kontrola, da su kontrole učinkovitije nego što u stvarnosti jesu, ili, u slučaju testa detalja, da značajna pogrešna prikazivanja ne postoje iako u stvarnosti ona postoje. Revizor prvenstveno vodi računa o ovoj vrsti pogrešnih zaključaka jer ona utječe na učinkovitost revizije i vjerojatnije je da vodi k neprimjerenom revizorskom mišljenju.
- (b) u slučaju testa kontrola, da su kontrole manje učinkovite nego što u stvarnosti jesu, ili, u slučaju testa detalja, da postoje značajna pogrešna prikazivanja iako u stvarnosti ne postoje. Ova vrsta pogrešnih zaključaka utječe na djelotvornost revizije jer će uobičajeno voditi k obavljanju dodatnih poslova na temelju kojih će se ustanoviti da su početni zaključci bili pogrešni.

Rizik značajnih pogrešnih prikazivanja (u kontekstu MSIU 3000 (izmijenjen)) (Risk of material misstatement (in the context of MSIU 3000 (Revised))) – Rizik da je informacija o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazana prije angažmana.

**Rizik značajnog pogrešnog prikazivanja (Risk of material misstatement)* – rizik da su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani prije revizije. Ovaj rizik ima dvije komponente, kako je niže opisano, za razinu tvrdnje:

- (a) *Inherentni rizik (Inherent risk)* – podložnost neke tvrdnje o klasi transakcija, stanju računa ili objavljivanju pogrešnom prikazivanju koje može biti značajno pojedinačno ili zajedno s ostalim pogrešnim prikazivanjima prije razmatranja bilo kakvih povezanih kontrola.
- (b) *Kontrolni rizik (Control risk)* – rizik da pogrešno prikazivanje koje može nastati u tvrdnji o klasi transakcija, stanju računa ili objavljivanju, a koje može biti značajno, pojedinačno ili zajedno s ostalim pogrešnim prikazivanjima, neće biti spriječeno ili pravodobno otkriveno i ispravljeno djelovanjem internih kontrola subjekta.

**Sažeti financijski izvještaji (u kontekstu MRevS-a 810 (izmijenjen)) (Summary financial statements (in the context of ISA 810 (Revised)))* – povijesne financijske informacije izvedene iz financijskih izvještaja a koje sadrže manje pojedinosti nego financijski izvještaji ali koje još uvijek osiguravaju strukturirano predstavljanje subjektovih ekonomskih resursa i obveza u nekom vremenskom trenutku ili njihove promjene tijekom razdoblja konzistentno s onim predstavljanjem koje

pružaju financijski izvještaji.³¹ Različita zakonodavstva mogu koristiti različite terminologije za opisivanje takvih povijesnih informacija. *Staklenički plinovi (SP) (Greenhouse gases (GHGs))* – ugljični dioksid (CO₂) i svi drugi plinovi koji se prema primjenjivim kriterijima moraju uključiti u izvješće o stakleničkim plinovima kao što su: metan, dušikov oksid, sumporni heksafluorid, fluorougljikovodici, perfluorougljici i klorofluorougljici. Plinovi koji nisu ugljični dioksid često se izražavaju u smislu ekvivalenta ugljičnog dioksida (CO₂-e).

**Statističko uzorkovanje (Statistical sampling)* – pristup uzorkovanju koji ima sljedeće karakteristike:

- (a) slučajan odabir stavki uzoraka; i
- (b) korištenje teorije vjerojatnosti u ocjeni rezultata uzorka, uključujući mjerenje rizika uvjetovanog uzorkovanjem.

Pristup uzorkovanju koji nema karakteristike iz (a) ili (b) smatra se nestatističkim uzorkovanjem.

**Stratifikacija (Stratification)* – proces dijeljenja populacije u podskupine, od kojih je svaka podskupina grupa stavki koje imaju slična obilježja (često novčanu vrijednost).

**Stručno osoblje (Staff)* – profesionalno osoblje, osim partnera, uključujući bilo koje stručnjake koje društvo zapošljava.

**Stručnost (Expertise)* – vještina, znanje i iskustvo u određenom području.

**Stručnjak (Expert)* – vidjeti *Revizorov stručnjak (Auditor's expert)* i *Menadžmentov stručnjak (Management's expert)*.

Subjekt (u kontekstu MSIU 3410) – Entity (in the context of MSIU 3410) – pravna osoba, gospodarski subjekt ili dio pravnog ili gospodarskog subjekta koji se može identificirati (na primjer, tvornica ili drugi oblik objekta, kao što je odlagalište) ili kombinacija pravnih ili drugih subjekata ili dijelova tih subjekata (na primjer, zajednički pothvat) na koje se odnose emisije iz izvješća o stakleničkim plinovima.

**Subjekt korisnik (User entity)* – subjekt koji koristi uslužnu organizaciju i kojemu se revidiraju financijski izvještaji.

Subjekt korisnik (u kontekstu MSIU-a 3402) (User entity (in the context of ISAE 3402)) – subjekt koji koristi uslužnu organizaciju.

Subjektov proces procjene rizika (Entity's risk assessment process) – komponenta internih kontrola koja je subjektov proces za identificiranje poslovnih rizika relevantnih za ciljeve financijskog izvještavanja i odlučivanje o aktivnostima za razrješavanje tih rizika i njihovih rezultata.

Sustav trgovanja emisijama (Emissions trading scheme) – tržišno utemeljen pristup koji se koristi za kontrolu stakleničkih plinova pružanjem gospodarskih poticaja za postizanje smanjenja emisija takvih plinova.

**Sustav uslužne organizacije (Service organization's system)* – politike i postupci koje je oblikovala, implementirala i koje održava uslužna organizacija radi pružanja usluga subjektima korisnicima koje su obuhvaćene izvješćem revizora usluge.

Sustav uslužne organizacije (ili sustav) (u kontekstu MSIU 3402) (Service organization's system (or the system) (in the context of MSIU 3402)) – politike i postupci koje je oblikovala i implementirala uslužna organizacija radi pružanja usluga subjektima korisnicima, a koje su obuhvaćene izvješćem s izražavanjem uvjerenja revizora usluge. Opis vlastitog sustava koji sastavljaju uslužne organizacije uključuje identifikaciju usluga koje obuhvaća, razdoblje ili u slučaju izvješća

³¹ MRevS 200, točka 13(f).

vrste 1, datum na koji se odnosi opis; kontrolne ciljeve i s ciljevima povezane kontrole.

Test (Test) – primjena postupaka na neke ili sve stavke populacije.

Test kontrola (u kontekstu MSIU 3402) (Test of controls (in the context of ISAE 3402)) – postupak oblikovan za ocjenjivanje operativne učinkovitosti kontrola u postizanju kontrolnih ciljeva navedenih u opisu sustava koji je sastavila uslužna organizacija.

Test praćenja (Walk-through test) – sadrži praćenje nekoliko transakcija kroz sustav financijskog izvještavanja.

**Testovi kontrola (Tests of control)* – revizijski postupci oblikovani radi ocjenjivanja operativne učinkovitosti kontrola u sprječavanju, ili otkrivanju i ispravljanju, značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje.

**Transakcija između neovisnih osoba (Arm's length transaction)* – transakcija koja se obavlja pod uvjetima i okolnostima kao što su oni između voljnog kupca i voljnog prodavatelja koji su nepovezani i djeluju neovisno jedan o drugome i teže ostvarenju svojih najboljih interesa.

**Tvrdnje (Assertions)* – izjave menadžmenta, eksplicitne ili drugačije, koje su sadržane u financijskim izvještajima, a koje revizor koristi pri razmatranju različitih vrsta potencijalnih pogrešnih prikazivanja koja mogu nastati. U kontekstu MSIU-a 3410 tvrdnje se definiraju kao izjave subjekta, eksplicitne ili drugačije, koje su sadržane u izvješću o stakleničkim plinovima, a koje koristi praktičar pri razmatranju različitih vrsta pogrešnih prikazivanja koja mogu nastati.

Uklanjanje (Removal) – staklenički plinovi koje je subjekt tijekom razdoblja uklonio iz atmosfere ili koji bi bili emitirani u atmosferu da nisu uhvaćeni i usmjereni u ponor.

Upit (Inquiry) – predstavlja traženje informacija, financijskih i nefinancijskih, od informirane osobe unutar ili izvan subjekta.

Upit (u kontekstu MSU 2400 (izmijenjen)) (Inquiry (in the context of ISRE 2400 (Revised))) – Upit obuhvaća traženje informacija od informiranih osoba unutar ili izvan subjekta.

**Upravljanje (Governance)* – ovaj pojam opisuje uloge osobe ili osoba ili jedne ili više organizacija s odgovornošću za nadziranje strateškog pravca poslovanja subjekta i s obvezama koje su povezane s odgovornostima subjekta.

**Uslužna organizacija (Service organization)* – organizacija koja je treća strana (ili segment takve organizacije) i pruža usluge subjektima korisnicima koje su dio informacijskog sustava tih subjekata relevantan za financijsko izvještavanje.

Uslužna organizacija (u kontekstu MSIU-a 3402) (Service organization (in the context of ISAE 3402)) – organizacija koja je treća strana (ili segment takve organizacije) i pruža usluge subjektima korisnicima koje su vjerojatno relevantne za interne kontrole subjekata korisnika s obzirom da se odnose na financijsko izvještavanje.

**Usporedne informacije (Comparative information)* – iznosi i objavljivanja koja se odnose na jedno ili više prethodnih razdoblja koji su uključeni u financijske izvještaje u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. U kontekstu MSIU 3410 usporedne informacije su definirane kao iznosi i objavljivanja u odnosu na jedno ili više prethodnih razdoblja koja su uključena u izvješće o stakleničkim plinovima.

**Usporedne stavke (Corresponding figures)* – usporedne informacije gdje su iznosi i ostala objavljivanja za prethodno razdoblje uključeni kao integralni dio financijskih izvještaja tekućeg razdoblja s namjerom da bi se čitali samo u odnosu na iznose i ostala objavljivanja koja se odnose na tekuće razdoblje (nazivaju se »stavke tekućeg razdoblja«). Razina prezentirane detaljnosti usporednih iznosa i objavljivanja prvenstveno je uvjetovana njihovom relevantnošću u odnosu na stavke tekućeg razdoblja.

**Usporedni financijski izvještaji (Comparative financial statements)* – usporedne informacije gdje se uključuju iznosi i ostala objavljivanja za prethodno razdoblje radi usporedbe s financijskim izvještajima tekućeg razdoblja. Ako su usporedne informacije revidirane, na njih se poziva u revizorskom mišljenju. Razina informacija uključenih u te usporedne financijske izvještaje usporediva je s onom iz financijskih izvještaja tekućeg razdoblja.

**Uvjerenje (Assurance)* – vidjeti *Razumno uvjerenje*.

**Uvršteni subjekt (Listed entity)* – poslovni subjekt čije dionice ili dužnički financijski instrumenti kotiraju ili su uvršteni na priznatu burzu ili se njima trguje prema pravilima priznate burze ili drugog jednakovrijednog tijela.

**Uzorkovanje (Sampling)* – vidjeti *Revizijsko uzorkovanje (Audit sampling)*.

**Vanjska potvrđivanje (External confirmation)* – revizijski dokaz dobiven kao izravni pisani odgovor revizoru od treće strane (strane od koje se zahtijeva potvrđivanje), u pisanom obliku ili u elektroničkom ili drugom mediju.

Vještine i tehnike izražavanja uvjerenja (Assurance skills and techniques) – vještine i tehnike koje se odnose na planiranje, prikupljanje dokaza, ocjenjivanje dokaza, komuniciranje i izvještavanje koje pokazuje praktičar na području izražavanja uvjerenja, a koje su različite od stručnosti za osnovno predmetno pitanje u bilo kojem određenom angažmanu s izražavanjem uvjerenja ili njegovog mjerenja ili ocjenjivanja.

Vrsta emisije (Type of emission) – grupiranje emisija na temelju, primjerice, izvora emisije, vrste plina, regije ili objekta.

**Zahtjev pozitivne potvrđivanja (Positive confirmation request)* – zahtjev da stranka kojoj se šalje zahtjev za potvrđivanje odgovori izravno revizoru navodeći slaže li se ili ne s informacijama sadržanim u traženoj potvrđivanju ili da odgovori dostavljanjem traženih informacija.

**Značajan nedostatak u internoj kontroli (Significant deficiency in internal control)* – nedostatak ili kombinacija nedostataka u internim kontrolama koja je, po revizorovoj profesionalnoj prosudbi, od dostatne važnosti da zaslužuje pozornost onih koji su zaduženi za upravljanje.

**Značajan rizik (Significant risk)* – identificiran i procijenjen rizik značajnog pogrešnog prikazivanja koji, po revizorovoj prosudbi, u reviziji zahtijeva posebno razmatranje.

**Značajna komponenta (Significant component)* – komponenta koju je identificirao angažirani tim grupe: (i) koja je od pojedinačne financijske važnosti za grupu, ili (ii) koja vjerojatno, zbog specifične vrste ili okolnosti, uključuje značajne rizike značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja grupe.

Značajni objekt (Significant facility) – objekt koji je od pojedinačnog značaja zbog veličine svojih emisija u odnosu na ukupne emisije uključene u izvješće o stakleničkim plinovima ili njegove specifične prirode ili okolnosti koje dovode do posebnih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja.

Značajnost (Significance) – relativna važnost pitanja promatranog u kontekstu. Važnost pitanja prosuđuje praktičar u kontekstu u kojem se ono razmatra. To može uključivati, primjerice, razumne izglede da pitanje mijenja ili utječe na odluke namjeranih korisnika izvješća praktičara; ili, kao drugi primjer, kad se kontekst odnosi na prosuđivanje treba li izvijestiti o pitanju one koji su zaduženi za upravljanje, bili se njima pitanje činilo važnim u odnosu na njihove dužnosti. Značajnost se može razmatrati u kontekstu kvalitativnih i količinskih čimbenika, kao što su relativna veličina, vrsta i učinak na predmetno pitanje i izraženi interes namjeranih korisnika ili primatelja.

**Značajnost komponente (Component materiality)* – značajnost za komponentu koju je odredio angažirani tim grupe.

*Značajnost za provedbu (*Performance materiality*) – iznos ili iznosi koje revizor odredi niže od iznosa značajnosti za financijske izvještaje kao cjelinu kako bi smanjio na prihvatljivo nisku razinu vjerojatnost da zbrojena neispravljena i neotkrivena pogrešna prikazivanja prijeđu iznos značajnosti za financijski izvještaj kao cjelinu. Ako je primjenjivo, značajnost za provedbu odnosi se također na iznos ili iznose koje je odredio revizor niže od jedne ili više razina značajnosti za određenu klasu transakcija, stanja računa ili objavljivanja. U kontekstu MSIU 3410, značajnost za provedbu definira se kao iznos ili iznosi koje odredi praktičar niže od značajnosti za izvješće o SP kako bi se na primjereno nisku razinu smanjila vjerojatnost da zbroj neispravljenih i neotkrivenih pogrešnih prikazivanja premašuje značajnost za izvješće o SP. Ako je primjenjivo, značajnost za provedbu također se odnosi i na iznos ili iznose koje je praktičar odredio niže od razine ili razina značajnosti za određene vrste emisija ili objavljivanja.

MEĐUNARODNI STANDARD KONTROLE KVALITETE 1

KONTROLA KVALITETE ZA DRUŠTVA KOJA OBAVLJAJU REVIZIJE I UVIDE U FINACIJSKE IZVJEŠTAJE I OSTALE ANGAŽMANE S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA I POVEZANE USLUGE

(Na snazi od 15. prosinca 2009.)

SADRŽAJ

| | Točka |
|--|-----------|
| Uvod | |
| Područje koje uređuje ovaj MSKK | 1 – 3 |
| Nadležnost ovog MSKK-a | 4 – 9 |
| Datum stupanja na snagu | 10 |
| Cilj | 11 |
| Definicije | 12 |
| Zahtjevi | |
| Primjenjivanje i sukladnost, relevantni zahtjevi | 13 – 15 |
| Sastavni dijelovi sustava kontrole kvalitete | 16 – 17 |
| Odgovornosti vodstva za kvalitetu unutar društva | 18 – 19 |
| Relevantni etički zahtjevi | 20 – 25 |
| Prihvatanje i nastavljanje odnosa s klijentom i posebnih angažmana | 26 – 28 |
| Ljudski resursi | 29 – 31 |
| Obavljanje angažmana | 32 – 47 |
| Monitoring | 48 – 56 |
| Dokumentacija sustava kontrole kvalitete | 57 – 59 |
| Materijali za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima | |
| Primjenjivanje i sukladnost, relevantni zahtjevi | A1 |
| Sastavni dijelovi sustava kontrole kvalitete | A2 – A3 |
| Odgovornosti vodstva za kvalitetu unutar društva | A4 – A6 |
| Relevantni etički zahtjevi | A7 – A17 |
| Prihvatanje i nastavljanje odnosa s klijentom i posebnih angažmana | A18 – A23 |
| Ljudski resursi | A24 – A31 |
| Obavljanje angažmana | A32 – A63 |
| Monitoring | A64 – A72 |
| Dokumentacija sustava kontrole kvalitete | A73 – A75 |

Međunarodni standard kontrole kvalitete (MSKK) 1, *Kontrola kvalitete za društva koje obavljaju revizije i uvide u financijske izvještaje i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge*, treba čitati povezano s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

Uvod

Područje koje uređuje ovaj MSKK

- Ovaj Međunarodni standard kontrole kvalitete (MSKK) uređuje odgovornosti društva za njegov sustav kontrole kvalitete za revizije i uvide financijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge. Ovaj MSKK treba čitati povezano s relevantnim zahtjevima etike.
- Ostale objave Odbora za Međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) navode dodatne standarde i upute o odgovornostima osoblja društva u vezi s postupcima kontrole kvalitete za određene vrste angažmana. MRevS 220,³² primjerice, uređuje postupke kontrole kvalitete za revizije financijskih izvještaja.
- Sustav kontrole kvalitete sastoji se od politika oblikovanih za postizanje cilja navedenog u točki 11 i postupaka nužnih za uvođenje i monitoring postupanja u skladu s tim politikama.

Nadležnost ovog MSKK-a

- Ovaj MSKK primjenjuje se u svim društvima profesionalnih računovođa u vezi s revizijama i uvidima u financijske izvještaje, i ostalim angažmanima s izražavanjem uvjerenja i povezanim uslugama. Sadržaj i opseg politika i postupaka koje uspostavi pojedino društvo radi postizanja sukladnosti s ovim MSKK-om ovisit mora o različitim čimbenicima kao što su veličina i poslovna obilježja društva, i o tome je li ono dio mreže.
 - Ovaj MSKK sadrži cilj kojemu društva teže u provođenju MSKK-a i zahtjeve oblikovane za omogućavanje društvu da ispuni taj postavljeni cilj. Osim toga, on sadrži pripadajuće upute u obliku materijala za primjenu i drugih materijala s objašnjenjima, kako se pobliže razmatra u točki 8, kao i uvodni materijal koji osigurava kontekst relevantan za ispravno shvaćanje MSKK-a i definicija.
 - Cilj pruža kontekst u kojem su postavljeni zahtjevi ovog MSKK-a i namijenjen je pomoći društvu u:
 - razumijevanju onoga što se treba obaviti; i
 - odlučivanju treba li dodatno nešto učiniti radi postizanja cilja.
 - Zahtjevi ovog MSKK-a izražavaju se korištenjem riječi »mora«.
 - Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima, gdje je nužno, pružaju dodatna objašnjenja zahtjeva i upute za njihovo ispunjavanje. Oni mogu, osobito:
 - podrobnije objašnjavati ono što podrazumijevaju zahtjevi ili što se njima namjerava obuhvatiti.
 - uključivati primjere politika i postupaka koji mogu biti primjereni u određenim okolnostima.
- Iako takve upute same po sebi ne nameću zahtjeve, one su mjerodavne za ispravno ispunjavanje zahtjeva. Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima mogu također pružati informacije o polaznim osnovama za pitanja koja se razmatraju u ovom MSKK-u. Gdje je primjereno, u materijal za primjenu i

³² MRevS 220, *Kontrola kvalitete za reviziju financijskih izvještaja*

ostale materijale s objašnjenima uključena su dodatna razmatranja specifična za revizijske organizacije javnog sektora ili manja društva. Ta dodatna razmatranja pomažu u primjeni zahtjeva iz ovog MSKK-a. Međutim, ona ne ograničavaju ili umanjuju odgovornost društva da primjeni i postupi u skladu sa zahtjevima iz ovog MSKK-a.

9. Ovaj MSKK uključuje, pod naslovom »Definicije,« opis značenja dodijeljenih određenim pojmovima za potrebe ovog MSKK-a. To je dano kako bi se pomoglo dosljednoj primjeni i interpretiranju ovog MSKK-a, i nije namijenjeno za mijenjanje definicija koje mogu biti ustanovljene za druge potrebe, neovisno o tome jesu li u zakonu, regulativi ili drugačije. Pojmovnik u vezi s međunarodnim standardima izdao je IAASB u objavljenom Priručniku za Međunarodne standarde revidiranja, izražavanja uvjerenja i povezane usluge (*Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*), a objavio ga je IFAC, te sadrži pojmove definirane u ovom MSKK-u. On također sadrži opise drugih pojmova koji se mogu pronaći u ovom MSKK-u s ciljem pomaganja jednostavnom i dosljednom interpretiranju i prevođenju.

Datum stupanja na snagu

10. Sustavi kontrole kvalitete u skladu s ovim MSKK-om trebaju se uspostaviti do 15. prosinca 2009.

Cilj

11. Cilj je društva uspostaviti i održavati sustav kontrole kvalitete koji mu će pružiti razumno uvjerenje da:
- društvo i njegovo osoblje postupaju u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima; i
 - izvješća, koja izdaje društvo ili angažirani partneri, primjerena su u danim okolnostima.

Definicije

12. U ovom MSKK-u, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
- Datum izvješća – datum koji je odabrao profesionalni računovođa u javnoj praksi za datiranje izvješća.
 - Dokumentacija angažmana – evidencija obavljenog posla, pribavljenih rezultata i zaključaka do kojih je došao profesionalni računovođa u javnoj praksi (ponekad se koristi naziv radna dokumentacija ili radni papiri).
 - Angažirani partner³³ – partner ili druga osoba u društvu koja je odgovorna za preuzetu obvezu i njegovo ispunjavanje i za izvješće koje se izdaje u ime društva te koja, kad se to zahtijeva, ima primjerene odobrenje od profesionalnog, zakonodavnog ili regulativnog tijela.
 - Ocjenjivanje kvalitete angažmana – postupak oblikovan kako bi se osiguralo objektivno ocjenjivanje, prije nego što je izvješće izdano, značajnih prosudbi angažiranog tima i zaključaka do kojih su došli pri formuliranju izvješća. Ocjenjivanje kvalitete angažmana je postupak za revizije financijskih izvještaja uvrštenih poslovnih subjekata i one ostale angažmane, ako ih ima, za koje je društvo odredilo da je potrebno ocjenjivanje kvalitete angažmana.
 - Pregledatelj kvalitete angažmana – partner, druga osoba u društvu, prikladno kvalificirana osoba izvan društva ili tim sastavljen od takvih pojedinaca, od kojih ni jedan

nije dijelom angažiranog tima, s dovoljnim i primjerenim iskustvom i ovlastima da objektivno ocjenjuje značajne prosudbe angažiranog tima i zaključke do kojih je došao pri formuliranju izvješća.

- Angažirani tim – svi partneri i osoblje koje sudjeluje u obavljanju angažmana i svaka osoba koju je angažiralo društvo ili umreženo društvo a koja sudjeluje u obavljanju angažmana. On uključuje vanjske stručnjake koje angažira društvo ili umreženo društvo. Pojam »angažirani tim« također uključuje osobe unutar službe interne revizije klijenta koje pružaju izravnu pomoć u revizijskom angažmanu kad eksterni revizor postupa u skladu sa zahtjevima MRevS-a 610 (izmijenjen 2013.).³⁴
- Društvo – samostalni profesionalni računovođa u javnoj praksi, ortaštvo ili korporacija ili drugi pravni subjekt profesionalnog računovođe.
- Provjera – u vezi s okončanim angažmanom, postupci oblikovani za osiguranje dokaza da je angažirani tim postupao u skladu s politikama i postupcima kontrole kvalitete u društvu.
- Uvršteni poslovni subjekt – poslovni subjekt čije su dionice ili dužnički financijski instrumenti uvršteni na priznatoj burzi ili se njima trguje prema pravilima priznate burze ili drugog jednakovrijednog tijela.
- Monitoring – postupak koji obuhvaća neprekidno sagledavanje i ocjenjivanje sustava kontrole kvalitete u društvu, uključujući periodično pregledavanje odabranih dovršenih angažmana, oblikovan kako bi se omogućilo društvu stjecanje razumnog uvjerenja da njezin sustav kontrola kvalitete djeluje učinkovito.
- Umreženo društvo – društvo ili poslovni subjekt koji pripada mreži.
- Mreža – veća struktura koja:
 - je usmjerena na kooperaciju; i
 - za cilj ima zajedničko stvaranje dobiti, rashoda ili vlasništva, zajedničku kontrolu ili menadžment, zajedničke politike i postupke kontrole kvalitete, zajedničku poslovnu strategiju, korištenje zajedničkog brenda ili značajnog dijela profesionalnih resursa.
- Partner – svaka osoba s ovlaštenjem da za društvo zaključuje obavljanje angažmana s pružanjem profesionalnih usluga.
- Osoblje – partneri i zaposlenici.
- Profesionalni standardi – IAASB-ovi standardi za angažmane (IAASB Engagement Standards), kako je definirano u IAASB-om Predgovoru Međunarodnim standardima kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, ostalih izražavanja uvjerenja i povezanih usluga (*Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services*) i relevantni zahtjevi etike.
- Razumno uvjerenje – u kontekstu ovog MSKK-a, visoka, ali ne i apsolutna razina uvjerenja.
- Relevantni etički zahtjevi – etički zahtjevi kojima podliježu angažirani tim i pregledatelj kvalitete kad obavljaju re-

³³ »Angažirani partner«, »partner« i »društvo«, kad je primjenjivo, trebaju se shvaćati u značenjima koja imaju njihove istoznačnice u javnom sektoru.

³⁴ MRevS 610 (izmijenjen 2013.), *Korištenje radom internih revizora*, ustanovljuje ograničenja u korištenju izravne pomoći. U njemu se također navodi da, zakonom ili regulativom, eksternom revizoru može biti zabranjeno dobivanje izravne pomoći od internih revizora. Stoga, korištenje izravne pomoći je ograničeno na situacije u kojima je ono dopušteno.

vizije ili uvide u financijske izvještaje ili druge angažmane s izražavanjem uvjerenja ili povezane usluge koji redovno obuhvaćaju odredbe Međunarodnog kodeksa etike za profesionalne računovođe (uključujući Međunarodne standarde neovisnosti) Međunarodnog odbora za etičke standarde profesionalnih računovođa (IESBA Kodeks), zajedno s nacionalnim zahtjevima koji su stroži.

- (r) Zaposlenici – stručno osoblje, osim partnera, uključujući i stručnjake koje zaposljava društvo.
- (s) Prikladno kvalificirana eksterna osoba – osoba izvan društva sa sposobnošću i kompetencijama da djeluje kao angažirani partner, primjerice, partner drugog društva ili zaposlenik (s primjerenim iskustvom) profesionalnog računovodstvenog tijela čiji članovi mogu obavljati revizije i uvide povijesnih financijskih informacija, druge angažmane s izražavanjem uvjerenja ili angažmane s preuzimanjem obveze za povezane usluge ili neka organizacija koja pruža relevantne usluge kontrole kvalitete.

Zahtjevi

Primjenjivanje i postupanje u skladu s relevantnim zahtjevima

13. Osoblje unutar društva odgovorno za uspostavljanje i održavanje sustava društva za kontrolu kvalitete mora steći razumijevanje cjelokupnog sadržaja ovog MSKK-a, njegovog materijala za primjenu i drugih materijala s objašnjenima kako bi shvatili cilj MSKK-a i ispravno ispunili njegove zahtjeve.
14. Društvo mora postupiti u skladu sa svakim zahtjevom ovog MSKK-a, osim u okolnostima kad zahtjev nije relevantan za usluge koje se pružaju u vezi s revizijama i uvidima financijskih izvještaja i drugim angažmanima s izražavanjem uvjerenja te povezanim uslugama. (Vidjeti točku A1.)
15. Zahtjevi su oblikovani kako bi pomogli društvu u postizanju cilja navedenog u ovom MSKK-u. Stoga se očekuje da se ispravnom primjenom zahtjeva mora osigurati dovoljna osnova za postizanje cilja. Međutim, budući da se okolnosti znatno razlikuju i ne mogu se sve predvidjeti, društvo mora, radi ispunjavanja navedenog cilja, razmotriti postoje li određene okolnosti ili pitanja koja zahtijevaju da društvo uspostavi politike i postupke kao dopunu onima koje zahtijeva ovaj MSKK.

Sastavni dijelovi sustava kontrole kvalitete

16. Društvo mora uspostaviti i održavati sustav kontrole kvalitete koji uključuje politike i postupke usmjerene na svaki od sljedećih sastavnih dijelova:
 - (a) odgovornosti vodstva za kvalitetu unutar društva,
 - (b) relevantne etičke zahtjeve,
 - (c) prihvaćanje i nastavljanje odnosa s klijentom i posebnih angažmana,
 - (d) ljudske resurse,
 - (e) obavljanje angažmana,
 - (f) monitoring.
17. Društvo mora dokumentirati svoje politike i postupke te ih priopćiti osoblju društva. (Vidjeti točke A2 – A3.)

Odgovornosti vodstva za kvalitetu unutar društva

18. Društvo mora uspostaviti politike i postupke oblikovane za promicanje internog stava da je kvaliteta prijeko potrebna u obavljanju svakog angažmana. Takve politike i postupci moraju zahtijevati da glavni izvršni dužnosnik društva (ili ekvivalent)

ili, ako je primjereno, upravni odbor partnera u društvu (ili ekvivalent) preuzme krajnju odgovornost za sustav kontrole kvalitete društva. (Vidjeti točke A4 – A5.)

19. Društvo mora uspostaviti politike i postupke tako da svaka osoba kojoj, ili sve osobe kojima, glavni izvršni dužnosnik društva ili upravni odbor partnera dodijeli operativnu odgovornost za sustav kontrole kvalitete u društvu ima dostatno i primjereno iskustvo i mogućnost, i nužnu ovlast, da preuzme tu odgovornost. (Vidjeti točku A6.)

Relevantni etički zahtjevi

20. Društvo mora uspostaviti politike i postupke oblikovane na način koji mora pružiti razumno uvjerenje da društvo i njegovo osoblje postupaju u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima. (Vidjeti točke A7 – A10.)

Neovisnost

21. Društvo mora uspostaviti politike i postupke oblikovane na način koji društvu mora pružiti razumno uvjerenje da društvo, njegovo osoblje i, gdje je primjenjivo, ostali koji su podložni zahtjevima neovisnosti (uključujući osoblje mreže društva) održavaju neovisnost gdje je to potrebno prema relevantnim etičkim zahtjevima. Takve politike i postupci društvu moraju omogućiti da: (Vidjeti točku A10.)
 - (a) svoje zahtjeve u vezi s neovisnošću priopći svom osoblju i, gdje je primjenjivo, drugima na koje se oni odnose; i
 - (b) identificira prijetnje neovisnosti i procijeni jesu li identificirane prijetnje na prihvatljivoj razini, te ako nisu, da ih razriješi eliminiranjem okolnosti koje stvaraju prijetnje, primjenom mjera zaštite radi smanjivanja tih prijetnji na prihvatljivu razinu ili, ako se smatra primjerenim, da se povuče iz angažmana, gdje je povlačenje dopušteno zakonom ili regulativom.
22. Takve politike i postupci moraju zahtijevati: (Vidjeti točku A10)
 - (a) da angažirani partneri daju društvu relevantne informacije o angažmanima s klijentima, uključujući opseg usluga, kako bi omogućili društvu da ocijeni cjelokupni učinak, ako ga ima, na zahtjeve neovisnosti;
 - (b) da osoblje bez odlaganja obavijesti društvo o okolnostima i odnosima koji stvaraju prijetnju neovisnosti tako da se mogu poduzeti primjerene mjere;
 - (c) prikupljanje i priopćavanje relevantnih informacija primjerenom osoblju tako da:
 - (i) društvo i njegovo osoblje može lako utvrditi ispunjavaju li oni zahtjeve neovisnosti;
 - (ii) društvo može održavati i ažurirati svoje evidencije u vezi s neovisnošću; i
 - (iii) društvo može poduzeti primjerene aktivnosti u vezi s identificiranim prijetnjama neovisnosti koje nisu na prihvatljivoj razini.
23. Društvo mora uspostaviti politike i postupke oblikovane na način koji mu mora pružiti razumno uvjerenje da je obaviješteno o svakom neispunjavanju zahtjeva neovisnosti i omogućiti mu poduzimanje primjerenih aktivnosti radi rješavanja takvih situacija. Te politike i postupci moraju uključiti zahtjeve da: (Vidjeti točku A10)
 - (a) osoblje bez odlaganja obavijesti društvo o narušavanju neovisnosti kojeg postane svjesno;
 - (b) društvo bez odlaganja priopći identificirano neprovođenje politika i postupaka:

- (i) angažiranom partneru koji se, uz društvo, treba upustiti u rješavanje problema neprovođenja politika i postupaka; i
 - (ii) ostalom relevantnom osoblju u društvu i, gdje je primjereno, mreži i onima na koje se odnose zahtjevi neovisnosti koji trebaju poduzeti primjerenu mjeru; i
- (c) angažirani partner i druge osobe navedene u pod (b)(ii), ako je nužno, bez odlaganja priopće društvu mjere koje su poduzete za rješavanje problema, tako da društvo može odrediti jesu li potrebne daljnje aktivnosti.
24. Društvo mora, barem godišnje, dobiti pisanu izjavu o postupanju u skladu s njezinim politikama i postupcima u vezi s neovisnošću cjelokupnog osoblja društva od kojeg se relevantnim etičkim zahtjevima traži da je neovisno. (Vidjeti točke A10 – A11.)
25. Društvo mora uspostaviti politike i postupke: (Vidjeti točku A10)
- (a) postavljanja kriterija za određivanje potrebe eliminiranja prijetnje duge povezanosti sa subjektom smanjivanjem na prihvatljivu razinu kad se koristi isto iskusnije osoblje u angažmanu s izražavanjem uvjerenja kroz duže razdoblje; i
 - (b) zahtijevanja, za sve revizije financijskih izvještaja uvrštenih subjekata, rotiranja angažiranog partnera i osoba odgovornih za ocjenjivanje kvalitete angažmana te, gdje je primjenjivo, ostalih osoba podložnih zahtjevu rotiranja, nakon određenog razdoblja u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima. (Vidjeti točke A12 – A17.)
- Prihvaćanje i nastavljanje odnosa s klijentom i posebnih angažmana**
26. Društvo mora uspostaviti politike i postupke za prihvaćanje i nastavljanje odnosa s klijentom i posebnih angažmana, oblikovane na način koji mora društvu pružiti razumno uvjerenje da će se prihvatiti ili zadržati odnosi i angažmani samo gdje:
- (a) je kompetentna za obavljanje angažmana i ima mogućnosti, uključujući vrijeme i resurse da to i učini; (Vidjeti točke A18, A23)
 - (b) može postupiti u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima; i
 - (c) je razmotrila integritet klijenta i nema informacija koje bi vodile do zaključka da klijentu nedostaje integritet. (Vidjeti točke A19 – A20, A23.)
27. Takve politike i postupci moraju zahtijevati da društvo:
- (a) pribavi onakve informacije kakve smatra nužnim u danim okolnostima prije prihvaćanja angažmana s novim klijentom, kad odlučuje o tome hoće li obnoviti postojeći angažman i kad razmatra prihvaćanje novog angažmana s postojećim klijentom; (Vidjeti točke A21, A23)
 - (b) utvrdi je li primjereno prihvatiti angažman ako je identificiran potencijalni sukob interesa u vezi s prihvaćanjem angažmana s novim ili postojećim klijentom;
 - (c) dokumentira, ako su bili identificirani neki problemi i društvo je odlučilo prihvatiti ili zadržati odnos s klijentom ili određeni angažmana, kako su ti problemi bili riješeni.
28. Društvo mora uspostaviti politike i postupke o nastavljanju angažmana i odnosa s klijentom, koje se odnose na okolnosti kad društvo dobije informacije koje bi, da su društvu bile ranije poznate, uzrokovale njegovo odustajanje od angažmana. Takve politike i postupci moraju uključivati razmatranje:

- (a) profesionalnih i zakonskih odgovornosti koje su primjenjive u takvim okolnostima, uključujući razmatranje o tome postoji li zahtjev da društvo izvijesti osobu ili osobe koje su ju imenovala ili, u nekim slučajevima, regulativna tijela; i
- (b) mogućnosti povlačenja iz angažmana ili kako iz angažmana, tako i iz odnosa s klijentom. (Vidjeti točke A22 – A23.)

Ljudski resursi

29. Društvo mora uspostaviti politike i postupke oblikovane na način koji društvu mora pružiti razumno uvjerenje da ima dovoljno osoblja s kompetencijama, sposobnostima i privrženošću etičkim načelima nužnim za:
- (a) obavljanje angažmana u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima; i
 - (b) omogućavanje društvu ili angažiranim partnerima izdavanja izvješća koja su primjerena u okolnostima. (Vidjeti točke A24 – A29.)

Dodjeljivanje timova

30. Društvo mora angažiranom partneru dodijeliti odgovornost za svaki angažman i mora uspostaviti politike i postupke koje zahtijevaju da:
- (a) se identitet i uloga angažiranog partnera priopći ključnim članovima klijentovog menadžmenta i onima koji su zaduženi za upravljanje;
 - (b) angažirani partner ima prikladne sposobnosti, kompetentnosti, ovlasti i vrijeme za obavljanje uloge; i
 - (c) se odgovornosti angažiranog partnera jasno odrede i priopće tom partneru. (Vidjeti točku A30.)
31. Društvo također mora uspostaviti politike i postupke za dodjeljivanje primjerenog osoblja s nužnim sposobnostima i kompetentnostima za:
- (a) obavljanje angažmana u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima; i
 - (b) omogućavanje društvu ili angažiranim partnerima izdavanja izvješća koja su primjerena u okolnostima. (Vidjeti točku A31.)

Obavljanje angažmana

32. Društvo mora uspostaviti politike i postupke oblikovane na način koji društvu mora pružiti razumno uvjerenje da su angažmani obavljani u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima te da društvo ili angažirani partner izdaje izvješća koja su primjerena u okolnostima. Takve mora politike i postupci uključiti:
- (a) pitanja relevantna za promicanje postojanosti kvalitete u obavljanju angažmana; (Vidjeti točke A32 – A33)
 - (b) odgovornosti nadziranja; i (Vidjeti točku A34)
 - (c) odgovornosti pregledavanja. (Vidjeti točku A35.)
33. Politike i postupci društva u vezi s odgovornošću za pregledavanje moraju se utvrditi polazeći od toga da iskusniji članovi tima pregledavaju poslove koje su obavili manje iskusni članovi tima.
- Konzultiranje*
34. Društvo mora uspostaviti politike i postupke oblikovane na način koji mora društvu pružiti razumno uvjerenje da su:
- (a) obavljene primjerene konzultacije o složenim ili osjetljivim pitanjima;

- (b) na raspolaganju dostatni resursi kako bi se omogućilo primjereno konzultiranje;
- (c) sadržaj i djelokrug takvih konzultacija kao i zaključci, koji su temeljem njih stvoreni, dokumentirani i dogovoreni između osobe koja traži konzultiranje i osobe koja je konzultant; i
- (d) provedeni zaključci nastali konzultiranjem. (Vidjeti točke A36 – A40.)

Ocjenjivanje kvalitete angažmana

35. Društvo mora uspostaviti politike i postupke zahtijevajući, za primjerene angažmane, ocjenjivanje kvalitete angažmana koji osigurava objektivnu ocjenu važnih prosudbi angažiranog tima i zaključaka do kojih se došlo u formuliranju izvješća. Takve mora politike i postupci:
- (a) zahtijevati ocjenjivanje kvalitete angažmana za sve revizije financijskih izvještaja uvrštenih subjekata;
 - (b) navesti kriterije po kojima moraju biti ocijenjene sve ostale revizije i uvidi povijesnih financijskih informacija i drugi angažmani s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge pri određivanju treba li se za njih obaviti ocjenjivanje kvalitete angažmana; i (Vidjeti točku A41.)
 - (c) zahtijevati ocjenjivanje kvalitete za sve angažmane, ako ih ima, koji ispunjavaju kriterije ustanovljene u skladu s točkom 35(b).
36. Društvo mora uspostaviti politike i postupke na osnovi kojih mora se planirati vrste, vremenski raspored i opseg ocjenjivanja kvalitete angažmana. Takve politike i postupci moraju zahtijevati da izvješće angažmana ne bude datirano sve dok se ne dovrši ocjenjivanje kvalitete angažmana. (Vidjeti točke A42 – A43.)
37. Društvo mora uspostaviti politike i postupke koji zahtijevaju da ocjenjivanje kvalitete uključuje:
- (a) raspravljanje važnih pitanja s angažiranim partnerom;
 - (b) pregled financijskih izvještaja ili drugih predmetnih informacija i nacrtu izvješća;
 - (c) pregled dokumentacije odabranih angažmana u vezi sa značajnim prosudbama angažiranog tima i zaključcima do kojih se došlo; i
 - (d) ocjenjivanje zaključaka do kojih se došlo pri formuliranju izvješća i razmatranje je li primjeren nacrt izvješća. (Vidjeti točku A44.)
38. Za revizije financijskih izvještaja uvrštenih subjekata, društvo mora uspostaviti politike i postupke koji zahtijevaju da ocjenjivanje kvalitete angažmana također uključuje razmatranje sljedećeg:
- (a) ocjene koju je dao angažirani tim o neovisnosti društva u vezi s određenim angažmanom;
 - (b) jesu li provedene primjerene konzultacije o pitanjima koja uključuju razlike mišljenja ili druga složena ili sporna pitanja, kao i zaključke izvedene iz tih konzultacija; i
 - (c) odražava li radna dokumentacija odabrana za pregled obavljenu posao u odnosu na značajne prosudbe te potkrjepljuje li stvorene zaključke. (Vidjeti točke A45 – A46.)

Kriteriji za prikladnost pregledatelja kvalitete angažmana

39. Društvo mora uspostaviti politike i postupke koji se odnose na imenovanje pregledatelja kvalitete angažmana i odrediti njihovu prikladnost kroz:

- (a) stručne kvalifikacije koje se zahtijevaju za obavljanje te uloge, uključujući potrebno iskustvo i ovlasti; i (Vidjeti točku A47)
 - (b) stupanj u kojem se može konzultirati pregledatelja kvalitete u vezi s angažmanom bez kompromitiranja njegove objektivnosti. (Vidjeti točku A48.)
40. Društvo mora uspostaviti politike i postupke oblikovane za očuvanje objektivnosti pregledatelja kvalitete angažmana. (Vidjeti točke A49 – A51.)
41. Politike i postupci društva moraju osigurati zamjenu pregledatelja kvalitete angažmana ako je narušena sposobnost da pregledatelj obavi pregled na objektivan način.

Dokumentacija ocjenjivanja kvalitete angažmana

42. Društvo mora uspostaviti politike i postupke za dokumentiranje ocjenjivanja kvalitete angažmana koji zahtijevaju dokumentaciju o tome da:
- (a) su obavljene postupci zahtijevani politikama društva za ocjenjivanje kvalitete angažmana;
 - (b) je ocjenjivanje kvalitete dovršeno prije nego što je izdano izvješće; i
 - (c) pregledatelj ne smatra da postoji neko neriješeno pitanje koje bi uzrokovalo uvjerenje kako značajne prosudbe angažiranog tima i zaključci do kojih je došao tim nisu bili primjereni.

Razlike u mišljenjima

43. Društvo mora uspostaviti politike i postupke za rad s razlikama mišljenja i rješavanjem razlika u mišljenjima unutar angažiranog tima te razlika u odnosu na mišljenja konzultanata kao i, gdje je primjenjivo, razlika u mišljenjima između angažiranog partnera i pregledatelja kvalitete angažmana. (Vidjeti točke A52 – A53.)
44. Takve politike i postupci moraju zahtijevati:
- (a) da su zaključci do kojih se došlo dokumentirani i da je po njima postupljeno; i
 - (b) da se izvješće ne smije datirati dok se pitanje ne riješi.

Dokumentacija angažmana

Dovršavanje cjeline konačnih dosjea angažmana

45. Društvo mora uspostaviti politike i postupke za angažirane timove kako bi pravodobno dovršili cjelinu konačnih dosjea angažmana nakon što su finalizirana izvješća koja se odnose na te angažmane. (Vidjeti točke A54 – A55.)

Povjerljivost, zaštita, nepromjenjivost, dostupnost i ponovno pronalaženje dokumentacije angažmana

46. Društvo mora uspostaviti politike i postupke oblikovane za održavanje povjerljivosti, zaštite, nepromjenjivosti, dostupnosti i ponovno pronalaženje dokumentacije angažmana. (Vidjeti točke A56 – A59.)

Čuvanje dokumentacije angažmana

47. Društvo mora uspostaviti politike i postupke za čuvanje dokumentacije angažmana kroz razdoblje koje je dostatno za ispunjavanje potreba društva ili kako je zahtijevano zakonom ili regulativom. (Vidjeti točke A60 – A63.)

Monitoring

Monitoring politika i postupaka kontrole kvalitete u društvu

48. Društvo mora uspostaviti postupak monitoringa oblikovan na način koji mora društvu pružiti razumno uvjerenje da su politi-

ke i postupci u vezi sa sustavom kontrole relevantni i primjereni, te da učinkovito djeluju. Taj postupak mora:

- (a) uključiti trajno razmatranje i ocjenjivanje sustava kontrole kvalitete u društvu, uključujući cikličnu provjeru barem jednog dovršenog angažmana za svakog angažiranog partnera;
- (b) zahtijevati da se odgovornost za postupak monitoringa dodijeli partneru ili partnerima ili drugim osobama s dostatnim i primjerenim iskustvom i ovlastima u društvu za preuzimanje takve odgovornosti; i
- (c) zahtijevati da u provjeravanje angažmana nisu uključeni oni koji su obavili angažman ili obavili ocjenjivanje kvalitete angažmana. (Vidjeti točke A64 – A68.)

Ocjenjivanje, priopćavanje i otklanjanje utvrđenih manjkavosti

49. Društvo mora ocijeniti učinke manjkavosti otkrivene postupkom monitoringa i odrediti jesu li one:

- (a) slučajevi koji ne ukazuju nužno da sustav kontrole kvalitete u društvu nije dovoljan za osiguranje razumnog jamstva da društvo djeluje u skladu sa standardima profesije i zahtjevima zakonodavnog i regulativnog tijela te da su izvješća, koja izdaje društvo ili angažirani partneri, prikladna u danim okolnostima; ili
- (b) sustavne, ponavljajuće ili na dugi način značajne manjkavosti koje zahtijevaju trenutne korektivne aktivnosti.

50. Društvo mora priopćiti relevantnim angažiranim partnerima i drugom primjerenom osoblju manjkavosti koje se ustanove kao rezultat postupka monitoringa te preporuke za primjerene aktivnosti za popravljivanje stanja. (Vidjeti točku A69.)

51. Preporuke za primjerene aktivnosti za popravljivanje utvrđenog stanja uključivati mora jedno ili više od sljedećeg:

- (a) poduzimanje primjerenih aktivnosti za popravljivanje stanja u vezi s pojedinim angažmanom ili članom osoblja;
- (b) priopćavanje nalaza onima koji su odgovorni za uvježbavanje i profesionalni razvoj;
- (c) promjene politika i postupaka kontrole kvalitete; i
- (d) disciplinske mjere protiv onih koji propuštaju postupati u skladu s politikama i postupcima društva, a osobito onih koji to čine učestalo.

52. Društvo mora uspostaviti politike i postupke u vezi sa slučajevima u kojima rezultati postupaka monitoringa ukazuju na to da izvješće može biti neprimjereno ili da su propušteni postupci tijekom obavljanja angažmana. Takve politike i postupci moraju zahtijevati da društvo odrediti koje su daljnje aktivnosti primjerene za postizanje sukladnosti s relevantnim standardima profesije i zahtjevima zakonodavnog i regulativnog tijela te da razmotri je li potrebno tražiti pravnu pomoć.

53. Barem godišnje, društvo treba priopćiti rezultate monitoringa svojeg sustava kontrole kvalitete angažiranim partnerima i drugim primjerenim osobama unutar društva, također izvršnom direktoru ili, ako je primjereno, svom upravnom odboru partnera. Takvo priopćavanje bit mora dostatno da omogućiti društvu i tim osobama poduzimanje žurnih i primjerenih mjera kad je to nužno u skladu s njihovim utvrđenim ulogama i odgovornostima. Priopćene informacije moraju uključivati:

- (a) opis obavljenih postupaka monitoringa;
- (b) zaključke izvedene iz postupaka monitoringa; i

(c) gdje je relevantno, opis sustavnih, ponavljajućih ili drugačije značajnih manjkavosti i poduzetih aktivnosti za njihovo rješavanje ili njihovo otklanjanje.

54. Neke društva posluju kao dio mreže te radi dosljednosti mogu primjenjivati neke postupke monitoringa na razini mreže. Tamo gdje društva unutar mreže posluju prema zajedničkim politikama i postupcima monitoringa oblikovanog radi sukladnosti s ovim MSKK-om, i ta se društva oslanjaju na takav sustav monitoringa, politike i postupci društva moraju zahtijevati da:

- (a) najmanje godišnje, mreža priopćava cjeloviti djelokrug, razmjer i rezultate postupka monitoringa primjerenim osobama unutar društava mreže; i
- (b) mreža odmah priopćava svaku otkrivenu manjkavost u sustavu kontrole kvalitete primjerenim osobama unutar odnosnog društva ili društava mreže tako da se mogu poduzeti primjerene mjere,

kako bi se angažirani partneri u društvima mreže mogli osloniti na rezultate postupka monitoringa primijenjenog u mreži, osim ako ih društva ili mreža ne savjetuju drugačije.

Pritužbe i tvrdnje

55. Društvo mora uspostaviti politike i postupke oblikovane na način koji mora društvu pružiti razumno uvjerenje da primjereno postupaju s:

- (a) pritužbama i tvrdnjama da posao koji je obavilo društvo nije u skladu s profesionalnim standardima i zahtjevima regulativnog i zakonodavnog tijela; i
- (b) tvrdnjama o nesukladnosti sa sustavom kontrole kvalitete u društvu.

Kao dio tog postupka, društvo mora uspostaviti jasno definirane kanale komuniciranja s osobljem društva kako bi ono moglo izraziti svaku dvojbu bez straha od osвете. (Vidjeti točku A70.)

56. Ako se tijekom istraživanja pritužbi i tvrdnji ustanove manjkavosti u oblikovanju ili djelovanju sustava kontrole kvalitete u društvu ili nepostupanje osobe ili osoba u skladu sa sustavom društva za kontrolu kvalitete, društvo mora poduzeti primjerene aktivnosti razmatrane u točki 51. (Vidjeti točke A71 – A72.)

Dokumentacija sustava kontrole kvalitete

57. Društvo mora uspostaviti politike i postupke koji zahtijevaju primjerenu dokumentaciju radi osiguranja dokaza djelovanja svakog sastavnog dijela svog sustava kontrole kvalitete. (Vidjeti točke A73 – A75.)

58. Društvo mora uspostaviti politike i postupke koji zahtijevaju čuvanje dokumentacije kroz razdoblje koje je dostatno da onima koji obavljaju postupke monitoringa omogućiti ocjenjivanje postupanja društva u skladu s njegovim sustavom kontrole kvalitete ili za duže razdoblje ako je propisano zakonom ili regulativom.

59. Društvo mora uspostaviti politike i postupke koji zahtijevaju dokumentaciju za pritužbe i tvrdnje, kao i za reakcije na njih.

Materijali za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima

Primjenjivanje i postupanje u skladu s relevantnim zahtjevima

Posebna razmatranja za manja društva (Vidjeti točku 14)

A1. Ovaj MSKK ne zahtijeva sukladnost sa zahtjevima koji nisu relevantni, primjerice, u okolnostima samostalnog profesionalnog računovođe u javnoj praksi koji nema drugih zaposlenika. Kad nema drugih zaposlenika, zahtjevi u ovom MSKK-u nisu relevantni kao što su oni u vezi s politikama i postupcima

za dodjeljivanje primjerenog osoblja angažiranom timu (Vidjeti točku 31), odgovornostima pregledavanja (Vidjeti točku 33) i godišnjim priopćavanjem rezultata monitoringa angažiranim partnerima unutar društva. (Vidjeti točku 53.)

Elementi sustava kontrole kvalitete (Vidjeti točku 17)

A2. Priopćavanje politika i postupaka kontrole kvalitete ubičajeno uključuje opis politika i postupaka kontrole kvalitete i ciljeva koji se žele postići njihovim oblikovanjem, kao i poruku da svaki pojedinac ima osobnu odgovornost za kvalitetu te se očekuje da postupa u skladu s tim politikama i postupcima. Poticanjem osoblja društva da iznosi svoja gledišta ili dvojbe u vezi s pitanjima kontrole kvalitete daje se važnost dobivanju povratnih informacija o sustavu kontrole kvalitete u društvu.

Posebna razmatranja za manja društva

A3. Dokumentacija i priopćavanje politika i postupaka kod manjih društava može biti neformalnije i manje opsežno nego kod većih društava.

Odgovornosti vodstva za kontrolu unutar društva

Promicanje internog stava o kvaliteti (Vidjeti točku 18)

A4. Vodstvo društva i primjeri koje ono daje značajno utječu na unutarnje ponašanje u društvu. Promicanje unutarnjeg ponašanja upravljenog na kvalitetu ovisi o jasnim, dosljednim i učestalim aktivnostima i porukama svih razina rukovođenja društvom kojim se ističu društvene politike i postupci kontrole kvalitete i zahtjevi da se:

- (a) posao obavlja u skladu sa standardima profesije i zahtjevima regulativnog i zakonodavnog tijela; i
- (b) izdaju izvješća koja su primjerena u danim okolnostima.

Takve aktivnosti i poruke promiču kulturu u kojoj se priznaje i nagrađuje visoko kvalitetan rad. Takve mjere i poruke mogu se priopćavati u tečajevima namijenjenim za osposobljavanje osoblja, na sastancima, u formalnim i neformalnim razgovorima, izjavama, časopisima ili kratkim pisanim obavijestima, ali sve to nisu i jedini načini priopćavanja. One mogu biti uključene u internu društvenu dokumentaciju i vježbovne materijale te u postupke nagrađivanja partnera i osoblja tako da podupiru i osnažuju stavove društva o važnosti kvalitete i kako se, praktično, ona treba postići.

A5. Od posebne važnosti za promoviranje unutarnjeg ponašanja temeljenog na kvaliteti jest potreba da vodstvo društva potvrdi kako je najvažniji zahtjev u poslovnoj strategiji društva da ono postigne kvalitetu u svim angažmanima koje obavlja. Promoviranje takvog unutarnjeg ponašanja uključuje:

- (a) uspostavljanje politika i postupaka koji se odnose na ocjenjivanje obavljanja posla, nagrađivanje i unaprjeđivanje (uključujući sustave stimulacija) njegovog osoblja oblikovane su tako da pokazuju najveću privrženost kvaliteti;
- (b) dodjeljivanje odgovornosti menadžmentu tako da komercijalni aspekt ne naruši kvalitetu obavljenog posla; i
- (c) osiguranje dostatnih resursa za razvoj, dokumentiranje i podupiranje svojih politika i postupaka kontrole kvalitete.

Dodjeljivanje operativne odgovornosti za sustav kontrole kvalitete u društvu (Vidjeti točku 19)

A6. Dostatno i primjereni iskustvo te sposobnost omogućavaju osobi ili osobama odgovornim za sustav kontrole kvalitete u društvu da identificiraju i razumiju probleme kontrole kvali-

tete i razviju primjerene politike i postupke. Potrebna ovlast omogućuje osobi ili osobama da primijene te politike i postupke.

Relevantni etički zahtjevi

Sukladnost s relevantnim etičkim zahtjevima (Vidjeti točku 20)

A7. IESBA Kodeks uspostavlja temeljna načela profesionalne etike, koja uključuju:

- (a) integritet;
- (b) objektivnost;
- (c) profesionalnu kompetentnost i dužnu pažnju;
- (d) povjerljivost; i
- (e) profesionalno ponašanje.

Temeljna načela etika uspostavljaju standard ponašanja koji se očekuje od profesionalnog računovođe.

A8. IESBA Kodeks sadrži konceptualni okvir koji uspostavlja pristup koji je profesionalni računovođa obavezan primjenjivati pri utvrđivanju, ocjenjivanju i postupanju prijetnji sukladnosti s temeljnim načelima. U slučaju revizija, uvida i drugih angažmana za izražavanje uvjerenja, IESBA Kodeks sadrži Međunarodne standarde neovisnosti koji su uspostavljeni primjenom konceptualnog okvira na prijetnje neovisnosti u odnosu na te angažmane.

A9. Temeljna se načela osnažuju osobito:

- od strane vodstva društva; te kroz
- obrazovanje i osposobljavanje;
- monitoring; i
- postupak u vezi s povredama pravila.

Definicija »društva«, »mreže« i »društva mreže« (Vidjeti točke 20-25)

A10. Definicija »društva«, »mreže« ili »društva mreže« u relevantnim etičkim zahtjevima može se razlikovati od onih koje su navedene u ovom MSKK-u. Primjerice, IESBA Kodeks definira »društvo« kao:

- (a) samostalnog profesionalnog računovođu u javnoj praksi, ortaštvo ili korporaciju profesionalnih računovođa;
- (b) subjekta koji kontrolira takve strane kroz vlasništvo, rukovođenje ili na druge načine; i
- (c) subjekt kojeg takve strane kontroliraju kroz vlasništvo, rukovođenje ili na druge načine.

IESBA Kodeks također pruža upute u vezi s pojmovima »mreža« i »društvo mreže«.

Pri postupanju u skladu sa zahtjevima iz točaka 20-25, definicije korištene u relevantnim etičkim zahtjevima primjenjuju se u mjeri u kojoj je to nužno za tumačenje tih etičkih zahtjeva.

Pisano potvrđivanje (Vidjeti točku 24)

A11. Pisano potvrđivanje može biti u papirnatom ili elektroničkom obliku. Pribavljanjem potvrda i poduzimanjem primjerenih aktivnosti u vezi s informacijama koje ukazuju na nesukladnost, društvo pokazuje važnost koju pridaje neovisnosti i omogućava da pitanja budu općepoznata i dostupna njegovom osoblju.

Dugotrajna povezanost sa subjektom (Vidjeti točku 25)

A12. IESBA Kodeks razmatra prijetnje koje mogu biti stvorene kao posljedica dugotrajne povezanosti pojedinca sa:

- subjektom i njegovim poslovanjem;
- subjektivim višim menadžmentom; ili
- osnovnim predmetnim pitanjem i informacijama o predmetnom pitanju u angažmanu za izražavanje uvjerenja.

A13. IESBA Kodeks uključuje primjere čimbenika koji su relevantni za ocjenjivanje razine prijetnje koja može nastati kad je neki pojedinac uključen u angažmana za izražavanje uvjerenja kroz duže vremensko razdoblje. IESBA Kodeks također sadrži primjere mjera za razrješavanje prijetnji, uključujući:

- eliminiranje prijetnje rotacijom pojedinca iz angažiranog tima; ili
- primjenjivanje zaštitnih mjera radi smanjivanja prijetnje na prihvatljivu razinu, primjerice, obavljanjem redovnih neovisnih internih ili eksternih pregleda kvalitete angažmana.

A14. IESBA Kodeks zahtijeva rotaciju angažiranog partnera, pregledatelja kvalitete angažmana i drugih ključnih revizijskih partnera³⁵ u odnosu na određene angažmane. Nacionalnim zahtjevima mogu se uspostaviti kraća razdoblja rotiranja.

Posebna razmatranja za revizijske organizacije javnog sektora

A15. Zakonske odredbe mogu osigurati zaštitne mjere za neovisnost revizora javnog sektora. Međutim, prijetnje neovisnosti ipak mogu postojati neovisno o zakonskim odredbama oblikovanim za zaštitu neovisnosti. Stoga, pri uspostavljanju politika i postupaka zahtijevanih točkama 20-25, revizor javnog sektora može trebati uzeti u obzir odredbe koje se odnose na javni sektor i u tom kontekstu sagledati prijetnje neovisnosti.

A16. Uvršteni subjekti spomenuti u točkama 25 i A14 nisu uobičajeni u javnom sektoru. Međutim, mogu postojati drugi subjekti javnog sektora koji su značajni zbog veličine, složenosti ili su značajni s gledišta javnog interesa i koji posljedično tome mogu imati široki raspon dioničara. Stoga, mogu postojati slučajevi kad društvo odluči, temeljeno na svojim politikama i postupcima kontrole kvalitete, da je subjekt javnog sektora značajan za svrhe proširivanja postupaka kontrole kvalitete.

A17. U javnom sektoru, zakonodavstvo može odrediti imenovanje i uvjete za rad revizora s odgovornostima angažiranog partnera. Posljedica toga može biti da je nemoguće u potpunosti ispuniti zahtjeve rotiranja angažiranog partnera koji su predviđeni za uvrštene subjekte. Ipak, kako je navedeno u točki A16, za subjekte javnog sektora za koje se smatra da su značajni, može biti u javnom interesu za revizijske organizacije javnog sektora da ustanove politike i postupke za promoviranje postupanja u skladu sa smislom koji ima rotiranje odgovornosti angažiranog partnera.

Prihvatanje i nastavljanje odnosa s klijentom i posebnih angažmana

Kompetencije, sposobnosti i resursi (Vidjeti točku 26(a))

A18. Razmatranje o tome ima li društvo kompetencije, sposobnosti i resurse za poduzimanje novog angažmana kod novog ili nekog postojećeg klijenta uključuje sagledavanje posebnih zahtjeva angažmana i postojećeg partnera te profila osoblja na svim relevantnim razinama, uključujući i pitanja:

- ima li osoblje društva znanje za relevantnu djelatnost ili područje rada;
- ima li osoblje iskustva s relevantnim zahtjevima regulative ili izvješćivanja ili mogućnost da uspješno stekne potrebnu vještinu i znanje;
- ima li društvo dovoljno osoblja s potrebnim sposobnostima i kompetencijama;

- jesu li na raspolaganju stručnjaci, ako budu potrebni;
- jesu li na raspolaganju osobe koje ispunjavaju kriterije i zahtjeve prikladnosti za obavljanje ocjenjivanja kvalitete angažmana, gdje je primjenjivo; i
- je li društvo u stanju dovršiti angažman u zadanom roku izvješćivanja.

Integritet klijenta (Vidjeti točku 26(c))

A19. Pitanja koja društvo razmatra u vezi s integritetom klijenta uključuju, primjerice:

- identitet i poslovni ugled klijentovih glavnih vlasnika, ključnog menadžmenta, povezanih strana i onih koji su zaduženi za upravljanje klijentom;
- vrstu klijentovog poslovanja, uključujući njegove poslovne postupke;
- informacije o stavovima klijentovih glavnih vlasnika, ključnog menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje o pitanjima kao što je agresivno interpretiranje računovodstvenih standarda i okruženja internih kontrola;
- nastoji li klijent agresivno zadržati naknadu društva na što je moguće nižoj razini;
- pokazatelje neprimjerenog ograničavanja opsega rada;
- indikacije da klijent može biti uključen u pranje novca ili druge kriminalne aktivnosti;
- razloge za predloženo imenovanje društva i neimenovanje društva koja je prije pružala usluge klijentu; i
- identitet i poslovni ugled povezanih strana.

Razmjer poznavanja koji društvo ima u vezi s integritetom klijenta općenito mora biti sve veći u kontekstu trajnosti odnosa s tim klijentom.

A20. Izvori informacija o takvim pitanjima koja društvo pribavlja mogu uključivati sljedeće:

- komuniciranja s postojećim ili prethodnim pružateljima profesionalnih računovodstvenih usluga klijentu u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima i razgovora s ostalim trećim stranama;
- upite upućene drugom osoblju društva ili trećim stranama kao što su bankari, odvjetnici i stručnjaci iz branše; i
- istraživanje relevantnih baza podataka.

Nastavljanje odnosa s klijentom (Vidjeti točku 27(a))

A21. Odlučivanje o tome hoće li se zadržati odnos s klijentom uključuje razmatranje značajnih pitanja koja su se pojavila tijekom tekućeg ili ranijih angažmana i njihovih učinaka na nastavljanje odnosa s klijentom. Primjerice, klijent može započeti s proširivanjem svojeg poslovanja u područjima za koja društvo nema nužnu stručnost.

Povlačenje (Vidjeti točku 28)

A22. Politike i postupci za povlačenje iz angažmana, ili i iz angažmana i iz odnosa s klijentom, uređuju pitanja koja uključuju sljedeće:

- raspravljanje o primjerenim aktivnostima koje se mogu poduzeti na temelju relevantnih činjenica ili okolnosti, s primjerenom razinom klijentovog menadžmenta i onima koji su zaduženi za upravljanje njime;
- ako društvo odluči da je prikladno povlačenje, raspravljanje, s primjerenom razinom klijentovog menadžmenta i onima koji su zaduženi za upravljanje njime, pitanja povlačenja iz

³⁵ Kao što je definirano u IESBA Kodeksu.

angažmana, ili i iz angažmana i iz odnosa s klijentom, te razloga povlačenja.

- razmatranje postoje li profesionalni, regulativni ili zakonski zahtjevi za društvo da ostane ili da izvršiti regulativno tijelo o svom povlačenju iz angažmana, ili i iz angažmana i iz odnosa s klijentom, kao i o razlozima povlačenja.
- dokumentiranje značajnih pitanja, konzultacija, zaključaka i osnova za zaključivanje.

Posebna razmatranja za revizijske organizacije javnog sektora (Vidjeti točke 26 – 28)

A23. U javnom sektoru, revizori mogu biti imenovani u skladu sa zakonskim postupkom. U skladu s tim, ne moraju biti relevantni određeni zahtjevi i razmatranja u vezi s prihvaćanjem i nastavljanjem odnosa s klijentom i posebnim angažmanima koji su navedeni u točkama 26 – 28 i A18 – A22. Unatoč tome, uspostavljanje politika i postupka, kako je opisano, može osigurati korisne informacije revizorima javnog sektora za obavljanje procjena rizika i izvršavanje obveza u vezi s izvješćivanjem.

Ljudski resursi (Vidjeti točku 29)

A24. Kadrovska pitanja relevantna za društvene politike i postupke u vezi s ljudskim resursima uključuju, na primjer:

- zapošljavanje;
- ocjenjivanje obavljanja posla;
- sposobnosti, uključujući vrijeme za obavljanje dodijeljenih poslova;
- kompetentnost;
- razvoj karijere;
- napredovanje;
- primanja; i
- procjenjivanje potreba osoblja.

Učinkoviti postupci i procedure zapošljavanja pomažu društvu odabirati pojedince s integritetom koji imaju mogućnost razvijati svoje sposobnosti i kompetencije nužne za obavljanje poslova društva te koje posjeduju primjerena svojstva koja im omogućavaju da te poslove kompetentno obavljaju.

A25. Kompetentnosti se mogu razvijati različitim metodama, uključujući sljedeće:

- profesionalno obrazovanje;
- stalno profesionalno usavršavanje, uključujući uvježbavanje;
- radno iskustvo;
- instruiranje od strane iskusnijeg osoblja, primjerice, drugih članova angažiranog tima; i
- obrazovanje o neovisnosti za osoblje od kojega se zahtijeva da je neovisno.

A26. Trajna kompetentnost osoblja društva u značajnoj mjeri ovisi o primjerenoj razini stalnog profesionalnog usavršavanja tako da osoblje održava svoja znanja i sposobnosti. Učinkovite politike i postupci ističu potrebu trajnog uvježbavanja za sve razine osoblja društva i osiguravaju neophodne resurse za uvježbavanje i pomaganje kako bi se omogućilo osoblju da razvije i održava potrebne sposobnosti i kompetentnosti.

A27. Društvo može koristiti prikladno kvalificirane vanjske osobe kad, primjerice, interni tehnički resursi i resursi za uvježbavanje nisu raspoloživi.

A28. Postupci ocjenjivanja obavljanja posla, određivanja primanja i napredovanja primjereno potvrđuju i nagrađuju razvijanje i održavanje kompetentnosti i privrženosti etičkim načelima. Mjere koje društvo može poduzeti za razvijanje i održavanje kompetentnosti i privrženosti etičkim načelima uključuju:

- skretanje pozornost osoblju na očekivanja društva u vezi s obavljanjem posla i etičkim načelima;
- obavještanje osoblja o ocjenjivanju i omogućavanje osoblju da se savjetuje o odvijanju, napredovanju i razvijanju karijere;
- pomaganje osoblju u shvaćanju da postizanje položaja s većim odgovornostima ovisi, između ostalog, o kvaliteti obavljanja posla i poštivanju etičkih načela te da propust postupanja u skladu s politikama i postupcima u društvu može rezultirati disciplinskim mjerama

Posebna razmatranja za manja društva

A29. Veličina i okolnosti društva moraju utjecati na strukturu postupka ocjenjivanja obavljenih poslova u društvu. Manja društva, općenito, mogu koristiti manje formalizirane metode ocjenjivanja poslova koje obavlja njegovo osoblje.

Dodjeljivanje timova

Angažirani partneri (Vidjeti točku 30)

A30. Politike i postupci mogu uključivati sustav za praćenje opterećenosti i raspoloživosti partnera kako bi se tim osobama omogućilo da imaju dovoljno vremena za primjerene izvršavanje svojih odgovornosti.

Angažirani timovi (Vidjeti točku 31)

A31. Dodjeljivanje timova i određivanje potrebne razine nadziranja timova za neki angažirani tim uključuju, primjerice, sagledavanje:

- koliko poznaje i kakvo praktično iskustvo ima s angažmanima sličnog sadržaja i složenosti koje je stečeno primjerenim uvježbavanjem i sudjelovanjem u obavljanju;
- koliko razumije profesionalne standarde i zahtjeve regulativnog i zakonodavnog tijela;
- kakvo ima tehničko znanje i stručnost, uključujući poznavanje relevantnih informacijskih tehnologija;
- njegovo poznavanje relevantnih djelatnosti u kojima klijenti posluju;
- njegovu mogućnost korištenja profesionalnog prosuđivanja; i
- koliko razumije politike i postupke kontrole kvalitete u društvu.

Obavljanje angažmana

Postojanost kvalitete obavljanja angažmana (Vidjeti točku 32(a))

A32. Društvo propagira postojanost kvalitete obavljanja angažmana pomoću svojih politika i postupaka. To je često popraćeno pisanim ili elektroničkim priručnicima, softverskim pomagalicama ili drugim oblicima standardizirane dokumentacije i uputama za djelatnost ili neku posebnu problematiku. Pitanja koja se uređuju mogu uključivati sljedeće:

- kako se angažirani timovi ukratko informiraju o angažmanu radi stjecanja razumijevanja ciljeva svojeg posla;
- postupke za postupanje u skladu sa standardima primjenjivim u angažmanu;
- postupke nadziranja angažmana, uvježbavanja i usmjeravanja osoblja;

- metode pregledavanja obavljenog posla, značajnih prosudbi i oblika izdanog izvješća;
 - primjerenu dokumentaciju o obavljenom poslu te vremenskom rasporedu i obujmu pregleda; i
 - postupke za osiguravanje ažurnosti svih politika i postupaka.
- A33. Primjereni timski rad i uvježbavanje pomaže manje iskusnim članovima angažiranog tima da jasno razumiju ciljeve poslova koji su im dodijeljeni.

Nadziranje (Vidjeti točku 32(b))

- A34. Nadziranje angažmana uključuje sljedeće:
- praćenje napredovanja izvršavanja angažmana;
 - razmatranje sposobnosti i kompetentnosti pojedinačnih članova angažiranog tima, zatim imaju li dovoljno vremena za obavljanje svojeg posla, razumiju li upute koje su dobili i obavlja li se posao u skladu s pristupom koji je bio planiran za revizijski angažman;
 - usmjeravanje na važna pitanja nastala tijekom revizije, razmatranje njihove važnosti i primjerene mijenjanje planiranog pristupa; i
 - identifikiranje pitanja za konzultiranje ili razmatranje s iskusnijim članovima angažiranog tima tijekom angažmana.

Pregledavanje (Vidjeti točku 32(c))

- A35. Pregledavanje se sastoji u razmatranju:
- je li posao bio obavljen u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima;
 - jesu li se pojavila značajna pitanja za daljnja razmatranja;
 - jesu li provedena primjerena konzultiranja te jesu li postignuti zaključci dokumentirani i provedeni;
 - je li potrebno mijenjati vrste, vremenski raspored i opseg obavljenih poslova;
 - potkrepljuje li obavljeni rad stvorene zaključke i je li primjereno dokumentiran;
 - jesu li dobiveni dokazi dostatni i primjereni za podržavanje izvješća; i
 - jesu li postignuti ciljevi postupaka iz angažmana.

Konzultiranje (Vidjeti točku 34)

- A36. Konzultiranje uključuje raspravljanje, na primjerenoj profesionalnoj razini, s osobama unutar ili izvan društva koje imaju specijalistička znanja.
- A37. Konzultiranjem se angažiraju primjereni istraživački resursi kao i kolektivno iskustvo i tehnička stručnost društva. Konzultiranje pomaže unaprjeđivanje kvalitete i pridonosi provođenju profesionalnih prosudbi. Prikladno uređivanje konzultiranja pomoću politika i postupaka društva pomaže u uspostavljanju stanja gdje se konzultiranje smatra vrlinom i kojima se potiče osoblje da se konzultira u vezi sa složenim ili osjetljivim pitanjima.
- A38. Učinkovito konzultiranje o tehničkim, etičkim ili drugim pitanjima unutar društva ili, gdje je primjenjivo, izvan društva može se postići kad:
- su konzultantima dane sve relevantne činjenice kako bi oni kao upućene osobe mogli dati savjet; i
 - kad konzultanti imaju znanje, staž i iskustvo;
- i kad su primjerene dokumentirani i provedeni zaključci nastali po osnovi konzultiranja.

- A39. Dokumentacija o konzultacijama s drugima profesionalnim osobama o složenim ili osjetljivim pitanjima koja je dostatno cjelovita i podrobna doprinosi razumijevanju:
- pitanja za koje se traži konzultacija; i
 - rezultata konzultacije, uključujući svaku donesenu odluku, osnovu za tu odluku i kako je provedena.

Posebna razmatranja za manja društva

- A40. Društva koja se trebaju konzultirati eksterno, primjerice, društva bez prikladnih internih resursa, mogu koristiti prednosti savjetodavnih usluga koje pružaju:
- druga društva;
 - profesionalna i regulativna tijela; ili
 - komercijalne organizacije koje pružaju relevantne usluge kontrole kvalitete.

Prije zaključivanja ugovora za takve usluge, društvo razmatra je li vanjski pružatelj prikladno kvalificiran za tu svrhu.

Ocjenjivanje kvalitete angažmana

Kriteriji za ocjenjivanje kvalitete angažmana (Vidjeti točku 35(b))

- A41. Kriteriji za određivanje koje angažmane, različite od revizije financijskih izvještaja uvrštenih subjekata, treba podvrgnuti ocjenjivanju kvalitete mogu uključivati, primjerice:
- vrstu angažmana, uključujući razmjernost u kojem on uključuje pitanje od javnog interesa;
 - postojanje neuobičajenih okolnosti ili rizika u angažmanu ili skupini angažmana; i
 - zahtijevaju li zakoni ili regulative ocjenjivanje kvalitete angažmana.

Vrste, vremenski raspored i opseg ocjenjivanja kvalitete angažmana (Vidjeti točke 36 – 37)

- A42. Izvješće angažmana ne datira se dok nije dovršeno ocjenjivanje kvalitete angažmana. Međutim, dokumentacija o ocjenjivanju kvalitete angažmana može se kompletirati nakon datuma izvješća.
- A43. Pravodobno obavljanje ocjenjivanja kvalitete angažmana u primjerenoj etapi tijekom angažmana omogućava da se značajna pitanja riješe odmah na način koji je prihvatljiv za pregledatelja kvalitete angažmana ili prije datuma izvješća.
- A44. Opseg ocjenjivanja kvalitete angažmana može ovisiti, između ostalog, o složenosti angažmana, o tome je li subjekt ujedno i uvršteni subjekt te riziku da izvješće može biti neprimjereno u danim okolnostima. Obavljanje ocjenjivanja kvalitete angažmana ne umanjuje odgovornosti angažiranog partnera.

Ocjenjivanje kvalitete angažmana kod uvrštenog subjekta (Vidjeti točku 38)

- A45. Ostala pitanja relevantna za ocjenjivanje značajnih prosudbi angažiranog tima koja se mogu sagledavati pri ocjenjivanju kvalitete revizije financijskih izvještaja uvrštenog subjekta uključuju:
- značajne rizike uočene tijekom angažmana i reakcije na te rizike;
 - stvorene prosudbe, osobito u vezi sa značajnošću i značajnim rizicima;
 - važnost i narav ispravljenih i neispravljenih pogrešnih prikazivanja utvrđenih tijekom angažmana; i
 - pitanja koja treba pripočeti menadžmentu i onima koji su zaduženi za upravljanje i, gdje je primjenjivo, ostalim stranama kao što su regulativna tijela.

Ta ostala pitanja, ovisno o okolnostima, mogu također biti primjenjiva u ocjenjivanjima kvalitete revizija financijskih izvještaja drugih subjekata kao i za uvide financijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja te povezane usluge.

Posebna razmatranja za revizijske organizacije javnog sektora

A46. Iako se ne mogu smatrati uvrštenim subjektima, kako je opisano u točki A16, određeni subjekti javnog sektora mogu imati dostatnu važnost da stvaraju obvezu obavljanja pregledavanja kvalitete angažmana.

Kriteriji za prikladnost pregledatelja kvalitete angažmana

Dostatne i primjerene stručne kvalifikacije, iskustvo i ovlasti (Vidjeti točku 39(a))

A47. Što se može smatrati primjerenom stručnošću, iskustvom i ovlastima ovisi o okolnostima angažmana. Primjerice, pregledatelj kvalitete angažmana koji je revizija financijskih izvještaja uvrštenog subjekata vjerojatno bi trebao biti osoba s dostatnim i primjerenim iskustvom i ovlastima da djeluje kao partner u revizijskim angažmanima koji su revizije financijskih izvještaja uvrštenih subjekata.

Konzultiranje s pregledateljem kvalitete angažmana (Vidjeti točku 39(b))

A48. Angažirani partner može se tijekom angažmana konzultirati s pregledateljem kvalitete angažmana, primjerice, kako bi se ustanovilo hoće li prosudbe angažiranog partnera biti prihvatljive pregledatelju kvalitete angažmana. Takvo konzultiranje omogućava izbjegavanje da se razlike mišljenja ustanove u kasnoj etapi angažmana i ne moraju kompromitirati podobnost da pregledatelj kvalitete angažmana obavi svoju ulogu. Tamo gdje sadržaj i razmjer konzultacija postane značajan, objektivnost pregledatelja može biti kompromitirana ako angažirani tim i pregledatelj ne vode brigu da se očuva pregledateljeva objektivnost. Gdje to nije moguće, imenuje se druga osoba iz društva ili prikladno kvalificirana vanjska osoba za preuzimanje uloge ili pregledatelja kvalitete angažmana ili osobe koju treba konzultirati u vezi s angažmanom.

Objektivnost pregledatelja kvalitete angažmana (Vidjeti točku 40)

A49. Od društva se zahtijeva da uspostavi politike i postupke oblikovane za očuvanje objektivnosti pregledatelja kvalitete angažmana. U skladu s tim, takve politike i postupci osiguravaju da pregledatelj kvalitete angažmana:

- gdje je izvedivo, nije odabran odlukom angažiranog partnera;
- ne sudjeluje na drugi način u angažmanu tijekom razdoblja pregleda;
- ne donosi odluke za angažirani tim; i
- nije izložen drugim razmatranjima koja bi prijetila njegovoj objektivnosti.

Posebna razmatranja za manja društva

A50. U slučaju društava s nekoliko partnera može biti neizvedivo da angažirani partner ne bude uključen u odabiranje pregledatelja kvalitete angažmana. Samostalni revizori ili mala društva mogu sklopiti ugovor s prikladno kvalificiranom vanjskom osobom za one angažmane za koje odrede da zahtijevaju ocjenjivanje kvalitete angažmana. Alternativno, samostalni revizori ili mala društva mogu koristiti druga društva kako bi se omogućilo ocjenjivanje kvalitete angažmana. Kad društvo sklapa ugovore s prikladno kvalificiranim vanjskim osobama, primjenjivi su zahtjevi iz točaka 39 – 41 i upute iz točaka A47 – A48.

Posebna razmatranja za revizijske organizacije javnog sektora

A51. U javnom sektoru, zakonski imenovani revizor (primjerice, državni revizor ili druga primjereno kvalificirana osoba imenovana u ime državnog revizora) može imati istu ulogu kakvu ima i angažirani partner ali sa sveukupnom odgovornošću za revizije javnog sektora. U takvim okolnostima, gdje je primjenjivo, izbor pregledatelja kvalitete angažmana uključuje sagledavanje potrebe neovisnosti spram revidiranom subjektu i mogućnosti da pregledatelj kvalitete angažmana osigura postizanje cilja ocjenjivanja.

Razlike u mišljenjima (Vidjeti točku 43)

A52. Učinkovit postupak potiče uočavanje razlika u mišljenjima u ranoj etapi, osigurava jasne upute za postupke koje se potom trebaju poduzeti i zahtijevaju dokumentiranje u vezi s rješavanjem razlika i provedbu postignutih zaključaka.

A53. Postupci za rješavanje takvih razlika mogu uključivati konzultiranje s drugim revizorom ili društvom ili strukovnim ili regulativnim tijelom.

Dokumentacija angažmana

Dovršavanje cjeline konačnih dosjea angažmana (Vidjeti točku 45)

A54. Zakon ili regulativa mogu propisivati rokove u kojem se treba dovršiti cjelina konačnih dosjea za određene vrste angažmana. Kad takvi rokovi nisu propisani zakonom ili regulativom, točka 45 zahtijeva da društvo uspostavi primjerene rokove koji odražavaju potrebu da se pravodobno dovrše cjeline konačnih dosjea angažmana. U slučaju revizije, primjerice, takav rok uobičajeno nije duži od 60 dana od datuma revizorskog izvješća.

A55. Tamo gdje se dva ili više izvješća izdaju u vezi s istim predmetnim informacijama subjekta, politike i postupci u društvu u vezi rokova dovršavanja cjelina konačnih dosjea angažmana tretiraju svako izvješće kao da se radi o odvojenom angažmanu. To može biti slučaj, primjerice, kad društvo izdaje revizorsko izvješće o financijskim informacijama sastavnog dijela za svrhe konsolidacije grupe i, na kasniji datum, revizorsko izvješće o istim financijskim informacijama, ali u vezi sa zakonskom revizijom.

Povjerljivost, zaštita, integritet, dostupnost i ponovno pronalaženje dokumentacije angažmana

Dokumentacija (Vidjeti točku 46)

A56. Relevantni zahtjevi etike uspostavljaju obvezu osoblja društva da cijelo vrijeme paze na povjerljivost informacija sadržanih u dokumentaciji angažmana, osim ako klijent nije dao određenu ovlast za objavljivanje informacija ili postoji zakonska ili regulativna obveza ili relevantni etički zahtjevi to učiniti. Određeni zakoni ili regulativa mogu nametati dodatne obveze osoblju društva u pogledu održavanja povjerljivosti, posebno u slučajevima kad je riječ o osobnim podacima.

A57. Neovisno o tome je li dokumentacija angažmana u papirnom, elektroničkom ili drugom obliku, integritet, dostupnost i mogućnost ponovnog pronalaženja podataka koje sadrži može biti ugrožena, ako se dokumentacija može mijenjati, dodavati ili brisati bez znanja društva ili ako ona može biti trajno izgubljena ili oštećena. U skladu s tim, društvo oblikuje i uvodi primjerene kontrole dokumentacije angažmana koje mogu uključiti one koje:

- omogućuju utvrđivanje kad je i tko kreirao, promijenio ili pregledao dokumentaciju angažmana;

- štite integritet informacija u svim etapama angažmana, osobito kad se informacije razmjenjuju unutar angažiranog tima ili prenose drugim stranama putem interneta;
 - onemogućavaju neovlašteno mijenjanje dokumentacije angažmana; i
 - angažiranom timu ili drugim ovlaštenim strankama dopuštaju pristup do dokumentacije angažmana, kad je to nužno, radi ispravnog izvršavanja njihovih obveza.
- A58. Kontrole koje društvo oblikuje i uvodi radi očuvanja povjerljivosti, integriteta, dostupnosti i ponovnog pronalaznja dokumentacije angažmana mogu uključivati, primjerice:
- korištenje lozinki za članove angažiranog tima kako bi se ograničio pristup elektroničkoj dokumentaciji angažmana na ovlaštene korisnike;
 - primjerene postupke za sigurnosne kopije elektroničke dokumentacije angažmana u svim etapama tijekom angažmana;
 - postupke za ispravno distribuiranje dokumentacije angažmana članovima tima na početku angažmana, njezinu obradu tijekom angažmana i sređivanje na kraju angažmana; i
 - postupke za ograničavanje pristupa, ispravno distribuiranje i povjerljivo odlaganje otisaka dokumentacije angažmana.
- A59. Izvorna se dokumentacija može skenirati iz praktičnih razloga radi uključivanja u dosje angažmana. U tom slučaju, društvo uvodi primjerene postupke koji mogu zahtijevati od angažiranog tima da:
- izrađuju skenirane kopije koje prikazuju cjelokupni sadržaj izvornog papirnato dokumenta, uključujući potpise, poveivanja i zabilješke;
 - integriraju skenirane kopije u dosje angažmana, uključujući, kad je nužno, obave numeriranja i potpisivanja; i
 - omogućuje da se ponovno pronađu i otisnu skenirane kopije, kad je to potrebno.
- Mogu postojati pravni, regulativni ili drugi razlozi da društvo zadrži izvornu papirnatu dokumentaciju koja je bila skenirana.
- Čuvanje dokumentacije angažmana (Vidjeti točku 47)
- A60. Potrebe društva za čuvanjem dokumentacije angažmana te razdoblje čuvanja ovisit će o vrsti angažmana i okolnostima koje se odnose na društvo, primjerice, treba li dokumentacija angažmana osigurati dokaz o pitanju od trajne važnosti za buduće angažmane. Razdoblje čuvanja može ovisiti i o drugim čimbenicima, kao što je taj propisuje li nacionalni zakon ili regulativa određena razdoblja čuvanja za određene vrste angažmana ili postoje li neka opće prihvaćena razdoblja čuvanja prema zakonodavstvu kad ne postoje posebni zahtjevi zakonodavnog ili regulativnog tijela.
- A61. U određenim slučajevima revizijskih angažmana razdoblje čuvanja uobičajeno nije kraće od pet godina od datuma revizorskog izvješća ili, ako je kasniji, datuma revizorskog izvješća za grupu.
- A62. Postupci koje društvo primjenjuje za čuvanje dokumentacije angažmana uključuju one koji omogućavaju da se tijekom razdoblja čuvanja ispune zahtjevi iz točke 47, primjerice da:
- omogućuje ponovno pronalazjenje i pristup dokumentaciji angažmana tijekom razdoblja čuvanja, posebno u slučajevima elektroničke dokumentacije budući da tijekom vremena odnosne tehnologije mogu postići viši stupanj razvoja ili se promijeniti;

- osiguraju, gdje je potrebno, zapis o promjenama obavljenim u dokumentaciji angažmana nakon što su dosjei angažmana bili kompletirani; i
- omogućuje ovlaštenim vanjskim stranama pristup i pregled određene dokumentacije angažmana radi kontrole kvalitete ili druge svrhe.

Vlasništvo dokumentacije angažmana

- A63. Dokumentacija angažmana je vlasništvo društva, osim ako nije drugačije određeno zakonom ili regulativom. Društvo može, po svom izboru, omogućiti da klijent dobije pristup dijelu ili izvratku dokumentacije angažmana pod uvjetom da takvo objavljivanje ne umanjuje valjanost obavljenog posla ili, u slučaju angažmana s izražavanjem uvjerenja, neovisnost društva ili njegovog osoblja.

Monitoring

Monitoring politika i postupaka društva za kontrolu kvalitete (Vidjeti točku 48)

- A64. Svrha monitoringa sukladnosti s politikama i postupcima kontrole kvalitete jest osigurati ocjenu o:
- pridržavanju profesionalnih standarda i zahtjeva zakonodavnog i regulativnog tijela;
 - tome je li sustav kontrole kvalitete primjerene oblikovan i učinkovito implementiran; i
 - tome jesu li politike i postupci društva ispravno primijenjeni tako da su izvješća koja izdaje društvo ili angažirani partner primjerena u danim okolnostima.
- A65. Trajno razmatranje i ocjenjivanje sustava kontrole kvalitete uključuju pitanja poput ovih koja slijede:
- analizu:
 - o novih dostignuća u profesionalnim standardima i zahtjevima zakonodavnog i regulativnog tijela i kako se ona odražavaju na politike i postupke društva, gdje je to primjereno;
 - o pisanih potvrda o sukladnosti s politikama i postupcima koji se odnose na neovisnost;
 - o stalnog profesionalnog usavršavanja, uključujući vježbanja; i
 - o odluka u vezi s prihvaćanjem i nastavljanjem odnosa s klijentom i određenim angažmanima.
 - određivanje korektivnih mjera koje treba poduzeti i poboljšanja koje treba provesti u sustavu, uključujući osiguranje povratnih informacija o politikama i postupcima društva koji se odnose na edukaciju i osposobljavanje;
 - priopćavanje primjerenom osoblju društva slabosti utvrđenih u sustavu, o razmjeru shvaćanja sustava ili o postupanju u skladu s njim; i
 - postupke naknadnog praćenja koje obavlja primjereno osoblje društva tako da se potrebne izmjene mogu obaviti bez odgode u politikama i postupcima kontrole kvalitete.
- A66. Politike i postupci cikličnog provjeravanja mogu, primjerice, određivati ciklus koji se proteže kroz tri godine. Način na koji se određuju ciklusi pregleda, uključujući vremenski raspored izbora pojedinačnih angažmana, ovisi o mnogim čimbenicima, uključujući sljedeće:
- veličinu društva;
 - broj i zemljopisni položaj ureda;

- rezultate ranijih postupaka monitoringa;
- stupanj ovlasti koji imaju uredi i osoblje (primjerice, je li pojedini ured ovlašten obaviti svoj pregled ili ga može obaviti samo glavni ured);
- vrstu i složenost poslovanja i organizacije društva; i
- rizike povezane s klijentima društva i određenim angažmanima.

A67. Postupak pregleda uključuje izbor pojedinačnih angažmana, od kojih neki mogu biti odabrani bez prethodnog obavještanja angažiranog tima. Pri određivanju opsega pregleda, društvo može uzeti u obzir opseg ili zaključke neovisnog vanjskog programa pregleda. Međutim, program neovisnog vanjskog pregleda nije zamjena za program unutarnjeg monitoringa u društvu.

Posebna razmatranja za manja društva

A68. U slučaju manjih društava, može biti potrebno da postupke monitoringa obavljaju osobe koje su odgovorne za oblikovanje i uvođenje politika i postupaka kontrole kvalitete u društvu, ili koje mogu biti uključene u obavljanje ocjenjivanja kvalitete angažmana. Društvo s ograničenim brojem osoba može izabrati korištenje primjereno kvalificirane vanjske osobe ili druga društva za obavljanje provjere angažmana i druge postupke monitoringa. Alternativno, društvo može uspostaviti aranžmane radi dijeljenja resursa s drugim primjerenim organizacijama kako bi olakšale aktivnosti monitoringa.

Priopćavanje nedostataka (Vidjeti točku 50)

A69. Izvješćivanje osoba o utvrđenim nedostacima, koje nisu relevantni angažirani partneri, ne treba uključivati navod o kojim se određenim angažmanima radi, osim ako to nije nužno za ispravno izvršavanje odgovornosti osoba koje nisu angažirani partneri.

Pritužbe i tvrdnje

Izvori pritužbi i tvrdnji (Vidjeti točku 55)

A70. Pritužbe i tvrdnje (isključujući one za koje je očigledno da su beznačajne) mogu potjecati iz ili izvan društva. Može ih iznositi osoblje društva, klijenti ili treće strane. Mogu ih primati članovi angažiranog tima ili drugo osoblje društva.

Politike i postupci istraživanja (Vidjeti točku 56)

A71. Politike i postupci uspostavljeni za istraživanje pritužbi i tvrdnji mogu uključivati, na primjer, da partner koji nadzire istraživanje:

- ima dostatno i primjereno iskustvo;
- ima ovlast unutar društva; i
- nije na drugi način uključen u angažman.

Partner koji nadzire istraživanje može koristiti pravnu pomoć, ako je nužna.

Posebna razmatranja za manja društva

A72. Može biti neizvedivo, u slučaju društva sa svega nekoliko partnera, da partner koji nadzire istraživanje ne bude uključen u angažman. Takve mala društva i samostalni profesionalni računovođe mogu za istraživanje pritužbi i tvrdnji koristiti usluge prikladno kvalificirane vanjske osobe ili druge društva.

Dokumentacija sustava kontrole kvalitete (Vidjeti točku 57)

A73. Oblik i sadržaj dokumentacije za evidentiranje djelovanja svakog sastavnog dijela sustava kontrole kvalitete pitanje je prosudbe i ovisi o brojnim čimbenicima, uključuje sljedeće:

- veličinu društva i broj ureda; i
- vrstu i složenost poslovanja i organizacije društva.

Primjerice, velike društva mogu koristiti elektroničke baze podataka za dokumentiranje pitanja kao što su potvrđivanja neovisnosti, ocjenjivanja uspješnosti i rezultata pregleda obavljenih kroz monitoring.

A74. Primjerena dokumentacija u vezi s monitoringom uključuje, na primjer:

- postupke monitoringa, uključujući postupke za odabiranje dovršenih angažmana koje treba provjeriti;
- dokaze o ocjenjivanju:
 - o postupanja u skladu sa standardima profesije i zahtjevima zakonskog ili regulativnog tijela;
 - o je li sustav kontrole kvalitete primjerene oblikovan i implementiran; i
 - o jesu li politike i postupci kontrole kvalitete u društvu primjereno primijenjeni tako da su izvješća koja izdaje društvo ili angažirani partner primjerena u danim okolnostima;
- identificiranje manjkavosti, ocjenu njihova učinka te navodi osnovu za određivanje jesu li nužne daljnje aktivnosti i koje su te aktivnosti.

Posebna razmatranja za manja društva

A75. Manja društva mogu koristiti neformalnije metode za dokumentiranje svojih sustava kontrole kvalitete kao što su ručne bilješke, kontrolni popisi i formulari.

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 200

OPĆI CILJEVI NEOVISNOG REVIZORA I OBAVLJANJE REVIZIJE U SKLADU S MEĐUNARODNIM REVIZIJSKIM STANDARDIMA

(Na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ

| | Točka |
|--|-----------|
| Uvod | |
| Područje koje uređuje ovaj MRevS | 1 – 2 |
| Revizija financijskih izvještaja | 3 – 9 |
| Datum stupanja na snagu | 10 |
| Opći ciljevi revizora | 11 – 12 |
| Definicije | 13 |
| Zahtjevi | |
| Etički zahtjevi u vezi s revizijom financijskih izvještaja | 14 |
| Profesionalni skepticizam | 15 |
| Profesionalna prosudba | 16 |
| Dostatni i primjereni revizijski dokazi i revizijski rizik | 17 |
| Obavljanje revizije u skladu s MRevS-ovima | 18 – 24 |
| Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima | |
| Revizija financijskih izvještaja | A1 – A13 |
| Definicije | A14 – A15 |

| | |
|--|-----------|
| Etički zahtjevi u vezi s revizijom financijskih izvještaja | A16 – A19 |
| Profesionalni skepticizam | A20 – A24 |
| Profesionalna prosudba | A25 – A29 |
| Dostatni i primjereni revizijski dokazi i revizijski rizik | A30 – A54 |
| Obavljanje revizije u skladu s MRevS-ovima | A55 – A78 |

Uvod

Područje koje uređuje ovaj MRevS

- Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje opće odgovornosti neovisnog revizora kad obavlja reviziju financijskih izvještaja u skladu s MRevS-ovima. On osobito određuje opće ciljeve neovisnog revizora i objašnjava vrstu i opseg revizije oblikovane da omogući neovisnom revizoru ispuniti te ciljeve. On također objašnjava područje uređivanja, obveznost i strukturu MRevS-ova te uključuje zahtjeve koji ustanovljuju opće odgovornosti neovisnog revizora primjenjive u svim revizijama, uključujući obvezu postupanja u skladu s MRevS-ovima. Neovisni revizor se u nastavku teksta naziva »revizor«.
- MRevS-ovi su pisani u kontekstu revizija financijskih izvještaja koje obavlja revizor. Oni se moraju prilagoditi koliko je potrebno u okolnostima kad se primjenjuju na revizije drugih povijesnih informacija. MRevS-ovi ne uređuju odgovornosti revizora koje mogu postojati u zakonodavstvu, regulativi ili na drugi način u vezi s, primjerice, nuđenjem vrijednosnih papira javnosti. Takve odgovornosti mogu se razlikovati od onih ustanovljenih u MRevS-ovima. U skladu s tim, iako revizor može smatrati da su mu u takvim okolnostima neki aspekti MRevS-ova od pomoći, odgovornost je revizora osigurati sukladnost s cjelokupnim zakonodavnim, regulativnim ili profesionalnim obvezama.

Revizija financijskih izvještaja

- Svrha revizije je povisiti stupanj povjerenja namjeranih korisnika u financijske izvještaje. To se postiže izražavanjem revizorskog mišljenja o tome jesu li financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. U slučaju većine okvira opće namjene, to je mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama, ili pružaju li istinit i fer prikaz u skladu s okvirom. Revizija obavljena u skladu s MRevS-ovima i relevantnim etičkim zahtjevima omogućava revizoru formirati takvo mišljenje. (Vidjeti točku A1.)
- Financijski izvještaji koji podliježu reviziji su financijski izvještaji subjekta, koje je pripremio menadžment subjekta pod nadzorom onih koji su zaduženi za upravljanje. MRevS-ovi ne nameću odgovornosti menadžmentu ili onima koji su zaduženi za upravljanje i nisu iznad zakona i regulative koji uređuju njihove odgovornosti. Međutim, revizije u skladu s MRevS-ovima obavljaju se uz pretpostavku da su menadžment i, gdje je primjereno, oni koji su zaduženi za upravljanje prihvatili određene odgovornosti koje su ključne za obavljanje revizije. Revizija financijskih izvještaja ne oslobađaju menadžment ili one koji su zaduženi za upravljanje njihovih odgovornosti. (Vidjeti točke A2-A11.)
- Kao osnovu za revizorsko mišljenje, MRevS-ovi zahtijevaju od revizora stjecanje razumnog uvjerenja o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja bilo zbog prijevare ili zbog pogreške. Razumno uvjerenje je visoka razina uvjerenja. Ono se stječe kad revizor pribavi dostatne i

primjerene revizijske dokaze kako bi smanjio revizijski rizik (tj. rizik da revizor izrazi neodgovarajuće mišljenje kad su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani) na prihvatljivo nisku razinu. Međutim, razumno uvjerenje nije apsolutna razina uvjerenja jer postoje ograničenja svojstvena reviziji koja za posljedicu imaju da najveći dio revizijskih dokaza, pomoću kojih revizor stvara zaključke i na kojima temelji revizorsko mišljenje, više su uvjerljivi, nego što su nepobitni. (Vidjeti točke A30-A54.)

- Koncept značajnosti primjenjuje revizor i pri planiranju i pri obavljanju revizije te u ocjenjivanju učinaka pogrešnih prikazivanja otkrivenih u reviziji i učinaka neispravljenih pogrešnih prikazivanja, ako ih ima, u financijskim izvještajima.³⁶ Općenito, pogrešna prikazivanja, uključujući propuštanja, smatraju se značajnima, pojedinačno ili zbrojno, ako se može razumno očekivati da utječu na poslovne odluke korisnika donesene na osnovi financijskih izvještaja. Prosudbe o značajnosti stvaraju se u kontekstu okružujućih okolnosti. Na njih utječe revizorova percepcija potreba za financijskim informacijama koje imaju korisnici financijskih izvještaja, veličina ili vrsta pogrešnog prikazivanja ili kombinacija tih čimbenika. Revizorsko mišljenje odnosi se na financijske izvještaje kao cjelinu i zbog toga revizor nije odgovoran za otkrivanja pogrešnih prikazivanja koja nisu značajna za financijske izvještaje kao cjelinu.
- MRevS-ovi sadrže ciljeve, zahtjeve i materijale za primjenu i ostale materijale s objašnjenjima koji su oblikovani kako bi pomogli revizoru pri stjecanju razumnog uvjerenja. MRevS-ovi zahtijevaju od revizora korištenje profesionalne prosudbe i održavanje profesionalnog skepticizma tijekom planiranja i obavljanja revizije te da, između ostalog:
 - identificira i procijeni rizike značajnih pogrešnih prikazivanja, bilo zbog prijevare ili zbog pogreške, temeljeno na razumijevanju subjekta i njegovog okruženja, uključujući i subjektive interne kontrole;
 - pribavi dostatne i primjerene revizijske dokaze o tome postoje li značajna pogrešna prikazivanja, pomoću oblikovanja i implementiranja odgovarajućih reakcija na procijenjene rizike; i
 - formira mišljenje o financijskim izvještajima temeljeno na zaključcima izvedenim iz dobivenih revizijskih dokaza.
- Oblik mišljenja koje izražava revizor ovisit će o primjenjivom okviru financijskog izvještavanja i svakom primjenjivom zakonu ili regulativi. (Vidjeti točke A12-A13.)
- Revizor također može imati određene druge odgovornosti za obavješćavanje i izvješćivanje korisnika, menadžmenta, onih koji su zaduženi za upravljanje ili strana izvan poslovnog subjekta, u vezi s pitanjima koja nastanu temeljem revizije. Ta pitanja mogu biti ustanovljena MRevS-ovima ili primjenjivim zakonima ili regulativama.³⁷

Datum stupanja na snagu

- Ovaj MRevS stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma.

Opći ciljevi revizora

- U obavljanju revizije financijskih izvještaja, opći ciljevi revizora su:
 - steći razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnih pogrešnih prikazivanja, bilo zbog prijevare ili zbog pogreške, koje omogućava revizoru

³⁶ MRevS 320, *Značajnost u planiranju i obavljanju revizije* i MRevS 450, *Ocjenjivanje pogrešnih prikazivanja ustanovljenih tijekom revizije*.

³⁷ Vidjeti, na primjer, MRevS 260, *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje* i točku 44 MRevS-a 240, *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja*.

izraziti mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji pripremljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja; i

- (b) izvjestiti o financijskim izvještajima te komunicirati ono što se zahtijeva MRevS-ovima, u skladu s revizorovim nazimima.

12. U svim slučajevima kad se ne može steći razumno uvjerenje i mišljenje s rezervom u revizorskom izvješću u danim okolnostima nije dovoljno za svrhe izvješćivanja namjeravanih korisnika financijskih izvještaja, MRevS-ovi zahtijevaju da se revizor suzdrži od mišljenja ili povuče iz angažmana (ili otkaže angažman)³⁸, gdje je povlačenje moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi.

Definicije

13. Za svrhe MRevS-ova, sljedeći pojmovi imaju značenja koja su im dodijeljena kako slijedi:

- (a) Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja – okvir financijskog izvještavanja koji je primijenio menadžment, i gdje je primjereno, oni koji su zaduženi za upravljanje, pri sastavljanju financijskih izvještaja, a koji je prihvatljiv u kontekstu poslovnog subjekta i ciljeva financijskih izvještaja, ili ga nalaže zakon ili regulativa.

Pojam »okvir fer prezentacije« koristi se za označavanje okvira financijskog izvještavanja koji zahtijeva sukladnost sa zahtjevima okvira i:

- (i) izravno ili neizravno navodi da za postizanje fer prezentacije financijskih izvještaja može biti nužno da menadžment osigura objavljivanja povrh onih koje izričito zahtijeva okvir; ili
- (ii) izravno navodi kako može biti nužno da, radi postizanja fer prezentacije financijskih izvještaja, menadžment odstupa od ispunjavanja zahtjeva iz okvira. Očekuje se da će takva odstupanja biti nužna samo u iznimno rijetkim okolnostima.

Pojam »okvir sukladnosti« koristi se za označavanje okvira financijskog izvještavanja koji zahtijeva sukladnost sa zahtjevima okvira, ali ne sadrži navode iz točke (i) ili (ii) gore.

- (b) Revizijski dokaz – informacije koje je revizor koristio pri donošenju zaključaka na kojima zasniva svoje mišljenje. Revizijski dokaz obuhvaća informacije sadržane u računovodstvenim evidencijama na kojima se zasnivaju financijski izvještaji i druge informacije. Za svrhe MRevS-ova:

- (i) dostatnost revizijskih dokaza je mjera za količinu revizijskih dokaza. Na količinu potrebnih revizijskih dokaza utječe revizorova procjena rizika pogrešnog prikazivanja, kao i kvaliteta takvih revizijskih dokaza;
- (ii) primjerenost revizijskih dokaza je mjera kvalitete revizijskog dokaza, tj. njegove relevantnosti i pouzdanosti u potkrjepljivanju zaključaka na kojima se temelji revizorsko mišljenje.

- (c) Revizijski rizik – rizik da revizor izrazi neprimjereno mišljenje kad su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani. Revizijski rizik je funkcija rizika značajnog pogrešnog prikazivanja i rizika neotkrivanja.

- (d) Revizor – osoba ili osobe koje obavljaju reviziju, uobičajeno angažirani partner ili drugi članovi angažiranog tima ili, kad je primjenjivo, društvo. Pojam »angažirani partner«, a ne pojam »revizor« koristi se kad neki MRevS ima izričitu namjeru da zahtjev ili odgovornost ispuni angažirani partner. Pojmovi »Angažirani partner« i »društvo«, kad je relevantno, trebaju se razumjeti u značenjima koja imaju njihovi jednakovrijedni pojmovi u javnom sektoru.

- (e) Rizik neotkrivanja – rizik da postupci, koje je obavio revizor radi smanjivanja revizijskog rizika na prihvatljivo nisku razinu, neće otkriti pogrešno prikazivanje koje postoji i koje može biti značajno, pojedinačno ili zajedno s ostalim pogrešnim prikazivanjima.

- (f) Financijski izvještaji – strukturirani iskaz koji predstavlja povijesne financijske informacije, uključujući povezana objavljivanja uz financijske izvještaje, namijenjena za priopćavanje o ekonomskim resursima ili obvezama poslovnog subjekta u određenoj vremenskoj točki ili njihovim promjenama tijekom razdoblja, u skladu s okvirom financijskog izvještavanja. Naziv »financijski izvještaji« uobičajeno se odnosi na potpuni skup financijskih izvještaja koji je određen zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, ali se može odnositi i na zaseban izvještaj. Objavljivanja obuhvaćaju objašnjavajuće ili opisne informacije koje su navedene sukladno zahtjevima, izričitim dopuštenjima ili koje su na drugi način omogućene primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja u pojedinačnom financijskom izvještaju ili u bilješkama ili su ugrađene pomoću unakrsnog upućivanja. (Vidjeti točke A14 – 15.)

- (g) Povijesne financijske informacije – informacije o ekonomskim događajima nastalim u prošlim razdobljima ili o ekonomskim stanjima ili okolnostima u nekim prošlim vremenskim točkama, izražene u novčanim iznosima u vezi s određenim subjektom te izvedene prvenstveno iz subjektovog računovodstvenog sustava.

- (h) Menadžment – osoba ili osobe s izvršnom dužnošću vođenja poslovanja subjekta. U nekim zakonodavstvima za neke poslovne subjekte, menadžment uključuje neke ili sve od onih koji su zaduženi za upravljanje, primjerice, izvršne članove upravnog odbora ili vlasnika – menadžera.

- (i) Pogrešan prikaz – razlika između iznosa, klasifikacije, prezentacije ili objavljivanja stavke u izdanim financijskim izvještajima i iznosa, klasifikacije, prezentacije ili objavljivanja koji se zahtijevaju za tu stavku kako bi bila u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Pogrešan prikaz može nastati uslijed pogreške ili prijevare.

Gdje revizor izražava mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama, ili pružaju li istinit i fer prikaz, pogrešni prikaz također uključuje ona usklađivanja iznosa, klasifikacija, prezentacija ili objavljivanja koja su po revizorovoj prosudbi nužna da bi financijski izvještaji bili fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama ili da bi pružali istinit i fer prikaz.

- (j) Pretpostavke u vezi s odgovornostima menadžmenta i, gdje je primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje da su menadžment i, gdje je primjereno, oni koji su zaduženi za upravljanje, potvrdili i razumjeli da snose sljedeće odgovornosti koje su ključne za obavljanje revizije sukladno MRevS-ovima. To se odnosi na odgovornost:

³⁸ U MRevS-ovima se koristi samo pojam – povlačenje.

- (i) za sastavljanje financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, uključujući, gdje je relevantno, njihovu fer prezentaciju;
- (ii) za one interne kontrole koje menadžment i, gdje je primjereno, oni koji su zaduženi za upravljanje smatraju nužnim za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja bez značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijave ili pogreške; i
- (iii) osiguravanja revizoru:
 - a. pristupa svim informacijama za koje su menadžment i, gdje je primjereno, oni koji su zaduženi za upravljanje svjesni da su relevantne za sastavljanje financijskih izvještaja, kao što su evidencije, dokumentacija i ostalo;
 - b. dodatnih informacija koje revizor može tražiti za potrebe revizije od menadžmenta i, gdje je primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje; i
 - c. neograničenog pristupa osobama unutar poslovnog subjekta za koje revizor odredi da je to nužno za pribavljanje revizijskih dokaza.

U slučaju okvira fer prezentacije, navedeno gore pod (i) može se preformulirati u »za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja u skladu s okvirom financijskog izvještavanja« ili »za sastavljanje financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz u skladu s okvirom financijskog izvještavanja«.

Na izričaj »Pretpostavka koja se odnosi na dužnosti menadžmenta i, gdje je primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje na temelju koje se obavlja revizija« može se također upućivati kao na »pretpostavku«.

- (k) Profesionalna prosudba – primjena relevantnog osposobljavanja, znanja i iskustva u kontekstu koji daju revizijski, računovodstveni i etički standardi, pri stvaranju utemeljenih odluka o pravcima djelovanja koji su primjereni u okolnostima revizijskog angažmana.
- (l) Profesionalni skepticizam – mentalni stav koji uključuje preispitivački stav uz opreznost spram uvjeta koji mogu ukazivati na moguća pogrešna prikazivanja zbog pogreške ili prijave, i kritičko procjenjivanje dokaza.
- (m) Razumno uvjerenje – u kontekstu revizije financijskih izvještaja, visoka, ali ne i apsolutna, razina uvjerenja.
- (n) Rizik značajnog pogrešnog prikazivanja – rizik da su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani prije revizije. On ima dvije komponente, kako je niže opisano, za razinu tvrdnje:
 - (c) Inherentni rizik (*Inherent risk*) – sklonost neke tvrdnje, za klasu transakcija, stanje računa ili objavljivanje, pogrešnom prikazivanju koje može biti značajno pojedinačno ili zajedno s ostalim pogrešnim prikazivanjima, prije razmatranja bilo kakvih povezanih kontrola.
 - (d) Kontrolni rizik (*Control risk*) – rizik da djelovanjem internih kontrola subjekta neće biti spriječeno, ili pravodobno otkriveno i ispravljeno, pogrešno prikazivanje koje može nastati za neku tvrdnju, za klasu transakcija, stanje računa ili objavljivanje, i koje može biti značajno, pojedinačno ili zajedno s ostalim pogrešnim prikazivanjima.

- (o) Oni koji su zaduženi za upravljanje – osoba ili osobe ili jedne ili više organizacija (primjerice, zastupnik korporacije) s odgovornošću za nadziranje strateškog pravca poslovanja subjekta i s obvezama koje su povezane s odgovornostima poslovnog subjekta. To uključuje nadziranje procesa financijskog izvještavanja. U nekim zakonodavstvima kod nekih subjekata, oni koji su zaduženi za upravljanje mogu uključivati osoblje menadžmenta, primjerice, izvršne članove upravnog odbora subjekta privatnog ili javnog sektora, ili vlasnike menadžere.

Zahtjevi

Etički zahtjevi u vezi s revizijom financijskih izvještaja

- 14. U odnosu na angažmane revizije financijskih izvještaja, revizor mora postupati u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući one koji se odnose na neovisnost. (Vidjeti točke A16-A19.)

Profesionalni skepticizam

- 15. Revizor mora planirati i obavljati reviziju s profesionalnim skepticizmom prihvaćajući mogućnost postojanja okolnosti koje mogu uzrokovati da financijski izvještaji budu značajno pogrešno prikazani. (Vidjeti točke A20-A24.)

Profesionalna prosudba

- 16. Revizor mora koristiti profesionalnu prosudbu u planiranju i obavljanju revizije financijskih izvještaja. (Vidjeti točke A25-A29.)

Dostatni i primjereni revizijski dokazi i revizijski rizik

- 17. Kako bi stekao razumno uvjerenje, revizor mora pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze kako bi smanjio revizijski rizik na prihvatljivo nisku razinu i time omogućio da revizor donese razumne zaključke na kojima treba temeljiti revizorsko mišljenje. (Vidjeti točke A30-A54.)

Obavljanje revizije u skladu s MRevS-ovima

Sukladnost s MRevS-ovima relevantnim za reviziju

- 18. Revizor mora postupati u skladu sa svim MRevS-ovima relevantnim za reviziju. Neki je MRevS relevantan za reviziju kad je MRevS na snazi i postoje okolnosti koje se uređuju tim MRevS-om. (Vidjeti točke A55-A59.)
- 19. Revizor mora steći razumijevanje cijelog teksta MRevS-a, uključujući njegov materijal za primjenu i ostale materijale s objašnjenjima, kako bi razumio njegove ciljeve i ispravno primijenio njegove zahtjeve. (Vidjeti točke A60-A68.)
- 20. Revizor ne smije navesti sukladnost s MRevS-om u revizorskom izvješću, osim ako nije postupio u skladu sa zahtjevima tog MRevS-a i svih ostalih MRevS-ova relevantnih za reviziju.

Ciljevi navedeni u pojedinačnim MRevS-ovima

- 21. Kako bi postigao opće ciljeve, revizor mora pri planiranju i obavljanju revizije koristiti ciljeve navedene u relevantnim MRevS-ovima, vodeći računa o međusobnoj povezanosti MRevS-ova, kako bi: (Vidjeti točke A69-A71)
 - (a) odredio jesu li za postizanje ciljeva navedenih u MRevS-ovima potrebni neki revizijski postupci povrh onih zahtijevanih MRevS-ovima; i (Vidjeti točku A72)
 - (b) ocijenio jesu li pribavljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi. (Vidjeti točku A73.)

Sukladnost s relevantnim zahtjevima

22. Ovisno o točki 23, revizor mora postupiti u skladu sa svakim zahtjevom MRevS-a, osim ako u okolnostima revizije:
- cijeli MRevS nije relevantan; ili
 - zahtjev nije relevantan jer je uvjetan, a uvjet nije ispunjen. (Vidjeti točke A74-A75.)
23. U iznimnim okolnostima, revizor može prosuditi da je nužno odstupiti od relevantnog zahtjeva iz MRevS-a. U takvim okolnostima revizor mora obaviti alternativne revizijske postupke kako bi postigao cilj tog zahtjeva. Očekuje se da će potreba revizorovog odstupanja od relevantnog zahtjeva nastati samo gdje je zahtjev u vezi s određenim postupkom koji treba obaviti i, u određenim okolnostima revizije, taj bi postupak bio nedjelotvoran za postizanje cilja zahtjeva. (Vidjeti točku A76.)

Nepostizanje cilja

24. Ako se ne može postići neki cilj iz relevantnog MRevS-a, revizor mora ocijeniti sprječava li ga to u postizanju općih ciljeva i time zahtijeva da revizor, u skladu s MRevS-ovima, modificira revizorsko mišljenje ili da se povuče iz angažmana (gdje je povlačenje moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi). Propust postizanja cilja predstavlja značajno pitanje koje zahtijeva dokumentaciju u skladu s MRevS-om 230.³⁹ (Vidjeti točke A77-A78.)

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima**Revizija financijskih izvještaja***Opseg revizije (Vidjeti točku 3)*

- A1. Revizorsko mišljenje o financijskim izvještajima adresira pitanje jesu li financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Takvo mišljenje je uobičajeno za sve revizije financijskih izvještaja. Revizorsko mišljenje stoga ne jamči, primjerice, budući nastavak poslovanja subjekta ili djelotvornost ili učinkovitost kojom je menadžment vodio poslovanje subjekta. Međutim, u nekim zakonodavstvima primjenjivi zakoni ili regulative mogu zahtijevati da revizor izrazi mišljenje o drugim posebnim pitanjima, kao što je ono o učinkovitosti internih kontrola ili dosljednosti posebnog izvješća menadžmenta u odnosu na financijske izvještaje. Iako MRevS-ovi uključuju zahtjeve i upute u vezi s takvim pitanjima u mjeri u kojoj su relevantni za formiranje mišljenja o financijskim izvještajima, od revizora bi se zahtijevalo poduzimanje dodatnih radnji ako bi on imao dodatne odgovornosti za davanje takvih mišljenja.

Sastavljanje financijskih izvještaja (Vidjeti točku 4)

- A2. Zakon ili regulativa može u vezi s financijskim izvještavanjem ustanoviti odgovornosti menadžmenta i, gdje je primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje. Međutim, razmjernost tih odgovornosti, ili način na koje su one opisane, može se razlikovati u pojedinim zakonodavstvima. Usprkos tim razlikama, revizija u skladu s MRevS-ovima obavlja se uz pretpostavku da su menadžment i, gdje je primjereno, oni koji su zaduženi za upravljanje prihvatili te razumjeli svoje odgovornosti:
- za sastavljanje financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, uključujući gdje je relevantno, i za njihovu fer prezentaciju;

- za takve interne kontrole koje menadžment i, gdje je primjereno, oni koji su zaduženi za upravljanje utvrde da su nužne kako bi omogućile sastavljanje financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja, uslijed prijevare ili pogreške; i

- osigurati revizoru:

- pristup svim informacijama za koje su menadžment i, gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje svjesni da su relevantne za sastavljanje financijskih izvještaja, kao što su evidencije, dokumentacija i ostalo;
- dodatne informacije koje revizor može, za svrhu revizije, zahtijevati od menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje; i
- neograničen pristup osobama unutar poslovnog subjekta za koje revizor odredi da je to nužno za pribavljanje revizijskih dokaza.

- A3. Sastavljanje financijskih izvještaja od strane menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje zahtijeva:

- utvrđivanje primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, u kontekstu svih relevantnih zakona ili regulativa;
- sastavljanje financijskih izvještaja u skladu s tim okvirom;
- uključivanje primjerenog opisa tog okvira u financijske izvještaje.

Sastavljanje financijskih izvještaja zahtijeva da menadžment koristi prosudbe u stvaranju računovodstvenih procjena koje su razumne u danim okolnostima, kao i da odabere i primijeni odgovarajuće računovodstvene politike. Te se prosudbe koriste u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja.

- A4. Financijski izvještaji mogu biti sastavljeni u skladu s okvirom financijskog izvještavanja oblikovanim tako da ispuni:

- uobičajene potrebe za financijskim informacijama šireg kruga korisnika (tj. »financijski izvještaji opće namjene«); ili
- potrebe za financijskim informacijama određenih korisnika (tj. »financijski izvještaji posebne namjene«).

- A5. Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja često obuhvaća standarde financijskog izvještavanja koje ustanovljuju ovlaštene ili priznate organizacije za donošenje standarda ili se ustanovljuju zakonodavnim ili regulativnim zahtjevima. U nekim slučajevima, okvir financijskog izvještavanja može uključivati i standarde financijskog izvještavanja koje ustanovljuju ovlaštene ili priznate organizacije za donošenje standarda i one ustanovljene pravnim ili regulativnim zahtjevima. Ostali izvori mogu davati usmjeravanja za primjenu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. U nekim slučajevima, primjenjivi okvir financijskog izvještavanja može obuhvatiti takve ostale izvore ili se čak može sastojati isključivo od takvih izvora. Takvi ostali izvori mogu uključivati:

- pravno i etičko okruženje, uključujući propise, regulative, sudske odluke i profesionalne etičke norme u vezi s računovodstvenom problematikom;
- objavljena računovodstvena tumačenja različitih tijela koja izdaju profesionalne ili regulativne organizacije i organizacije za donošenje standarda;

³⁹ MRevS 230, *Revizijska dokumentacija*, točka 8(c).

- objavljena mišljenja različitih tijela o nadolazećim računovodstvenim pitanjima koja izdaju profesionalne ili regulativne organizacije ili organizacije za donošenje standarda;
- široko prihvaćenu i prevladavajuću opću praksu te praksu određene djelatnosti; i
- računovodstvenu literaturu.

Gdje postoji sukob između okvira financijskog izvještavanja i izvora u kojem se može pronaći usmjeravanje vezano za njegovu primjenu, ili između izvora koje obuhvaća okvir financijskog izvještavanja, prednost ima izvor s najvišim ovlastima.

- A6. Zahtjevi primjenjivog okvira financijskog izvještavanja određuju oblik i sadržaj financijskih izvještaja. Iako okvir ne mora određivati kako se obračunavaju ili objavljuju sve transakcije ili događaji, on uobičajeno uključuje dovoljno općenitih načela koja mogu poslužiti kao osnovica za razvijanje i primjenjivanje računovodstvenih politika koje su konzistentne konceptima na kojima se zasnivaju zahtjevi okvira.
- A7. Neki okviri financijskog izvještavanja su okviri fer prezentacije, dok su ostali okviri sukladnosti. Okviri financijskog izvještavanja koji prvenstveno obuhvaćaju standarde financijskog izvještavanja koje su ustanovile organizacije ovlaštene ili priznate za promicanje standarda koje subjekti trebaju koristiti za sastavljanje financijskih izvještaja opće namjene često su oblikovani za postizanje fer prezentacije kao, primjerice, Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI-ovi) koje izdaje Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (IASB).
- A8. Zahtjevi primjenjivog okvira financijskog izvještavanja također određuju što čini cjelovit skup financijskih izvještaja. U slučaju mnogih okvira, namjera je da financijski izvještaji pruže informacije o financijskom položaju, financijskoj uspješnosti i novčanim tokovima subjekta. Za takve okvire, cjeloviti skup financijskih izvještaja uključivao bi bilanca, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama kapitala, izvještaj o novčanim tokovima i povezane bilješke. Za neke druge okvire financijskog izvještavanja, pojedinačni financijski izvještaj i povezane bilješke mogu činiti cjelovit skup financijskih izvještaja:
- Primjerice, Međunarodni računovodstveni standard javnog sektora (IPSAS) »Financijsko izvještavanje prema novčanoj osnovi računovodstva« koji je izdao Odbor za međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora navodi da je primarni financijski izvještaj onaj o novčanim primicima i izdacima kad subjekt javnog sektora sastavlja svoje financijske izvještaje u skladu s tim standardom.
 - Drugi primjeri pojedinačnih financijskih izvještaja, od kojih bi svaki uključivao povezane bilješke, su:
 - o bilanca;
 - o račun dobiti i gubitka ili izvješće o poslovanju;
 - o izvještaj o zadržanim zaradama;
 - o izvještaj o novčanim tokovima;
 - o izvještaj o imovini i obvezama koji ne uključuje kapital vlasnika;
 - o izvještaj o promjenama u kapitalu vlasnika;
 - o izvještaj o prihodima i rashodima; i
 - o izvještaj o poslovanju po proizvodnim linijama.

A9. MRevS 210 ustanovljuje zahtjeve i pruža upute za utvrđivanje prihvatljivosti primjenjivog okvira financijskog izvještavanja.⁴⁰ MRevS 800 (izmijenjen) uređuje posebna razmatranja kad su financijski izvještaji sastavljeni u skladu okvirom posebne namjene.⁴¹

A10. Zbog važnosti pretpostavke za obavljanje revizije, kao preduvjet za prihvatanje revizijskog angažmana, od revizora se zahtijeva da pribavi sporazum s menadžmentom i, gdje je primjereno, onima koji su zaduženi za upravljanje o tome da oni prihvaćaju i razumiju da snose svoje odgovornosti navedene u točki A2.⁴²

Posebna razmatranja za revizije u javnom sektoru

A11. Zadaci revizija financijskih izvještaja subjekata javnog sektora mogu biti širi od onih za ostale subjekte. Kao posljedica toga, pretpostavke u vezi s odgovornostima menadžmenta, uz koje se obavljaju revizije financijskih izvještaja subjekata javnog sektora, mogu uključivati dodatne odgovornosti, kao što je odgovornost za izvođenje transakcija i događaja u skladu sa zakonom, regulativom ili drugom pravnom stečevinom.⁴³

Oblik revizorskog mišljenja (Vidjeti točku 8)

A12. Mišljenje koje izrazi revizor jest mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Oblik revizorskog mišljenja, međutim, ovisit će o primjenjivom okviru financijskog izvještavanja i svakom primjenjivom zakonu ili regulativi. Većina okvira financijskog izvještavanja uključuje zahtjeve u vezi s prezentacijom financijskih izvještaja. Za takve okvire, *sastavljanje* financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja uključuje *prezentiranje*.

A13. Gdje je okvir financijskog izvještavanja okvir fer prezentacije, kao što je općenito u slučaju financijskih izvještaja opće namjene, mišljenje koje zahtijevaju MRevS-ovi jest mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama, ili pružaju li istinit i fer prikaz. Gdje je okvir financijskog izvještavanja okvir sukladnosti, zahtijevano mišljenje jest mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s okvirom. Osim ako nije navedeno drugačije, upućivanja na MRevS-ove u revizorskom mišljenju pokriva oba oblika mišljenja.

Definicije

Financijski izvještaji (Vidjeti točku 13(f))

- A14. Neki okviri financijskog izvješćivanja mogu upućivati na subjektive gospodarske resurse ili obveze pod drugim nazivima. Na primjer, oni se mogu nazivati imovinom i obvezama subjekta, a rezidualna razlika između njih može se nazivati vlastitim kapitalom ili vlasničkim interesima.
- A15. Objašnjenja ili opisne informacije koje se moraju uključiti u financijske izvještaje jer tako zahtijeva primjenjivi okvir financijskog izvješćivanja mogu se u njih ugraditi unakrsnim upućivanjem na informacije u drugom dokumentu, kao što su izvješće posloводства ili izvješće o rizicima. »U njih ugraditi unakrsnim upućivanjem« znači unakrsno upućivanje iz

⁴⁰ MRevS 210, *Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana*, točka 6(a).

⁴¹ MRevS 800 (izmijenjen), *Posebna razmatranja – Revizije financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima posebne namjene*, točka 8.

⁴² MRevS 210, točka 6(b).

⁴³ Vidjeti točku A59.

financijskih izvještaja na drugi dokument, ali ne iz drugog dokumenta na financijske izvještaje. Ako se primjenjivim okvirom financijskog izvješćivanja izričito ne zabranjuje unakrsno upućivanje na mjesta gdje se mogu pronaći objašnjenja ili opisne informacije, a informacije su na odgovarajući način unakrsno referencirane, takve informacije smatraju se sastavnim dijelom financijskih izvještaja.

Etički zahtjevi u vezi s revizijom financijskih izvještaja (Vidjeti točku 14)

A16. Revizor, u vezi s angažmanima revizije financijskih izvještaja, podliježe relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući one koji se odnose na neovisnost. Relevantni etički zahtjevi u vezi s revizijama financijskih izvještaja uobičajeno obuhvaćaju Međunarodni kodeks etike za profesionalne računovođe (uključujući Međunarodne standarde neovisnosti) (IESBA Kodeks) Odbora za Međunarodne standarde etike za računovođe zajedno s nacionalnim zahtjevima koji su restriktivniji.

A17. IESBA Kodeks ustanovljuje temeljna načela profesionalne etike, a to su:

- (a) integritet;
- (b) objektivnost;
- (c) profesionalna kompetentnost i dužna pažnja;
- (d) povjerljivost; i
- (e) profesionalno ponašanje.

Temeljna načela etike uspostavljaju standard ponašanja koji se očekuje od profesionalnog računovođe.

IESBA Kodeks sadrži konceptualni okvir kojim se uspostavlja pristup koji profesionalni računovođa mora primijeniti pri identificiranju, ocjenjivanju i razrješavanju prijetnji usklađenosti s temeljnim načelima. U slučaju revizija, uvida i drugih angažmana za izražavanje uvjerenja, IESBA Kodeksom određuju se *Međunarodni standardi neovisnosti* uspostavljeni primjenom konceptualnog okvira na prijetnje neovisnosti u odnosu na te angažmane.

A18. U slučaju revizijskog angažmana u javnom je interesu i stoga se zahtijeva IESBA Kodeksom, da revizor bude neovisan u odnosu na subjekt koji je podvrgnut reviziji. IESBA Kodeks opisuje neovisnost kao onu koja obuhvaća neovisnost u svijesti i neovisnost u pojavi. Revizorova neovisnost u odnosu na subjekt štiti revizorovu mogućnost formiranja revizorskog mišljenja bez da na njega djeluju utjecaji koji mogu kompromitirati to mišljenje. Neovisnost povećava revizorovu mogućnost djelovanja s integritetom, da bude objektivan i održava stav profesionalnog skepticizma.

A19. Međunarodni standard kontrole kvalitete (MSKK) ⁴⁴ ili nacionalni zahtjevi koji su barem isto toliko zahtjevniji, ⁴⁵ uređuju odgovornost društva za uspostavljanje i održavanje svojeg sustava kontrole kvalitete revizijskih angažmana. MSKK 1 navodi odgovornosti društva za ustanovljivanje politika i postupaka oblikovanih kako bi mu osigurali razumno jamstvo da društvo i njegovo osoblje postupaju u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući one koji se odnose na neovisnost. ⁴⁶ MRevS 220 navodi odgovornosti angažiranog partnera u vezi

s relevantnim etičkim zahtjevima. To uključuje: stalni oprez, kroz promatranje i postavljanje upita, ako je nužno, spram toga da članovi angažiranog tima ne postupaju u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima, određivanje odgovarajućih mjera ako angažirani partner uoči okolnosti koje pokazuju da članovi tima nisu ispunili relevantne etičke zahtjeve, i stvaranje zaključka o sukladnosti sa zahtjevima neovisnosti koji su primjenjivi na revizijske angažmane. ⁴⁷ MRevS 220 navodi da se angažirani tim može osloniti na sustav kontrole kvalitete u društvu u ispunjavanju svojih odgovornosti u vezi s postupcima kontrole kvalitete primjenjivim u pojedinom revizijskom angažmanu, osim ako informacije koje je osiguralo društvo ili treće strane ne sugeriraju drugačije.

Profesionalni skepticizam (Vidjeti točku 15)

A20. Profesionalni skepticizam uključuje opreznost spram, primjerice:

- revizijskih dokaza koji su proturječni drugim pribavljenim revizijskim dokazima;
- informacija koje dovode u pitanje pouzdanost dokumenata i odgovora na upite koji se koriste kao revizijski dokazi;
- stanja koji mogu ukazivati na moguću prijevaru; i
- okolnosti koje sugeriraju da su potrebni revizijski postupci povrh onih koji su zahtijevani MRevS-ovima.

A21. Održavanje profesionalnog skepticizma kroz cijelu reviziju nužno je ako revizor treba, na primjer, smanjiti rizike:

- previda neuobičajenih okolnosti;
- prekomjernog generaliziranja kad se zaključci temelje na primjeni metode promatranja; i
- primjenjivanja pogrešnih pretpostavki pri određivanju vrste, vremenskog rasporeda i opsega revizijskih postupaka te pri ocjenjivanju njihovih rezultata.

A22. Profesionalni skepticizam nužan je za kritičko procjenjivanje revizijskih dokaza. To uključuje preispitivanje kontradiktornih revizijskih dokaza i pouzdanosti dokumenata i odgovora na upite i ostalih informacija dobivenih od menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje. To također uključuje razmatranje dostatnosti i primjerenosti revizijskih dokaza pribavljenih u kontekstu okolnosti, primjerice, u slučaju gdje postoje čimbenici rizika prijave i jedan dokument koji spada u vrstu podložnu prijavi, je jedini potkrijepljujući dokaz za značajni iznos iz financijskog izvještaja.

A23. Revizor može prihvatiti evidencije i dokumentaciju kao vjerodostojne osim ako ima razloga vjerovati suprotno. Ipak, od revizora se zahtijeva razmatranje pouzdanosti informacija koje će se koristiti kao revizijski dokazi. ⁴⁸ U slučajevima sumnje u pouzdanost informacija ili indikacija mogućih prijavi (primjerice, ako stanja utvrđena tijekom revizije uzrokuju da revizor povjeruje da dokumentacija može biti neautentična ili da bi navodi u dokumentu mogli biti falsificirani), MRevS-ovi zahtijevaju da to revizor dalje istraži i odredi koje su izmjene ili dopune revizijskih postupaka nužne za rješavanje tog pitanja. ⁴⁹

A24. Od revizora se ne može očekivati da zanemari ranija iskustva u vezi s čestitošću i integritetom subjektovog menadžmenta

⁴⁴ MSKK 1, *Kontrola kvalitete za društva koje obavljaju revizije i uvide financijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge*

⁴⁵ Vidjeti MRevS 220, *Kontrola kvalitete revizije financijskih izvještaja*, točka 2.

⁴⁶ MSKK 1, točke 20-25.

⁴⁷ MRevS 220, točke 9-12.

⁴⁸ MRevS 500, *Revizijski dokazi*, točke 7-9.

⁴⁹ MRevS 240, točka 14; MRevS 500, točka 11; i MRevS 505, *Eksterne konfirmacije*, točke 10-11 i 16.

i onih koji su zaduženi za upravljanje. Ipak, pri stjecanju razumnog uvjerenja, vjerovanje revizora da menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje imaju čestitost i integritet ne oslobađa revizora potrebe za održavanjem profesionalnog skepticizma ili mu ne dopušta da razumno uvjerenje stekne na osnovi revizijskih dokaza koji su manje od uvjerljivih.

Profesionalna prosudba (Vidjeti točku 16)

A25. Profesionalna prosudba ključna je za ispravno obavljanje revizije. To je stoga što se interpretiranje relevantnih etičkih zahtjeva i MRevS-ova, kao i donošenje odluka utemeljenih na informacijama, što se zahtijeva tijekom odvijanja revizije, ne može obaviti bez primjene relevantnog znanja i iskustva na činjenice i okolnosti. Profesionalna prosudba je nužna osobito u vezi s odlukama o:

- značajnosti i revizijskom riziku;
- vrsti, vremenskom rasporedu i opsegu revizijskih postupaka koji su potrebni za ispunjenje zahtjeva MRevS-ova i skupljanje revizijskih dokaza;
- ocjenjivanju jesu li pribavljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi i treba li nešto dodatno obaviti kako bi se postigli ciljevi MRevS-ova i na taj način opći ciljevi revizora;
- ocjeni menadžmentovih prosudbi u primjenjivanju subjektivog primjenjivog okvira financijskog izvještavanja; i
- donošenju zaključaka temeljenih na dobivenim revizijskim dokazima, primjerice, procjenjujući razumnost procjena koje je menadžment obavio pri sastavljanju financijskih izvještaja.

A26. Značajno svojstvo profesionalne prosudbe koja se očekuje od revizora jest da ju obavlja revizor čija osposobljenost, znanje i iskustvo su pomogli u razvijanju nužnih kompetencija za donošenje razumnih prosudbi.

A27. Korištenje profesionalne prosudbe u svim pojedinima slučajevima temelji se na činjenicama i okolnostima koje su poznate revizoru. Konzultiranje o složenim ili prijepornim pitanjima tijekom odvijanja revizije, i unutar angažiranog tima i između angažiranog tima i drugih na odgovarajućoj razini unutar ili izvan društva, kao što zahtijeva MRevS 220,⁵⁰ pomaže revizoru u donošenju razumnih prosudbi utemeljenih na informacijama.

A28. Profesionalna prosudba može se ocijeniti na temelju toga odražava li donesena prosudba kompetentnu primjenu revizijskih i računovodstvenih načela te je li primjerena i dosljedna u odnosu na činjenice i okolnosti koje su revizoru bile poznate do datuma revizorskog izvješća.

A29. Profesionalna prosudba treba se koristiti tijekom revizije. Ona također treba biti primjereno dokumentirana. U vezi s tim, od revizora se zahtijeva da pripremi revizijsku dokumentaciju koja je dovoljna da bi iskusni revizor, koji prethodno nije povezan s revizijom, razumio značajne profesionalne prosudbe učinjene tijekom donošenja zaključaka o značajnim pitanjima nastalim tijekom revizije.⁵¹ Profesionalna prosudba ne smije se koristiti kao opravdanje za odluke koje inače nisu na drugi način potkrijepljene činjenicama i okolnostima ili dostatnim i primjerenim revizijskim dokazima.

Dostatni i primjereni revizijski dokazi i revizijski rizik (Vidjeti točke 5 i 17)

Dostatnost i primjerenost revizijskih dokaza

A30. Revizijski dokaz nužan je za potkrjepljivanje revizorskog mišljenja i izvješća. On je kumulativne prirode i prvenstveno se pribavlja revizijskim postupcima obavljenim tijekom odvijanja revizije. On može, međutim, također uključiti informacije dobivene iz drugih izvora, kao što su revizije u prethodnim godinama (pod uvjetom da je revizor utvrdio jesu li nastale promjene od vremena kad su obavljane te revizije koje mogu utjecati na njihovu relevantnost u tekućoj reviziji⁵²) ili iz postupaka društva koji se odnose na kontrolu kvalitete za prihvaćanje i nastavljanje poslovnog odnosa s klijentom. Povrh drugih izvora unutar i izvan poslovnog subjekta, subjektive računovodstvene evidencije važan su izvor revizijskih dokaza. Također, informacije koje se mogu koristiti kao revizijski dokaz mogu biti one koje pripremi stručnjak zaposlen u društvu ili kojeg je angažiralo društvo. Revizijski dokaz obuhvaća, kako informacije koje potkrjepljuju i potvrđuju menadžmentove tvrdnje, tako i svaku informaciju koja proturječi takvim tvrdnjama. Povrh toga, u nekim slučajevima, revizor koristi činjenicu nepostojanja informacije (primjerice, menadžmentovo odbijanje davanja tražene izjave) i stoga to također tvori revizijski dokaz. Najveći dio revizorova posla u formiranju revizorskog mišljenja sastoji se u pribavljanju i ocjenjivanju revizijskih dokaza.

A31. Dostatnost i primjerenost revizijskog dokaza međusobno su povezane. Dostatnost je mjera količine revizijskih dokaza. Na potrebnu količinu revizijskih dokaza utječe revizorova procjena rizika pogrešnih prikazivanja (što je procijenjen rizik viši, to je vjerojatnije da će se zahtijevati više revizijskih dokaza) te također kvaliteta takvih revizijskih dokaza (što je njihova kvaliteta bolja, to ih se manje zahtijeva). Pribavljanje više revizijskih dokaza, međutim, ne može nadoknaditi njihovu slabu kvalitetu.

A32. Primjerenost je mjera kvalitete revizijskog dokaza, tj. njegove relevantnosti i njegove pouzdanosti u stvaranju podrške zaključcima na kojima je temeljeno revizorsko mišljenje. Na pouzdanost dokaza utječe njegov izvor i njegova vrsta te je ovisna o pojedinačnim okolnostima u kojima je dokaz pribavljen.

A33. Pitanje je profesionalne prosudbe jesu li pribavljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi za smanjivanje revizijskog rizika na prihvatljivo nisku razinu te je li time omogućeno revizoru donošenje razumnih zaključaka na kojima se temelji revizorsko mišljenje. MRevS 500 i ostali relevantni MRevS-ovi ustanovljuju dodatne zahtjeve i pružaju daljnje upute primjenjive tijekom revizije u vezi s revizorovim razmatranjima o pribavljanju dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza.

Revizijski rizik

A34. Revizijski rizik je funkcija rizika značajnog pogrešnog prikazivanja i rizika neotkrivanja. Procjena rizika temelji se na revizijskim postupcima za pribavljanje informacija nužnih za tu svrhu i dokazima pribavljenim tijekom revizije. Procjena rizika jest pitanje profesionalne prosudbe, prije nego pitanje za koje je moguće precizno mjerenje.

⁵⁰ MRevS 220, točka 18.

⁵¹ MRevS 230, točka 8.

⁵² MRevS 315 (izmijenjen), *Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja*, točka 9.

A35. Za svrhe MRevS-ova, revizijski rizik ne uključuje rizik da revizor može izraziti mišljenje da su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani kad to oni nisu. Taj je rizik redovito neznajčan. Nadalje, revizijski je rizik stručni pojam povezan s procesom revidiranja; nije povezan s revizorovim poslovnim rizicima kao što su gubitak temeljem sudskog spora, negativan publicitet ili drugi događaji koji nastaju u vezi s revizijom financijskih izvještaja.

Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja

A36. Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja mogu postojati na dvjema razinama:

- na razini cjelokupnih financijskih izvještaja; i
- na razini tvrdnje za klasu transakcija, stanje računa i objavljivanje.

A37. Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja na razini cjelokupnih financijskih izvještaja odnose se na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja koji prožimaju financijske izvještaje kao cjelinu i imaju potencijalan učinak na mnoge tvrdnje.

A38. Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja za razinu tvrdnji procjenjuju se kako bi se odredile vrste, vremenski raspored i opseg daljnjih revizijskih postupaka nužnih za pribavljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza. Ti dokazi revizoru omogućavaju izražavanje mišljenja o financijskim izvještajima uz prihvatljivo nisku razinu revizijskog rizika. Revizori koriste različite pristupe za procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja. Na primjer, revizor može koristiti model koji izražava opći odnos sastavnih dijelova revizijskog rizika u matematičkim izrazima kako bi se došlo do prihvatljive razine rizika neotkrivanja. Neki revizori smatraju da su takvi modeli korisni u planiranju revizijskih postupaka.

A39. Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja za razinu tvrdnje sastoje se od dva sastavna dijela: inherentnog rizika i kontrolnog rizika. Inherentni rizik i kontrolni rizik su subjektivni rizici; oni postoje neovisno o reviziji financijskih izvještaja.

A40. Inherentni rizik je veći za neke tvrdnje i s njima povezane klase transakcija, stanja računa i objavljivanja, nego za ostale. Primjerice, on može biti viši za složenije obračune ili za račune koji se sastoje od iznosa izvedenih iz računovodstvenih procjena koje su podložne značajnoj neizvjesnosti procjene. Vanjske okolnosti koje stvaraju poslovne rizike također mogu utjecati na inherentni rizik. Na primjer, tehnološki razvoj može učiniti neke proizvode zastarjelim i na taj način uzrokovati podložnost zaliha precjenjivanju. Na inherentni rizik koji se odnosi na određenu tvrdnju mogu utjecati čimbenici u subjektu ili njegovom okruženju koji se odnose na nekoliko ili pak sve vrste transakcija, stanja računa ili objavljivanja. Takvi čimbenici mogu uključivati, primjerice, nedostatak dovoljnog obrtnog kapitala za nastavak poslovanja ili propadanje djelatnosti koju karakteriziraju brojni poslovni neuspjesi.

A41. Kontrolni rizik je funkcija učinkovitosti menadžmentovog oblikovanja, implementacije i održavanja internih kontrola radi razrješavanja identificiranih rizika koji ugrožavaju postizanje subjektivnih ciljeva relevantnih za sastavljanje subjektivnih financijskih izvještaja. Međutim, interne kontrole, neovisno o tome koliko su dobro oblikovane i koliko dobro djeluju, mogu samo smanjiti, ali ne i eliminirati rizike značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima, jer uvijek postoje inherentna ograničenja internih kontrola. To, primjerice, uključuje mogućnost ljudskih pogrešaka ili zabuna, ili zaobilazanje kontrola tajnim sporazumom ili neprimjerenim

postupcima menadžmenta. U skladu s tim, uvijek će postojati neki kontrolni rizik. MRevS-ovi utvrđuju uvjete pod kojima se od revizora zahtijeva, ili revizor može odabrati, testiranje učinkovitosti djelovanja kontrola pri određivanju vrste, vremenskog rasporeda i opsega dokaznih postupaka koje treba obaviti.⁵³

A42. Procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja može biti izražena u količinskim pojmovima, kao što su postoci ili u ne-količinskim pojmovima. U svakom slučaju, potreba da revizor napravi primjerenu procjenu rizika je važnija od različitih pristupa po kojima se one mogu obaviti. MRevS-i uobičajeno ne upućuju odvojeno na inherentni rizik i kontrolni rizik, nego radije na kombiniranu procjenu »rizika značajnih pogrešnih prikazivanja.« Međutim, MRevS 540 (izmijenjen)⁵⁴ zahtijeva odvojenu procjenu inherentnog rizika i kontrolnog rizika kako bi procjena osigurala osnovu za oblikovanje i obavljanje daljnjih revizijskih postupaka kao reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja, uključujući i značajne rizike za računovodstvene procjene na razini tvrdnje u skladu s MRevS-om 330⁵⁵ U identificiranju i procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja za signifikantne klase transakcija, stanja računa ili objavljivanja različita od računovodstvenih procjena, revizor može napraviti odvojene ili kombinirane procjene inherentnog i kontrolnog rizika ovisno o preferiranim revizijskim tehnikama ili metodologijama i praktičnim razmatranjima.

A43. MRevS 315 (izmijenjen) ustanovljuje zahtjeve i pruža upute za identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja za razinu financijskih izvještaja i razinu tvrdnji.

Rizik neotkrivanja

A44. Za danu razinu revizijskog rizika, prihvatljiva razina rizika neotkrivanja je u obrnuto proporcionalnom odnosu spram procijenjenog rizika značajnih pogrešnih prikazivanja za razinu tvrdnje. Primjerice, što revizor više vjeruje da su rizici značajnih pogrešnih prikazivanja veći, to se manji rizik neotkrivanja može prihvatiti i, u skladu s tim, revizor zahtijeva više uvjerljivih revizijskih dokaza.

A45. Rizik neotkrivanja u vezi je s vrstom, vremenskim rasporedom i opsegom revizorovih postupaka koje je on odredio kako bi smanjio revizijski rizik na prihvatljivo nisku razinu. On je stoga funkcija učinkovitosti revizijskog postupka i revizorovog obavljanja tog postupka. Pitanja kao što su:

- primjereno planiranje;
- ispravno dodjeljivanje osoblja angažiranom timu;
- korištenje profesionalnog skepticizma; i
- nadzor i provjera obavljenog revizijskog posla,

pomažu poboljšati učinkovitost revizijskog postupka i njegovog obavljanja te smanjuju mogućnost da revizor odabere neprimjereni revizijski postupak, pogrešno primijeni primjereni revizijski postupak ili pogrešno protumači rezultate revizije.

A46. MRevS 300⁵⁶ i MRevS 330 ustanovljuju zahtjeve i pružaju upute za planiranje revizije financijskih izvještaja i revizorove reakcije na procijenjene rizike. Rizik neotkrivanja, međutim,

⁵³ MRevS 330, *Revizorove reakcije na procijenjene rizike*, točke 7-17.

⁵⁴ MRevS 540 (izmijenjen), *Revidiranje računovodstvenih procjena i objavljivanja*, točka 16.

⁵⁵ MRevS 330, točka 7(b).

⁵⁶ MRevS 300, *Planiranje revizije financijskih izvještaja*

može biti samo smanjen, ali ne i eliminiran zbog inherentnih ograničenja revizije. U skladu s tim, uvijek će postojati neki rizik neotkrivanja.

Inherentna ograničenja revizije

A47. Od revizora se ne očekuje, i on ni ne može, smanjiti revizijski rizik na nulu te stoga ni dobiti apsolutno uvjerenje da su financijski izvještaji bez značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške. To je zbog toga jer postoje inherentna ograničenja revizije, koja su posljedica toga što najveći dio revizijskih dokaza, pomoću kojih revizor stvara zaključke i na kojima temelji revizorsko mišljenje, više stvaraju uvjerenje, nego što su nepobitni. Inherentna ograničenja revizije nastaju zbog:

- vrste financijskog izvještavanja;
- vrste revizijskih postupaka; i
- potrebe da se revizija obavi u razumnom vremenskom razdoblju i uz razumni trošak.

Vrsta financijskog izvještavanja

A48. Sastavljanje financijskih izvještaja uključuje menadžmentove prosudbe u primjenjivanju zahtjeva iz subjektovog primjenjivog okvira financijskog izvještavanja na činjenice i okolnosti poslovnog subjekta. Povrh toga, mnoge stavke financijskih izvještaja uključuju subjektivne odluke ili procjene ili postojanje neke neizvjesnosti i može postojati raspon prihvatljivih interpretacija ili prosudbi koje se mogu izvesti. Posljedično tome, neke stavke financijskih izvještaja podložne su inherentnoj razini varijabilnosti koja se ne može eliminirati primjenom dodatnih revizijskih postupaka. Primjerice, to je čest slučaj u vezi s određenim računovodstvenim procjenama. Ipak, MRevS-ovi zahtijevaju od revizora da posebno razmotri jesu li računovodstvene procjene razumne u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i povezanih objavljivanja te razmotri kvalitativne aspekte subjektivnih računovodstvenih praksi, uključujući pokazatelje mogućih pristranosti u menadžmentovim prosudbama.⁵⁷

Vrste revizijskih postupaka

A49. Postoje praktična i zakonska ograničenja revizorovih mogućnosti pribavljanja revizijskih dokaza. Na primjer:

- Postoji mogućnost da menadžment ili drugi ne osiguraju, namjerno ili nenamjerno, potpune informacije koje su relevantne za sastavljanje financijskih izvještaja ili koje je zahtijevao revizor. U skladu s tim, revizor ne može biti siguran da su informacije potpune, čak i ako je revizor obavio revizijske postupke kako bi stekao uvjerenja da su pribavljene sve relevantne informacije.
- Prijevara može uključivati sofisticirane i pažljivo organizirane sheme za njezino prikrivanje. Zbog toga, revizijski postupci korišteni za pribavljanje revizijskih dokaza mogu biti neučinkoviti za otkrivanje namjernog pogrešnog prikazivanja koje uključuje, tajni sporazum za falsificiranje dokumentacije koji može uzrokovati da revizor smatra kako su revizijski dokazi valjani kad to oni nisu. Revizor nije ni osposobljen niti se od njega očekuje da je stručnjak za ocjenjivanje autentičnosti dokumenata.

⁵⁷ MRevS 540 (izmijenjen), *Revidiranje računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti, i s tim povezana objavljivanja* i MRevS 700 (izmijenjen), *Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima*, točka 12.

- Revizija nije službena istraga navodnih malverzacija. U skladu s tim, revizoru nisu dane određene zakonske ovlasti, kao što je ovlast za pretrage koja može biti nužna za takvu istragu.

Pravodobnost financijskog izvještavanja i ravnoteža između koristi i troška

A50. Pitanje poteškoće, vremena ili sadržanih troškova nije samo po sebi valjana osnova da revizor propusti obaviti revizijski postupak za koji nema alternative ili da bude uvjeren na osnovi revizijskih dokaza koji su manje nego uvjerljivi. Primjereno planiranje pomaže u osiguranju dostatnog vremena i dovoljnih resursa raspoloživih za obavljanje revizije. Usprkos tome, relevantnost informacije, a time i njezina vrijednost, teže smanjivanju protokom vremena i potrebno je postići ravnotežu između pouzdanosti informacije i njezinog troška. To je prepoznato u nekim okvirima financijskog izvještavanja (vidjeti, primjerice, IASB-ov »Okvir za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja«). Stoga, kod korisnika financijskih izvještaja postoji očekivanje da će revizor formirati mišljenje o financijskim izvještajima unutar razumnog vremenskog razdoblja i uz razuman trošak te uz prihvaćanje da je nepraktično adresirati sve informacije koje mogu postojati ili iscrpno ispitati svako pitanje uz pretpostavku da je informacija pogrešna ili prijevarna dok se ne dokaže drugačije.

A51. Posljedično tome, nužno je da revizor:

- planira reviziju tako da će ona biti obavljena na učinkovit način;
- usmjeri revizijske napore prema područjima za koja najviše očekuje da sadrže rizike značajnih pogrešnih prikazivanja, bilo uslijed prijevare ili uslijed pogreške, s odgovarajućim manjim naporom usmjerenim na ostala područja; i
- koristi testiranje i druge načine ispitivanja populacija radi otkrivanja pogrešnih prikazivanja.

A52. U kontekstu pristupa opisanih u točki A51, MRevS-ovi sadrže zahtjeve za planiranje i obavljanje revizije te zahtijevaju da revizor, između ostalog:

- ima osnovicu za identifikiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razinama financijskih izvještaja i tvrdnji kroz obavljanje postupaka procjenjivanja rizika i povezanih aktivnosti;⁵⁸ i
- koristi testiranja i ostale načine ispitivanja populacija na način koji revizoru osigurava razumnu osnovicu za stvaranje zaključaka o populaciji.⁵⁹

Ostala pitanja koja utječu na inherentna ograničenja revizije

A53. U slučaju određenih tvrdnji ili predmetnih pitanja, posebno su važni potencijalni učinci inherentnih ograničenja na revizorovu mogućnost otkrivanja značajnih pogrešnih prikazivanja. Takve tvrdnje ili predmetna pitanja uključuju:

- prijevaru, a osobito prijevaru koja uključuje viši menadžment ili tajni sporazum; (Za daljnja razmatranja vidjeti MRevS 240.)
- postojanje i potpunost odnosa i transakcija s povezanim stranama; (Za daljnja razmatranja vidjeti MRevS 550⁶⁰.)

⁵⁸ MRevS 315 (izmijenjen), točke 5-10.

⁵⁹ MRevS 330; MRevS 500; MRevS 520, *Analitički postupci* i MRevS 530, *Revizijsko uzorkovanje*.

⁶⁰ MRevS 550, *Povezane strane*.

- nastanak nesukladnosti sa zakonima i regulativama; i (Za daljnja razmatranja vidjeti MRevS 250 (izmijenjen)⁶¹.)
- buduće događaje ili stanja koja mogu uzrokovati da subjekt prekine nastavak vremenski neograničenog poslovanja. (Za daljnja razmatranja vidjeti MRevS 570 (izmijenjen)⁶².)

Relevantni MRevS-ovi identificiraju posebne revizijske postupke radi pomaganja u ublažavanju učinka inherentnih ograničenja.

- A54. Zbog inherentnih ograničenja revizije, postoji neizbježan rizik da neka značajna pogrešna prikazivanja u financijskim izvještajima mogu biti neotkrivena, čak i ako je revizija ispravno planirana i obavljena u skladu s MRevS-ovima. U skladu s tim, naknadno otkriće značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima nastalo prijevarom ili pogreškom ne ukazuje samo po sebi na propust u obavljanju revizije u skladu s MRevS-ovima. Međutim, inherentna ograničenja revizije nisu opravdanje revizoru da stekne uvjerenje na osnovi revizijskih dokaza koji su manje nego uvjerljivi. Je li revizor obavio reviziju u skladu s MRevS-ovima utvrđuje se pomoću revizijskih postupaka obavljenih u danim okolnostima, dostatnosti i primjerenosti, njima dobivenih, revizijskih dokaza i prikladnosti revizorskog izvješća temeljenog na ocjenjivanju tih dokaza u kontekstu općih ciljeva revizora.

Obavljanje revizije u skladu s MRevS-ovima

Priroda MRevS-ova (Vidjeti točku 18)

- A55. MRevS-ovi, uzeti u cjelini, osiguravaju standarde za revizorov rad u ispunjavanju općih ciljeva revizora. MRevS-ovi uređuju opće odgovornosti revizora, kao i revizorova daljnja razmatranja koja su relevantna za primjenu tih odgovornosti na određena područja.
- A56. Područje uređivanja, datum stupanja na snagu i svako određeno ograničenje primjenjivosti određenog MRevS-a jasno su navedeni u MRevS-u. Ako u MRevS-u nije drugačije navedeno, revizoru je dopušteno primijeniti MRevS prije datuma stupanja na snagu navedenog u njemu.
- A57. U obavljanju revizije, od revizora se može zahtijevati sukladnost sa zakonskim ili regulativnim zahtjevima povrh onih iz MRevS-ova. MRevS-ovi ne derogiraju zakone ili regulative koje uređuju revizije financijskih izvještaja. U slučaju da se takav zakon ili regulativa razlikuje od MRevS-ova, revizija obavljena samo u skladu sa zakonom ili regulativom neće automatski biti sukladna s MRevS-ovima.
- A58. Revizor također može obavljati reviziju i u skladu s MRevS-ovima i u skladu s revizijskim standardima određene jurisdikcije ili države. U takvim slučajevima, povrh sukladnosti sa svakim MRevS-om relevantnim za reviziju, može biti nužno da revizor obavi dodatne revizijske postupke kako bi se osigurala sukladnost s relevantnim standardima te jurisdikcije ili države.

Specifična razmatranja za revizije u javnom sektoru

- A59. MRevS-ovi su relevantni za angažmane u javnom sektoru. Međutim, na odgovornosti revizora u javnom sektoru može utjecati mandat revizije ili obveze subjekata javnog sektora nastale temeljem zakona, regulative ili drugih (kao što su ministarske smjernice, zahtjevi vladinih politika ili zakonodavne

rezolucije), koje mogu imati širi opseg od revizije financijskih izvještaja u skladu s MRevS-ovima. Te dodatne odgovornosti MRevS-ovi ne uređuju. Njih mogu uređivati objave Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija ili standardi nacionalnih kreatora standarda ili smjernice koje donose državne revizijske agencije.

Sadržaj MRevS-ova (Vidjeti točku 19)

- A60. Osim ciljeva i zahtjeva (zahtjevi su izraženi u MRevS-ovima korištenjem riječi »će«/»mora«/»dužan je« (eng. izraz »shall« je preveden kao »mora«, »dužan je« ili drugim izrazima istog značenja, op.prev.), MRevS sadrži s njime povezane upute u obliku materijala za primjenu i ostalih materijala s objašnjenjima. On također može sadržavati i uvodne materijale koji su relevantni za ispravno razumijevanje MRevS-a, kao i definicije. Stoga je cjelokupni tekst MRevS-a relevantan za razumijevanje ciljeva navedenih u MRevS-u te za ispravnu primjenu zahtjeva MRevS-a.
- A61. Gdje je nužno, materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima daju dodatna objašnjenja zahtjeva MRevS-a i smjernice za njegovu provedbu. On može osobito:
- podrobnije objasniti što znači zahtjev ili što se njime namjerava postići; i
 - uključivati primjere postupaka koji mogu biti primjereni u danim okolnostima.
- Iako takva smjernica sama po sebi ne nameće zahtjeve, relevantna je za ispravnu primjenu zahtjeva MRevS-a. Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima također mogu pružiti ishodišne informacije o pitanjima koja se uređuju MRevS-om.
- A62. Dodaci čine dio materijala za primjenu i ostalih materijala s objašnjenjima. Svrha i namjeravano korištenje dodatka objašnjeno je u tekstu MRevS-a na koji se odnosi ili unutar naslova i uvoda samog dodatka.
- A63. Uvodni materijal može uključiti, prema potrebi, takva pitanja kao što su objašnjenja:
- svrhe i područja uređivanja MRevS-a, uključujući kakav je odnos MRevS-a prema drugim MRevS-ovima;
 - predmetna pitanja MRevS-a;
 - odgovarajućih odgovornosti revizora i drugih u vezi s predmetnim pitanjima MRevS-a; i
 - konteksta u kojem je uspostavljen MRevS.
- A64. MRevS može uključivati, u odvojenom poglavlju pod naslovom »Definicije«, opis značenja dodijeljenih pojedinim pojmovima za svrhe MRevS-ova. To je dano kako bi se pomoglo dosljednoj primjeni i interpretiranju MRevS-ova, i nije s namjerom derogiranja definicija koje mogu biti uspostavljene za druge svrhe u zakonu, regulativi ili drugačije. Ako nije drugačije navedeno, ti će pojmovi imati isto značenje kroz sve MRevS-ove. Pojmovnik pojmova koji se odnose na Međunarodne standarde izdane od strane Odbora za Međunarodne standarde revizije i izražavanja uvjerenja u Priručniku Međunarodnih objava za kontrolu kvalitete, revidiranje, obavljanje uvida, drugih usluga s izražavanjem uvjerenja i povezanih usluga koje je izdao IFAC sadrži potpuni popis pojmova koji su definirani u MRevS-ovima. On također uključuje opis drugih pojmova koji se mogu pronaći u MRevS-ovima kako bi se pomoglo zajedničko i dosljedno interpretiranje i prevođenje.
- A65. Kad je primjereno, dodatna razmatranja specifična za revizije manjih subjekata i subjekte javnog sektora uključena su unu-

⁶¹ MRevS 250 (izmijenjen), *Razmatranje zakona i regulativa u reviziji financijskih izvještaja*.

⁶² MRevS 570 (izmijenjen), *Vremenska neograničenost poslovanja*.

tar materijala za primjenu i ostalih materijala s objašnjenjima MRevS-ova. Ta dodatna razmatranja pomažu u primjeni zahtjeva MRevS-ova u reviziji takvih subjekata. Međutim, ona ne ograničavaju ili ne smanjuju odgovornost revizora da primijeni i postupa u skladu sa zahtjevima MRevS-ova.

Posebna razmatranja za manja društva

A66. Za svrhe specifikiranja dodatnih razmatranja za revizije manjih subjekata, pojam »manji subjekt« odnosi se na subjekt koji uobičajeno ima kvalitativne karakteristike kao što su:

- (a) koncentracija upravljanja i rukovođenja u malom broju osoba (često u pojedincu – fizičkoj osobi ili drugoj pravnoj osobi koja je vlasnik subjekta pod uvjetom da vlasnik ima relevantne kvalitativne karakteristike); i
- (b) jedno ili više od sljedećeg:
 - (i) izravne ili nekomplikirane transakcije;
 - (ii) jednostavnost knjigovodstva;
 - (iii) malobrojne djelatnosti ili nekoliko proizvoda unutar djelatnosti;
 - (iv) malobrojne interne kontrole;
 - (v) malo razina rukovođenja s odgovornostima za širok raspon kontrola; ili
 - (vi) malobrojno osoblje sa širokim rasponom odgovornosti.

Ovo nisu sve kvalitativne karakteristike, niti su svojstvene samo manjim subjektima i manji subjekti ne moraju nužno imati sve navedene karakteristike.

A67. Razmatranja specifična za male subjekte uključena u MRevS-ove razvijena su imajući prvenstveno na umu poslovne subjekte koji nisu uvršteni. Neka razmatranja, međutim, mogu biti od pomoći u revizijama manjih uvrštenih poslovnih subjekata.

A68. U MRevS-ovima se vlasnik malog subjekta koji je uključen u svakodnevno vođenje poslovanja subjekta naziva »vlasnik-menadžer«.

Ciljevi navedeni u pojedinačnim MRevS-ovima (Vidjeti točku 21)

A69. Svaki MRevS sadrži jedan ili više ciljeva koji stvaraju vezu između zahtjeva i općih ciljeva revizora. Ciljevi u pojedinom MRevS-u služe za usmjeravanje revizora na željeni ishod MRevS-a, dok su istodobno dovoljno specifični da pomognu revizoru u:

- razumijevanju što se treba obaviti i, gdje je nužno, koji su primjereni načini za postizanje toga; i
- odlučivanju treba li što dodatno učiniti da bi ih se postiglo u određenim okolnostima revizije.

A70. Ciljeve treba razumjeti u kontekstu općih ciljeva revizora navedenih u točki 11 ovog MRevS-a. Kao što je slučaj s općim ciljevima revizora, mogućnost postizanja pojedinačnog cilja jednako je podložna inherentnim ograničenjima revizije.

A71. Pri korištenju ciljeva, od revizora se zahtijeva uzimanje u obzir međusobnog odnosa MRevS-ova. To je zbog toga, kako je navedeno u točki A55, što MRevS-ovi u nekim slučajevima uređuju opće odgovornosti, a u drugim primjenu te odgovornosti na određena područja. Primjerice, ovaj MRevS zahtijeva da revizor primijeni stav s profesionalnim skepticizmom; to je nužno u svim aspektima planiranja i obavljanja revizije ali se ne ponavlja kao zahtjev svakog pojedinačnog MRevS-a. Na detaljnijoj razini, MRevS 315 (izmijenjen) i MRevS 330 sadrže, između ostalog, ciljeve i zahtjeve koji se bave revizorovom od-

govornošću za identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja i da s tim u vezi oblikuje i obavi daljnje revizijske postupke kao reakciju na procijenjene rizike. Ti ciljevi i zahtjevi primjenjuju se tijekom cijele revizije. MRevS koji se bavi specifičnim aspektima revizije (primjerice, MRevS 540 (izmijenjen)) može šire urediti način na koji se ciljeva i zahtjeva takvih MRevS-ova, kao što su MRevS 315 (izmijenjen) i MRevS 330, trebaju primijeniti u vezi s područjem MRevS-a ali ih ne ponavlja. Na taj način, u postizanju cilja navedenog u MRevS-u 540 (izmijenjen), revizor uzima u obzir ciljeve i zahtjeve drugih relevantnih MRevS-ova.

Korištenje ciljeva za određivanje potrebe za dodatnim revizijskim postupcima (Vidjeti točku 21(a))

A72. Zahtjevi MRevS-ova oblikovani su radi omogućavanja revizoru postizanje ciljeva navedenih u MRevS-ovima, te na taj način i općih ciljeva revizora. Zbog toga se očekuje da revizorova ispravna primjena zahtjeva MRevS-ova osigura dovoljnu osnovu za revizorovo postizanje ciljeva. Međutim, budući da okolnosti revizijskih angažmana znatno variraju i sve one ne mogu se anticipirati u MRevS-ovima, revizor je odgovoran za određivanje revizijskih postupaka nužnih za ispunjavanje zahtjeva MRevS-ova i postizanje ciljeva. U okolnostima angažmana, mogu postojati određena pitanja koja zahtijevaju od revizora obavljanje revizijskih postupaka povrh onih zahtijevanih MRevS-ovima kako bi ispunio ciljeve navedene u MRevS-ovima.

Korištenje ciljeva za ocjenjivanje jesu li pribavljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi (Vidjeti točku 21(b))

A73. Od revizora se zahtijeva korištenje ciljeva za ocjenjivanje jesu li pribavljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi u kontekstu općih ciljeva revizora. Ako kao rezultat revizor zaključi da revizijski dokazi nisu dostatni i primjereni, tada revizor može sljediti jedan ili više sljedećih pristupa za ispunjavanje zahtjeva točke 21(b):

- ocijeniti jesu li dodatni relevantni revizijski dokazi bili pribavljeni ili će biti pribavljeni kao posljedica postupanja u skladu s ostalim MRevS-ovima;
- proširiti posao obavljen u primjenjivanju jednog ili više zahtjeva; ili
- obaviti druge postupke koji su po revizorovoj prosudbi nužni u danim okolnostima.

Gdje se očekuje da ništa od prethodno navedenog neće biti izvedivo ili moguće u danim okolnostima, revizor neće moći pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze te se MRevS-ovima zahtijeva da utvrdi učinak na revizorsko izvješće ili na svoju mogućnost da dovrši angažman.

Sukladnost s relevantnim zahtjevima

Relevantni zahtjevi (Vidjeti točku 22)

A74. U nekim slučajevima, neki MRevS (a stoga i svi njegovi zahtjevi) ne mora biti relevantan u danim okolnostima. Primjerice, ako subjekt nema službu interne revizije, ništa u MRevS-u 610 (izmijenjen 2013.)⁶³ nije relevantno.

A75. Unutar relevantnog MRevS-a mogu postojati uvjetni zahtjevi. Takav zahtjev je relevantan kad su okolnosti predviđene u zahtjevu primjenjive i uvjet postoji. Načelno, uvjetovan zahtjev bit će ili eksplicitan ili implicitan, primjerice:

⁶³ MRevS 610 (izmijenjen 2013.), *Korištenje radom internih revizora*

- zahtjev da se modificira revizorsko mišljenje ako postoji ograničenje opsega⁶⁴ predstavlja eksplicitno uvjetovani zahtjev; i
- implicitno uvjetovani zahtjev predstavlja zahtjev da se onima koji su zaduženi za upravljanje⁶⁵ priopće značajni nedostaci u internim kontrolama identificirani tijekom revizije, a taj zahtjev ovisi o postojanju takvih utvrđenih značajnih nedostataka ili zahtjev da se pribave dostatni i primjereni revizijski dokazi u vezi s prezentiranjem i objavljivanjem informacija o segmentima u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja⁶⁶ koji ovisi o tome zahtijeva li ili dopušta taj okvir takvo objavljivanje.

U nekim slučajevima, zahtjev se može izraziti kao uvjetovan primjenjivim zakonom ili regulativom. Primjerice, od revizora se može zahtijevati povlačenje iz revizijskog angažmana, gdje je povlačenje moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi ili se od revizora može zahtijevati da nešto učini, osim ako nije zabranjeno zakonom ili regulativom. Ovisno o zakonodavstvu, zakonsko ili regulativno dopuštenje ili zabrana mogu biti eksplicitni ili implicitni.

Odstupanje od zahtjeva (Vidjeti točku 23)

A76. MRevS 230 ustanovljuje zahtjeve dokumentiranja u onim iznimnim okolnostima gdje revizor odstupa od relevantnih zahtjeva.⁶⁷ MRevS-ovi ne traže sukladnost sa zahtjevom koji nije relevantan u danim okolnostima revizije.

Nepostizanje cilja (Vidjeti točku 24)

A77. Je li neki cilj bio postignut pitanje je revizorove profesionalne prosudbe. U toj se prosudbi vodi računa o rezultatima revizijskih postupaka obavljenih u postupanju u skladu sa zahtjevima MRevS-ova i revizorovoj ocjeni jesu li pribavljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi kao i treba li još nešto učiniti u određenim okolnostima revizije kako bi se postigli ciljevi navedeni u MRevS-ovima. U skladu s tim, okolnosti koje dovode do nepostizanja cilja uključuju one koje:

- sprječavaju postupanje revizora u skladu s relevantnim zahtjevima MRevS-a; i
- rezultiraju time da revizoru nije izvedivo ili moguće obaviti dodatne revizijske postupke ili pribaviti daljnje revizijske dokaze, koje smatra nužnima, kroz korištenje ciljeva u skladu s točkom 21, primjerice, zbog ograničenja u raspoloživosti revizijskih dokaza.

A78. Revizijska dokumentacija koja ispunjava zahtjeve MRevS-a 230 i posebne zahtjeve dokumentiranja iz drugih relevantnih MRevS-ova osigurava dokaz revizorove osnove za zaključak o postizanju općih ciljeva revizora. Iako nije nužno da revizor dokumentira odvojeno (primjerice, kao što je pomoću kontrolnog popisa) da su postignuti pojedinačni ciljevi, dokumentiranje nepostizanja cilja pomaže revizorovom ocjenjivanju toga sprječava li ga takvo nepostizanje u postizanju općih ciljeva revizora.

⁶⁴ MRevS 705 (izmijenjen), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*, točka 13.

⁶⁵ MRevS 265, *Priopćavanje manjkavosti u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu*, točka 9.

⁶⁶ MRevS 501, *Revizijski dokaz – dodatna razmatranja za posebne stavke*, točka 13.

⁶⁷ MRevS 230, točka 12.

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 210

DOGOVARANJE UVJETA REVIZIJSKIH ANGAŽMANA
(Stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ

| | Točka |
|--|-----------|
| Uvod | |
| Područje koje uređuje ovaj MRevS | 1 |
| Datum stupanja na snagu | 2 |
| Cilj | 3 |
| Definicije | 4 – 5 |
| Zahtjevi | |
| Preduvjeti za reviziju | 6 – 8 |
| Ugovor o uvjetima revizijskog angažmana | 9 – 12 |
| Revizije iz godine u godinu | 13 |
| Prihvaćanje promjene u uvjetima revizijskog angažmana | 14 – 17 |
| Dodatna razmatranja u prihvaćanju angažmana | 18 – 22 |
| Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima | |
| Područje koje uređuje ovaj MRevS | A1 |
| Preduvjeti za reviziju | A2 – A21 |
| Ugovor o uvjetima revizijskog angažmana | A22 – A29 |
| Revizije iz godine u godinu | A30 |
| Prihvaćanje promjene u uvjetima revizijskog angažmana | A31 – A35 |
| Dodatna razmatranja u prihvaćanju angažmana | A36 – A39 |

Dodatak 1: Primjer pisma o revizijskom angažmanu

Dodatak 2: Utvrđivanje prihvatljivosti okvira opće namjene

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 210, *Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana* treba čitati povezano s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

Uvod

Područje koje uređuje ovaj MRevS

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje revizorove odgovornosti za dogovaranje uvjeta revizijskog angažmana s menadžmentom i, gdje je primjereno, onima koji su zaduženi za upravljanje. To uključuje utvrđivanje postojanja određenih preduvjeta za reviziju za koje odgovornost snosi menadžment i, gdje je primjereno, oni koji su zaduženi za upravljanje. MRevS 220⁶⁸ uređuje one aspekte prihvaćanja angažmana koji su unutar kontrole revizora. (Vidjeti točku A1.)

Datum stupanja na snagu

2. Ovaj MRevS stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma.

⁶⁸ MRevS 220, *Kontrola kvalitete za revizije financijskih izvještaja*

Cilj

3. Cilj revizora jest prihvatiti ili nastaviti revizijski angažman samo ako je dogovorena osnova po kojoj on treba biti obavljen, kroz:
 - (a) utvrđivanje postoje li preduvjeti za reviziju; i
 - (b) potvrđivanje da postoji zajedničko razumijevanje uvjeta revizijskog angažmana između revizora i menadžmenta i, gdje je primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje.

Definicije

4. Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:

Preduvjeti za reviziju – menadžmentova primjena prihvatljivog okvira financijskog izvještavanja pri sastavljanju financijskih izvještaja i ugovor s menadžmentom i, gdje je primjereno, s onima koji su zaduženi za upravljanje, o pretpostavkama⁶⁹ uz koje se obavlja revizija.

5. Za svrhe ovog MRevS-a, pozivanja na »menadžment« trebaju se čitati kao da piše »menadžment i, gdje je primjereno, oni koji su zaduženi za upravljanje«.

Zahtjevi**Preduvjeti za reviziju**

6. Kako bi utvrdio postoje li preduvjeti za reviziju, revizor mora:
 - (a) odrediti je li prihvatljiv okvir financijskog izvještavanja koji treba biti primijenjen u sastavljanju financijskih izvještaja; i (Vidjeti točke A2-A10)
 - (b) pribaviti suglasnost menadžmenta da potvrđuje i razumije svoje odgovornosti: (Vidjeti točke A11-A14, A21)
 - (i) za sastavljanje financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, uključujući, gdje je relevantno, i za njihovu fer prezentaciju; (Vidjeti točku A15)
 - (ii) za onakve interne kontrole kakve menadžment odredi da su nužne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške; i (Vidjeti točke A16-A19)
 - (iii) osigurati revizoru:
 - a. pristup svim informacijama za koje menadžment zna da su relevantne za sastavljanje financijskih izvještaja, kao što su evidencije, dokumentacija i ostala pitanja;
 - b. dodatne informacije koje revizor može zahtijevati od menadžmenta u svrhu revizije; i
 - c. neograničen pristup osobama unutar poslovnog subjekta za koje revizor odredi da je to nužno za pribavljanje revizijskih dokaza.

Ograničenje opsega revizije prije prihvaćanja revizijskog angažmana

7. Ako menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje nametnu takvo ograničenje opsega revizorova rada u uvjetima predloženog revizijskog angažmana da revizor vjeruje kako će ograničenje imati za posljedicu suzdržanost od mišljenja o financijskim izvještajima, revizor ne smije prihvatiti takav ograničeni angažman kao revizijski angažman, osim ako to nije zahtijevano zakonom ili regulativom da to učini.

Ostali čimbenici koji utječu na prihvaćanje revizijskog angažmana

8. Ako ne postoje preduvjeti za reviziju, revizor mora raspraviti to pitanje s menadžmentom. Osim ako nije zahtijevano zakonom ili regulativom da to učini, revizor ne smije prihvatiti predloženi revizijski angažman:
 - (a) ako revizor utvrdi da nije prihvatljiv okvir financijskog izvještavanja koji treba biti primijenjen pri sastavljanju financijskih izvještaja, osim kako je navedeno u točki 19; ili
 - (b) ako nije pribavljena suglasnost navedena u točki 6(b).

Ugovor o uvjetima revizijskog angažmana

9. Revizor mora ugovoriti uvjete revizijskog angažmana s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje, već prema tome što je primjereno. (Veza točka A22)
10. Podložno točki 11, ugovoreni uvjeti revizijskog angažmana moraju biti evidentirani u pismu o revizijskom angažmanu ili drugom prikladnom obliku pisanog ugovora i moraju uključivati: (Vidjeti točke A23-A27)
 - (a) cilj i opseg revizije financijskih izvještaja;
 - (b) odgovornosti revizora;
 - (c) odgovornosti menadžmenta;
 - (d) identificiranje primjenjivog okvira financijskog izvještavanja za sastavljanje financijskih izvještaja; i
 - (e) upućivanje na očekivani oblik i sadržaj bilo kojeg izvješća koje treba izdati revizor (Vidjeti točku A24)
 - (f) odredba o tome da mogu postojati okolnosti u kojima se izvješće može razlikovati od njegovog očekivanog oblika i sadržaja.
11. Ako zakon ili regulativa propisuje dovoljno detaljno uvjete revizijskog angažmana navedene u točki 10, revizor ih ne treba navesti u pisanom ugovoru, osim činjenice da je primjenjiv takav zakon ili regulativa i da menadžment potvrđuje i razumije svoje odgovornosti kako je navedeno u točki 6(b). (Vidjeti točke A23, A28-A29.)
12. Ako zakon ili regulativa propisuje odgovornosti menadžmenta slično onima opisanim u točki 6(b), revizor može utvrditi da zakon ili regulativa uključuje odgovornosti koje su, po revizorovoj prosudbi, jednake po učincima onima navedenim u toj točki. Za takve odgovornosti koje su jednake, revizor može koristiti formulacije iz zakona ili regulative za njihovo opisivanje u pisanom ugovoru. Za one odgovornosti koje nisu propisane zakonom ili regulativom na način da su njihovi učinci jednaki, pisani ugovor mora sadržavati opis iz točke 6(b). (Vidjeti točku A28.)

Revizije iz godine u godinu

13. Kod revizija koje se obavljaju iz godine u godinu, revizor mora procijeniti zahtijevaju li okolnosti izmjene uvjeta revizijskog angažmana i postoji li potreba da se subjekt podsjeti na postojeće uvjete revizijskog angažmana. (Vidjeti točku A30.)

Prihvaćanje promjene u uvjetima revizijskog angažmana

14. Revizor ne smije prihvatiti promjene u uvjetima revizijskog angažmana gdje za to nema razumnog opravdanja. (Vidjeti točke A31-A33.)
15. Ako se, prije dovršenja revizijskog angažmana, od revizora zahtijeva promjena revizijskog angažmana u angažman koji sadrži nižu razinu uvjerenja, revizor mora utvrditi postoji li razumno opravdanje da to učini. (Vidjeti točke A34-A35.)

⁶⁹ MRevS 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*, točka 13.

16. Ako su izmijenjeni uvjeti revizijskog angažmana, revizor i menadžment moraju ugovoriti i zabilježiti nove uvjete angažmana u pismu o angažmanu ili drugom prikladnom obliku pisanog ugovora.
17. Ako revizor ne može dogovoriti promjene uvjeta revizijskog angažmana i menadžment mu ne dopušta da nastavi po izvornom revizijskom angažmanu, revizor mora:
- povući se iz revizijskog angažmana, gdje je moguće, prema primjenjivom zakonu ili regulativi; i
 - utvrditi postoji li neka obveza, ugovorna ili drugačija, da izvijesti o okolnostima druge strane, kao što su oni koji su zaduženi za upravljanje, vlasnici ili regulatori.

Dodatna razmatranja u prihvaćanju angažmana

Standardi financijskog izvještavanja dopunjeni zakonom ili regulativom

18. Ako su standardi financijskog izvještavanja koje donosi ovlaštena ili priznata organizacija za donošenje standarda dopunjeni zakonom ili regulativom, revizor mora utvrditi postoji li proturječnost između standarda financijskog izvještavanja i dodatnih zahtjeva. Ako takva proturječnost postoji, revizor mora s menadžmentom raspraviti sadržaj dodatnih zahtjeva i mora postići dogovor o tome:
- mogu li se dodatni zahtjevi ispuniti pomoću dodatnih objavljanjima u financijskim izvještajima; ili
 - može li se opis primjenjivog okvira financijskog izvještavanja u financijskim izvještajima odgovarajuće izmijeniti.
- Ako nijedno od gore navedenog nije moguće, revizor mora odrediti hoće li biti nužno modificirati revizorsko mišljenje u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen).⁷⁰ (Vidjeti točku A36.)

Okvir financijskog izvještavanja propisan zakonom ili regulativom – Ostala pitanja koja utječu na prihvaćanje

19. Ako je revizor utvrdio da bi okvir financijskog izvještavanja propisan zakonom ili regulativom bio neprihvatljiv, zbog činjenice da je on propisan zakonom ili regulativom revizor će prihvatiti revizijski angažman samo ako postoje sljedeći uvjeti: (Vidjeti točku A37)
- menadžment se slaže dati dodatna objavljanja u financijskim izvještajima koja su potrebna kako bi se izbjeglo da financijski izvještaji dovode u zabludu; i
 - u uvjetima revizijskog angažmana prihvaća se:
 - da će, u skladu s MRevS-om 706 (izmijenjen),⁷¹ revizorsko izvješće o financijskim izvještajima sadržati odjeljak za isticanje pitanja, kojim se skreće pozornost korisnika na dodatna objavljanja; i
 - osim ako se zakonom ili regulativom ne zahtijeva da se u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja za izražavanje revizorskog mišljenja o financijskim izvještajima koristi fraza »fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama« ili fraza »pružaju istinit i fer prikaz«, revizorsko mišljenje o financijskim izvještajima neće sadržati takve fraze.

20. Ako ne postoje uvjeti navedeni u točki 19 te se zakonom ili regulativom zahtijeva da revizor obavi revizijski angažman, revizor mora:
- ocijeniti učinak na revizorsko izvješće sadržaja onoga što uzrokuje da financijski izvještaji dovode u zabludu; i
 - uključiti primjereno upućivanje na to pitanje u uvjetima revizijskog angažmana.

Revizorsko izvješće propisano zakonom ili regulativom

21. U nekim slučajevima, zakon ili regulativa relevantne jurisdikcije propisuje izgled ili formulacije za revizorsko izvješće tako da se oblik ili nazivi značajno razlikuju od zahtjeva iz MRevS-ova. U tim okolnostima, revizor mora ocijeniti:
- mogu li korisnici pogrešno razumjeti uvjerenje koje se dobiva temeljem revizije financijskih izvještaja i, ako je tako,
 - može li dodatno objašnjenje u revizorskom izvješću ublažiti moguće pogrešno razumijevanje.⁷²
22. Ako revizor zaključi da dodatno objašnjenje u revizorskom izvješću ne može ublažiti moguće pogrešno razumijevanje, revizor ne smije prihvatiti revizijski angažman, osim ako zakon ili regulativa ne zahtijeva da to učini. Revizija u skladu s takvim zakonom ili regulativom nije sukladna s MRevS-ovima. U skladu s tim, revizor ne smije unutar revizorskog izvješća uključiti bilo kakvu izjavu da je revizija bila obavljena u skladu s MRevS-ovima.⁷³ (Vidjeti točke A38-A39.)

* * *

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Područje koje uređuje ovaj MRevS (Vidjeti točku 1)

- A1. Angažmani s izražavanjem uvjerenja, koji uključuju revizijske angažmane, mogu biti prihvaćeni samo kad profesionalni računovođa u javnoj praksi smatra da će biti udovoljeno relevantnim etičkim zahtjevima, kao što su neovisnost i profesionalna kompetentnost te kad angažman ima određene karakteristike.⁷⁴ Revizorova odgovornost u vezi s etičkim zahtjevima u kontekstu prihvaćanja nekog revizijskog angažmana te sve dok je unutar kontrole revizora, uređuje se u MRevS-u 220.⁷⁵ Ovaj MRevS bavi se onim pitanjima (ili preduvjetima) koji su unutar kontrole subjekta i o kojima je nužan dogovor između revizora i menadžmenta subjekta.

Preduvjeti za reviziju

Okvir financijskog izvještavanja (Vidjeti točku 6(a))

- A2. Jedan od uvjeta za prihvaćanje angažmana s izražavanjem uvjerenja jest taj da kriteriji na koje se poziva definicija angažmana s izražavanjem uvjerenja budu prikladni i dostupni namjeravanim korisnicima.⁷⁶ Kriteriji su referentne vrijednosti za primjenu u ocjenjivanju ili mjerenju predmeta ispitivanja uključujući, gdje je relevantno, referentne vrijednosti za prezentaciju i objavljanje. Prikladni kriteriji omogućuju razumno dosljedno ocjenjivanje ili mjerenje predmeta ispitivanja u kontekstu profesionalne prosudbe. Za svrhe MRevS-ova, primjenjivi okvir financijskog izvještavanja osigurava kriterije koje revizor koristi da bi revidirao financijske izvještaje, uključujući, gdje je relevantno, njihovu fer prezentaciju.

⁷² MRevS 706 (izmijenjen).

⁷³ Vidjeti također MRevS 700 (izmijenjen), *Formuliranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima*, točka 43.

⁷⁴ Međunarodni okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja, točka 22.

⁷⁵ MRevS 220, točke 9-11.

⁷⁶ Međunarodni okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja, točka 22 (b) (ii).

⁷⁰ MRevS 705 (izmijenjen), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*

⁷¹ MRevS 706 (izmijenjen), *Odjelci za isticanje pitanja i odjelci za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora*.

A3. Bez prihvatljivog okvira financijskog izvještavanja, menadžment nema odgovarajuću osnovu za sastavljanje financijskih izvještaja i revizor nema prikladne kriterije za revidiranje financijskih izvještaja. U mnogim slučajevima, kako je opisano u točkama A8-A9, revizor može pretpostaviti da je prihvatljiv primjenjivi okvir financijskog izvještavanja.

Utvrđivanje prihvatljivosti okvira financijskog izvještavanja

A4. Čimbenici koji su relevantni za revizorovo utvrđivanje prihvatljivosti okvira financijskog izvještavanja koji treba biti primijenjen u sastavljanju financijskih izvještaja uključuju:

- vrstu subjekta (na primjer, je li on poslovni subjekt iz privrede, poslovni subjekt iz javnog sektora ili neprofitna organizacija);
- svrhu financijskih izvještaja (na primjer, jesu li oni sastavljeni da bi se ispunile uobičajene potrebe za financijskim informacijama širokog raspona korisnika ili potrebe za financijskim informacijama posebnih korisnika);
- vrstu financijskih izvještaja (na primjer, jesu li financijski izvještaji cjelovit skup financijskih izvještaja ili pojedinačni financijski izvještaj); i
- propisuje li zakon ili regulativa primjenjivi okvir financijskog izvještavanja.

A5. Mnogi korisnici financijskih izvještaja nisu u položaju u kojem mogu zahtijevati kreiranje financijskih izvještaja prema njihovim određenim potrebama za informacijama. Iako se ne mogu ispuniti sve potrebe za financijskim informacijama određenih korisnika, postoje potrebe za financijskim informacijama koje su zajedničke širokom rasponu korisnika. Financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom financijskog izvještavanja oblikovanim za ispunjenje uobičajenih potreba za financijskim informacijama širokog raspona korisnika nazivaju se financijski izvještaji opće namjene.

A6. U nekim slučajevima, financijski izvještaji bit će sastavljeni u skladu s okvirom financijskog izvještavanja oblikovanim radi zadovoljenja potreba za financijskim informacijama posebnih korisnika. Takvi financijski izvještaji nazivaju se financijski izvještaji posebne namjene. U takvim će okolnostima potrebe za financijskim informacijama namjeranih korisnika odrediti primjenjivi okvir financijskog izvještavanja. U MRevS-u 800 raspravlja se o prihvatljivosti okvira financijskog izvještavanja oblikovanom za ispunjavanje potreba za financijskim informacijama posebnih korisnika.⁷⁷

A7. Nedostaci u primjenjivom okviru financijskog izvještavanja koji ukazuju na to da taj okvir nije prihvatljiv mogu se uočiti nakon što je prihvaćen revizijski angažman. Kad je upotreba tog okvira propisana zakonom ili regulativom, primjenjuju se zahtjevi iz točaka 19-20. Kad upotreba tog okvira nije propisana zakonom ili regulativom, menadžment može odlučiti usvojiti drugi okvir koji je prihvatljiv. Kad menadžment tako postupi, kako se zahtijeva prema točki 16, dogovaraju se novi uvjeti revizijskog angažmana kako bi odrazili promjenu okvira budući da prije dogovoreni uvjeti više neće biti točni.

Okviri opće namjene

A8. Trenutno ne postoji objektivna i autoritativna osnova koja bi globalno bila općeprihvaćena za prosuđivanje prihvatljivosti okvira opće namjene. U uvjetima nepostojanja takve osno-

ve, pretpostavlja se da su standardi financijskog izvještavanja, koje donose organizacije koje su ovlaštene ili priznate za donošenje standarda koje trebaju koristiti određene vrste subjekata, prihvatljivi za financijske izvještaje opće namjene koje sastavljaju takvi subjekti, pod uvjetom da organizacije postupaju po ustanovljenom i transparentnom postupku koji uključuje sagledavanje i razmatranje stavova širokog raspona dionika. Primjeri takvih standarda financijskog izvještavanja uključuju:

- Međunarodne standarde financijskog izvještavanja (MSFI-ove) koje izdaje Odbor za međunarodne računovodstvene standarde;
- Međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora (MRSJS-ove) koje izdaje Odbor za međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora; i
- računovodstvena načela koje izdaje ovlaštena ili priznata organizacija za donošenje standarda u određenoj jurisdikciji, pod uvjetom da organizacija postupi po uspostavljenom i transparentnom postupku koji uključuje sagledavanje i razmatranje stavova širokog raspona dionika.

Ti se standardi financijskog izvještavanja često navode kao primjenjivi okvir financijskog izvještavanja u zakonu ili regulativi koja uređuje sastavljanje financijskih izvještaja opće namjene.

Okvir financijskog izvještavanja propisan zakonom ili regulativom

A9. U skladu s točkom 6(a), od revizora se zahtijeva utvrđivanje je li prihvatljiv okvir financijskog izvještavanja koji treba biti primijenjen pri sastavljanju financijskih izvještaja. U nekim jurisdikcijama, zakon ili regulativa može propisati okvir financijskog izvještavanja koji, kod određenih vrsta subjekata, treba koristiti pri sastavljanju financijskih izvještaja opće namjene. Ako nema pokazatelja koji bi to osporavali, pretpostavlja se da je prihvatljiv takav okvir financijskog izvještavanja za financijske izvještaje opće namjene koje sastavljaju takvi subjekti. U slučaju kad se okvir ne bi smatrao prihvatljivim, primjenjuju se točke 19-20.

Jurisdikcije koje nemaju organizacije za donošenje standarda ili propisani okvir financijskog izvještavanja

A10. Kad je neki subjekt registriran ili posluje u jurisdikciji koja nema ovlaštenu ili priznatu organizaciju za donošenje standarda ili gdje upotreba okvira financijskog izvještavanja nije propisana zakonom ili regulativom, menadžment utvrđuje okvir financijskog izvještavanja koji treba biti primijenjen u sastavljanju financijskih izvještaja. Dodatak 2 sadrži upute za utvrđivanje prihvatljivosti okvira financijskog izvještavanja u takvim okolnostima.

Dogovor o odgovornostima menadžmenta (Vidjeti točku 6(b))

A11. Revizija u skladu s MRevS-ovima obavlja se uz pretpostavku da je menadžment potvrdio i da razumije kako ima odgovornosti navedene u točki 6(b).⁷⁸ U određenim jurisdikcijama, takve odgovornosti mogu se navoditi u zakonu ili regulativi. U ostalima, može biti malo zakonskih ili regulativnih definicija takvih odgovornosti, ili ih nema. MRevS-ovi ne nadilaze zakon ili regulativu u takvim pitanjima. Međutim, koncept neovisne revizije zahtijeva da revizorova uloga ne uključuje odgovornost za sastavljanje financijskih izvještaja ili za povezane subjektive interne kontrole i da je razumno revizorovo

⁷⁷ MRevS 800 (izmijenjen), *Posebna razmatranja – Revizije financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima posebne namjene*, točka 8.

⁷⁸ MRevS 200, točka A4.

očekivanje da dobije informacije nužne za reviziju sve dok ih menadžment može stvoriti ili pribaviti. U skladu s tim, ova pretpostavka je ključna za obavljanje neovisne revizije. Kako bi se izbjegli nesporazumi, kao dio dogovaranja i evidentiranja uvjeta revizijskog angažmana iz točaka 9-12, postiže se dogovor s menadžmentom o tome da menadžment potvrđuje i razumije da ima takve odgovornosti.

- A12. Način na koji se odgovornosti za financijsko izvještavanje dijele između menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje razlikovat će se u skladu s resursima i strukturom subjekta te sa svakim relevantnim zakonom ili regulativom i s odgovarajućim ulogama menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje unutar subjekta. U najvećem broju slučajeva menadžment je odgovoran za izvođenje dok oni koji su zaduženi za upravljanje nadziru menadžment. U nekim slučajevima, oni koji su zaduženi za upravljanje imat će, ili će se pretpostavljati da imaju, odgovornost za odobravanje financijskih izvještaja ili za monitoring subjektovih internih kontrola povezanih s financijskim izvještavanjem. U većim ili javnim subjektima, za određene odgovornosti nadziranja može biti zadužena podgrupa onih koji su zaduženi za upravljanje, kao što je revizijski odbor.
- A13. MRevS 580 zahtijeva da revizor traži od menadžmenta davanje pisanih izvjava o tome da je menadžment ispunio neke od svojih odgovornosti.⁷⁹ Može stoga biti primjereno menadžmentu dati na znanje da će se očekivati dobivanje takve pisanih izvjava, zajedno s pisanim izvjavama koje zahtijevaju ostali MRevS-ovi te, gdje je nužno, pisanih izvjava za potkrjepljivanje drugih revizijskih dokaza relevantnih za financijske izvještaje ili jednu ili više određenih tvrdnji iz financijskih izvještaja.
- A14. Gdje menadžment neće potvrditi svoje odgovornosti ili prihvatiti davanje pisanih izvjava, revizor neće moći pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze.⁸⁰ U takvim okolnostima, ne bi bilo primjereno da revizor prihvati revizijski angažman, osim ako zakon ili regulativa zahtijeva da revizor to učini. U slučajevima gdje se od revizora zahtijeva prihvaćanje revizijskog angažmana, revizor može trebati objasniti menadžmentu važnost tih pitanja i učinke na revizorsko izvješće.

Sastavljanje financijskih izvještaja (Vidjeti točku 6(b)(i))

- A15. Većina okvira financijskog izvještavanja uključuje zahtjeve u vezi s prezentacijom financijskih izvještaja; za takve okvire, sastavljanje financijskih izvještaja u skladu s okvirom financijskog izvještavanja uključuje prezentaciju. U slučaju okvira fer prezentacije važnost cilja izvještavanja o fer prezentaciji jest takva da pretpostavke dogovorene s menadžmentom uključuju određeno upućivanje na fer prezentaciju ili na odgovornost da se osigura da će financijski izvještaji »pružiti istinit i fer prikaz« u skladu s okvirom financijskog izvještavanja.

Interne kontrole (Vidjeti točku 6(b)(ii))

- A16. Menadžment održava takve interne kontrole za koje odredi da su nužne kako bi se omogućilo sastavljanje financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške. Interne kontrole, bez obzira na to koliko učinkovite, mogu osigurati subjektu samo razumno uvjerenje za postizanje ciljeva subjektovog financijskog izvještavanja zbog inherentnih ograničenja internih kontrola.⁸¹

- A17. Neovisna revizija obavljena u skladu s MRevS-ovima nije zamjena za održavanje internih kontrola nužnih za menadžmentovo sastavljanje financijskih izvještaja. U skladu s tim, od revizora se zahtijeva da pribavi suglasnost menadžmenta kojom menadžment potvrđuje svoju odgovornost za interne kontrole. Međutim, dogovor zahtijevan točkom 6(b)(ii) ne podrazumijeva da će revizor naći kako su interne kontrole menadžmenta postigle svoju svrhu ili da će biti bez nedostataka.
- A18. Menadžment treba odrediti koje su interne kontrole nužne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja. Naziv »interne kontrole« obuhvaća široki raspon aktivnosti unutar komponenti koje se opisuju kao kontrolno okruženje – subjektov postupak procjene rizika, informacijski sustav, uključujući povezane poslovne procese relevantne za financijsko izvještavanje i komuniciranje, kontrolne aktivnosti te monitoring kontrola. Takva podjela, međutim, ne odražava nužno kako određeni subjekt može oblikovati, uvoditi i održavati svoje interne kontrole, ili kako on može klasificirati bilo koju određenu komponentu.⁸² Subjektive interne kontrole (naročito, njegove računovodstvene knjige i evidencije ili računovodstveni sustavi) odražavat će potrebe menadžmenta, složenost poslovanja, vrste rizika kojima je izložen subjekt i relevantne zakone ili regulativu.
- A19. U nekim jurisdikcijama, zakon ili regulativa može se pozivati na odgovornost menadžmenta za adekvatnost računovodstvenih knjiga i evidencija ili računovodstvenih sustava. U nekim slučajevima, opća praksa može podrazumijevati razliku između računovodstvenih knjiga i evidencija ili računovodstvenih sustava s jedne strane i interne kontrole ili kontrola s druge strane. Budući da su računovodstvene knjige i evidencije ili računovodstveni sustavi sastavni dio internih kontrola, kako je navedeno u točki A18, na njih se posebno ne poziva u točki 6(b)(ii) kod opisa odgovornosti menadžmenta. Kako bi se izbjeglo pogrešno razumijevanje, može biti primjereno da revizor objasni menadžmentu opseg ove odgovornosti.

Dodatne informacije (Vidjeti točku 6(b)(iii)b)

- A20. Dodatne informacije koje revizor može zatražiti od menadžmenta za potrebe revizije mogu uključivati, ako je primjenjivo, pitanja povezana s ostalim informacijama u skladu s MRevS-om 720 (izmijenjen). Kad revizor očekuje pribaviti ostale informacije nakon datum revizorskog izvješća, uvjeti revizijskog angažmana mogu potvrditi revizorove odgovornosti povezane s takvim ostalim informacijama uključujući, ako je primjenjivo, radnje koje mogu biti primjerene ili nužne ako revizor zaključi o tome da značajno pogrešno prikazivanje ostalih informacija postoji u ostalim informacijama koje su pribavljene nakon datuma revizorskog izvješća.

Posebna razmatranja relevantna za manje subjekte (Vidjeti točku 6(b))

- A21. Jedna od svrha dogovaranja uvjeta revizijskog angažmana jest izbjeći pogrešna razumijevanja odgovornosti menadžmenta i revizora. Primjerice, kad treća strana pomaže u sastavljanju financijskih izvještaja, može biti korisno podsjetiti menadžment da na njemu ostaje odgovornost za sastavljanje financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

Ugovor o uvjetima revizijskog angažmana

Dogovaranje uvjeta revizijskog angažmana (Vidjeti točku 9)

- A22. Uloge menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje u dogovaranju uvjeta revizijskog angažmana za poslovni subjekt ovise o strukturi upravljanja subjektom i relevantnom zakonu ili regulativi.

⁷⁹ MRevS 580, *Pisane izvjava*, točke 10-11.

⁸⁰ MRevS 580, točka A26.

⁸¹ MRevS 315 (izmijenjen), *Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja*, točka A54.

⁸² MRevS 315 (izmijenjen), točka A59 i Dodatak 1.

*Pismo o revizijskom angažmanu ili drugi oblik pisanog ugovora*⁸³ (Vidjeti točke 10-11)

A23. U interesu je i subjekta i revizora da revizor pošalje pismo o revizijskom angažmanu prije započinjanja revizije kako bi to pomoglo u izbjegavanju pogrešnog razumijevanja u vezi s revizijom. U nekim državama, međutim, cilj i opseg revizije i odgovornosti menadžmenta, odnosno revizora mogu biti dovoljno uređeni zakonom, to jest oni propisuju pitanja opisana u točki 10. Iako u tim okolnostima točka 11 dopušta revizoru da u pismo o angažiranju uključi samo upućivanje na činjenicu da se primjenjuje relevantni zakon ili regulativa i da menadžment potvrđuje i razumije svoje odgovornosti navedene u točki 6(b), revizor ipak može smatrati da je u pismo o angažiranju primjereno uključiti pitanja opisana u točki 10 radi pružanja informacije menadžmentu.

Oblik i sadržaj pisma o revizijskom angažmanu

A24. Oblik i sadržaj pisma o revizijskom angažmanu može se razlikovati od subjekta do subjekta. Informacije o revizorovim odgovornostima uključene u pismo o revizijskom angažmanu mogu se temeljiti na MRevS-u 200.⁸⁴ Točke 6(b) i 12 ovog MRevS-a bave se opisom odgovornosti menadžmenta. Osim uključivanja pitanja zahtijevanih točkom 10, pismo o revizijskom angažmanu može upućivati na, primjerice:

- elaboriranje opsega revizije, uključujući pozivanje na primjenjivu legislativu, regulative, MRevS-ove i etičke i druge objave profesionalnih tijela kojima revizor podliježe;
- oblik bilo kojeg drugog komuniciranja rezultata revizijskog angažmana;
- obvezu revizora da komunicira ključna revizijska pitanja u revizorskom izvješću sukladno MRevS-u 701.⁸⁵
- činjenice da zbog inherentnih
- ograničenja revizije, zajedno s inherentnim ograničenjima internih kontrola, postoji neizbježan rizik da neka značajna pogrešna prikazivanja mogu ostati neotkrivena, iako je revizija ispravno planirana i obavljena u skladu s MRevS-ovima.;
- dogovore u vezi s planiranjem i obavljanjem revizije, uključujući sastav angažiranog tima;
- očekivanje da će menadžment dati pisane izjave; (Vidjeti također točku A13)
- očekivanje da će menadžment osigurati pristup svim informacijama za koje je menadžment svjestan da su relevantne za sastavljanje financijskih izvještaja, uključujući očekivanje da će menadžment osigurati pristup informacijama koje su relevantne za objavljivanje;
- dogovor s menadžmentom o tome da menadžment učini dostupnim revizoru nacrt financijskih izvještaja, uključujući sve informacije koje su relevantne za njihovo sastavljanje, bilo da su pribavljene iz ili izvan glavne knjige i pomoćnih knjiga (uključujući sve informacije koje su relevantne za sastavljanje objavljivanja), te ostale informacije⁸⁶, ako ih ima, u rokovima koji omogućuju revizoru dovršenje revizije u skladu s predloženim vremenskim rasporedom.

⁸³ U točkama koje slijede, svako upućivanje na pismo o revizijskom angažmanu treba se shvatiti kao upućivanje na pismo o revizijskom angažmanu ili drugom primjerenom obliku pisanog ugovora

⁸⁴ MRevS 200, točke 3-9.

⁸⁵ MRevS 701, *Komuniciranje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora*

⁸⁶ Kao što je definirano u MRevS-u 720 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama*

- dogovor s menadžmentom da će informirati revizora o činjenicama koje mogu utjecati na financijske izvještaje, koje menadžment može spoznati tijekom razdoblja od datuma revizorskog izvješća do datuma kad su izdani financijski izvještaji;
- osnovicu za obračunavanje naknade i dogovore o plaćanjima; i
- zahtjev menadžmentu da potvrdi primitak pisma o revizijskom angažmanu i prihvati uvjete angažmana navedene u njemu.

A25. Kad revizor nema obvezu komunicirati ključna revizijska pitanja, za revizora može biti od pomoći da se u uvjetima revizijskog angažmana uključi pozivanje na mogućnost komuniciranja ključnih revizijskih pitanja u revizorskom izvješću i, u određenim jurisdikcijama, može biti nužno da revizor uključi pozivanje na takvu mogućnost radi toga da zadrži ovlaštenje za takvo činjenje.

A26. Kad je relevantno, u pismo o revizijskom angažmanu može se također uključiti sljedeće:

- aranžmani u vezi s uključivanjem drugih revizora ili stručnjaka u neke aspekte revizije;
- aranžmani u vezi s uključivanjem internih revizora i drugog osoblja subjekta;
- aranžmane koji će biti dogovoreni s revizorovim prethodnikom, ako ga je bilo, u slučaju prvog preuzimanja obveze obavljanja revizijskog angažmana;
- upućivanje i opis revizorovih odgovornosti prema zakonu, regulativi ili drugim relevantnim etičkim zahtjevima koji adresiraju izvještavanje o identificiranom nepridržavanju zakona i regulative prema primjerenom autoritetu izvan subjekta;
- bilo koje ograničenje revizorove odgovornosti kad postoji takva mogućnost;
- upućivanje na bilo koji drugi sporazum između revizora i poslovnog subjekta; i
- bilo koja obveza davanja revizijske radne dokumentacije drugim stranama.

Primjer pisma o revizijskom angažmanu dan je u Dodatku 1.

Revizije komponenti

A27. Kad je revizor subjekta koji je matica ujedno i revizor komponente grupe, čimbenici koji mogu utjecati na odluku o tome treba li poslati komponenti grupe odvojeno pismo o revizijskom angažmanu uključuju sljedeće:

- tko imenuje revizora komponente grupe;
- treba li se izdati odvojeno revizorsko izvješće o komponenti grupe;
- zakonske zahtjeve u vezi s imenovanjem revizora;
- udio matice u vlasništvu; i
- stupanj neovisnosti menadžmenta komponente grupe u odnosu na maticu.

Odgovornosti menadžmenta propisane zakonom ili regulativom (Vidjeti točke 11-12)

A28. Ako, u okolnostima opisanim u točkama A23 i A29, revizor zaključi da nije nužno zapisati određene uvjete revizijskog angažmana u pismo o revizijskom angažmanu, od revizora se još uvijek, prema točki 11, zahtijeva da od menadžmenta traži pisani dogovor kojim menadžment potvrđuje i prihvaća da

ima odgovornosti navedene u točki 6(b). Međutim, u skladu s točkom 12, takav pisani dogovor može koristiti terminologiju iz zakona ili regulative ako takav zakon ili regulativa ustanovljuje odgovornosti menadžmenta koje su po učinku jednake onima opisanima u točki 6(b). Računovodstvena profesija, kreatori revizijskih standarda ili regulatori revizije u jurisdikciji mogu dati upute o tome jesu li opisi iz zakona ili regulative ekvivalentni.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

A29. Zakon ili regulativa, koji uređuju obavljanje revizija javnog sektora općenito, propisuje imenovanje revizora javnog sektora i često navodi revizorove odgovornosti i ovlasti, uključujući ovlast pristupa subjektivim evidencijama i drugim informacijama. Kad zakon ili regulativa propisuje dovoljno detaljno uvjete revizijskog angažmana, revizor javnog sektora može ipak smatrati da ima koristi od izdavanja potpunijeg pisma o revizijskom angažmanu nego što je dopušteno prema točki 11.

Revizije iz godine u godinu (Vidjeti točku 13)

A30. Revizor može odlučiti da ne šalje u svakom razdoblju novo pismo o revizijskom angažmanu ili drugi pisani ugovor. Međutim, sljedeći čimbenici mogu uzrokovati da je primjereno promijeniti uvjete revizijskog angažmana ili da je primjereno podsjetiti subjekt na postojeće uvjete:

- bilo koja indikacija da subjekt pogrešno razumije cilj i opseg revizije;
- bilo koji izmijenjeni ili posebni uvjeti revizijskog angažmana;
- nedavna promjena višeg menadžmenta;
- značajna promjena u vlasništvu;
- značajna promjena u vrsti ili veličini subjektovog poslovanja;
- promjena u zakonskim ili regulativnim zahtjevima;
- promjena u okviru financijskog izvještavanja usvojenom za sastavljanje financijskih izvještaja; i
- promjena u ostalim zahtjevima izvještavanja.

Prihvatanje promjene u uvjetima revizijskog angažmana

Zahtjev za promjenu uvjeta revizijskog angažmana (Vidjeti točku 14)

A31. Zahtjev subjekta upućen revizoru da promijeni uvjete revizijskog angažmana može biti posljedica izmjena u okolnostima koje utječu na potrebu za uslugom, nesporazuma u vezi sa sadržajem revizije koja je prvobitno zahtijevala ili ograničenja opsega revizijskog angažmana neovisno o tome nameće li ih menadžment ili su uzrokovana drugim okolnostima. Revizor, kako zahtijeva točka 14, razmatra opravdanje koje se daje uz zahtjev, a posebice posljedice ograničenja opsega revizijskog angažmana.

A32. Promjena u okolnostima koje utječu na subjektove zahtjeve ili nesporazum u vezi s vrstom usluge koja se prvobitno zahtijevala mogu se smatrati razumnom osnovom za zahtijevanje promjene u revizijskom angažmanu.

A33. Za razliku od prethodnog, promjena se ne može smatrati razumnom ako se ispostavi da se promjene odnose na informacije koje su netočne, nepotpune ili na drugi način nezadovoljavajuće. Primjer toga jest situacija u kojoj revizor ne može pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s potraživanjima i subjekt traži da se revizijski angažman promijeni u angažman uvida kako bi se izbjeglo mišljenje s rezervom ili suzdržanost od mišljenja.

Zahtjev za promjenu u uvid ili povezanu uslugu (Vidjeti točku 15)

A34. Prije dogovaranja promjene iz revizijskog angažmana u uvid ili povezanu uslugu, revizor koji je angažiran radi obavljanja revizije u skladu s MRevS-ovima može trebati procijeniti, osim pitanja navedenih gore u točkama A31-A33, svaku zakonsku ili ugovornu posljedicu promjene.

A35. Ako revizor zaključi da postoji razumno opravdanje za promjenu iz revizijskog angažmana u uvid ili povezanu uslugu, revizijski posao obavljen do datuma promjene može biti relevantan za promijenjeni angažman. Međutim, zahtijevani posao koji treba biti obavljen i izvješće koje treba biti izdano bit će oni koji su odgovarajući za izmijenjeni angažman. Kako bi se izbjeglo stvaranje zbrke čitateljima, izvješće o povezanoj usluzi neće uključiti upućivanje na:

- (a) prvobitni revizijski angažman; ili
- (b) bilo koji postupak koji je mogao biti obavljen u prvobitnom revizijskom angažmanu, osim gdje je revizijski angažman promijenjen u angažman radi obavljanja dogovorenih postupaka gdje je upućivanje na obavljene postupke standardni dio izvješća.

Dotatna razmatranja u prihvaćanju angažmana

Standardi financijskog izvještavanja dopunjeni zakonom ili regulativom (Vidjeti točku 18)

A36. U nekim jurisdikcijama, zakon ili regulativa mogu dopuniti standarde financijskog izvještavanja koje je donijela ovlaštena ili priznata organizacija za donošenje standarda s dodatnim zahtjevima u vezi sa sastavljanjem financijskih izvještaja. U tim jurisdikcijama, primjenjivi okvir financijskog izvještavanja za svrhe primjenjivanja MRevS-ova obuhvaća utvrđeni okvir financijskog izvještavanja i takve dodatne zahtjeve pod uvjetom da nisu proturječni utvrđenom okviru financijskog izvještavanja. To može biti slučaj, na primjer, kad zakon ili regulativa propisuje objavljivanja povrh onih zahtijevanih standardima financijskog izvještavanja ili kad oni sužavaju raspon prihvatljivih izbora koji se mogu učiniti prema standardima financijskog izvještavanja.⁸⁷

Okvir financijskog izvještavanja propisan zakonom ili regulativom – Ostala pitanja koja utječu na prihvaćanje (Vidjeti točku 19)

A37. Zakon ili regulativa mogu propisati da se u formuliranju revizorskog mišljenja koriste fraze »fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama« ili »pružaju istinit i fer prikaz« u slučaju gdje revizor zaključi da bi primjenjivi okvir financijskog izvještavanja propisan zakonom ili regulativom inače bio neprihvatljiv. U tom slučaju, uvjeti propisane terminologije revizorskog izvješća značajno su različiti od zahtjeva MRevS-ova. (Vidjeti točku 21.)

Revizorsko izvješće propisano zakonom ili regulativom (Vidjeti točku 21)

A38. MRevS-ovi zahtijevaju da revizor ne smije navesti sukladnost s MRevS-ovima ako revizor nije postupio u skladu sa svim MRevS-ovima relevantnim za reviziju.⁸⁸ Kad zakon ili regulativa propisuje izgled ili terminologiju revizorskog izvješća, oblikom ili nazivima koji su značajno različiti od zahtjeva MRevS-ova, i revizor zaključi da dodatno objašnjenje u revizorskom izvješću ne može otkloniti moguće pogrešno raz-

⁸⁷ MRevS 700 (izmijenjen), točka 15, uključuje zahtjev u vezi s ocjenjivanjem poziva li se u financijskim izvještajima primjereno na ili opisuje li se primjenjivi okvir financijskog izvještavanja.

⁸⁸ MRevS 200, točka 20.

mijevanje, revizor može razmotriti uključivanje izjave u revizorsko izvješće da revizija nije obavljena u skladu s MRevS-ovima. Međutim, revizora se potiče da primijeni MRevS-ove, uključujući MRevS-ove koji se odnose na revizorsko izvješće, u mjeri u kojoj je to izvedivo, neovisno o tome što mu nije dopušteno izjaviti da je revizija bila obavljena u skladu s MRevS-ovima.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

A39. U javnom sektoru, mogu postojati posebni zahtjevi unutar legislative koja uređuje zadatak revizije; primjerice, od revizora se može zahtijevati da izravno izvjesti ministra, zakonodavca ili javnost ako subjekt pokuša ograničiti opseg revizije.

Dodatak 1

(Vidjeti točke A24-26)

Primjer pisma o revizijskom angažmanu

U nastavku je primjer pisma o revizijskom angažmanu za reviziju financijskih izvještaja opće namjene sastavljenih u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja. Ovo pismo nije i jedino moguće, nego je namijenjeno da bude vodič koji se može koristiti u vezi s razmatranjima navedenim u ovom MRevS-u. Trebat će ga mijenjati u skladu s pojedinačnim zahtjevima i okolnostima. Sastavljeno je u vezi s revizijom financijskih izvještaja za jedno izvještajno razdoblje i zahtijevalo bi prilagodbe ako bi se namijenilo ili očekivalo da će se primjenjivati u zastopnim revizijama. (Vidjeti točku 13 ovog MRevS-a.) Može biti primjereno tražiti pravni savjet o tome je li neko predloženo pismo prikladno.

* * *

Primjerenom predstavniku menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje Društva ABC:⁸⁹

[Cilj i opseg revizije]

Vi⁹⁰ ste tražili da revidiramo financijske izvještaje Društva ABC, koji obuhvaćaju bilancu na 31. prosinca 20X1. godine, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama glavnice i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu i sažetak značajnih računovodstvenih politika i ostale objašnjavajuće informacije. Drago nam je da ovim pismom možemo potvrditi naše prihvaćanje i naše razumijevanje preuzetog angažmana.

Ciljevi naše revizije su steći razumno uvjerenje o tome jesu li u cjelini bez značajnih pogrešnih prikazivanja bilo zbog prijevare ili pogreške, te izdati revizorsko izvješće koje uključuje naše mišljenje. Razumno uvjerenje je visok stupanj uvjerenja ali nije jamstvo da će revizija obavljena u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ovi) uvijek otkriti značajno pogrešno prikazivanja kad ono postoji. Pogrešna prikazivanja mogu nastati zbog prijevare ili pogreške i smatraju se značajnim ako se može očekivati da, pojedinačno ili zajedno, utječu na ekonomske odluke korisnika koje se donose na temelju ovih financijskih izvještaja.

[Odgovornosti revizora]

Obavit ćemo našu reviziju u skladu s MRevS-ovima. Ti standardi zahtijevaju našu sukladnost s etičkim zahtjevima. Kao dio revizije u skladu s MRevS-ovima koristimo profesionalnu prosudbu i održavamo profesionalni skepticizam kroz cijelu reviziju: Mi također:

⁸⁹ Naslovnici i pozivanja u pismu bit će oni koji su primjereni u danim okolnostima angažmana, kao i u relevantnoj jurisdikciji. Važno je da se poziva na primjerene osobe. Vidjeti točku A21.

⁹⁰ U ovom pismu navedeni pozivi na »vi«, »mi«, »naš«, »menadžment«, »oni koji su zaduženi za upravljanje« i »revizor« trebaju se koristiti ili izmijeniti već prema tome što je primjeren o okolnostima.

- identificiramo i procjenjujemo rizike značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja, zbog prijevare ili pogreške, oblikujemo i obavljamo revizijske postupke koji reagiraju na te rizike i pribavljamo revizijske dokaze koji su dostatni i primjereni za pružanje osnove za naše mišljenje. Rizik neotkrivanja značajnog pogrešnog prikazivanja koji je posljedica prijevare je viši od onoga koji je posljedica pogreške jer prijevare može uključivati tajne sporazume, krivotvorenje, namjerne propuste, pogrešno prikazivanje ili zaobilaženje internih kontrola.
- stječemo razumijevanje internih kontrola koje su relevantne za reviziju radi oblikovanja revizijskih postupaka koji su primjereni u danim okolnostima, ali ne za izražavanje mišljenja o učinkovitosti internih kontrola subjekta.⁹¹ Međutim, mi ćemo Vam komunicirati u pisanom obliku o svim značajnim manjkavostima internih kontrola koje su relevantne za reviziju financijskih izvještaja koje smo identificirali tijekom revizije.
- ocjenjujemo primjerenost korištenih računovodstvenih politika i razumnost računovodstvenih procjena i povezanih objavljivanja koje je sastavio menadžment.
- zaključujemo o primjerenosti menadžmentovog korištenja vremenski neograničenog poslovanja kao računovodstvene osnove i, na temelju pribavljenih revizijskih dokaza, i o tome postoji li značajna neizvjesnost koja se odnosi na događaje ili stanja koji mogu baciti značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Ako zaključimo da postoji značajna neizvjesnost, obvezni smo skrenuti pozornost u našem revizorskom izvješću na povezano objavljivanje u financijskim izvještajima ili, ako su takva objavljivanja neadekvatna, modificirati naše mišljenje. Naši zaključci se temelje na revizijskim dokazima koji su pribavljeni do datuma našeg revizorskog izvješća. Međutim, budući događaji i stanja mogu uzrokovati da subjekt/društvo ne nastavi poslovati na osnovi vremenske neograničenosti.
- ocjenjujemo cjelokupnu prezentaciju, strukturu i sadržaj financijskih izvještaja, uključujući objavljivanja, te prezentiraju li financijski izvještaji osnove transakcije i događaje na način kojim se postiže fer prezentacija.

Zbog inherentnih ograničenja revizije, zajedno s inherentnim ograničenjima internih kontrola, postoji neizbježan rizik da neka značajna pogrešna prikazivanja mogu biti neotkrivena, čak iako je revizija ispravno planirana i obavljena u skladu s MRevS-ovima.

[Odgovornosti menadžmenta i identifikacija primjenjivog okvira financijskog izvještavanja (za svrhe ovog primjera pretpostavlja se da revizor nije utvrdio da zakon ili regulativa propisuje ove odgovornosti s odgovarajućim nazivima; zbog toga se koriste opisi iz točke 6(b) ovog MRevS-a).]

Našu reviziju obaviti ćemo na osnovi toga da [menadžment i, gdje je primjeren, oni koji su zaduženi za upravljanje]⁹² potvrde i razumiju da oni imaju odgovornost:

- za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja;⁹³

⁹¹ Ova rečenica može biti modificirana, kako je primjeren, u okolnostima kad revizor također ima odgovornost izdati mišljenje o učinkovitosti internih kontrola u svezi s revizijom financijskih izvještaja.

⁹² Koristiti terminologiju već prema tome koja je primjeren u danim okolnostima.

⁹³ Ili, ako je primjeren, »za sastavljanje financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja«.

- (b) za takve interne kontrole kakve [menadžment] odredi da su nužne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijave ili pogreške; i
- (c) osigurati nam:
- pristup svim informacijama za koje [menadžment] spozna da su relevantne za sastavljanje financijskih izvještaja, kao što su evidencije, dokumentacija i ostala pitanja;
 - dotadne informacije koje mi možemo zahtijevati od [menadžmenta] za svrhu revizije; i
 - neograničeni pristup osobama unutar subjekta od kojih smo odredili da je nužno pribaviti revizijske dokaze.

Kao dio našeg procesa revizije, mi ćemo zahtijevati od [menadžmenta] i, gdje je primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje], pisane potvrde u vezi s iskazima koji su nam dani u vezi s revizijom.

Sa zadovoljstvom očekujemo punu suradnju s Vašim osobljem tijekom revizije.

[Ostale relevantne informacije]

[Unijeti ostale informacije, kao što su sporazum o naknadama, fakturiranje i ostali posebni uvjeti, već prema tome što je primjereno.]

[Izvjешćivanje]

[Unijeti odgovarajuće upućivanje na očekivani oblik i sadržaj revizorskog izvješća, uključujući ako je primjereno, izvješćivanje o ostalim informacijama kako to zahtijeva MRevS 720 (izmijenjen).]

Moguće je da će biti potrebno mijenjati oblik i sadržaj našeg izvješća u kontekstu naših revizijskih nalaza.

Molimo da nam vratite potpisan primjerak ovog pisma kao dokaz vašeg potvrđivanja i suglasnosti s aranžmanom za našu reviziju financijskih izvještaja, kao i s našim odgovornostima.

Društvo XYZ

Potvrđuje i suglasan u ime Društva ABC

(potpis)

Ime i funkcija

Datum

Dodatak 2

(Vidjeti točku A10)

Određivanje prihvatljivih okvira opće namjene

Jurisdikcije koje nemaju ovlaštene ili priznate organizacije za donošenje standarda ili okvir financijskog izvještavanja propisan zakonom ili regulativom

- Kao što je objašnjeno u točki A10 ovog MRevS-a, kad je poslovni subjekt registriran ili posluje u jurisdikciji koja nema ovlaštenu ili priznatu organizaciju za donošenje standarda ili gdje koriste okvir financijskog izvještavanja nije propisano zakonom ili regulativom, menadžment utvrđuje primjenjivi okvir financijskog izvještavanja. Česta je praksa u takvim jurisdikcijama da se koriste standardi financijskog izvještavanja koje je usvojila jedna od organizacija opisanih u točki A8 ovog MRevS-a.
- Alternativno, mogu biti uspostavljene računovodstvene konvencije u određenoj jurisdikciji koje su općeprihvaćene kao okvir financijskog izvještavanja za financijske izvještaje opće namjene koje sastavljaju određeni poslovni subjekti koji posluju u toj jurisdikciji. Kad je usvojen takav okvir financijskog izvještavanja, točka 6(a) ovog MRevS-a zahtijeva od revizora da odredi mogu li se računovodstvene konvencije skupno smatrati da tvore pri-

hvatljivi okvir financijskog izvještavanja za financijske izvještaje opće namjene. Kad su računovodstvene konvencije masovno korištene u određenoj jurisdikciji, računovodstvena profesija u toj jurisdikciji može razmotriti prihvatljivost okvira financijskog izvještavanja u ime revizora. Alternativno, revizor može obaviti to određivanje razmatranjem imaju li računovodstvene konvencije atribute koji se obično očekuju od prihvatljivog okvira financijskog izvještavanja (vidjeti točku 3 niže) ili uspoređivanjem računovodstvenih konvencija sa zahtjevima nekog postojećeg okvira financijskog izvještavanja za koji se smatra da je prihvatljiv (vidjeti točku 4 niže).

- Prihvatljivi okvir financijskog izvještavanja uobičajeno ima sljedeće atribute što za posljedicu ima informacije sadržane u financijskim izvještajima koje su korisne namjeranim korisnicima:

- relevantnost, u tome da su informacije sadržane u financijskim izvještajima relevantne u odnosu na vrstu poslovnog subjekta i za svrhu financijskih izvještaja. Na primjer, u slučaju poslovnog subjekta koji sastavlja financijske izvještaje opće namjene, relevantnost se procjenjuje u odnosu na informacije koje su nužne za ispunjavanje uobičajenih potreba za financijskim informacijama širokog raspona korisnika pri donošenju ekonomskih odluka. Te se potrebe obično zadovoljavaju prezentiranjem financijskog položaja, financijske uspješnosti i novčanih tokova poslovnog subjekta;
- potpunost, u tome da nisu izostavljene transakcije i događaji, stanja računa i objavljivanja što bi utjecalo na zaključke temeljene na financijskim izvještajima;
- pouzdanost, u tome da informacije sadržane u financijskim izvještajima:
 - gdje je primjenjivo, odražavaju ekonomsku bit događaja i transakcija a ne isključivo njihov pravni oblik; i
 - za posljedicu imaju razumno dosljedno ocjenjivanje, mjerenje, prezentiranje i objavljivanje, kad se koriste u sličnim okolnostima;
- neutralnost, u tome da doprinose informacijama u financijskim izvještajima koje su bez pristranosti; i
- razumljivost, u tome da su informacije u financijskim izvještajima jasne i sveobuhvatne te nisu podložne značajno različitim tumačenjima.

- Revizor može odlučiti usporediti računovodstvene konvencije sa zahtjevima nekog postojećeg okvira financijskog izvještavanja za koji se smatra da je prihvatljiv. Na primjer, revizor može usporediti računovodstvene konvencije s MSFI-ovima. Za revizije malog poslovnog subjekta, revizor može odlučiti usporediti računovodstvene konvencije s okvirom financijskog izvještavanja koji je posebno za takve subjekte kreirala ovlaštena ili priznata organizacija za donošenje standarda. Kad revizor obavlja takve usporedbe i otkriju se razlike, odluka o tome tvori li računovodstvena konvencija, usvojena za sastavljanje i prezentaciju financijskih izvještaja, prihvatljivi okvir financijskog izvještavanja, uključuje razmatranje razloga za razlike te može li primjena računovodstvenih konvencija ili opis okvira financijskog izvještavanja u financijskim izvještajima imati za posljedicu financijske izvještaje koji dovode u zabludu.
- Konglomerat računovodstvenih konvencija smišljenih da udovoljavaju pojedinačnim preferencijama nije prihvatljiv okvir financijskog izvještavanja za financijske izvještaje opće namjene.

Slično tome, okvir sukladnosti neće biti prihvatljiv okvir financijskog izvještavanja, osim ako je općeprihvaćen u određenoj jurisdikciji od strane sastavljača i korisnika.

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 220

KONTROLA KVALITETE ZA REVIZIJU FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

(Stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ

| | Točka |
|--|-----------|
| Uvod | |
| Područje koje uređuje ovaj MRevS | 1 |
| Sustav kontrole kvalitete i uloga angažiranih timova | 2 – 4 |
| Datum stupanja na snagu | 5 |
| Cilj | 6 |
| Definicije | 7 |
| Zahtjevi | |
| Odgovornosti vodstva za kvalitetu revizija | 8 |
| Relevantni etički zahtjevi | 9 – 11 |
| Prihvaćanje i nastavljanje odnosa s klijentom i revizijskih angažmana. | 12 – 13 |
| Dodjeljivanje timova angažmanima | 14 |
| Obavljanje angažmana | 15 – 22 |
| Monitoring | 23 |
| Dokumentacija | 24 – 25 |
| Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima | |
| Sustav kontrole kvalitete i uloga angažiranih timova | A1 – A2 |
| Odgovornosti vodstva za kvalitetu revizija | A3 |
| Relevantni etički zahtjevi | A4 – A7 |
| Prihvaćanje i nastavljanje odnosa s klijentom i revizijskih angažmana | A8 – A10 |
| Dodjeljivanje timova angažmanima | A11 – A13 |
| Obavljanje angažmana | A14 – A33 |
| Monitoring | A34 – A36 |
| Dokumentacija | A37 |

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 220, *Kontrola kvalitete za reviziju financijskih izvještaja* treba čitati povezano s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

Uvod

Područje koje uređuje ovaj MRevS

- Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje posebne odgovornosti revizora u vezi s postupcima kontrole kvalitete za reviziju financijskih izvještaja. On također uređuje, gdje je primjenjivo, odgovornosti pregledatelja kontrole kvalitete angažmana. Ovaj MRevS treba čitati povezano s relevantnim etičkim zahtjevima.

Sustav kontrole kvalitete i uloga angažiranih timova

- Revizorsko društvo odgovorno je za sustave kontrole kvalitete, politike i postupke. Prema MSKK-u 1, društvo ima obvezu uspostaviti i održavati sustav kontrole kvalitete koji će mu pružiti razumno uvjerenje o tome da:

- društvo i njegovo osoblje postupaju u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima; i
- su izvješća, koja izdaje društvo ili angažirani partneri, primjereni u danim okolnostima⁹⁴.

Ovaj MRevS polazi od pretpostavke da je društvo podložno MSKK-u 1 ili nacionalnim zahtjevima koji su barem jednako zahtjevni. (Vidjeti točku A1.)

- Unutar konteksta sustava kontrole kvalitete u društvu, angažirani timovi imaju odgovornost implementirati postupke kontrole kvalitete koji su primjenjivi na revizijski angažman i osiguravaju društvu relevantne informacije kako bi se omogućilo djelovanje onog dijela sustava kontrole kvalitete u društvu koji se odnosi na neovisnost.
- Angažirani timovi imaju se pravo osloniti se na sustav kontrole kvalitete u društvu, osim ako informacije koje pruži društvo ili druge strane ukazuju na to da nije primjereno. (Vidjeti točku A2.)

Datum stupanja na snagu

- Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma.

Cilj

- Cilj revizora je implementirati postupke kontrole kvalitete na razini angažmana koji osiguravaju revizoru razumno uvjerenje o tome da je:
 - revizija u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima; i
 - izdano revizorsko izvješće primjereno u danim okolnostima.

Definicije

- Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
 - Angažirani partner⁹⁵ – partner ili druga osoba u društvu koja je odgovorna za revizijski angažman i njegovo obavljanje i za izvješće koje se izdaje u ime društva te koja, kad se to zahtijeva, ima primjereno odobrenje od profesionalnog, zakonskog ili regulativnog tijela.
 - Pregled kontrole kvalitete angažmana – postupak oblikovan kako bi se osiguralo objektivno ocjenjivanje, prije nego što je izvješće izdano, značajnih prosudbi angažiranog tima i zaključaka do kojih je došao pri formuliranju izvješća. Pregled kontrole kvalitete angažmana je postupak za revizije financijskih izvještaja uvrštenih poslovnih subjekata i one ostale angažmane, ako ih ima, za koje je

⁹⁴ MSKK 1, *Kontrola kvalitete za društva koja obavljaju revizije i uvide financijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge*, točka 11.

⁹⁵ «Angažirani partner», »partner« i »društvo«, kad je relevantno, trebaju se razumijevati u značenjima koja imaju njihove istoznačnice u javnom sektoru.

društvo odredilo da je potreban pregled kontrole kvalitete angažmana.

- (c) Pregledavatelj kontrole kvalitete angažmana – partner, druga osoba u društvu, prikladno kvalificirana osoba izvan društva ili tim sastavljen od takvih pojedinaca, od kojih ni jedan nije dijelom angažiranog tima, s dostatnim i primjerenim iskustvom i ovlastima za objektivno ocjenjivanje značajnih prosudbi angažiranog tima i zaključaka do kojih je tim došao pri formuliranju izvješća.
- (d) Angažirani tim – svi partneri i osoblje koje sudjeluje u obavljanju angažmana i svaki pojedinac kojeg je angažiralo društvo ili društvo mreže a koja sudjeluje u obavljanju angažmana. On uključuje vanjske stručnjake koje angažira društvo ili društvo mreže⁹⁶. Pojam »angažirani tim« također uključuje pojedince unutar službe interne revizije klijenta koje pružaju izravnu pomoć u revizijskom angažmanu kad eksterni revizor postupuje u skladu sa zahtjevima MRevS-a 610 (izmijenjen 2013.).⁹⁷
- (e) Društvo – profesionalni računovođa u javnoj praksi kao samostalni pojedinac, ortaštvo ili korporacija ili drugi subjekt profesionalnih računovođa.
- (f) Provjera – u vezi s okončanim angažmanom, postupci oblikovani za osiguranje dokaza da je angažirani tim postupao u skladu s politikama i postupcima kontrole kvalitete u društvu.
- (g) Uvršteni subjekt – poslovni subjekt čije su dionice ili dužnički financijski instrumenti kotiraju ili su uvršteni na priznatu burzu ili se njima trguje prema pravilima priznate burze ili drugog jednakovrijednog tijela.
- (h) Monitoring – proces koji obuhvaća neprekidno razmatranje i ocjenjivanje sustava kontrole kvalitete u društvu, uključujući periodično provjeravanje odabranih dovršenih angažmana, oblikovan kako bi se omogućilo društvu stjecanje razumnog uvjerenja o tome da njegov sustav kontrole kvalitete djeluje učinkovito.
- (i) Društvo mreže – društvo ili poslovni subjekt koji pripada mreži.
- (j) Mreža – veća struktura koja:
 - (i) je usmjerena na suradnju, i
 - (ii) za cilj ima zajedničko dijeljenje dobiti ili rashoda ili ima zajedničko vlasništvo, zajedničku kontrolu ili vođenje poslova, zajedničke politike i postupke kontrole kvalitete, zajedničku poslovnu strategiju, korištenje zajedničkog brenda ili značajnog dijela profesionalnih resursa.
- (k) Partner – svaki pojedinac koji je ovlašten obvezati društvo za obavljanje angažmana za pružanje profesionalnih usluga.
- (l) Osoblje – partneri i stručno osoblje.
- (m) Profesionalni standardi – Međunarodni revizijski standardi (MRevS-ovi) i relevantni etički zahtjevi.

⁹⁶ MRevS 620, *Korištenje radom revizorovog stručnjaka*, točka 6(a), definira pojam »revizorov stručnjak.«

⁹⁷ MRevS 610 (izmijenjen 2013.), *Korištenje radom internih revizora*, ustanovljuje ograničenja u korištenju izravne pomoći. U njemu se također navodi da, zakonom ili regulativom, vanjskom revizoru može biti zabranjeno dobivanje izravne pomoći od internih revizora. Stoga je korištenje izravne pomoći ograničeno na situacije u kojima je ono dopušteno.

- (n) Relevantni etički zahtjevi – etički zahtjevi kojima podliježu angažirani tim i pregledavatelj kontrole kvalitete pri poduzimanju revizijskog angažmana koji redovno obuhvaćaju odredbe Međunarodnog kodeksa etike za profesionalne računovođe (uključujući Međunarodne standarde neovisnosti) izdanog od strane Odbora za međunarodne standarde etike za računovođe (IESBA Kodeks) koje se odnose na reviziju financijskih izvještaja zajedno s nacionalnim zahtjevima koji su restriktivniji.
- (o) Stručno osoblje – stručni pojedinci, osim partnera, uključujući i stručnjake koje zapošljava društvo.
- (p) Prikladno kvalificirana vanjska osoba – pojedinac izvan društva s kompetencijama i sposobnostima za djelovanje kao angažirani partner, primjerice, partner drugog društva ili zaposlenik (s odgovarajućim iskustvom) ili profesionalnog računovodstvenog tijela čiji članovi mogu obavljati revizije povijesnih financijskih informacija ili organizacije koja pruža relevantne usluge kontrole kvalitete.

Zahtjevi

Odgovornosti vodstva za kvalitetu revizija

- 8. Angažirani partner mora preuzeti odgovornost za cjelokupnu kvalitetu u svakom revizijskom angažmanu kojemu je kao partner dodijeljen. (Vidjeti točku A3.)

Relevantni etički zahtjevi

- 9. Kroz cijeli revizijski angažman, angažirani partner mora biti na oprezu, obavljanjem promatranja i postavljanjem upita već prema tome što je potrebno, spram dokaza o povredama relevantnih etičkih zahtjeva od strane članova angažiranog tima. (Vidjeti točke A4-A5.)
- 10. Ako angažirani partner, kroz sustav kontrole kvalitete u društvu ili na drugi način, uoči pitanje koje pokazuje da članovi angažiranog tima nisu postupili u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima, angažirani partner mora, u konzultaciji s drugima iz društva, odrediti primjerene radnje. (Vidjeti točku A5.)

Neovisnost

- 11. Angažirani partner mora donijeti zaključak o sukladnosti sa zahtjevima neovisnosti koji se primjenjuju na revizijski angažman. Da bi donio zaključak, angažirani partner mora: (Vidjeti točku A5)
 - (a) pribaviti relevantne informacije od društva i, gdje je primjenjivo, društava mreže, kako bi identificirao i ocijenio okolnosti i odnose koji stvaraju prijetnje neovisnosti;
 - (b) ocijeniti informacije o uočenim nepridržavanjima, ako ih je bilo, politika i postupaka društva za očuvanje neovisnosti kako bi utvrdio stvaraju li oni prijetnju neovisnosti u revizijskom angažmanu; i
 - (c) ocijeniti jesu li identificirane prijetnje na prihvatljivoj razini; i
 - (d) poduzeti primjerene mjere radi razrješavanja takvih prijetnji koje nisu na prihvatljivoj razini uklanjanjem okolnosti koje stvaraju prijetnje primjenom zaštitnih mjera radi smanjivanja prijetnji na prihvatljivu razinu ili povući se iz revizijskog angažmana, ako je povlačenje moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi. Angažirani partner mora bez odgode obavijestiti društvo o svakoj nemogućnosti rješavanja pitanja radi poduzimanja primjerenih mjera. (Vidjeti točke A6-A7.)

Prihvatanje i nastavljanje odnosa s klijentom i revizijskih angažmana

12. Angažirani partner mora se uvjeriti da su primijenjeni primjereni postupci u vezi s prihvatanjem i nastavljanjem odnosa s klijentom i revizijskih angažmana te mora utvrditi da su u vezi s tim stvoreni primjereni zaključci. (Vidjeti točke A8-A10.)
13. Ako angažirani partner pribavi informacije koje bi uzrokovale odbijanje revizijskog angažmana od strane društva u slučaju da su mu te informacije bile ranije dostupne, angažirani partner mora bez odgode priopćiti te informacije društvu, tako da društvo i angažirani partner mogu poduzeti potrebne mjere. (Vidjeti točku A10.)

Dodjeljivanje timova angažmanima

14. Angažirani partner mora se uvjeriti da angažirani tim i svaki revizorov stručnjak koji nije dio angažiranog tima zajedno imaju primjerene kompetentnosti i sposobnosti za:
 - (a) obavljanje revizijskog angažmana u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima; i
 - (b) omogućavanje izdavanja revizorskog izvješća koje je primjereno u danim okolnostima. (Vidjeti točke A11-A13.)

Obavljanje angažmana*Usmjeravanje, nadziranje i obavljanje*

15. Angažirani partner mora preuzeti odgovornost za:
 - (a) usmjeravanje, nadziranje i obavljanje revizijskog angažmana u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima; i (Vidjeti točke A14-A16, A21)
 - (b) revizorsko izvješće koje će biti primjereno u danim okolnostima.

Pregledi

16. Angažirani partner mora preuzeti odgovornost za preglede koji moraju biti obavljeni u skladu s politikama i postupcima društva koji se odnose na pregled. (Vidjeti točke A17-A18, A21.)
17. Na datum ili prije datuma revizorskog izvješća, angažirani partner mora se, kroz pregled revizijske dokumentacije i raspravu s angažiranim timom, uvjeriti da su pribavljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi za potkrjepljivanje stvorenih zaključaka i za revizorsko izvješće koje će se izdati. (Vidjeti točke A19-A21.)

Konzultiranje

18. Angažirani partner mora:
 - (a) preuzeti odgovornost za to da angažirani tim koristi primjereno konzultiranje o složenim ili spornim pitanjima;
 - (b) uvjeriti se da su članovi angažiranog tima poduzeli primjereno konzultiranje tijekom angažmana, međusobno unutar angažiranog tima i između angažiranog tima i drugih na primjerenoj razini unutar ili izvan društva;
 - (c) uvjeriti se da su sadržaj i opseg takvih konzultacija, kao i zaključci stvoreni njima, dogovoreni sa stranom koja je konzultirana; i
 - (d) utvrditi da su zaključci koji su nastali temeljem takvih konzultacija bili provedeni. (Vidjeti točke A22-A23.)

Pregled kontrole kvalitete angažmana

19. Za revizije financijskih izvještaja uvrštenih poslovnih subjekata, i one druge revizijske angažmane, ako ih ima, za koje je društvo odredilo obvezu pregleda kontrole kvalitete angažmana, angažirani partner:
 - (a) mora utvrditi da je imenovan pregledatelj kontrole kvalitete angažmana;
 - (b) mora raspraviti s pregledateljem kontrole kvalitete angažmana značajna pitanja identificirana tijekom revizijskog angažmana, uključujući ona identificirana tijekom pregleda kontrole kvalitete angažmana; i
 - (c) ne smije datirati revizorsko izvješće do okončanja pregleda kontrole kvalitete angažmana. (Vidjeti točke A24-A26.)

20. Pregledatelj kontrole kvalitete angažmana mora obaviti objektivno ocjenjivanje važnih prosudbi angažiranog tima i zaključaka stvorenih pri formuliranju revizorskog izvješća. To ocjenjivanje mora uključiti:
 - (a) raspravu važnih pitanja s angažiranim partnerom;
 - (b) pregled financijskih izvještaja i predloženog revizorskog izvješća;
 - (c) pregled odabrane revizijske dokumentacije u vezi s važnim prosudbama angažiranog tima i zaključaka koje je stvorio angažirani tim; i
 - (d) ocjenjivanje zaključaka stvorenih pri formuliranju revizorskog izvješća i razmatranje pitanja je li predloženo revizorsko izvješće primjereno. (Vidjeti točke A27-A29, A31-A33.)
21. Za revizije financijskih izvještaja uvrštenih poslovnih subjekata, pregledatelj kontrole kvalitete angažmana, pri obavljanju pregleda kontrole kvalitete angažmana, također mora razmotriti sljedeće:
 - (a) ocjenu angažiranog tima o neovisnosti društva u vezi s revizijskim angažmanom;
 - (b) jesu li korištene primjerene konzultacije za pitanja koja uključuju razlike mišljenja ili druga složena ili sporna pitanja i zaključke stvorene u tim konzultacijama; i
 - (c) odražava li revizijska dokumentacija odabrana za pregled obavljeni posao u vezi s važnim prosudbama i potkrjepljuje li stvorene zaključke. (Vidjeti točke A30-A33.)

Razlike u mišljenjima

22. Ako nastanu razlike u mišljenjima unutar angažiranog tima, s konzultantima ili, gdje je primjenjivo, između angažiranog partnera i pregledatelja kontrole kvalitete angažmana, angažirani mora tim slijediti politike i postupke društva za postupanje s razlikama u mišljenju i za njihovo rješavanje.

Monitoring

23. Učinkovit sustav kontrole kvalitete uključuje proces monitoringa oblikovan radi osiguravanja društvu razumnog uvjerenja o tome da su njegove politike i postupci u vezi sa sustavom kontrole kvalitete relevantne, primjerene i da uspješno djeluju. Angažirani partner mora razmotriti rezultate procesa monitoringa u društvu evidentiranog u najnovijoj informaciji koju stavlja u opticaj društvo i, ako je primjenjivo, druga društva mreže te razmotriti pitanje mogu li nedostaci navedeni u tim informacijama imati učinak na revizijski angažman. (Vidjeti točke A34-A36.)

Dokumentacija

24. U revizijsku dokumentaciju revizor mora uključiti:⁹⁸
 - (a) identificirane probleme u vezi s postupanjem u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima i kako su oni riješeni;

⁹⁸ MRevS 230, *Revizijska dokumentacija*, točke 8-11 i A6.

- (b) zaključke o sukladnosti sa zahtjevima neovisnosti koji se odnose na revizijski angažman i svaku relevantnu raspravu s društvom koja potkrjepljuje te zaključke;
 - (c) zaključke stvorene u vezi s prihvaćanjem i nastavljanjem odnosa s klijentom i revizijskih angažmana; i
 - (d) sadržaj i opseg konzultacija poduzetih tijekom odvijanja revizijskog angažmana te zaključke koji proizlaze iz konzultacija. (Vidjeti točku A37.)
25. Pregledatelj kontrole kvalitete angažmana mora dokumentirati, za pregledane revizijske angažmane:
- (a) da su bili obavljani postupci zahtijevani politikama društva za pregled kontrole kvalitete angažmana;
 - (b) da je pregled kontrole kvalitete angažmana bio obavljen na datum ili prije datuma revizorskog izvješća; i
 - (c) da pregledatelj nema spoznaja o nekom neriješenom pitanju zbog kojega bi vjerovao da nisu primjerene važne prosudbe angažiranog tima i zaključci stvoreni na osnovi njih.

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima**Sustav kontrole kvalitete i uloga angažiranih timova (Vidjeti točku 2)**

- A1. MSKK 1 ili nacionalni zahtjevi koji su barem toliko zahtjevni, uređuju odgovornosti društva za uspostavljanje i održavanje svojeg sustava kontrole kvalitete za revizijske angažmane. Sustav kontrole kvalitete uključuje politike i postupke koji uređuje svaki od sljedećih elemenata:
- odgovornosti vodstva za kvalitetu unutar društva;
 - relevantne etičke zahtjeve;
 - prihvaćanje i nastavljanje odnosa s klijentom i određenih angažmana;
 - ljudske resurse;
 - obavljanje angažmana; i
 - monitoring.

Nacionalni zahtjevi koji uređuju odgovornosti društva za uspostavu i održavanje sustava kontrole kvalitete barem su toliko zahtjevni kao MSKK 1 kad adresiraju sve elemente navedene u ovoj točki i postavljaju obveze društvu kojima se postižu ciljevi zahtjeva navedenih u MSKK-u 1.

Oslanjanje na sustav kontrole kvalitete u društvu (Vidjeti točku 4)

- A2. Osim ako informacije dobivene od društva ili drugih strana ne sugeriraju drugačije, angažirani tim može se osloniti na sustav kontrole kvalitete u društvu u vezi s, primjerice:
- kompetentnošću osoblja kroz njihovo zapošljavanje i formalno osposobljavanje;
 - neovisnošću kroz prikupljanje i priopćavanje relevantnih informacija o neovisnosti;
 - održavanjem odnosa s klijentom kroz sustave prihvaćanja i zadržavanja; i
 - ispunjavanjem primjenjivih zakonskih i regulativnih zahtjeva kroz proces monitoringa.

Odgovornosti vodstva za kvalitetu revizija (Vidjeti točku 8)

- A3. Aktivnosti angažiranog partnera i primjerene poruke drugim članovima angažiranog tima, u preuzimanju odgovornosti za cjelokupnu kvalitetu u svakom revizijskom angažmanu, naglašavaju:

- (a) važnost za revizijsku kvalitetu:
 - (i) obavljanja posla koji je u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima;
 - (ii) postupanja u skladu s primjenjivim politikama i postupcima društva za kontrolu kvalitete;
 - (iii) izdavanja revizorskih izvješća koja su primjerena u danim okolnostima; i
 - (iv) sposobnosti angažiranog tima izraziti svoje dvojbe bez straha od osvete; i
- (b) činjenicu da je kvaliteta ključna u obavljanju revizijskih angažmana.

Relevantni etički zahtjevi

Sukladnost s relevantnim etičkim zahtjevima (Vidjeti točku 9)

- A4. IESBA Kodeks uspostavlja temeljna načela profesionalne etike, koja uključuju:
- (a) integritet;
 - (b) objektivnost;
 - (c) profesionalnu kompetentnost i dužnu pažnju;
 - (d) povjerljivost; i
 - (e) profesionalno ponašanje.

Definicije »društvo«, »mreža« i »društvo mreže« (Vidjeti točke 9-11)

- A5. Definicije »društvo«, »mreža« ili »društvo mreže« u relevantnim etičkim zahtjevima mogu se razlikovati od onih koje su navedene u ovom MRevS-u. Na primjer, IESBA Kodeks definira »društvo« kao:

- (a) profesionalnog računovođu u javnoj praksi kao pojedinca, ortaštvo ili korporaciju ili drugi subjekt profesionalnog računovođe;
- (b) subjekt koji kontrolira takve strane kroz vlasništvo, menadžment ili na druge načine; i
- (c) subjekt koji kontroliraju takve strane kroz vlasništvo, menadžment ili na druge načine.

IESBA Kodeks također daje upute u vezi s pojmovima »mreža« i »društvo mreže«.

U postupanju u skladu sa zahtjevima u točkama 9-11, definicije korištene u relevantnim etičkim zahtjevima primjenjuju se sve dok su nužne za tumačenje tih etičkih zahtjeva.

Prijetnje neovisnosti (Vidjeti točku 11(c))

- A6. Moguće je da angažirani partner identificira prijetnju neovisnosti u vezi s revizijskim angažmanom koju zaštita možda neće moći eliminirati ili ublažiti. U tom slučaju, kako zahtjeva točka 11(d), angažirani partner izvještava relevantnu osobu ili relevantne osobe unutar društva kako bi se odredila primjerena mjera, koja može uključiti eliminiranje aktivnosti ili interesa koji stvaraju prijetnju ili povlačenje iz revizijskog angažmana, gdje je povlačenje moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi.

Posebna razmatranja za poslovne subjekte javnog sektora

- A7. Zakonske mjere mogu osigurati zaštitu neovisnosti revizora javnog sektora. Međutim, revizori javnog sektora ili revizijska društva javnog sektora, obavljajući revizije javnog sektora u ime zakonskog revizora mogu trebati, ovisno o uvjetima mandata u određenoj jurisdikciji, prilagoditi svoje pristupe kako bi promicali sukladnost u duhu točke 11. To može uključiti, gdje mandat revizora javnog sektora ne dopušta povlačenje iz angažmana, objavljivanje u izvješću javnosti okolnosti koje su nastale i koje bi, da su nastale u privatnom sektoru, dovele do revizorovog povlačenja.

Prihvaćanje i nastavljanje odnosa s klijentom i revizijskih angažmana (Vidjeti točku 12)

A8. MSKK 1 zahtijeva od društva pribavljanje informacije koje društvo smatra nužnima u danim okolnostima prije prihvaćanja angažmana s novim klijentom, kad odlučuje o tome hoće li nastaviti postojeći angažman i kad se razmatra prihvaćanje novog angažmana s postojećim klijentom.⁹⁹ Informacije, poput onih koje slijede, pomažu angažiranom partneru u utvrđivanju jesu li primjereni zaključci stvoreni u vezi s prihvaćanjem i nastavljanjem odnosa s klijentom i revizijskih angažmana:

- o integritetu glavnih vlasnika, ključnog menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje subjektom;
- je li angažirani tim kompetentan obaviti revizijski angažman i ima li na raspolaganju potrebno vrijeme i resurse;
- o tome mogu li društvo i angažirani tim ispuniti etičke zahtjeve; i
- o važnim pitanjima koja su nastala tijekom tekućeg revizijskog angažmana ili ranijih revizijskih angažmana i njihovim posljedicama na nastavljanje odnosa.

A9. Zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi¹⁰⁰ mogu zahtijevati od revizora da, prije prihvaćanja angažmana, traži od prethodnog revizora pružanje poznatih informacija o bilo kojoj činjenici ili okolnosti kojih, po prosudbi prethodnog revizora, revizor treba biti svjestan prije odlučivanja o tome hoće li prihvatiti angažman. U nekim okolnostima, može se zahtijevati od prethodnog revizora da, na traženje predloženog revizora sljednika, priopći mu informacije u vezi s otkrivenim nepridržavanjem ili sumnjom u nepridržavanje zakona i regulative. Na primjer, ako se revizor prethodnik povukao iz angažmana kao posljedica utvrđenih nepridržavanja ili sumnje u nepridržavanje zakona i regulativa, IESBA Kodeks zahtijeva od prethodnog revizora da, na zahtjev predloženog revizora sljednika, priopći sve one činjenice i druge informacije u vezi s nepridržavanjem kojih, po mišljenju prethodnog revizora, predloženi revizor sljednik treba biti svjestan prije odlučivanja o tome hoće li prihvatiti angažman.

Posebna razmatranja za poslovne subjekte javnog sektora (Vidjeti točke 12-13)

A10. U javnom sektoru, revizori mogu biti imenovani u skladu sa zakonskim postupkom. U skladu s tim, mogu biti nerelevantni određeni zahtjevi i razmatranja u vezi s prihvaćanjem i nastavljanjem odnosa s klijentom i revizijskih angažmana, navedeni u točkama 12, 13, A8 i A9. Unatoč tome, informacije prikupljene kao rezultat opisanog postupka mogu biti korisne revizorima javnog sektora u obavljanju procjena rizika i ispunjavanju odgovornosti za izvješćivanje.

Dodjeljivanje timova angažmanima (Vidjeti točku 14)

A11. Angažirani tim uključuje osobu koja koristi stručnost u specijaliziranim područjima računovodstva ili revidiranja, neovisno o tome je li ju angažiralo ili zaposlilo društvo, ako je ima, i koja obavlja revizijske postupke u angažmanu. Međutim, osoba s takvom stručnošću nije član angažiranog tima ako je ona uključena u angažman samo radi konzultacija. Konzultacije se razmatraju u točki 18 i točkama A22 i A23.

A12. Kad razmatra primjerenu kompetentnost i sposobnost koju očekuje od angažiranog tima kao cjeline, angažirani partner može uzeti u razmatranje takva pitanja kao što su:

- kakvo tim ima razumijevanje i praktično iskustvo s revizijskim angažmanima sličnog sadržaja i složenosti kroz odgovarajuće osposobljavanje i sudjelovanje;
- kakvo tim ima razumijevanje profesionalnih standarda i zakonskih i regulativnih zahtjeva;
- kakvo je stručno znanje tima, uključujući poznavanje relevantnih informacijskih tehnologija i specijaliziranih područja računovodstva ili revidiranja;
- koliko tim poznaje djelatnost u kojoj klijent posluje;
- kakvu tim ima sposobnost za primjenu profesionalne procedure; i
- kakvo tim ima razumijevanje politika i postupaka društva za kontrolu kvalitete.

Posebna razmatranja za poslovne subjekte javnog sektora

A13. U javnom sektoru, dodatna primjerena kompetentnost može uključivati vještine koje su nužne za ispunjavanje obveza revizijskog mandata u određenoj jurisdikciji. Takva kompetentnost može uključiti razumijevanje primjenjivih aranžmana izvješćivanja, uključujući izvješćivanje zakonodavca ili drugog upravnog tijela ili izvještavanje u javnom interesu. Širi djelokrug revizije javnog sektora može uključivati, primjerice, neke aspekte revidiranja poslovanja ili sveobuhvatno procjenjivanje sukladnosti sa zakonom, regulativom ili drugim autoritetom te sprječavanje i otkrivanje prijevare i korupcije.

Obavljanje angažmana

Usmjeravanje, nadziranje i obavljanje (Vidjeti točku 15(a))

A14. Usmjeravanje angažiranog tima uključuje informiranje članova angažiranog tima o pitanjima kao što su:

- njihove odgovornosti, uključujući potrebu postupanja u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima i potrebu planiranja i obavljanja revizije uz profesionalni skepticizam kako zahtijeva MRevS 200,¹⁰¹
- odgovornosti odnosnih partnera gdje je više od jednog partnera uključeno u vođenje revizijskog angažmana;
- ciljevi posla kojeg treba obaviti;
- vrsta subjektovog poslovanja;
- pitanja povezana s rizicima;
- problemi koji se mogu pojaviti; i
- detaljan pristup u obavljanju angažmana.

Rasprava između članova angažiranog tima omogućava manje iskusnim članovima tima postavljanje pitanja iskusnijim članovima tima tako da se može ostvariti primjereno komuniciranje unutar angažiranog tima.

A15. Primjeren timski rad i osposobljavanje pomaže manje iskusnim članovima angažiranog tima da jasno razumiju ciljeve dodijeljenog posla.

A16. Nadziranje uključuje pitanja kao što su:

- praćenje napredovanja revizijskog angažmana;
- razmatranje kompetentnosti i sposobnosti pojedinačnih članova angažiranog tima, uključujući imaju li dovoljno

⁹⁹ MSKK 1, točka 27(a).

¹⁰⁰ Vidjeti, na primjer, točke Z360.22 i Z360.23 IESBA Kodeksa.

¹⁰¹ MRevS 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*, točka 15.

vremena za obavljanje svog posla, razumiju li upute koje su dobili te je li posao izveden u skladu s planiranim pristupom revizijskom angažmanu;

- razrješavanje važnih pitanja nastalih tijekom revizijskog angažmana, razmatranje njihove značajnosti i primjereno mijenjanje planiranog pristupa; i
- identificiranje, tijekom revizijskog angažmana, pitanja za konzultaciju ili za razmatranje od strane iskusnijih članova angažiranog tima.

Pregledi

Odgovornosti za pregled (Vidjeti točku 16)

A17. Prema MSKK 1, politike i postupci društva koji se odnose na odgovornost za pregled određuju se su na temelju toga da rad manje iskusnih članova tima pregledavaju iskusniji članovi tima.¹⁰²

A18. Pregled se sastoji u razmatranju pitanja, primjerice:

- je li rad bio obavljen u skladu s profesionalnim standardima i zahtjevima regulativnog i zakonodavnog tijela;
- jesu li se pojavila značajna pitanja za daljnje razrješavanje;
- jesu li provedena odgovarajuća konzultiranja te jesu li postignuti zaključci dokumentirani i implementirani;
- je li potrebno mijenjati vrste, vremenski raspored i opseg obavljenih poslova;
- potkrjepljuje li obavljeni rad stvorene zaključke i je li primjereno dokumentiran;
- jesu li dobiveni dokazi dostatni i primjereni za održavanje revizorskog izvješća; i
- jesu li postignuti ciljevi postupaka iz angažmana.

Pregled obavljenog posla od strane angažiranog partnera (Vidjeti točku 17)

A19. Pravodobni pregledi niže navedenog, koje obavi angažirani partner u primjerenom etapi tijekom angažmana, omogućava da se pravodobno riješe značajna pitanja na način koji je zadovoljavajući za partnera na ili prije datuma revizorskog izvješća:

- kritičnih područja prosudbi, osobito onih u vezi sa složenim ili spornim pitanjima identificiranih tijekom odvijanja angažmana;
- značajnih rizika; i
- ostalih područja koje angažirani partner smatra važnim.

Angažirani partner ne mora pregledati svu revizijsku dokumentaciju, ali može to učiniti. Međutim, kako se zahtijeva u MRevS-u 230, partner dokumentira opseg i vrijeme pregleda.¹⁰³

A20. Angažirani partner koji preuzme reviziju tijekom angažmana može primijeniti postupke pregleda kako je opisano u točki A19 radi pregleda posla obavljenog do datuma promjene kako bi preuzeo odgovornosti angažiranog partnera.

Razmatranja koja su relevantna gdje se koristi član angažiranog tima sa stručnošću u specijalističkom području računovodstva i revidiranja (Vidjeti točke 15-17)

A21. Gdje se koristi član angažiranog tima sa stručnošću u specijalističkom području računovodstva i revidiranja, usmjeravanje, nadziranje i pregled posla tog člana angažiranog tima mogu uključiti pitanja kao što su:

- dogovaranje s tim članom vrste, opsega i ciljeva njegovog rada; te odnosne uloge i vrste, vremenski raspored i opseg komunikacija između tog člana i ostalih članova angažiranog tima; i
- ocjenjivanje primjerenosti posla tog člana uključujući relevantnost i razumnost nalaza ili zaključaka tog člana i njihovu usklađenost s ostalim revizijskim dokazima.

Konzultacije (Vidjeti točku 18)

A22. Učinkovite konzultacije o značajnim stručnim, etičkim i drugim pitanjima unutar društva ili, gdje je primjenjivo, izvan društva mogu se ostvariti kad konzultant:

- dobije sve relevantne činjenice koje će mu omogućiti pružiti informirani savjet; i
- ima prikladno znanje, poziciju i iskustvo.

A23. Može biti primjereno da se angažirani tim konzultira s nekim izvan društva, primjerice, gdje društvu nedostaju primjereni vlastiti resursi. Mogu se koristiti prednosti savjetodavnih usluga koje pružaju druga društva, profesionalna i regulativna tijela ili komercijalne organizacije koje pružaju relevantne usluge kontrole kvalitete.

Pregled kontrole kvalitete angažmana

Dovršavanje pregleda kontrole kvalitete angažmana prije datiranja revizorskog izvješća (Vidjeti točku 19(c))

A24. MRevS 700 (izmijenjen) zahtijeva da revizorsko izvješće ne bude datirano prije datuma na koji je revizor pribavio dostatne i primjerene dokaze na kojima treba temeljiti revizorsko mišljenje o financijskim izvještajima.¹⁰⁴ U slučajevima revizijskih izvještaja uvrštenih poslovnih subjekata ili kad angažman ispunjava kriterije za pregled kontrole kvalitete angažmana, takav pregled pomaže revizoru u utvrđivanju je li pribavio dostatne i primjerene dokaze.

A25. Obavljanje pregleda kontrole kvalitete angažmana na pravodoban način u primjerenim etapama tijekom angažmana omogućava promptno rješavanje značajnih pitanja na način koji je zadovoljavajući za pregledavatelja kontrole kvalitete angažmana na ili prije datuma revizorskog izvješća.

A26. Dovršavanje pregleda kontrole kvalitete angažmana znači da je pregledatelj kontrole kvalitete angažmana dovršio ispunjavanje zahtjeva iz točaka 20-21 i, gdje je primjenjivo, sukladnost s točkom 22. Dokumentacija pregleda kontrole kvalitete angažmana može biti dovršena nakon datuma revizorskog izvješća kao dio objedinjavanja konačnog revizijskog dosjea. MRevS 230 ustanovljuje zahtjeve i pruža upute u vezi s tim.¹⁰⁵

Vrsta, vremenski raspored i opseg pregleda kontrole kvalitete angažmana (Vidjeti točku 20)

A27. Ostajanje na oprezu spram promjena u okolnostima dopušta angažiranom partneru identificirati situacije u kojima je pregled kontrole kvalitete angažmana nužan, čak ako se na početku angažmana takav pregled nije zahtijevao.

A28. Opseg pregleda kontrole kvalitete angažmana može ovisiti, između ostalog, o složenosti revizijskog angažmana, o tome je li subjekt uvršten subjekt i o riziku da revizorsko izvješće može biti neprimjereno u danim okolnostima. Obavljanje pregleda kontrole kvalitete angažmana ne umanjuje odgovornosti angažiranog partnera za revizijski angažman i njegovo obavljanje.

¹⁰⁴ MRevS 700 (izmijenjen), *Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima*, točka 49.

¹⁰⁵ MRevS 230, točke 14-16.

¹⁰² MSKK 1, točka 33.

¹⁰³ MRevS 230, *Revizijska dokumentacija*, točka 9(c).

A29. Kad se primjenjuje MRevS 701¹⁰⁶, zaključci koje je donio angažirani tim u formuliranju revizorskog izvješće uključuju određivanje:

- ključnih revizijski pitanja koja se moraju uključiti u revizorsko izvješće;
- ključnih revizijski pitanja koja neće biti komunicirana u revizorskom izvješću u skladu s točkom 14 MRevS-a 701, ako postoje; i
- ako je primjenjivo, ovisno o činjenicama i okolnostima subjekta i revizije, da ne postoje ključna revizijska pitanja za komuniciranje u revizorskom izvješću.

Povrh toga, pregled predloženog revizorskog izvješća u skladu s točkom 20(b) uključuje razmatranje predloženog izričaja koji će se uključiti u odjeljak o ključnim revizijskim pitanjima.

Pregled kontrole kvalitete angažmana za uvrštene subjekte (Vidjeti točku 21)

A30. Ostala pitanja relevantna za ocjenjivanje važnih prosudbi angažiranog tima koja se mogu razmatrati u pregledu kontrole kvalitete angažmana za uvrštene subjekte uključuju:

- značajne rizike identificirane tijekom angažmana u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjen)¹⁰⁷ i reakcije na te rizike u skladu s MRevS-om 330¹⁰⁸, uključujući procjene rizika prijave i reakcije na te procjene angažiranog tima u skladu s MRevS-om 240¹⁰⁹;
- stvorene prosudbe, osobito u vezi sa značajnošću i značajnim rizicima;
- značajnost i postojanje ispravljenih i neispravljenih pogrešnih prikazivanja otkrivenih tijekom revizije; i
- pitanja koja treba pripočeti menadžmentu i onima koji su zaduženi za upravljanje i, gdje je primjenjivo, drugim stranama kao što su regulativna tijela.

Ta ostala pitanja, ovisno o okolnostima, također mogu biti primjenjiva za pregled kontrole kvalitete angažmana za revizije financijskih izvještaja ostalih poslovnih subjekata.

Posebna razmatranja za manje subjekte (Vidjeti točke 20-21)

A31. Osim za revizije financijskih izvještaja uvrštenih poslovnih subjekata, pregled kontrole kvalitete angažmana se zahtijeva za revizijske angažmane koji ispunjavaju kriterije koje je ustanovilo društvo te koji određuju podvrgavanje angažmana pregledu kontrole kvalitete angažmana. U nekim slučajevima, nijedan revizijski angažman društva ne mora ispunjavati kriterije po kojima bi se oni podvrgavali takvom pregledu.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora (Vidjeti točke 20-21)

A32. U javnom sektoru, zakonski imenovani revizor (primjerice, državni revizor ili druga primjereno kvalificirana osoba imenovana u ime državnog revizora), može imati ulogu jednaku onoj koju ima angažmani partner koji snosi cjelokupnu odgovornost za revizije javnog sektora. U takvim okolnostima, gdje je primjenjivo, izbor pregledatelja kontrole kvalitete angaž-

mana uključuje razmatranje potrebe neovisnosti u odnosu na revidiranog subjekta i mogućnosti pregledatelja kontrole kvalitete angažmana za obavljanje objektivnog ocjenjivanja.

A33. Uvršteni subjekti, kako je navedeno u točkama 21 i A30, nisu uobičajeni u javnom sektoru. Međutim, mogu postojati drugi subjekti javnog sektora koji su važni zbog veličine, složenosti ili postojanja javnog interesa i koji u skladu s tim imaju široki raspon dionika. Primjeri uključuju korporacije u državnom vlasništvu i društva koja se bave javnom djelatnošću. Stalne promjene u javnom sektoru mogu dovesti do uključivanja i drugih vrsta važnih subjekata. Ne postoje čvrsti objektivni kriteriji za određivanje važnosti. Ipak, revizori javnog sektora ocjenjuju koji subjekti mogu biti dovoljno značajni za obavljanje pregleda kontrole kvalitete angažmana.

Monitoring (Vidjeti točku 23)

A34. MSKK 1 zahtijeva od društva uspostavljanje procesa monitoringa oblikovanog kako bi mu osigurao razumno uvjerenje o tome da su politike i postupci u vezi sa sustavom kontrole relevantni i prikladni te da učinkovito djeluju.¹¹⁰

A35. U razmatranju nedostataka koji mogu utjecati na revizijski angažman, angažirani partner može uzeti u obzir mjere koje je društvo poduzelo za njihovo otklanjanje a koje angažirani partner smatra da su dostatne u kontekstu te revizije.

A36. Nedostatak u sustavu društva za kontrolu kvalitete ne ukazuje nužno da određeni revizijski angažman nije bio obavljen u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima ili da revizorsko izvješće nije bilo primjereno.

Dokumentacija

Dokumentacija konzultacija (Vidjeti točku 24(d))

A37. Dokumentacija koja je dovoljno potpuna i detaljna o konzultacijama s drugim profesionalcima koje uključuju složena ili sporna pitanja, doprinosi razumijevanju:

- pitanja za koje je traženo konzultiranje; i
- rezultata konzultacija, uključujući bilo koje donesene odluke, osnove za te odluke i kako su bile implementirane.

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 230

REVIZIJSKA DOKUMENTACIJA

(Stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ

| | Točka |
|---|-------|
| Uvod | |
| Područje koje uređuje ovaj MRevS | 1 |
| Vrste i svrha revizijske dokumentacije | 2 – 3 |
| Datum stupanja na snagu | 4 |
| Cilj | 5 |
| Definicije | 6 |
| Zahtjevi | |
| Pravodobno pripremanje revizijske dokumentacije | 7 |

¹⁰⁶ MRevS 701, *Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u revizorskom izvješću*

¹⁰⁷ MRevS 315 (izmijenjen), *Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja*

¹⁰⁸ MRevS 330, *Revizorove reakcije na procijenjene rizike*

¹⁰⁹ MRevS 240, *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja*

¹¹⁰ MSKK 1, točka 48.

Dokumentacije o obavljenim revizijskim postupcima i pribavljenim revizijskim dokazima 8 – 13

Objedinjavanje konačnog revizijskog dosjea 14 – 16

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Pravodobno pripremanje revizijske dokumentacije A1

Dokumentacije o obavljenim revizijskim postupcima i pribavljenim revizijskim dokazima A2 – A20

Objedinjavanje konačnog revizijskog dosjea A21 – A24

Dodatak: Određeni zahtjevi u vezi s dokumentacijom u ostalim MRevS-ovima

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 230, *Revizijska dokumentacija* treba čitati povezano s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

Uvod

Područje koje uređuje ovaj MRevS

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje revizorovu odgovornost da pripremi revizijsku dokumentaciju za reviziju financijskih izvještaja. Dodatak sadrži popis ostalih MRevS-ova koji sadrže posebne zahtjeve i upute u vezi s dokumentacijom. Posebni zahtjevi u vezi s dokumentacijom iz ostalih MRevS-ova ne ograničavaju primjenu ovog MRevS-a. Zakon ili regulativa može uspostaviti dodatne zahtjeve u vezi s dokumentacijom.

Vrste i svrhe revizijske dokumentacije

2. Revizijska dokumentacija koja ispunjava zahtjeve ovog MRevS-a i posebne zahtjeve u vezi s dokumentacijom iz ostalih relevantnih MRevS-ova osigurava:
 - (a) dokaz o revizorovoj osnovi za zaključak o postizanju općih ciljeva revizora;¹¹¹ i
 - (b) dokaz da je revizija planirana i obavljena u skladu s MRevS-ovima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima.
3. Revizijska dokumentacija služi za brojne dodatne svrhe, uključujući sljedeće:
 - pomaganje revizijskom timu pri planiranju i obavljanju revizije;
 - pomaganje članovima revizijskog tima odgovornima za nadzor pri usmjeravanju i nadziranju revizijskog posla i ispunjavanju svoje odgovornosti pregledavanja u skladu s MRevS-om 220¹¹²;
 - omogućavanje revizijskom timu da bude odgovoran za svoj rad;
 - zadržavanje zapisa o pitanjima od trajnije važnosti za buduće revizije;

- omogućavanje obavljanja pregleda i provjera kontrole kvalitete u skladu s MSKK-om 1¹¹³ ili nacionalnim zahtjevima koji su barem toliko zahtjevni kao i MSKK 1¹¹⁴; i
- omogućavanje obavljanja vanjskih nadzora u skladu s primjenjivim zakonskim, regulativnim ili drugim zahtjevima.

Datum stupanja na snagu

4. Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma.

Cilj

5. Cilj revizora je pripremiti dokumentaciju koja osigurava:
 - (a) dostatnu i primjerenu evidenciju osnove za revizorsko izvješće; i
 - (b) dokaz da je revizija bila planirana i obavljena u skladu s MRevS-ovima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima.

Definicije

6. Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
 - (a) Revizijska dokumentacija – evidencija o obavljenim revizijskim postupcima, pribavljenim relevantnim revizijskim dokazima i zaključcima koje je revizor donio (ponekad se također rabi pojam – radni spisi ili radni papiri).
 - (b) Revizijski dosje – jedna ili više mapa ili drugih medija pohrane, u fizičkom ili elektroničkom obliku, s evidencijama koje obuhvaćaju revizijsku dokumentaciju za određeni angažman.
 - (c) Iskusan revizor – osoba (unutar ili izvan društva) s praktičnim revizijskim iskustvom i razumnim razumijevanjem:
 - (i) revizijskog postupka;
 - (ii) MRevS-ova i primjenjivih zakonskih i regulativnih zahtjeva;
 - (iii) poslovnog okruženja u kojem posluje poslovni subjekt; i
 - (iv) pitanja u vezi s revidiranjem i financijskim izvještavanjem koja su relevantna za djelatnost poslovnog subjekta.

Zahtjevi

Pravodobno pripremanje revizijske dokumentacije

7. Revizor će pravodobno pripremiti revizijsku dokumentaciju. (Vidjeti točku A1)

Dokumentacija o obavljenim revizijskim postupcima i pribavljenim revizijskim dokazima

Oblik, sadržaj i opseg revizijske dokumentacije

8. Revizor će pripremiti revizijsku dokumentaciju koja je dostatna da nekom iskusnom revizoru, koji prethodno nije povezan s revizijom, omogući razumjeti: (Vidjeti točke A2-A5, A16-A17)
 - (a) vrste, vremenski raspored i opseg revizijskih postupaka obavljenih kako bi se postupilo u skladu s MRevS-ovima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima; (Vidjeti točke A6-A7)

¹¹¹ MRevS 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*, točka 11.

¹¹² MRevS 220, *Kontrola kvalitete za revizije financijskih izvještaja*, točke 15-17.

¹¹³ MSKK 1, *Kontrola kvalitete za društva koja obavljaju revizije i uvide financijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge*, točke 32-33, 35-38 i 48.

¹¹⁴ Vidjeti MRevS 220, točka 2.

- (b) rezultate obavljenih revizijskih postupaka i pribavljene revizijske dokaze; i
 - (c) značajna pitanja koja su nastala tijekom revizije, zaključke donesene o njima i važne profesionalne prosudbe učinjene u donošenju tih zaključaka. (Vidjeti točke A8-A11.)
9. U dokumentiranju vrsta, vremenskog rasporeda i opsega obavljenih revizijskih postupaka, revizor mora evidentirati:
- (a) karakteristike koje identificiraju određene stavke ili pitanja koja su testirana; (Vidjeti točku A12)
 - (b) tko je obavio revizijski posao i datum na koji je taj posao dovršen; i
 - (c) tko je pregledao obavljeni revizijski posao i datum i opseg takvog pregleda. (Vidjeti točku A13.)
10. Revizor mora dokumentirati rasprave o značajnim pitanjima s menadžmentom, onima koji su zaduženi za upravljanje i drugima, uključujući vrste raspravljenih značajnih pitanja i kad su i s kim provedena raspravljanja. (Vidjeti točku A14.)
11. Ako revizor identificira informaciju koja je nedosljedna u odnosu na revizorov konačni zaključak u vezi sa značajnim pitanjem, revizor mora dokumentirati kako je obradio tu nedosljednost. (Vidjeti točku A15.)

Odstupanje od relevantnog zahtjeva

12. Ako, u iznimnim okolnostima, revizor prosudi da je nužno odstupati od relevantnog zahtjeva iz nekog MRevS-a, revizor mora dokumentirati kako obavljeni alternativni revizijski postupak postiže cilj tog zahtjeva i razloge takvog odstupanja. (Vidjeti točke A18-A19.)

Pitanja nastala nakon datuma revizorskog izvješća

13. Ako, u iznimnim okolnostima, revizor obavlja nove ili dodatne revizijske postupke ili stvara nove zaključke nakon datuma revizorskog izvješća, revizor će dokumentirati: (Vidjeti točku A20)
- (a) novonastale okolnosti;
 - (b) nove ili dodatne obavljene revizijske postupke, pribavljene revizijske dokaze, i stvorene zaključke i njihov učinak na revizorsko izvješće; i
 - (c) kad je i tko obavio posljedične promjene revizijske dokumentacije i pregledao ih.

Objedinjavanje konačnog revizijskog dosjea

14. Revizor mora objединiti revizijsku dokumentaciju u revizijski dosje i pravodobno dovršiti administrativni postupak objedinjavanja konačnog revizijskog dosjea nakon datuma revizorskog izvješća. (Vidjeti točke A21-A22.)
15. Nakon što je dovršeno objedinjavanje konačnog revizijskog dosjea, revizor ne smije obrisati ili izbaciti revizijsku dokumentaciju bilo koje vrste prije kraja razdoblja njezinog čuvanja. (Vidjeti točku A23.)
16. U okolnostima različitim od onih iz točke 13 gdje revizor utvrdi da je nužno izmijeniti postojeću revizijsku dokumentaciju ili dodati novu revizijsku dokumentaciju nakon objedinjavanja konačnog revizijskog dosjea, revizor mora, neovisno o vrsti izmjena ili dodavanja, dokumentirati: (Vidjeti točku A24)
- (a) određene razloge zbog kojih je došlo do mijenjanja ili dodavanja; i
 - (b) kad je i tko to obavio i pregledao.

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Pravodobno pripremanje revizijske dokumentacije (Vidjeti točku 7)

- A1. Pravodobno pripremanje dostatne i primjerene revizijske dokumentacije pomaže unapređivanju kvalitete revizije i olak-

šava učinkovit pregled i ocjenjivanje pribavljenih revizijskih dokaza i zaključaka donesenih prije nego što je dovršeno revizorsko izvješće. Dokumentacija pripremljena nakon što je bio obavljen revizijski posao bit će vjerojatno manje točna od dokumentacije pripremljene u vrijeme kad je obavljen takav posao.

Dokumentacija o obavljenim revizijskim postupcima i pribavljenim revizijskim dokazima

Oblik, sadržaj i opseg revizijske dokumentacije (Vidjeti točku 8)

- A2. Oblik, sadržaj i opseg revizijske dokumentacije ovisi o čimbenicima kao što su:
- veličina i složenost subjekta;
 - vrste revizijskih postupaka koje treba obaviti;
 - identificirani rizici značajnih pogrešnih prikazivanja;
 - značajnost pribavljenih revizijskih dokaza;
 - vrste i opseg identificiranih izuzetaka;
 - potreba za dokumentiranjem zaključka ili osnove za zaključak koji nije odmah izvediv iz dokumentacije o obavljenom poslu ili pribavljenih revizijskih dokaza; i
 - korištena revizijska metodologija i korišteni alati.
- A3. Revizijska dokumentacija može biti evidentirana na papirnatom, elektroničkom ili drugom mediju. Primjeri revizijske dokumentacije uključuju:
- programe revizije;
 - analize;
 - bilješke o raznim pitanjima;
 - sažetke značajnih pitanja;
 - potvrde i izvještaje;
 - kontrolne popise; i
 - korespondenciju (uključujući e-mail) u vezi sa značajnim pitanjima.

Kao dio revizijske dokumentacije revizor može uključiti izvratke ili kopije subjektivih evidencija (primjerice, važne i specifične ugovore i sporazume). Revizijska dokumentacija, međutim, nije zamjena za subjektive računovodstvene evidencije.

- A4. U revizijsku dokumentaciju revizor ne treba uključiti zamijenjene nacрте radnih papira i financijskih izvještaja, bilješke koje odražavaju nedovršena ili preliminarna razmišljanja, ranije verzije kopija dokumenata ispravljene zbog tipografskih ili drugih pogrešaka i duplikate dokumenata.
- A5. Usmena objašnjenja revizora, sama po sebi, ne predstavljaju odgovarajuću potporu obavljenom poslu revizora ili zaključcima koje je donio revizor, ali se mogu koristiti za objašnjenje ili pojašnjenje informacija sadržanih u revizijskoj dokumentaciji.

Dokumentacija o sukladnosti s MRevS-ovima (Vidjeti točku 8(a))

- A6. U načelu, postupanje u skladu sa zahtjevima ovog MRevS-a imat će za posljedicu revizijsku dokumentaciju koja je dostatna i primjerena u danim okolnostima. Ostali MRevS-ovi sadrže posebne zahtjeve u vezi s dokumentacijom kojima je namjena pojasniti primjenu ovog MRevS-a u određenim okolnostima tih ostalih MRevS-ova. Posebni zahtjevi u vezi s dokumentacijom iz ostalih MRevS-ova ne ograničavaju primjenu ovog MRevS-a. Štoviše, nepostojanje zahtjeva u vezi s dokumentacijom u bilo kojem MRevS-u nije s namjerom sugeriranja da nema dokumentacije koja će se pripremati kao posljedica postupanja u skladu s tim MRevS-om.

A7. Revizijska dokumentacija osigurava dokaz da je revizija obavljena u skladu s MRevS-ovima. Međutim, nije ni potrebno niti je izvedivo da revizor u reviziji dokumentira svako razmatrano pitanje ili svaku donesenu profesionalnu prosudbu. Nadalje, nije nužno da revizor odvojeno dokumentira (primjerice, kao u kontrolnom popisu) sukladnost s pitanjima za koja je sukladnost vidljiva iz dokumenta uključenog u revizijski dosje. Primjerice:

- postojanje prikladno dokumentiranog plana revizije pokazuje da je revizor planirao reviziju;
- postojanje potpisanog pisma o angažiranju u revizijskom dosjeu pokazuje da je revizor dogovorio uvjete revizijskog angažmana s menadžmentom ili, gdje je primjereno, s onima koji su zaduženi za upravljanje;
- revizorsko izvješće koje sadrži mišljenje s primjerenom rezervom o financijskim izvještajima pokazuje da je revizor postupio u skladu sa zahtjevom da se izrazi mišljenje s rezervom u okolnostima određenima u MRevS-ovima; i
- u vezi sa zahtjevima koji su općenito primjenjivi kroz cijelu reviziju, mogu postojati brojni načini na koje se postupanje u skladu s njima može prikazati unutar revizijskog dosjea:
 - o na primjer, možda nema jednog načina dokumentiranja revizorovog profesionalnog skepticizma. Usprkos tome, revizijska dokumentacija može ipak osigurati dokaz o revizorovoj primjeni profesionalnog skepticizma u skladu s MRevS-ovima. Na primjer, u vezi s računovodstvenim procjenama, ako pribavljeni revizijski dokazi uključuju dokaze koji potvrđuju menadžmentove tvrdnje i dokaze koji proturječe menadžmentovim tvrdnjama, dokumentiranje kako je revizor ocijenio te dokaze, uključujući profesionalne prosudbe donesene u formiranju zaključka o dostatnosti i primjerenosti pribavljenih revizijskih dokaza.
 - o slično tome, u revizijskom je dosjeu moguće na brojne načine dokumentirati da je angažirani partner preuzeo odgovornost za usmjeravanje, nadziranje i obavljanje revizije u skladu s MRevS-ovima. To može uključiti dokumentaciju o vremenskoj uključenosti angažiranog partnera u razne aspekte revizije, kao što je sudjelovanje u raspravama tima potrebnim prema MRevS-u 315 (izmijenjen).¹¹⁵

Dokumentacija o značajnim pitanjima i povezanim značajnim profesionalnim prosudbama (Vidjeti točku 8(c))

A8. Prosuđivanje važnosti pitanja zahtijeva objektivnu analizu činjenica i okolnosti. Primjeri značajnih pitanja uključuju:

- pitanja koja stvaraju značajne rizike (kako je definirano u MRevS-u 315 (izmijenjen)¹¹⁶);
- rezultate revizijskih postupaka koji pokazuju (a) da financijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani ili (b) potrebu izmjene revizorove ranije procjene rizika značajnog pogrešnog prikazivanja i izmjene revizorovih reakcija na te rizike;
- okolnosti koje revizoru stvaraju značajne poteškoće u primjenjivanju potrebnih revizijskih postupaka; i

¹¹⁵ MRevS 315 (izmijenjen), *Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja*, točka 10.

¹¹⁶ MRevS 315 (izmijenjen), točka 4(e).

- nalaze koji za posljedicu mogu imati modificiranje revizorskog mišljenja ili uključivanje odjeljka za isticanje pitanja u revizorsko izvješće.

A9. Važan čimbenik u određivanju oblika, sadržaja i opsega revizijske dokumentacije o značajnim pitanjima je opseg u kojem se koristi profesionalna prosudba u obavljanju posla i ocjenjivanju rezultata. Dokumentacija o obavljenim profesionalnim prosudbama, gdje su značajne, služi za objašnjavanje revizorovih zaključaka i za osnaživanje kvalitete prosudbe. Takva su pitanja od posebnog interesa onima koji su odgovorni za pregledavanje revizijske dokumentacije, uključujući one koji obavljaju sljedeće revizije kad pregledavaju pitanja od trajnije važnosti (primjerice, kada obavljaju retroaktivni pregled računovodstvenih procjena).

A10. Neki primjeri okolnosti u kojima je, u skladu s točkom 8, primjereno pripremiti revizijsku dokumentaciju u vezi s korištenjem profesionalne prosudbe uključuju, gdje su pitanja i prosudbe značajni za:

- obrazloženje revizorovog zaključka kad zahtjev predviđa da revizor »mora razmotriti« određene informacije ili čimbenike, i ta su razmatranja značajna u kontekstu određenog angažmana;
- osnovu za revizorov zaključak o razumnosti područja subjektivnih prosudbi koje je učinio menadžment;
- osnovu za revizorovo ocjenjivanje jesu li razumne računovodstvene procjene i povezana objavljivanja u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, ili su pogrešno prikazane;
- osnovu za revizorove zaključke o autentičnosti dokumenta ako je poduzeto daljnje istraživanje (poput primjerenog korištenja stručnjaka ili postupaka konfirmiranja) kao reakcija na uvjete identificirane tijekom revizije koji uzrokuju da revizor vjeruje kako je moguće da dokument nije autentičan;
- kad se primjenjuje¹¹⁷ MRevS 701, revizorovo utvrđivanje ključnih revizijskih pitanja ili utvrđivanje da nema ključnih revizijskih pitanja za priopćiti.

A11. Revizor može smatrati da je od pomoći pripremiti i čuvati, kao dio revizijske dokumentacije, sažetak (ponekad poznat pod nazivom završni memorandum) koji opisuje značajna pitanja otkrivena tijekom revizije i kako su ona adresirana ili koji sadrži unakrsna povezivanja s drugom potvrđujućom revizijskom dokumentacijom koja sadrži takve informacije. Takav sažetak može olakšati djelotvorno i učinkovito pregledavanje i provjeravanje revizijske dokumentacije, osobito za velike i složene revizije. Nadalje, sastavljanje takvog sažetka može pomoći revizorovom razmatranju značajnih pitanja. On može također pomoći revizoru razmotriti postoji li, u svjetlu obavljenih revizijskih postupaka i donesenih zaključaka, neki pojedinačni relevantni cilj MRevS-a koji revizor ne može postići a koji bi spriječio da revizor postigne opće ciljeve revizije.

Identifikacija određenih testiranih stavki ili pitanja te sastavljača i pregledavatelja (Vidjeti točku 9)

A12. Evidentiranje identificiranih karakteristika služi za više svrha. Primjerice, ono omogućava revizijskom timu da bude odgovoran za svoj rad i olakšava istraživanje izuzetaka ili nedosljednosti. Identificirane karakteristike će se razlikovati od vrste do vrste revizijskih postupaka i od stavke do stavke ili od pitanja do pitanja obuhvaćenih testiranjima. Na primjer:

¹¹⁷ MRevS 701, *Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora*

- za testove detalja narudžbenice koje izdaje subjekt, revizor može, radi identifikacije dokumenata odabranih za testiranje, koristiti njihove datume i brojeve narudžbenica;
- za postupke koji zahtijevaju odabir ili pregled svih stavaka iznad određenog iznosa iz dane populacije, revizor može evidentirati opseg postupka i identificirati populaciju (primjerice, sva knjiženja u dnevnik iznad određenog iznosa);
- za postupak koji zahtijeva sustavno uzorkovanje iz populacije dokumenata, revizor može identificirati odabrane dokumente, evidentiranjem njihovog izvora, polazne točke i intervala uzorkovanja (primjerice, sustavno uzorkovanje otpremnica iz popisa otpremnica za razdoblje od 1. travnja do 30. rujna, počevši od broja 12345 i odabiranjem svake 125. stavke iz popisa);
- za postupak koji zahtijeva postavljanje upita određenom osoblju subjekta, revizor može zabilježiti datume postavljanja upita i ime i funkciju osoblja subjekta; i
- za postupak promatranja, revizor može evidentirati postupak ili pitanje u vezi s kojim je obavljeno promatranje, relevantne osobe, njihove odgovornosti i gdje je i kad obavljeno promatranje.

A13. MRevS 220 zahtijeva da revizor pregleda obavljene revizijski posao kroz pregled revizijske dokumentacije.¹¹⁸ Zahtjev da se dokumentira tko je pregledao obavljene revizijski posao ne podrazumijeva da se svaki određeni radni papir uključuje u dokaz o pregledu. Zahtjev, međutim, podrazumijeva dokumentiranje toga koji revizijski posao je bio pregledan, zatim tko je pregledao takav posao i kad je pregled bio obavljen.

Dokumentacija o raspravljanju značajnih pitanja s menadžmentom, onima koji su zaduženi za upravljanje i drugima (Vidjeti točku 10)

A14. Dokumentacija nije ograničena na evidencije koje pripremi revizor nego može uključiti druge primjerene evidencije, kao što su zapisnici sa sjednica koje sastavlja osoblje subjekta i odobri revizor. Drugi s kojima revizor može raspraviti značajna pitanja mogu uključiti ostalo osoblje unutar subjekta i vanjske strane, kao što su osobe koje pružaju profesionalne savjete subjektu.

Dokumentacije o tome kako su adresirane nedosljednosti (Vidjeti točku 11)

A15. Zahtjev za dokumentiranjem načina na koji je revizor adresirao nedosljednosti informacija ne podrazumijeva da revizor treba čuvati dokumentaciju koja je netočna ili zamijenjena.

Posebna razmatranja za manje subjekte (Vidjeti točku 8)

A16. Revizijska dokumentacija za revizije manjih subjekata općenito je manje opsežna nego za revizije većih subjekata. Nadalje, u slučaju revizije gdje angažirani partner obavlja sve revizijske poslove, dokumentacija neće uključiti pitanja koja bi bila dokumentirana isključivo radi informiranja ili instruiranja članova revizijskog tima ili kako bi osigurala dokaz o pregledu rada drugih članova tima (primjerice, neće biti pitanja za dokumentiranje u vezi s raspravama ili nadzorom). Unatoč tome, angažirani partner postupka u skladu s općim zahtjevom iz točke 8 da se pripremi revizijska dokumentacija koju može razumjeti iskusan revizor, tako da revizijska dokumentacija može biti podvrgnuta pregledu vanjske strane za regulativne ili druge svrhe.

A17. Kad priprema revizijsku dokumentaciju, revizor manjih subjekta može također ustanoviti da je od pomoći i djelotvorno zabilježiti različite aspekte revizije zajedno u jedan dokument, uz primjereno unakrsno upućivanje na potkrijepljujuće radne papire. Primjeri pitanja koja mogu biti dokumentirana zajedno u reviziji manjih subjekta uključuju razumijevanje subjekta i njegovih internih kontrola, opću strategiju revizije i plan revizije, značajnost utvrđenu u skladu s MRevS-om 320¹¹⁹, procijenjene rizike, značajna pitanja uočena tijekom revizije i stvorene zaključke.

Odstupanje od relevantnih zahtjeva (Vidjeti točku 12)

A18. Zahtjevi MRevS-ova oblikovani su radi omogućavanja revizoru postizanja ciljeva navedenih u MRevS-ovima i na taj način općih ciljeva revizora. U skladu s tim, osim u iznimnim okolnostima, MRevS-ovi traže sukladnost sa svakim zahtjevom koji je relevantan u danim okolnostima revizije.

A19. Zahtjev za dokumentiranjem primjenjuje se samo na zahtjeve koji su relevantni u danim okolnostima. Zahtjev nije relevantan¹²⁰ samo u slučajevima gdje:

- (a) cijeli MRevS nije relevantan (na primjer, ako subjekt nema internu reviziju, ništa iz MRevS-a 610 (izmijenjen 2013.)¹²¹ nije relevantno); ili
- (b) zahtjev je uvjetan i uvjet nije ispunjen (na primjer, zahtjev da se modificira revizorsko mišljenje gdje postoji nemogućnost pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza i nema takve nemogućnosti).

Pitanja nastala nakon datuma revizorskog izvješća (Vidjeti točku 13)

A20. Primjeri iznimnih okolnosti uključuju činjenice koje postanu poznate revizoru nakon datuma revizorskog izvješća, ali koje su postojale na taj datum i koje bi, da su bile poznate na taj datum, mogle uzrokovati potrebu za izmjenom financijskih izvješćaja ili modificiranje mišljenja u revizorskom izvješću od strane revizora.¹²² Posljedične izmjene u revizijskoj dokumentaciji pregledavaju se u skladu s odgovornostima pregledavanja navedenim u MRevS-u 220¹²³ i angažirani partner preuzima krajnju odgovornost za izmjene.

Objedinjavanje konačnog revizijskog dosjea (Vidjeti točke 14-16)

A21. MSKK 1 (ili nacionalni zahtjevi koji su barem toliko zahtjevniji) zahtijeva da društva uspostave politike i postupke za pravodobni dovršetak objedinjavanja revizijskog dosjea.¹²⁴ Primjereni rok za dovršavanje objedinjavanja konačnih revizijskih dosjea uobičajeno nije duži od 60 dana nakon datuma revizorskog izvješća.¹²⁵

A22. Dovršavanje objedinjavanja revizijskih dosjea nakon datuma revizorskog izvješća administrativni je postupak koji ne uključuje obavljanje novih revizijskih postupaka ili donošenje novih zaključaka. Međutim, mogu se obaviti izmjene u revizijskoj dokumentaciji tijekom postupka dovršavanja objedinjavanja, ako su administrativne prirode. Primjeri takvih promjena uključuju:

- brisanje ili izbacivanje zamijenjene dokumentacije;
- sortiranje, razvrstavanje i međusobno unakrsno povezivanje radnih papira;

¹¹⁹ MRevS 320, *Značajnost u planiranju i obavljanju revizije*

¹²⁰ MRevS 200, točka 22.

¹²¹ MRevS 610 (izmijenjen 2013.), *Korištenje radom internih revizora*, točka 2.

¹²² MRevS 560, *Događaji nakon datuma bilance*, točka 14.

¹²³ MRevS 220, točka 16.

¹²⁴ MSKK 1, točka 45.

¹²⁵ MSKK 1, točka A54.

¹¹⁸ MRevS 220, točka 17.

- potpisivanje kontrolnog popisa za dovršavanje u vezi s postupkom objedinjavanja dosjea; i
 - dokumentiranje revizijskih dokaza koje je revizor pribavio, raspravio i dogovorio s relevantnim članovima revizijskog tima prije datuma revizorskog izvješća.
- A23. MSKK 1 (ili nacionalni zahtjevi koji su barem toliko zahtjevniji) zahtijeva od društava uspostavu politika i postupaka za čuvanje dokumentacije angažmana.¹²⁶ Razdoblje čuvanja dokumentacije za revizijske angažmane uobičajeno nije kraće od pet godina od datuma revizorskog izvješća, ili, ako je kasniji, datuma izvješća revizora grupe.¹²⁷
- A24. Primjer okolnosti u kojoj revizor može ustanoviti da je nužno izmijeniti postojeću revizijsku dokumentaciju ili dodati novu revizijsku dokumentaciju nakon što je bilo dovršeno objedinjavanje dosjea jest potreba da se pojasni postojeća revizijska dokumentacija koja je nastala temeljem komentara primljenih tijekom provjeravanja u monitoringu koji obavljaju interne ili vanjske strane.

Dodatak

(Vidjeti točku 1)

Određeni zahtjevi za dokumentiranje u ostalim MRevS-ima

Ovaj Dodatak navodi točke u ostalim MRevS-ovima koji sadrže određene zahtjeve za dokumentiranje. Popis nije zamjena za razmatranje zahtjeva i povezanih materijala za primjenu i ostalih materijala s objašnjenjima u MRevS-ima.

- MRevS 210, *Ugovaranje uvjeta revizijskih angažmana* – točke 10-12
- MRevS 220, *Kontrola kvalitete za revizije financijskih izvještaja* – točke 24-25
- MRevS 240, *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja* – točke 45-48
- MRevS 250 (izmijenjen), *Razmatranje zakona i regulativa u reviziji financijskih izvještaja* – točka 30
- MRevS 260 (izmijenjen), *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje* – točka 23
- MRevS 300, *Planiranje revizije financijskih izvještaja* – točka 12
- MRevS 315 (izmijenjen), *Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja* – točka 32
- MRevS 320, *Značajnost u planiranju i obavljanju revizije* – točka 14
- MRevS 330, *Revizorove reakcije na procijenjene rizike* – točke 28-30
- MRevS 450, *Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tijekom revizije* – točka 15
- MRevS 540 (izmijenjen), *Revidiranje računovodstvenih procjena, i povezanih objavljivanja* – točka 39
- MRevS 550, *Povezane strane* – točka 28
- MRevS 600, *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponenti)* – točka 50
- MRevS 610 (izmijenjen 2013.), *Korištenje radom internih revizora* – točka 36-37
- MRevS 720 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u odnosu na druge informacije* – točka 25

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 240

REVIZOROVE ODGOVORNOSTI U VEZI S PRIJEVARAMA U REVIZIJI FINACIJSKIH IZVJEŠTAJA

(Stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ

| | Točka |
|---|-----------|
| Uvod | |
| Područje koje uređuje ovaj MRevS | 1 – 8 |
| Karakteristike prijevare | 2 – 3 |
| Odgovornost za sprječavanje i otkrivanje prijevare | 4 – 9 |
| Datum stupanja na snagu | 10 |
| Ciljevi | 11 |
| Definicije | 12 |
| Zahtjevi | |
| Profesionalni skepticizam | 13 – 15 |
| Diskusija unutar revizorskog tima | 16 |
| Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti | 17 – 25 |
| Identifikacija i procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare | 26 – 28 |
| Reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare | 29 – 34 |
| Ocjena revizorskog dokaza | 35 – 38 |
| Revizor nije u mogućnosti nastaviti s angažmanom | 39 |
| Pisane izjave | 40 |
| Komunikacija s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje | 41 – 43 |
| Prijavljivanje prijevare nadležnom tijelu izvan subjekta | 44 |
| Dokumentacija | 45 – 48 |
| Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima | |
| Karakteristike prijevare | A1 – A5 |
| Odgovornost za sprječavanje i otkrivanje prijevare | A6 – A7 |
| Profesionalni skepticizam | A8 – A10 |
| Diskusija unutar revizorskog tima | A11 – A12 |
| Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti | A13 – A28 |
| Identifikacija i procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare | A29 – A33 |
| Reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare | A34 – A49 |
| Ocjenjivanje revizorskog dokaza | A50 – A54 |
| Revizor nije u mogućnosti nastaviti s angažmanom | A55 – A58 |
| Pisane izjave | A59 – A60 |
| Komunikacija s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje | A61 – A66 |
| Prijavljivanje prijevare nadležnom tijelu izvan subjekta | A67 – A69 |

Dodatak 1: Primjeri čimbenika rizika prijevare

Dodatak 2: Primjeri mogućih revizorskih postupaka za rješavanje ocijenjenih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare

Dodatak 3: Primjer okolnosti koje ukazuju na mogućnost prijevare

¹²⁶ MSKK 1, točka 47.

¹²⁷ MSKK 1, točka A61.

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 240, *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja* treba čitati povezano s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

Uvod

Područje koje uređuje ovaj MRevS

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje revizorove odgovornosti u pogledu prijevara u reviziji financijskih izvještaja. Konkretnije, on opširnije uređuje pitanja kako treba primijeniti MRevS 315 (izmijenjen)¹²⁸ i MRevS 330¹²⁹ u relaciji s rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara.

Karakteristike prijave

2. Pogrešna prikazivanja u financijskim izvještajima mogu nastati uslijed ili prijave ili pogreške. Razlikovni čimbenik između prijave i pogreške jest to je li aktivnost koja rezultira pogrešnim prikazivanjima u financijskim izvještajima namjerna ili nenamjerna.
3. Iako je prijava širok pravni koncept, za svrhe MRevS-ova, revizor razmatra prijave koje uzrokuju značajna pogrešna prikazivanja u financijskim izvještajima. Za revizora su relevantna dva tipa namjernih pogrešnih prikazivanja – pogrešna prikazivanja koja su rezultat prijavnog financijskog izvještavanja i pogrešna prikazivanja zbog protupravnog prisvajanja imovine. Iako revizor može sumnjati, ili u rijetkim slučajevima, otkriti nastanak prijave, revizor ne donosi pravne odluke o tome je li prijava stvarno nastala. (Vidjeti točke A1-A7.)

Odgovornost za sprječavanje i otkrivanje prijave

4. Primarna odgovornost za sprječavanje i otkrivanje prijave je na onima koji su zaduženi za upravljanje subjektom i na menadžmentu. Važno je da menadžment, uz nadzor onih koji su zaduženi za upravljanje, stavi jak naglasak na sprječavanje prijave, što može smanjiti prilike za nastajanje prijave i sakrivanje prijave, što pak može uvjeriti pojedince da ne počine prijavu zbog vjerojatnosti otkrivanja i kažnjavanja. To uključuje obvezu kreiranja kulture iskrenosti i etičnog ponašanja što može biti pojačano aktivnim nadzorom od strane onih koji su zaduženi za upravljanje. Nadziranje od strane onih koji su zaduženi za upravljanje uključuje razmatranje mogućnosti za zaobilaženje kontrola ili drugih neprimjerenih utjecaja nad procesom financijskog izvještavanja, kao što je nastojanje menadžmenta da upravlja zaradama s ciljem utjecaja na percepciju analitičara o poslovanju i profitabilnosti subjekta.

Odgovornosti revizora

5. Obavljajući reviziju u skladu s MRevS-ovima, revizor je odgovoran za stjecanje razumnog uvjerenja da su financijski izvještaji promatrani kao cjelina, bez značajnih pogrešnih prikazivanja, bilo da su uzrokovane prijavom ili pogreškom. Zbog inherentnih ograničenja revizije, postoji neizbježan rizik da neke značajne pogreške u financijskim izvještajima neće biti otkrivene, iako je revizija ispravno planirana i provedena u skladu s MRevS-ovima.¹³⁰

¹²⁸ MRevS 315 (izmijenjen), *Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja*

¹²⁹ MRevS 330, *Revizorove reakcije na procijenjene rizike*

¹³⁰ MRevS 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*, točke A53-A54.

6. Kao što je objašnjeno u MRevS-u 200¹³¹, potencijalni efekti inherentnih ograničenja posebno su značajni u slučaju pogrešnog prikazivanja koji je rezultat prijave. Rizik neotkrivanja značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijave veći je nego rizik neotkrivanja pogrešnog prikazivanja uslijed pogreške. To je stoga što prijava može uključivati sofisticirane i pažljivo organizirane sheme oblikovane da istu prikriju, kao što su krivotvorenje, namjerno neevidentiranje transakcija ili namjerne krive izjave dane revizoru. Takve pokušaje prikrivanja može biti još teže otkriti kad su popraćeni dosluhom. Dosluh može uzrokovati da revizor vjeruje da je revizijski dokaz uvjerljiv, kad je zapravo krivotvoren. Revizorova mogućnost otkrivanja prijave ovisi o čimbenicima kao što su vještina počinitelja, učestalost i opseg manipulacije, stupanj dosluha, relativna veličina pojedinih iznosa koji su manipulirani i senioritet pojedinaca koji su uključeni. Dok revizor može biti u stanju identificirati potencijalne prilike za činjenje prijave, revizor će teško odrediti jesu li pogrešna prikazivanja u područjima prosudbi, kao što su računovodstvene procjene, uzrokovane prijavom ili pogreškom.
7. Nadalje, rizik da revizor neće otkriti značajno pogrešno prikazivanje uslijed prijave menadžmenta veći je nego prijava djelatnika zato što je menadžment često u poziciji direktno ili indirektno manipulirati računovodstvenim zapisima, prezentirati prijavne financijske informacije ili zaobići kontrolne postupke koji su oblikovani kao prevencija sličnim prijavama od strane ostalih djelatnika.
8. Kad stječe razumno uvjerenje, revizor ima obvezu zadržavanja stava profesionalnog skepticizma tijekom revizije, razmatrajući mogućnost za zaobilaženje kontrola od strane menadžmenta i priznajući činjenicu da revizijski postupci koji su učinkoviti za otkrivanje pogreške možda neće biti učinkoviti u otkrivanju prijave. Zahtjevi u ovom MRevS-u oblikovani su kako bi pomogli revizoru u identificiranju i ocjeni rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijave te u oblikovanju postupaka za otkrivanje takvih pogrešnih prikazivanja.
9. Revizor može imati dodatne odgovornosti sukladno zakonu, regulativi ili relevantnim etičkim zahtjevima u vezi sa subjektivnim nesukladnostima sa zakonima i regulativama, uključujući i one u vezi s prijavama, koje se mogu razlikovati ili mogu biti povrh ovog i drugih MRevS-ova, kao što su: (Vidjeti točku A6)
 - (a) reagiranje na identificirane nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnju da one postoje, uključujući zahtjeve u vezi s posebnim komuniciranjem s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje, ocjenjivanjem primjerenosti njihovog reagiranja na nesukladnosti i određivanje jesu li potrebne daljnje radnje;
 - (b) priopćavanje identificiranih nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnji da one postoje drugim revizorima (na primjer, u reviziji financijskih izvještaja grupe); i
 - (c) zahtjevi dokumentiranja u vezi s otkrivenim nesukladnostima sa zakonima i regulativama ili sumnjom da one postoje.

Ispunjavanje bilo koje dodatne odgovornosti može pružiti daljnje informacije koje su relevantne za revizorov posao u skladu s ovim i drugim MRevS-ima (na primjer, u vezi s integritetom menadžmenta ili, ako je odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje).

¹³¹ MRevS 200, točka A53.

Datum stupanja na snagu

10. Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma.

Ciljevi

11. Ciljevi revizora su:
- identificirati i ocijeniti rizike značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima uslijed prijevare;
 - pribaviti dostatne primjerene revizijske dokaze o procijenjenim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare, kroz oblikovanje i implementaciju primjerenih reakcija; i
 - primjereno reagirati na identificirane prijevare ili na one na koje se sumnja.

Definicije

12. Za svrhe MRevS-ova, sljedeći termini imaju značenje koje je navedeno u nastavku:
- Prijevara – namjerna radnja jednog ili više pojedinaca unutar menadžmenta, onih koji su zaduženi za upravljanje, zaposlenika ili trećih strana, koja uključuje varanje kako bi se stekla nepravedna ili nezakonita prednost.
 - Čimbenici rizika prijevare – događaji ili uvjeti koji ukazuju na poticaj ili pritisak da se počinu prijevare ili stvara prilika za počinjenje prijevare.

Zahtjevi**Profesionalni skepticizam**

13. U skladu s MRevS-om 200¹³², revizor mora zadržati stav profesionalnog skepticizma kroz cijelu reviziju, priznajući i mogućnost da mogu postojati značajna pogrešna prikazivanja uslijed prijevare, bez obzira na revizorovo prošlo iskustvo o poštenju i čestitosti menadžmenta subjekta i onih koji su zaduženi za upravljanje. (Vidjeti točke A8-A9.)
14. Osim ako revizor ima razlog zbog kojeg vjeruje u suprotno, revizor može prihvatiti evidencije i dokumente kao vjerodostojne. Ako uvjeti identificirani tijekom revizije uzrokuju da revizor vjeruje da dokument možda nije autentičan ili da su odredbe u dokumentu mijenjane ali nisu objavljene revizoru, revizor mora nastaviti istraživanje. (Vidjeti točku A10.)
15. Kad su odgovori na upite menadžmentu ili onima koji su zaduženi za upravljanje nedosljedni, revizor mora istražiti nedosljednosti.

Diskusija unutar revizorskog tima

16. MRevS 315 (izmijenjen) zahtjeva diskusiju između članova tima i određivanje pitanja od strane partnera o kojima će se komunicirati sa članovima tima koji nisu uključeni u diskusiju.¹³³ Ta diskusija mora posebnu pažnju pridati tome kako i gdje financijski izvještaji subjekta mogu biti podložni značajnim pogrešnim prikazivanjima uslijed prijevare, uključujući način na koji je prijevara mogla nastati. Diskusija se mora provesti na način da se postrance ostave vjerovanja koja mogu imati članova tima o tome da su menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje čestiti i imaju integritet. (Vidjeti točke A11-A12.)

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti

17. Kad obavlja postupke procjene rizika i povezane aktivnosti kako bi stekao razumijevanje o subjektu i njegovom okruženju, uključujući o subjektivim internim kontrolama, zahtijevane MRevS-om 315 (izmijenjen)¹³⁴, revizor mora obaviti postupke u točkama 18-25 kako bi pribavio informacije za korištenje pri identificiranju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare.

Menadžment i ostali unutar subjekta

18. Revizor mora postaviti upite menadžmentu o:
- menadžmentovoj procjeni rizika da financijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani uslijed prijevare, uključujući vrstu, opseg i učestalost takvih procjena; (Vidjeti točke A13- A14)
 - procesu menadžmenta za identificiranje i reagiranje na rizike prijevara u subjektu, uključujući specifične rizike prijevare koje je menadžment identificirao ili o kojima je obaviješten ili klasama transakcija, stanjima računa ili objavljivanjima za koje je vjerojatno da postoji rizik od prijevare; (Vidjeti točku A15)
 - komuniciranju menadžmenta s onima koji su zaduženi za upravljanje, ako postoje, o procesima za identificiranje i reagiranje na rizike prijevara u subjektu; i
 - komunikaciji menadžmenta s djelatnicima, ako postoji, u pogledu stavova menadžmenta o poslovnim praksama i etičkom ponašanju.

19. Revizor mora postaviti upite menadžmentu, i ostalima unutar subjekta kako je primjereno, kako bi ustanovio posjeduju li saznanje o nekoj stvarnoj prijeveri, prijeveri na koju se sumnja ili navodnoj prijeveri koja je zahvatila subjekt. (Vidjeti točke A16-A18.)

20. Za subjekte koji imaju funkciju interne revizije, revizor mora postaviti upite primjerenim pojedincima u internoj reviziji kako bi ustanovio imaju li saznanje o bilo kakvoj stvarnoj prijeveri, prijeveri na koju se sumnja, ili navodnoj prijeveri koja je zahvatila subjekt te kako bi pribavio njihove poglede o rizicima prijevare. (Vidjeti točku A19.)

Oni koji su zaduženi za upravljanje

21. Osim ako oni koji su zaduženi za upravljanje nisu uključeni u vođenje poslova subjekta¹³⁵, revizor mora steći razumijevanje o tome kako oni koji su zaduženi za upravljanje provode nadzor nad procesima menadžmenta za identificiranje i reagiranje na rizike prijevara u subjektu i internim kontrolama koje je menadžment uspostavio za otklanjanje tih rizika. (Vidjeti točke A20-A22.)

22. Osim ako su svi oni koji su zaduženi za upravljanje uključeni u vođenje poslova društva, revizor će postaviti upite onima koji su zaduženi za upravljanje kako bi ustanovio imaju li saznanje o bilo kakvoj stvarnoj prijeveri, prijeveri na koju se sumnja ili navodnoj prijeveri koja je zahvatila subjekt. Ti se upiti postavljaju djelomično radi potvrđivanja odgovora na upite postavljene menadžmentu.

Identificirani neuobičajeni ili neočekivani odnosi

23. Revizor mora ocijeniti mogu li neuobičajeni ili neočekivani odnosi koji su identificirani tijekom analitičkih postupaka, uključujući postupke vezane uz račune prihoda, upućivati na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare.

¹³⁴ MRevS 315 (izmijenjen), točke 5 – 24.

¹³⁵ MRevS 260 (izmijenjen), *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje*, točka 13.

¹³² MRevS 200, točka 15

¹³³ MRevS 315 (izmijenjen), točka 10.

Ostale informacije

24. Revizor mora razmotriti upućuju li ostale informacije koje je pribavio, na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare. (Vidjeti točku A23.)

Ocjena čimbenika rizika prijevare

25. Revizor mora ocijeniti upućuju li informacije dobivene drugim postupcima procjene rizika i obavljenim povezanim aktivnostima na postojanje jednog ili više čimbenika rizika prijevare. Iako čimbenici rizika prijevare možda ne upućuju na postojanje prijevare, oni su često prisutni u okolnostima u kojima su prijevare nastale i stoga mogu upućivati na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare. (Vidjeti točke A24-A28.)

Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare

26. U skladu s MRevS-om 315, revizor mora identificirati i procijeniti rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare na razini financijskih izvještaja, i na razini tvrdnji za financijske transakcije, stanja računa i objavljanja.¹³⁶

27. Kod identificiranja i procjenjivanja rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare, revizor mora, temeljem pretpostavki rizika prijevare u priznavanju prihoda, ocijeniti koje vrste prihoda, transakcija prihoda ili tvrdnje uzrokuju takve rizike. Točka 47 navodi potrebnu dokumentaciju za slučajeve kad revizor zaključuje da pretpostavka nije primjenjiva na angažman, i posljedično tome, priznavanje prihoda nije prepoznato kao rizik značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare. (Vidjeti točke A29-A31.)

28. Revizor mora tretirati one procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare kao značajne rizike i u skladu s time, do mjere u kojoj to već nije obavio, revizor mora steći razumijevanje povezanih kontrola subjekta, uključujući kontrolne aktivnosti relevantne za te rizike. (Vidjeti točke A32-A33.)

Reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare*Sveobuhvatne reakcije*

29. U skladu s MRevS-om 330, revizor mora odrediti sveobuhvatne reakcije kako bi razriješio procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare na razini financijskih izvještaja.¹³⁷ (Vidjeti točku A34.)

30. Pri određivanju sveobuhvatnih reakcija kako bi razriješio procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare na razini financijskih izvještaja, revizor mora:

- (a) dodijeliti i nadgledati osoblje uzimajući u obzir znanje, vještine i sposobnosti pojedinaca kojima će biti dodijeljene značajne odgovornosti u angažmanu i uzimajući u obzir revizorove procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare za taj angažman; (Vidjeti točke A35-A36)
- (b) ocijeniti mogu li odabir i primjena računovodstvenih politika subjekta, posebno onih koje su vezane za subjektivna mjerenja i kompleksne transakcije, upućivati na prijevorno financijsko izvještavanje koje proizlazi iz nastojanja menadžmenta da upravlja zaradama; i

- (c) inkorporirati elemente nepredvidivosti u izbor vrste, vremenskog rasporeda i opsega revizijskih postupaka. (Vidjeti točku A37.)

Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare na razini tvrdnji

31. U skladu s MRevS-om 330, revizor mora oblikovati i obaviti daljnje revizijske postupke čija vrsta, vremenski raspored i opseg su određeni kao reakcija na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare na razini tvrdnji.¹³⁸ (Vidjeti točke A38-A41.)

Revizijski postupci kao reakcija na rizike povezane s menadžmentovim zaobilaženjem kontrola

32. Menadžment je u jedinstvenoj poziciji za počinjenje prijevare zbog menadžmentove mogućnosti manipuliranja računovodstvenim evidencijama i sastavljanja prijevornih financijskih izvještaja kroz zaobilaženje kontrola za koje se inače čini da su operativno učinkovite. Iako razina rizika menadžmentovog zaobilaženja kontrola varira od subjekta do subjekta, rizik je neovisno o tome prisutan kod svih subjekata. Zbog nepredvidivih načina na koje takva zaobilaženja kontrola mogu nastati, rizik značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare stoga je značajan rizik.

33. Neovisno o revizorovoj procjeni rizika menadžmentovog zaobilaženja kontrola, revizor mora oblikovati i obaviti sljedeće revizijske postupke:

- (a) testiranje primjerenosti dnevnčkih knjiženja uključenih u glavnu knjigu i ostalih usklađenja provedenih pri sastavljanju financijskih izvještaja. U oblikovanju i provođenju revizijskih postupaka za takva testiranja, revizor mora:
 - (i) postaviti upite pojedincima koji su uključeni u proces financijskog izvještavanja o neprimjerenim ili neobičajenim aktivnostima povezanim s procesiranjem knjiženja u dnevnik i ostalih usklađenja;
 - (ii) odabrati knjiženja u dnevnik i ostala usklađenja provedena na kraju izvještajnog razdoblja; i
 - (iii) razmotriti potrebu za testiranjem knjiženja u dnevnik i ostalih usklađenja tijekom razdoblja; (Vidjeti točke A42-A45)
- (b) pregledavanje računovodstvenih procjena zbog subjektivnosti i procjenjivanja predstavljaju li okolnosti koje proizvode takve subjektivnosti, ako postoje, rizik značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare. Pri obavljanju takvih pregleda, revizor mora:
 - (i) ocijeniti upućuju li procjene i odluke donesene od strane menadžmenta u pripremi računovodstvenih procjena uključenih u financijske izvještaje, čak ako su pojedinačno razumne, na moguću pristranost subjektovog menadžmenta što može predstavljati rizik značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare. Ako je tako, revizor mora ponovo ocijeniti računovodstvene procjene kao cjelinu; i
 - (ii) obaviti retroaktivni pregled menadžmentovih prosudbi i pretpostavki povezanih sa značajnim računovodstvenim procjenama u financijskim izvještajima prethodne godine; (Vidjeti točke A46-A48)
- (c) za značajne transakcije koje su izvan redovnog odvijanja poslovanja subjekta, ili koje su na drugi način neobičajne

¹³⁶ MRevS 315, točka 25.

¹³⁷ MRevS 330, točka 5.

¹³⁸ MRevS 330, točka 6.

jene uzimajući u obzir revizorovo razumijevanje subjekta i njegovog okruženja i ostale informacije pribavljene tijekom revizije, revizor mora ocijeniti sugerira li poslovna opravdanost (ili nedostatak iste) transakcije da je možda došlo do prijevornog financijskog izvještavanja ili počinjenja neovlaštenog prisvajanja imovine. (Vidjeti točku A49.)

34. Revizor mora utvrditi, kako bi reagirao na identificirane rizike menadžmentovog zaobilaženja kontrola, treba li provesti ostale revizijske postupke povrh onih posebno prethodno navedenih (tj. kad postoje posebni dodatni rizici menadžmentovog zaobilaženja kontrola koji nisu pokriveni kao dio postupaka provedenih zbog ispunjavanja zahtjeva iz točke 33).

Ocjena revizijskih dokaza (Vidjeti točku A50)

35. Revizor mora ocijeniti upućuju li analitički postupci, koji su provedeni pred kraj revizije kod formiranja sveobuhvatnog zaključka o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina konzistentni s revizorovim razumijevanjem subjekta i njegovog okruženja, na ranije neuočeni rizik značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevora. (Vidjeti točku A51.)
36. Ako revizor identificira pogrešno prikazivanje, revizor mora ocijeniti ukazuje li takvo pogrešno prikazivanje na prijevaru. Ako postoji takva indicija, revizor mora ocijeniti posljedice pogrešnog prikazivanja u odnosu na ostale aspekte revizije, osobito u odnosu na pouzdanost menadžmentovih izvjava, uzimajući u obzir to da postojanje prijave vjerojatno nije jednokratna pojava. (Vidjeti točku A52.)
37. Ako revizor identificira pogrešno prikazivanje, značajno ili ne, i ima razloge vjerovati da ono jest, ili može biti, rezultat prijave i da je u to uključen menadžment (posebno viši menadžment), revizor mora ponovo ocijeniti procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijave i njihove posljedične utjecaje na vrste, vremenski raspored i opseg revizijskih postupaka kao reakcija na procijenjene rizike. Revizor također mora razmotriti upućuju li okolnosti ili uvjeti na mogući dosluh koji uključuje djelatnike, menadžment ili treće strane kad ponovo razmatra pouzdanost prethodno pribavljenih dokaza. (Vidjeti točku A53.)
38. Ako revizor potvrdi da su, ili nije u mogućnosti zaključiti jesu li, financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani kao rezultat prijave, revizor mora ocijeniti posljedice na reviziju. (Vidjeti točku A54.)

Revizor nije u mogućnosti nastaviti s angažmanom

39. Ako kao rezultat pogrešnog prikazivanja koje proizlazi iz prijave ili sumnje da ona postoji, revizor naiđe na izvanredne okolnosti koje dovode u pitanje revizorovu mogućnost nastavka obavljanja revizija, revizor mora:
- utvrditi profesionalne i pravne odgovornosti primjenjive na okolnosti, uključujući postoji li zahtjev revizoru da izvijesti osobu ili osobe koje su imenovale revizora, ili u određenim slučajevima, regulativna tijela;
 - razmotriti je li primjereno povući se iz angažmana, gdje je povlačenje zakonski dopušteno; i
 - ako se revizor povuče:
 - diskutirati s primjerenom razinom menadžmenta i onima koji su zaduženi za upravljanje o revizorovom povlačenju s angažmana i razloge za povlačenje; i
 - razmotriti postoje li profesionalni ili pravni zahtjevi izvijestiti osobu ili osobe koje su imenovale revizora, ili u određenim slučajevima, regulativna tijela, o povlačenju revizora iz angažmana i razlozima za povlačenje. (Vidjeti točke A55-A58.)

Pisane izjave

40. Revizor mora pribaviti pisane izjave menadžmenta o tome da:
- prihvaća svoju odgovornost za oblikovanje, implementaciju i održavanje internih kontrola za sprječavanje i otkrivanje prijave;
 - je objavilo revizoru rezultate svojih procjena rizika da financijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani kao rezultat prijave;
 - je objavilo revizoru svoje saznanje o prijevarama ili sumnji da one postoje, a koje utječu na subjekt i uključuju:
 - menadžment;
 - djelatnike koji imaju značajne uloge u internim kontrolama;
 - ostale gdje prijevara može imati značajan efekt na financijske izvještaje; i
 - je objavio revizoru svoja saznanja o bilo kojim navodnim prijevarama ili sumnji da prijave postoje, koje utječu na financijske izvještaje subjekta, a koje su im pripočene od strane zaposlenika, bivših zaposlenika, analitičara, regulatora ili ostalih. (Vidjeti točke A59-A60.)

Komunikacija s menadžmentom i s onima koji su zaduženi za upravljanje

41. Ako je revizor identificirao prijevaru ili je pribavio informacije koje upućuju da prijevara možda postoji, osim ako je to zabranjeno zakonom ili regulativom, revizor mora pravodobno komunicirati s primjerenom razinom menadžmenta s ciljem da informira one čija je primarna odgovornost sprječavanje i otkrivanje prijave, o pitanjima relevantnim za njihove odgovornosti. (Vidjeti točke A61-A62.)
42. Osim ako su svi oni koji su zaduženi za upravljanje uključeni u vođenje poslova subjekta te ako je revizor identificirao ili sumnja na prijevaru koja uključuje:
- menadžment;
 - djelatnike koji imaju značajne uloge u internim kontrolama; ili
 - ostale gdje prijevara rezultira značajnim pogrešnim prikazivanjem u financijskim izvještajima;

revizor mora pravodobno komunicirati o tim pitanjima s onima koji su zaduženi za upravljanje. Ako revizor sumnja na prijevaru koja uključuje menadžment, revizor mora komunicirati o tim sumnjama s onima koji su zaduženi za upravljanje i razgovarati s njima o vrstama, vremenskom rasporedu i opsegu revizijskih postupaka potrebnih za završavanje revizije. (Vidjeti točke A61, A63-A65.)

43. Revizor mora komunicirati, osim ako je to zabranjeno zakonom ili regulativom, s onima koji su zaduženi za upravljanje o bilo kojem drugom pitanju koje je povezano s prijevarama, a koje je prema procjeni revizora relevantno za njihove odgovornosti. (Vidjeti točke A61, A66.)

Prijavljanje prijave nadležnom tijelu izvan subjekta

44. Ako je revizor identificirao prijevaru ili sumnja na prijevaru, revizor mora utvrditi da li zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi (Vidjeti točke A67-A69)
- zahtijevaju od revizora izvještavanje nadležnog tijela izvan subjekta;
 - uspostavljaju odgovornosti u okviru kojih izvještavanje nadležnog tijela izvan subjekta može biti primjereno u danim okolnostima.

Dokumentacija

45. U revizorsku dokumentaciju¹³⁹ revizorovog razumijevanja subjekta i njegovog okruženja i procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja koje zahtjeva MRevS 315 (izmijenjen)¹⁴⁰, revizor mora uključiti sljedeće:
- značajne odluke donesene tijekom diskusije sa članovima tima o podložnosti subjektivih financijskih izvještaja značajnim pogrešnim prikazivanja uslijed prijevара; i
 - identificiranje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevара na razini financijskih izvještaja i razini tvrdnji.
46. U revizorovom dokumentiranju reakcija na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja koje zahtjeva MRevS 330, revizor mora uključiti sljedeću revizijsku dokumentaciju:¹⁴¹
- sveobuhvatne reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevара na razini financijskih izvještaja te vrste, vremenski raspored i opseg revizijskih postupaka i povezanost tih postupaka s procijenjenim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevара na razini tvrdnji; i
 - rezultate revizijskih postupaka, uključujući one postupke koji su oblikovani radi razrješavanja rizika menadžmentovog zaobilaženja kontrola.
47. Revizor mora uključiti u revizijsku dokumentaciju komuniciranja o prijevarama s menadžmentom, onima koji su zaduženi za upravljanje, regulatorima i ostalima.
48. Ako revizor zaključi da pretpostavka da postoji rizik značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevара povezanih s priznavanjem prihoda nije primjenjiva u okolnostima angažmana, revizor mora uključiti u revizijsku dokumentaciju razloge za takav zaključak.

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima**Karakteristike prijevара (Vidjeti točku 3)**

- A1. Prijevара, bilo da se radi o prijevarama financijskom izvještavanju ili neovlaštenom prisvajanju imovine, uključuje poticaj ili pritisak za počinjenje prijevара, percipiranu priliku za počinjenje i neko opravdanje djelovanja. Na primjer:
- Poticaj ili pritisak za počinjenje prijevারণog financijskog izvještavanja može postojati kad je menadžment pod pritiskom, iz izvora izvan ili unutar subjekta, da ostvari očekivane (i moguće nerealne) ciljne zarade ili financijske rezultate – osobito s obzirom na to da posljedice za menadžment u slučaju neispunjavanja financijskih ciljeva mogu biti značajne. Slično tome, pojedinci mogu imati inicijativu za neovlašteno prisvajanje imovine, na primjer, iz razloga što pojedinci žive iznad svojih mogućnosti.
 - Percipirana mogućnost za počinjenje prijevара može postojati kad pojedinac vjeruje da je moguće zaobići interne kontrole, primjerice zato što je pojedinac u poziciji povjerenja ili ima spoznaju o specifičnim nedostacima u internim kontrolama.
 - Pojedinci mogu biti u mogućnosti racionalizirati počinjeno djelo prijevара. Neki pojedinci imaju stav, karakter ili set etičkih vrijednosti koje im omogućuju svjesno i namjerno

¹³⁹ MRevS 230, *Revizijska dokumentacija*, točke 8-11 i točka A6.¹⁴⁰ MRevS 315 (izmijenjen), točka 32.¹⁴¹ MRevS 330, točka 28.

- počinjenje nečasnog djela. Međutim, čak inače poštenu pojedinci mogu počinuti prijevarama u okruženju koje na njih nameće dovoljno pritiska.
- A2. Prijevারণo financijsko izvještavanje uključuje namjerna pogrešna prikazivanja, uključujući izostavljanje iznosa ili objava u financijskim izvještajima da bi se zavelo korisnike financijskih izvještaja. Može biti uzrokovano nastojanjima menadžmenta da upravlja zaradama kako bi se zavelo korisnike financijskih izvještaja, utječući na njihovu percepciju o rezultatima i profitabilnosti subjekta. Takva upravljanja zaradama mogu početi s malim aktivnostima ili neprimjerenim prilagodbama pretpostavki i promjenama u prosudbi menadžmenta. Pritisci i poticaji mogu dovesti takve aktivnosti do mjere da rezultiraju prijevারণim financijskim izvještavanjem. Takva situacija može nastati kad, zbog pritiska za ispunjavanjem tržišnih očekivanja ili želje za maksimiziranjem kompenzacija temeljenih na ostvarenjima, menadžment namjerno zauzima pozicije koje vode do prijevারণog financijskog izvještavanja, značajno pogrešno prikazujući financijske izvještaje. U nekim subjektima, menadžment može biti motiviran smanjiti zarade za značajan iznos kako bi minimalizirao porez ili napuhati zarade da osigura financiranje od strane banke.
- A3. Prijevারণo financijsko izvještavanje može biti ostvareno na sljedeći način:
- manipulacijom, falsificiranjem (uključujući krivotvorenje) ili izmjenom računovodstvenih zapisa ili potkrjepljujuće dokumentacije iz koje su financijski izvještaji pripremljeni;
 - pogrešnim prikazivanjima, ili namjernim izostavljanjima, u financijskim izvještajima o događajima, transakcijama ili ostalim značajnim informacijama; i
 - namjernom krivom primjenom računovodstvenih načela vezanih uz iznose, klasifikaciju, način prezentiranja ili objavljivanja.
- A4. Prijevারণo financijsko izvještavanje često uključuje menadžmentovo zaobilaženje kontrola za koje se inače čini da djeluju učinkovito. Prijevarama može biti počinjena menadžmentovim zaobilaženjem kontrola korištenjem tehnika kao što su:
- evidentiranjem fiktivnih unosa u dnevnik, osobito pred kraj računovodstvenog razdoblja, kako bi se manipuliralo operativnim rezultatima ili ostvarili drugi ciljevi;
 - neprimjerenom prilagođavanjem pretpostavki i primjena prosudbi korištenih za procjenu stanja računa;
 - izostavljanje, priznavanje unaprijed ili odgađanje priznavanja događaja i transakcija u financijskim izvještajima koji su nastali tijekom izvještajnog razdoblja;
 - izostavljanje, prikrivanje ili pogrešno prikazivanje objavljivanja koja su zahtijevana primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, ili objavljivanja koja su nužna za postizanje fer prezentacije
 - skrivanje činjenica koje bi mogle utjecati na iznose iskazane u financijskim izvještajima;
 - uključivanje u kompleksne transakcije koje su strukturirane kako bi se financijska pozicija ili financijski rezultati subjekta pogrešno prezentirali; i
 - mijenjanje zapisa i uvjeta vezanih uz značajne i neuobičajene transakcije.
- A5. Neovlašteno prisvajanje imovine uključuje krađu subjektive imovine i često je počinjeno od strane djelatnika u relativno malim i neznačajnim iznosima. Međutim, također može

uključivati menadžment koji je obično više u mogućnosti sakriti ili počiniti neovlaštena prisvajanja na način da ih je teško otkriti. Neovlašteno prisvajanje imovine može biti počinjeno na mnogo načina, kao što su:

- pronevjera primitaka (na primjer, neovlašteno prisvajanje naplate potraživanja ili usmjeravanje primitaka u pogledu opisanih računa na osobne bankovne račune);
- krađa fizičke imovine ili intelektualnog vlasništva (na primjer, krađa zaliha za osobnu upotrebu ili prodaju, krađa opisane robe za preprodaju, dosluh s konkurencijom na način da se objave tehnološki podaci u zamjenu za plaćanje);
- način koji uzrokuje da subjekt plati za robu i usluge koje nije primio (na primjer, plaćanja nepostojećim dobavljačima, mito plaćen od strane dobavljača prodajnim agentima subjekta u zamjenu za napuhane cijene, plaćanja fiktivnim djelatnicima); i
- korištenje subjektive imovine za osobnu upotrebu (na primjer, korištenje subjektive imovine kao kolaterala za osobni kredit ili kredit povezanoj osobi).

Neovlašteno prisvajanje imovine često je popraćeno lažnim ili pogrešnim evidencijama ili dokumentima s ciljem skrivanja činjenice da imovina nedostaje ili da je založena bez prave autorizacije.

Odgovornost za sprječavanje i otkrivanje prijevare

Odgovornosti revizora (Vidjeti točku 9)

- A6. Zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi mogu zahtijevati da revizor obavi dodatne postupke i poduzme daljnje radnje. Na primjer, Kodeks etike za profesionalne računovođe kojeg je izdao Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (IESBA Kodeks) zahtijeva da revizor poduzme radnje kako bi reagirao na otkrivene neusklađenosti sa zakonima i regulativama ili sumnjama da one postoje te da odredi je li potrebna daljnja aktivnost. Takve radnje mogu uključiti priopćavanje otkrivene nesukladnosti sa zakonima i regulativama, ili sumnje da one postoje, drugim revizorima unutar grupe, uključujući i angažiranom partneru grupe, revizorima komponenti ili drugim revizorima koji obavljaju posao u komponentama grupe za svrhe različite od revizije financijskih izvještaja.¹⁴²

Razmatranja specifična za subjekte javnog sektora

- A7. Odgovornosti revizora javnog sektora vezane uz prijevare mogu biti rezultat zakona, regulative, ili drugog autoriteta primjenjivog na subjekte javnog sektora ili odvojeno pokriveno revizijskim mandatom. Posljedično tome, odgovornosti revizora javnog sektora ne mogu biti limitirane na razmatranja rizika značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja, ali također mogu uključiti šire odgovornosti u razmatranju rizika prijevare.

Profesionalni skepticizam (Vidjeti točke 13-15)

- A8. Održavanje stava profesionalnog skepticizma zahtijeva kontinuirano ispitivanje sugeriraju li dobivene informacije i revizijski dokaz postojanje značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare. Ono uključuje razmatranja pouzdanosti informacija koje se koriste kao revizijski dokaz i kontrola oko njihovog pripremanja i održavanja, gdje je relevantno. Zbog karakteristika prijevare, revizorov stav profesionalnog skepticizma posebno je važan kad se razmatraju rizici značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare.

- A9. Iako se od revizora ne može očekivati da zanemari prošle događaje u pogledu čestitosti i integriteta subjektovog menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje, revizorov stav profesionalnog skepticizma posebno je značajan u razmatranju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare zbog toga što je moglo doći do promjena okolnosti.
- A10. Revizija provedena u skladu s MRevS-ovima rijetko uključuje autentifikaciju dokumenata, niti je revizor treniran kao stručnjak za to područje niti se očekuje da bude stručnjak u takvim autentifikacijama.¹⁴³ Međutim, kad revizor identificira uvjete zbog kojih vjeruje da dokument možda nije autentičan ili da su uvjeti u dokumentu modificirani što nije objavljeno revizoru, mogući postupci daljnjeg istraživanja mogu uključiti:
- konfirmiranje izravno s trećim stranama; i
 - korištenje radom stručnjaka za ocjenjivanje autentičnosti dokumenta.

Diskusija između članova tima (Vidjeti točku 16)

- A11. Diskusija o podložnosti subjektivih financijskih izvještaja značajnom pogrešnom prikazivanju uslijed prijevare:
- pruža priliku iskusnijim članovima tima da podijele njihova saznanja o tome kako i gdje financijski izvještaji mogu biti sumnjivi zbog značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare;
 - omogućuje revizoru razmatranje primjerene reakcije na takve sumnje i određivanje koji će članovi tima odraditi određene revizijske postupke; i
 - dopušta revizoru utvrđivanje kako će rezultati revizijskih postupaka biti podijeljeni između članova angažiranog tima i kako će se postupati s bilo kojim navodima o prijeveri koje revizor može postati svjestan.
- A12. Diskusija može uključiti sljedeća pitanja kao što su:
- razmjenu ideja između članova tima o tome kako i gdje vjeruju da subjektovi financijski izvještaji mogu biti podložni značajnim pogrešnim prikazivanjima uslijed prijevare, kako menadžment može počiniti i sakriti prijeverno financijsko izvještavanje i kako imovina subjekta može biti neovlašteno prisvojena;
 - razmatranje okolnosti koje mogu upućivati na upravljanje zaradama i prakse koje menadžment može primjenjivati radi upravljanja zaradama što bi moglo voditi do prijevernog financijskog izvještavanja;
 - razmatranje rizika da menadžment može pokušati prezentirati objavljivanja na način koji zamagljuje ispravno razumijevanje objavljenih pitanja (na primjer, uključivanjem previše beznačajnih informacija ili korištenjem nejasnih ili dvoznačnih izričaja);
 - razmatranje poznatih internih i eksternih čimbenika koji utječu na subjekt, koji mogu kreirati poticaj ili pritisak na menadžment ili ostale da se počini prijevera, pružiti priliku za činjenje prijevare, i upućuju na kulturu ili okruženje koje omogućuje menadžmentu ili ostalima racionalizaciju počinjenja prijevare;
 - razmatranje uključenosti menadžmenta u nadziranje djelatnika s pristupom novcu ili ostaloj imovini pogodnoj za neovlašteno prisvajanje;

¹⁴² Vidjeti, primjerice, točke Z360.16–360.18 P1 IESBA Kodeksa.

¹⁴³ MRevS 200, točka A49.

- razmatranje bilo kojih neuobičajenih ili neobjašnjenih razlika u ponašanju ili životnom stilu menadžmenta ili djelatnika do kojih je tim došao;
- naglasak na važnosti održavanja ispravnog statusa svijesti tijekom cijele revizije o potencijalu za značajna pogrešna prikazivanja uslijed prijevare;
- razmatranje tipova okolnosti koje, ako se na njih naide, mogu upućivati na mogućnost prijevare;
- razmatranje kako se element nepredvidivosti može ugraditi u vrste, vremenski raspored i opseg revizijskih postupaka koji će se obaviti;
- razmatranje revizijskih postupaka koji mogu biti izabrani kao reakcija na podložnost subjektovih financijskih izvještaja značajnim pogrešnim prikazivanjima uslijed prijevare i jesu li određene vrste revizijskih postupaka efikasnije od drugih;
- razmatranje bilo kojih navoda o prijevarama do kojih je došao revizor; i
- razmatranje rizika menadžmentovog zaobilaženja kontrola.

Postupci procjenjivanja rizika i ostale aktivnosti

Upiti menadžmentu

Menadžmentova procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare (Vidjeti točku 18(a))

A13. Menadžment prihvaća odgovornost za subjektive interne kontrole i za pripremu financijskih izvještaja. Posljedično tome, primjereno je da revizor postavlja pitanja menadžmentu o njegovoj procjeni rizika prijevare i kontrola uspostavljenih radi sprječavanja i otkrivanja. Vrsta, opseg i učestalost menadžmentovih procjena takvih rizika i kontrola može varirati od subjekta do subjekta. U nekim subjektima, menadžment radi detaljne procjene na godišnjoj osnovi ili kao dio kontinuiranog monitoringa. U ostalim subjektima, menadžmentova procjena može biti manje strukturirana i manje učestala. Vrsta, opseg i učestalost menadžmentovih procjena relevantni su za revizorovo razumijevanje subjektovog kontrolnog okruženja. Na primjer, činjenica da menadžment nije napravio procjenu rizika prijevare može u određenim okolnostima biti indikativna za nedostatak važnosti koju menadžment pridaje internim kontrolama.

Razmatranja specifična za manje subjekte

A14. U nekim subjektima, posebno manjim subjektima, fokus menadžmentove procjene može biti na rizicima prijevare zaposlenika ili neovlaštenom prisvajanju imovine.

Menadžmentov proces identificiranja i reakcija na rizike prijevare (Vidjeti točku 18(b))

A15. U slučaju subjekata s više lokacija, menadžmentov proces može uključiti različite razine monitoringa operativnih lokacija ili poslovnih segmenata. Menadžment također može identificirati posebne operativne lokacije ili poslovne segmente za koje je vjerojatnije postojanje rizika prijevare.

Upiti menadžmentu i ostalima unutar subjekta (Vidjeti točku 19)

A16. Revizorovi upiti menadžmentu mogu pružiti korisne informacije o rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima koji proizlaze iz prijevare od strane djelatnika. Međutim, nije vjerojatno da će takvi upiti pružiti korisne informacije o rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima koji su posljedica menadžmentovih prijevare. Postavljanje upita ostalima unutar subjekta može pružiti pojedincima priliku da otkriju informaciju revizoru o kojoj se inače ne bi komuniciralo.

A17. Primjeri ostalih unutar subjekta kojima revizor može uputiti upite o postojanju ili sumnji na prijevare:

- operativno osoblje koje nije direktno uključeno u proces financijskog izvještavanja;
- djelatnici različitih razina autoriteta;
- djelatnici uključeni u iniciranje, procesiranje i evidentiranje kompleksnih ili neuobičajenih transakcija i oni djelatnici koji nadziru ili obavljaju monitoring nad takvim djelatnicima;
- interni pravni savjetnici;
- glavni referent za etiku ili ekvivalentna osoba; i
- osoba ili osobe zadužene za razrješavanje navoda o prijevarama.

A18. Menadžment je često u najboljoj poziciji počiniti prijevare. Posljedično, kad se ocjenjuju odgovori menadžmenta na upite sa stavom profesionalnog skepticizma, revizor može prosuditi je li potrebno potvrditi odgovore s drugim informacijama.

Upiti internoj reviziji (Vidjeti točku 20)

A19. MRevs 315 (izmijenjen) i MRevS 610 (izmijenjen 2013.) uspostavljaju zahtjeve i pružaju smjernice koje su relevantne za revizije subjekata koji imaju funkciju interne revizije.¹⁴⁴ U izvršavanju zahtjeva tih MRevs-ova u kontekstu prijevare, revizor može postaviti upite o specifičnim aktivnostima interne revizije, uključujući primjerice:

- obavljene postupke, ako postoje, od strane funkcije interne revizije tijekom godine radi otkrivanja prijevare; i
- je li menadžment zadovoljavajuće reagirao na bilo koji nalaz koji je rezultirao iz takvih postupaka.

Stjecanje razumijevanja nadzora provedenog od strane onih koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti točku 21)

A20. Oni koji su zaduženi za upravljanje subjektom imaju nadzorne odgovornosti za sustav monitoringa rizika, financijskih kontrola i postupanja u skladu sa zakonom. U mnogim su zemljama, prakse korporativnog upravljanja razvijene i oni koji su zaduženi za upravljanje igraju aktivnu ulogu u nadzoru subjektovih procjena rizika prijevare i relevantnih internih kontrola. Budući da odgovornosti onih koji su zaduženi za upravljanje i menadžmenta mogu varirati ovisno o subjektu i zemlji, važno je da revizor razumije nadzor proveden od strane primjerenih pojedinaca.¹⁴⁵

A21. Razumijevanje nadzora provedenog od strane onih koji su zaduženi za upravljanje može pružiti uvid o podložnosti subjekta prijevare od strane menadžmenta, o adekvatnosti internih kontrola nad rizicima prijevare, i o kompetencijama i integritetu menadžmenta. Revizor može steći ovo razumijevanje na mnogo načina, kao što je prisustvovanje sastancima gdje se takve diskusije održavaju, iz zapisnika s takvih sastanaka ili postavljanjem upita onima koji su zaduženi za upravljanje.

Razmatranja specifična za manje subjekte

A22. U nekim slučajevima, svi oni koji su zaduženi za upravljanje uključeni su u upravljanje subjektom. To može biti slučaj u manjim subjektima gdje jedan vlasnik upravlja subjektom i nitko drugi nema upravljačku ulogu. U takvim slučajevima, obično nema aktivnosti od strane revizora budući da nema nadzora odvojenog od menadžmenta.

¹⁴⁴ MRevS 315 (izmijenjen), točke 6(a) i 23; MRevS 610 (izmijenjen 2013.), *Korištenje radom internih revizora*.

¹⁴⁵ MRevS 260 (izmijenjen), točke A1-A8 navode s kim revizor komunicira kad upravljačka struktura subjekta nije dobro definirana.

Razmatranje ostalih informacija (Vidjeti točku 24)

A23. Povrh informacija dobivenih analitičkim postupcima, ostale informacije o subjektu i njegovom okruženju mogu biti korisne za identificiranje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare. Diskusija između članova tima može pružiti informacije koje su korisne za identificiranje takvih rizika. Nadalje, informacije dobivene revizorovim postupcima pribavljanja klijenta i nastavljanja te iskustvo stečeno u ostalim angažmanima obavljenim za subjekt, na primjer, uvid u financijskih informacija za međurazdoblja, mogu biti relevantni u identificiranju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare.

Ocjena čimbenika rizika prijevare (Vidjeti točku 25)

A24. Činjenica da je prijevare obično skrivena čini je vrlo teškom za otkrivanje. Međutim, revizor može identificirati događaje ili uvjete koji ukazuju na poticaj ili pritisak za počinjenje prijevare ili pružaju priliku za počinjenje prijevare (čimbenici rizika prijevare). Primjerice:

- potreba ispunjavanja očekivanja trećih strana o pribavljanju dodatnog financiranja vlasničkim instrumentima može stvoriti pritisak za počinjenje prijevare,
- postojanje značajnih bonusa, ako su postavljeni nerealni ciljevi vezani za profit, može kreirati inicijativu za počinjenje prijevare; i
- kontrolno okruženje koje nije učinkovito može kreirati priliku za počinjenje prijevare.

A25. Čimbenici rizika prijevare ne mogu biti lako rangirani po važnosti. Značajnost čimbenika rizika prijevare široko varira. Neki od tih čimbenika bit će prisutni u subjektima gdje specifični uvjeti ne predstavljaju rizike značajnih pogrešnih prikazivanja. Posljedično tome, određivanje je li čimbenik rizika prijevare prisutan treba biti razmatrano u ocjeni rizika značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja uslijed prijevare i zahtjeva primjenu profesionalne prosudbe.

A26. Primjeri čimbenika rizika prijevare koji se odnose na prijevareno financijsko izvještavanje i neovlašteno prisvajanje imovine navedeni su u Dodatku 1. Ti ilustrativni čimbenici rizika klasificirani su temeljem tri uvjeta koja su općenito prisutna kad postoji prijevare:

- poticaj ili pritisak za počinjenje prijevare;
- uočena prilika za počinjenje prijevare; i
- mogućnost racionaliziranja prijevarenih aktivnosti.

Čimbenici rizika, koji se odražavaju u stavu koji dopušta racionalizaciju prijevarenih aktivnosti, možda neće biti opaženi od strane revizora. Međutim, revizor može postati svjestan postojanja takve informacije. Iako čimbenici rizika prijevare opisani u Dodatku 1 pokrivaju širok spektar situacija s kojima se revizor može suočiti, to su samo primjeri te mogu postojati i drugi čimbenici.

A27. Veličina, kompleksnost i karakteristike vlasništva subjekta mogu imati značajan utjecaj na razmatranje čimbenika rizika prijevare. Na primjer, u slučaju velikih subjekata mogu postojati čimbenici koji općenito ograničavaju nepravilno postupanje od strane menadžmenta, kao što su:

- učinkovit nadzor od strane onih koji su zaduženi za upravljanje;
- učinkovita funkcija interne revizije; i
- postojanje i obavljanje pisanog kodeksa ponašanja.

Nadalje, čimbenici rizika prijevare razmatrani sa stanovišta operativne razine poslovnog segmenta mogu pružiti različite uvide kad se uspoređuju s onima razmatranim na razini cijelog subjekta.

Razmatranja specifična za manje subjekte

A28. U slučaju malog subjekta, neka ili sva razmatranja mogu biti neprimjenjiva ili manje relevantna. Na primjer, manji subjekt možda nema pisani kodeks ponašanja, ali umjesto toga može imati razvijenu kulturu koja naglašava važnosti integriteta i etičnog ponašanja kroz usmenu komunikaciju i primjerom menadžmenta. Dominacija menadžmentom od strane jednog pojedinca u malom subjektu općenito sama po sebi ne upućuje na propust menadžmenta u demonstriranju i komuniciranju primjerenog stava o internim kontrolama i procesu financijskog izvještavanja. U nekim subjektima potreba za autorizacijom od strane menadžmenta može kompenzirati inače slabe kontrole i smanjiti rizik prijevare djelatnika. Međutim, dominacija menadžmentom od strane jednog pojedinca može biti potencijalna slabost budući da postoji prilika za menadžmentovo zaobilaženje kontrola.

Identificiranje i procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare*Rizici prijevare u priznavanju prihoda (Vidjeti točku 27)*

A29. Značajno pogrešno prikazivanje zbog prijevarenog financijskog izvještavanja koje se odnosi na priznavanje prihoda često rezultira precijenjenim prihodima kroz, na primjer, prerano priznavanje prihoda ili evidentiranje fiktivnih prihoda. To također može biti posljedica podcjenjivanja prihoda kroz, na primjer, neprimjereno pomicanje prihoda na kasnije razdoblje.

A30. Rizici prijevare u priznavanju prihoda mogu biti veći u nekim subjektima nego u drugima. Na primjer, može postojati pritisak ili poticaj na menadžment da počinji prijevareno financijsko izvještavanje kroz neprimjereno priznavanje prihoda u slučaju uvrštenog subjekta kad je, primjerice, uspješnost mjerena temeljem godišnjeg porasta prihoda ili profita. Slično, na primjer, mogu postojati veći rizici prijevare u priznavanju prihoda u slučaju subjekata koji generiraju značajan dio prihoda kroz prodaju u gotovini.

A31. Pretpostavka da postoje rizici prijevare u priznavanju prihoda može se opovrgnuti. Na primjer, revizor može zaključiti da nema rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare koji se odnose na priznavanje prihoda u slučajevima gdje postoji jedna vrsta jednostavnih transakcija prihoda, primjerice prihod od najma jedne nekretnine.

Identificiranje i ocjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare i razumijevanje subjektivih povezanih kontrola (Vidjeti točku 28)

A32. Menadžment može donositi prosudbe o vrstama i opsegu kontrola koje odluči implementirati te vrstama i opsegu rizika koje odluči prihvatiti.¹⁴⁶ U odlučivanju koje kontrole implementirati radi sprečavanja i otkrivanja prijevare, menadžment razmatra rizike da financijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani kao rezultat prijevare. Kao dio ovih razmatranja, menadžment može zaključiti da implementiranje i održavanje pojedine kontrole nije troškovno učinkovito u odnosu na smanjenje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare koje bi se ostvarilo.

¹⁴⁶ MRevS 315 (izmijenjen), točka A56.

A33. Stoga je važno da revizor stekne razumijevanje kontrola koje je menadžment oblikovao, implementirao i održava radi sprječavanja i otkrivanja prijevare. Čineći to, revizor može saznati, na primjer da je menadžment namjerno izabrao prihvaćanje rizika povezanih s nedostatkom podjele dužnosti. Informacije dobivene stjecanjem razumijevanja također mogu biti korisne u identificiranju čimbenika rizika prijevare koji mogu utjecati na revizorovu procjenu rizika da financijski izvještaji mogu sadržati značajna pogrešna prikazivanja uslijed prijevare.

Reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare

Sveobuhvatne reakcije (Vidjeti točku 29)

A34. Određivanje sveobuhvatnih reakcija kojima se razrješuju procijenjeni rizici značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare općenito uključuju razmatranja o tome kako sveukupno obavljanje revizije može odraziti povećani profesionalni skepticizam, na primjer kroz:

- povećanu osjetljivost u izboru vrsta i opsega dokumentacije koja će biti pregledana kao potpora značajnim transakcijama; i
- povećano priznavanje potrebe za potvrđivanjem iz drugog izvora objašnjenja ili izjava menadžmenta o značajnim pitanjima.

To također, uključuje općenita razmatranja povrh određenih postupaka koji su inače planirani; ta razmatranja uključuju pitanja navedena u točki 30, koja su razmatrana u nastavku.

Raspoređivanje i nadziranje osoblja (Vidjeti točku 30(a))

A35. Revizor može reagirati na identificirane rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare kroz, na primjer, raspoređivanjem dodatnih pojedinaca specijaliziranih vještina i znanja, kao što su forenzičari i IT stručnjaci, ili raspoređivanjem više iskusnih pojedinaca u angažman.

A36. Opseg nadzora odražava revizorovu procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare i kompetencije članova tima koji obavljaju posao.

Nepredvidivost u izboru revizijskih postupaka (Vidjeti točku 309(c))

A37. Ugrađivanje elemenata nepredvidivosti u izbor vrste, vremenskog rasporeda i opsega revizijskih postupaka koje je potrebno obaviti važno je budući da pojedinci u subjektu, koji su upoznati s revizijskim postupcima obično obavljanim u reviziji, mogu biti u većoj mogućnosti sakriti prijevarno financijsko izvještavanje. To može biti postignuto, na primjer:

- obavljanjem dokaznih postupaka za izabrana stanja računa i tvrdnje koje se inače ne testiraju zbog njihove značajnosti ili rizika;
- određivanje vremenskog rasporeda revizijskih postupaka drugačije nego što je to očekivano;
- korištenjem različitih metoda uzorkovanja; i
- obavljanjem revizijskih postupaka na različitim lokacijama ili lokacijama na nenajavljenoj osnovi.

Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare na razini tvrdnje (Vidjeti točku 31)

A38. Revizorova reakcija radi razrješavanja procijenjenih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare na razini tvrdnji mogu uključivati mijenjanje vrste, vremenskog rasporeda i opsega revizijskih postupaka na sljedeći način:

- Vrsta revizijskih postupaka koji će se obaviti može biti promijenjena kako bi se pribavio revizijski dokaz koji je više pouzdan i relevantan ili pribavile dodatne potkrepljujuće informacije. To može utjecati i na vrstu revizijskih postupaka koje je potrebno obaviti i njihovu kombinaciju. Na primjer:
 - o fizičko promatranje ili provjeravanje određene imovine mogu postati važnije ili revizor može izabrati tehnike potpomognute računalom radi pribavljanja više dokaza o podacima sadržanim u značajnim računima ili elektroničkim transakcijskim datotekama; i
 - o revizor može oblikovati postupke kako bi pribavio dodatne potkrepljujuće informacije. Na primjer, ako revizor utvrdi da je menadžment pod pritiskom ispunjenja očekivanja o zaradama, mogu postojati povezani rizici da menadžment napuhuje prodaju ulazeći u ugovore o prodaji koji uključuju uvjete koji onemogućavaju priznavanje prihoda ili fakturiranjem prodaje prije isporuke. U takvim slučajevima, revizor može, na primjer, oblikovati eksterne konfirmacije, ne samo da potvrdi otvorena stanja, nego da potvrdi i detalje ugovora o prodaji, uključujući datum, prava povrata i uvjete isporuke. Povrh toga, revizor može smatrati učinkovitim nadopuniti takve eksterne konfirmacije s upitima nefinancijskom osoblju u subjektu o promjenama prodajnih ugovora i uvjeta isporuke.
 - Vremenski raspored dokaznih postupaka možda treba biti modificiran. Revizor može zaključiti da je obavljanje dokaznih postupaka na kraju ili blizu kraja razdoblja bolja reakcija na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare. Revizor može zaključiti da, s obzirom na procijenjene rizike namjernih pogrešnih prikazivanja ili manipulaciju, revizijski postupci proširenja revizijskih zaključaka od datuma prije kraja razdoblja do kraja razdoblja neće biti učinkoviti. Suprotno tome, iz razloga što namjerna pogrešna prikazivanja – na primjer, pogrešno prikazivanje koje uključuje nepravilno priznavanje prihoda – mogu biti započeta tijekom međurazdoblja, revizor može izabrati primjenu dokaznih postupaka na transakcije nastale ranije ili kroz cijelo izvještajno razdoblje.
 - Opseg primijenjenih postupaka odražava ocjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare. Na primjer, povećane veličine uzorka ili obavljanje analitičkih postupaka na detaljnijoj razini može biti primjereno. Također, tehnike potpomognute računalom mogu omogućiti šire testiranje elektroničkih datoteka transakcija i računa. Takve tehnike mogu se koristiti za izbor uzorka transakcija iz ključnih elektroničkih datoteka, za razvrstavanje transakcija sa specifičnim karakteristikama ili za testiranje cijele populacije umjesto uzorka.
- A39. Ako revizor identificira rizik značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare koji utječe na količine zaliha, ispitivanje subjektive evidencije zaliha može pomoći identificirati lokacije ili stavke koje zahtijevaju posebnu pažnju tijekom ili nakon fizičkog popisa zaliha. Takav pregled može dovesti do odluke o promatranju popisivanja zaliha na određenim lokacijama na nenajavljenoj osnovi ili obavljanju popisivanja zaliha na svim lokacijama na isti datum.
- A40. Revizor može identificirati rizik značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare koji zahvaća više računa i tvrdnji. Oni mogu uključivati vrednovanje imovine, procjene vezane uz transakcije (kao što su stjecanja, restrukturiranja, otuđenja

segmenata poslovanja) i ostale značajne ukalkulirane obveze (kao što su mirovine i ostale obveze za davanja nakon zaposlenja ili obveze za održavanje okoliša). Rizik se također može odnositi na značajne promjene u pretpostavkama koje se odnose na ponavljajuće procjene. Informacije pribavljene kroz stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja mogu pomoći revizoru u procjeni razumnosti takvih procjena menadžmenta i polaznih prosudbi i pretpostavki. Retroaktivni pregled sličnih procjena i pretpostavki menadžmenta primijenjeni u prethodnim razdobljima mogu također pružiti uvid o razumnosti prosudbi i pretpostavki koje potkrepljuju procjene menadžmenta.

- A41. Primjeri mogućih revizijskih postupaka kao reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevара, uključujući one koji ilustriraju ugrađivanje elementa nepredvidivosti, prikazani su u Dodatku 2. Dodatak uključuje primjere reakcija na revizorovu procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja koji su posljedica prijevarnog financijskog izvještavanja, uključujući prijevarno financijsko izvještavanje zbog pogrešnog priznavanja prihoda i neovlaštenog prisyvajanja imovine.

Revizijski postupci kao reakcija na rizike povezane s menadžmentovim zaobilazanjem kontrola

Knjiženja u dnevnik i druga usklađivanja (Vidjeti točku 33(a))

- A42. Značajna pogrešna prikazivanja financijskih izvještaja uslijed prijevара često uključuju manipulaciju procesom financijskog izvještavanja provođenjem neprimjerenih ili neautoriziranih knjiženja. To može nastati kroz godinu ili na kraju razdoblja ili kad menadžment radi usklađivanja iznosa objavljenih u financijskim izvještajima koje nisu proknjižene u dnevniku, kao što su konsolidacijska usklađenja i reklasifikacije.
- A43. Nadalje, revizorovo razmatranje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja povezanih s neprimjerenim zaobilazanjem kontrola nad knjiženjima u dnevnik važno je budući da automatizirani procesi i kontrole mogu smanjiti rizik nenamjernih pogrešaka ali ne sprečavaju rizik da pojedinci mogu neprimjerenom zaobići takve automatizirane procese, na primjer, promjenom iznosa koji se automatski prenosi u glavnu knjigu ili sustav financijskog izvještavanja. Nadalje, kad je IT korišten za automatski prijenos informacija, može biti malo ili ništa vidljivog dokaza takvih intervencija unutar informacijskog sustava.
- A44. Kod identificiranja i izbora knjiženja i ostalih usklađenja za testiranje i određivanje primjerene metode ispitivanja podrške izabranim stavkama, relevantna su sljedeća pitanja:
- *Procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevара* – prisutnost čimbenika rizika prijevара i ostalih informacija pribavljenih tijekom revizorove procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevара mogu pomoći revizoru u identificiranju specifičnih klasa knjiženja i ostalih usklađenja za testiranje.
 - *Kontrole koje su implementirane nad knjiženjima u dnevnik i ostalim usklađenjima* – učinkovite kontrole nad pripremanjem i knjiženjem u dnevnik i ostalim usklađenjima mogu smanjiti opseg potrebnih dokaznih postupaka, pod uvjetom da revizor testira operativnu učinkovitost kontrola.
 - *Subjektov proces financijskog izvještavanja i vrste dokaza koji mogu biti pribavljeni* – za mnoge subjekte rutinsko procesiranje transakcija uključuje kombinaciju ručnih i automatiziranih koraka i postupaka. Slično tome, obavljanje

knjiženja u dnevnik i ostalih usklađenja može uključivati ručne i automatizirane postupke i kontrole. Kad se informacijska tehnologija koristi za proces financijskog izvještavanja, knjiženja i ostala usklađenja mogu postojati jedino u elektroničkoj formi.

- *Karakteristike prijevarnih knjiženja u dnevnik ili druga usklađenja* – neprimjereni knjiženja u dnevnik ili druga usklađenja često imaju jedinstvene identificirajuće karakteristike. Te karakteristike mogu uključivati knjiženja (a) po nepovezanim, neuobičajenim, nasumice odabranim računima; (b) provedena od strane pojedinaca koji obično ne provode knjiženja; (c) unesena na kraju razdoblja ili kao knjiženja nakon zatvaranja knjiga koja imaju malo ili nimalo objašnjenja ili opisa; (d) provedena ili prije ili tijekom pripreme financijskih izvještaja koja nemaju broj računa, ili (e) sadrže okrugle brojeve ili brojeve konzistentnog završetka.
 - *Vrsta i kompleksnost računa* – neprimjereni knjiženja u dnevnik ili usklađenja mogu se odnositi na račune koji (a) sadrže transakcije koje su kompleksne ili neuobičajene po vrsti; (b) sadrže značajne procjene i usklađenja na kraju razdoblja; (c) su rezultat pogrešnog prikazivanja u prošlosti; (d) nisu ažurno usklađena ili sadrže neusklađene razlike; (e) sadrže međukompanijske transakcije; ili (f) su na drugi način povezana s identificiranim rizikom značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevара. U revizijama subjekata koji imaju nekoliko lokacija ili komponenti, razmatra se potreba odabira knjiženja u dnevnik za različite lokacije.
 - *Knjiženja u dnevnik ili ostala usklađivanja procesirana izvan normalnog tijeka poslovanja* – nestandardna knjiženja mogu biti predmet iste razine internih kontrola kao ponavljajuća knjiženja kojima se evidentiraju transakcije kao mjesečna prodaja, nabave i gotovinske isplate.
- A45. Revizor koristi profesionalnu prosudbu u određivanju vrste, vremenskog rasporeda i opsega testiranja knjiženja u dnevnik i drugih usklađenja. Međutim, budući da se prijevarena knjiženja i ostala usklađenja često obavljaju na kraju izvještajnog razdoblja, točka 33(a)(ii) zahtjeva od revizora odabir knjiženja u dnevnik i ostalih usklađenja napravljenih u to vrijeme. Nadalje, budući da značajna pogrešna prikazivanja u financijskim izvještajima uslijed prijevара mogu nastati tijekom cijelog razdoblja te mogu uključivati značajne napore u sakrivanju načina na koji je prijevarena počinjena, točka 33(a)(iii) zahtjeva od revizora razmatranje postoji li također potreba testiranja knjiženja u dnevnik i drugih usklađenja tijekom cijelog razdoblja.

Računovodstvene procjene (Vidjeti točku 33(b))

- A46. U pripremi financijskih izvještaja, menadžment je odgovoran za donošenje niza prosudbi ili pretpostavki koje utječu na značajne računovodstvene procjene i za nadziranje razumnosti takvih procjena na kontinuiranoj osnovi. Prijevarno financijsko izvještavanje često je postignuto kroz namjerno pogrešno prikazivanje računovodstvenih procjena. To može biti ostvareno, na primjer, podcjenjivanjem ili precjenjivanjem svih rezervacija ili rezervi na isti način kao što bi bilo radi izravnavanja zarada kroz dva ili više računovodstvena razdoblja, ili da se ostvari ciljana razina zarada s ciljem obmane korisnika financijskih izvještaja utjecanjem na njihovu percepciju o subjektivim rezultatima i profitabilnosti.
- A47. Cilj provođenja retroaktivnog pregleda menadžmentovih prosudbi i pretpostavki, koje se odnose na značajne računovo-

vodstvene procjene reflektirane u financijskim izvještajima prethodne godine, jest određiti postoji li indikacija o mogućoj pristranosti menadžmenta. Nije mu cilj staviti u pitanje revizorove profesionalne prosudbe učinjene u prethodnoj godini koje su bile temeljene na informacijama dostupnim u to vrijeme.

- A48. Retroaktivan pregled također se zahtijeva MRevS-om 540 (izmijenjen)¹⁴⁷. Taj pregled obavlja se kao dio postupka procjene rizika kako bi se pribavile informacije o efikasnosti menadžmentovih ranijih računovodstvenih procjena, revizijskih dokaza o ishodu, ili gdje je primjenjivo, o njihovoj naknadnoj ponovnoj procjeni da pomogne u identificiranju i procjenjivanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja u tekućem razdoblju, i revizijskih dokaza o pitanjima, kao što su neizvjesnost procjene za koju može postojati zahtjev objavljivanja u financijskim izvještajima. Kao praktično pitanje, revizorov pregled menadžmentovih prosudbi i pretpostavki radi otkrivanja pristranosti koje mogu predstavljati rizik značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevара u skladu s ovim MRevS-om može biti obavljen povezano s pregledom zahtijevanim MRevS-om 540 (izmijenjen).

Poslovna opravdanost za značajne transakcije (Vidjeti točku 33(c))

- A49. Indikatori koji mogu sugerirati da su značajne transakcije izvan redovnog tijeka poslovanja subjekta, ili se na drugi način čine neuobičajenima, mogu biti sklopljene s ciljem prijevarnog financijskog izvještavanja ili skrivanja neovlaštenog priskrivanja imovine uključuju:

- forma takvih transakcija čini se prekomjerno složena (na primjer transakcija uključuje više subjekata unutar konsolidirane grupe ili više nepovezanih trećih strana);
- menadžment nije diskutirao vrstu i računovodstvo takvih transakcija s onima koji su zaduženi za upravljanje subjektom i dokumentacija je neadekvatna;
- menadžment stavlja veći naglasak na potrebu za posebnim računovodstvenim tretmanom nego na osnovnu ekonomsku svrhu transakcije;
- transakcije koje uključuju povezane stranke izvan konsolidacije, uključujući subjekte posebne namjene, nisu ispravno pregledane ili odobrene od onih koji su zaduženi za upravljanje subjektom; i
- transakcije uključuju prethodno neidentificirane povezane strane ili strane koje nemaju supstance ili financijsku snagu potkrijepiti transakciju bez podrške subjekta revizije.

Ocjena revizijskih dokaza (Vidjeti točke 35-38)

- A50. MRevS 330 zahtijeva od revizora da, temeljem obavljenih revizijskih postupaka i pribavljenih revizijskih dokaza, ocijeni jesu li procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnji ostale primjerene.¹⁴⁸ Ova je ocjena primarno kvalitativno pitanje bazirano na revizorovoj prosudbi. Takva ocjena može pružiti daljnji uvid o rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevара i o tome postoji li potreba za obavljanjem dodatnih ili drugačijih revizijskih postupaka. Dodatak 3 sadrži primjere okolnosti koje mogu upućivati na mogućnost prijevара.

Analitički postupci obavljeni blizu kraja godine u sveobuhvatnom pregledu financijskih izvještaja (Vidjeti točku 35)

- A51. Određivanje koji posebni trendovi i odnosi mogu ukazati na rizik značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevара zahtijeva profesionalnu prosudbu. Neuobičajeni odnosi koji uključuju prihod na kraju godine osobito su relevantni. Oni mogu uključivati, primjerice, netipično velike iznose prihoda o kojima se izvještavalo u posljednjih nekoliko tjedana izvještajnog razdoblja ili neuobičajene transakcije ili prihod koji nije konzistentan s trendovima u novčanom toku iz poslovanja.

Razmatranje identificiranih pogrešnih prikazivanja (Vidjeti točke 36-38)

- A52. Budući da prijevара uključuje poticaj ili pritisak za počinjenje prijevара, uočenu priliku da se to napravi ili određenu racionalizaciju djela, nije vjerojatno da će slučaj prijevара biti izoliran slučaj. Sukladno tome, pogrešno prikazivanje, kao i brojna pogrešna prikazivanja na određenoj lokaciji čak i gdje kumulativni efekt nije značajan, mogu biti indikator rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevара.
- A53. Posljedice identificiranih prijevара ovise o okolnostima. Na primjer, na drugi način neznčajna prijevара može biti značajna ako uključuje viši menadžment. U tim okolnostima, pouzdanost dokaza koji je prije pribavljen može biti upitna budući da mogu postojati sumnje u potpunost i istinitost danih izjava i u vjerodostojnost računovodstvenih zapisa i dokumentacije. Također može postojati mogućnost dosluha koja uključuje djelatnike, menadžment ili treće strane.
- A54. MRevS 450¹⁴⁹ i MRevS 700 (izmijenjen)¹⁵⁰ uspostavljaju zahtjeve i pružaju smjernice za ocjenjivanje i postupanje s pogrešnim prikazivanjima i učinku na revizorsko mišljenje u revizorskom izvješću.

Revizor nije u mogućnosti nastaviti s angažmanom (Vidjeti točku 39)

- A55. Primjeri izvanrednih okolnosti koje mogu nastati i koje mogu dovesti u pitanje revizorovu mogućnost nastavljanja obavljanja revizije uključuju:
- (a) subjekt ne poduzima primjerene aktivnosti u pogledu prijevара koje revizor smatra potrebnima u okolnostima, čak i kad prijevара nije značajna za financijske izvještaje;
 - (b) revizorovo razmatranje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevара i rezultata revizijskih testova ukazuju na značajan rizik značajnih i prožimajućih prijevара; ili
 - (c) revizor ima značajne dileme o kompetencijama ili integritetu menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje.
- A56. Zbog različitih okolnosti koje mogu nastati, nije moguće definitivno opisati kad je potrebno povući se iz angažmana. Čimbenici koji utječu na revizorov zaključak uključuju posljedice uključivanja člana menadžmenta ili člana onih koji su zaduženi za upravljanje (što može utjecati na pouzdanost izjava menadžmenta) i utjecaj na revizora u pogledu kontinuirane povezanosti sa subjektom.
- A57. U takvim okolnostima, revizor ima profesionalne i pravne odgovornosti i takve odgovornosti mogu varirati između zema-

¹⁴⁷ MRevS 540 (izmijenjen), *Revidiranje računovodstvenih procjena i povezanih objavljivanja*, točka 14.

¹⁴⁸ MRevS 330, točka 25.

¹⁴⁹ MRevS 450, *Ocjenjivanje pogrešnih prikazivanja ustanovljenih tijekom revizije*

¹⁵⁰ MRevS 700 (izmijenjen), *Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima*

lja. U nekim zemljama, na primjer, revizor može biti ovlašten, ili se od njega zahtjeva, da izda izjavu ili izvještaj osobi ili osobama koje su ga imenovala za revizora ili, u nekim slučajevima, regulativnim tijelima. Uzimajući u obzir izvanrednu prirodu okolnosti i potrebu za razmatranjem pravnih zahtjeva, revizor može razmotriti je li primjereno potražiti pravni savjet kad odlučuje o tome treba li se povući iz angažmana i u odlučivanju o poduzimanju primjerenih radnji, uključujući mogućnost izvještavanja dioničara, regulatora i ostalih.¹⁵¹

Razmatranja specifična za subjekte javnog sektora

A58. U mnogim slučajevima u javnom sektoru opcija povlačenja iz angažmana možda neće biti moguća za revizora zbog prirode mandata ili razmatranja javnog interesa.

Pisane izjave (Vidjeti točku 40)

A59. MRevS 580¹⁵² postavlja zahtjeve i pruža smjernice o pribavljanju primjerenih izjava od menadžmenta i gdje je primjenjivo od onih koji su zaduženi za upravljanje tijekom revizije. Povrh priznavanja da je ispunio svoju odgovornost za sastavljanje financijskih izvještaja, važno je da, neovisno o veličini subjekta, menadžment i, gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje potvrde svoju odgovornost za oblikovanje, implementaciju i održavanje internih kontrola za sprječavanje i otkrivanje prijevара.

A60. Zbog prirode prijevара i poteškoća na koje revizori nailaze u detektiranju značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima koja proizlaze iz prijevара, važno je da revizor pribavi pisanu izjavu menadžmenta kojom se potvrđuje da su revizoru objavljeni:

- (a) rezultati menadžmentove procjene rizika da financijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani kao rezultat prijevара; i
- (b) njihovo znanje o postojećim prijevarama, o onima na koje se sumnja ili navodnim prijevarama koje utječu na subjekt.

Komuniciranje s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti točke 41-43)

A61. U nekim zakonodavstvima, zakon ili regulativa mogu ograničavati revizorovo komuniciranje o određenim pitanjima s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje. Zakon ili regulativa mogu posebno zabraniti komuniciranje ili druge radnje, koje mogu naštetiti istrazi odgovarajućeg tijela o stvarnom nezakonitom djelu ili sumnji da je ono počinjeno uključujući i upozoravanje subjekta, na primjer, kad se od revizora zahtijeva da izvijesti o otkrivenoj neusklađenosti sa zakonima i regulativama ili sumnjom da ona postoji odgovarajuće nadležno tijelo prema propisima o sprječavanju pranja novca. U tim okolnostima, pitanja koja sagledava revizor mogu biti vrlo složena i revizor može smatrati primjerenim pribaviti pravni savjet.

Komunikacija s menadžmentom (Vidjeti točku 41)

A62. Kad je revizor pribavio dokaz da prijevара postoji ili može postojati, važno je da se na pitanje skrene pozornost primjerenim razinama menadžmenta što je prije izvedivo. To je primjenjivo čak ako se pitanje smatra beznačajnim (na primjer,

beznačajne prijevare od strane djelatnika na nižoj razini subjektive organizacije). Određivanje razine menadžmenta koja je primjerena pitanje je profesionalne prosudbe i na nju utječu čimbenici kao što su vjerojatnost dosluha i vrsta i jačina prijevара na koju se sumnja. Obično je primjerena razina menadžmenta barem jedna razina više od osoba za koje se čini da su uključene u prijevarama na koju se sumnja.

Komunikacija s onima koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti točku 42)

A63. Revizorova komunikacija s onima koji su zaduženi za upravljanje može biti usmena ili pismena. MRevS 260 (izmijenjen) navodi čimbenike koje revizor razmatra u određivanju hoće li komunicirati usmeno ili pismeno.¹⁵³ Zbog prirode i osjetljivosti prijevара koje uključuju viši menadžment, ili prijevара koje rezultiraju značajnim pogrešnim prikazivanjima u financijskim izvještajima, revizor pravodobno izvješćuje o tim pitanjima i razmatra je li također potrebno o istim pitanjima izvijestiti u pisanom obliku.

A64. U nekim slučajevima, revizor može smatrati primjerenim komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje kad postane svjestan prijevара koje uključuju djelatnike osim menadžmenta te koje ne rezultiraju značajnim pogrešnim prikazivanjem. Slično tome, oni koji su zaduženi za upravljanje mogu htjeti biti informirani o takvim okolnostima. Proces komunikacije je olakšan ako se revizor i oni koji su zaduženi za upravljanje dogovore u ranoj fazi revizije o vrstama i opsegu revizorove komunikacije u tom pogledu.

A65. U izuzetnim okolnostima gdje revizor ima dileme o integritetu ili čestitosti menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje, revizor može razmotriti je li primjereno dobiti pravni savjet kako bi mu pomogao u određivanju primjerenog pravca djelovanja.

Ostala pitanja koja se odnose na prijevarama (Vidjeti točku 43)

A66. Ostala pitanja koja se odnose na prijevarama o kojima treba razgovarati s onima koji su zaduženi za upravljanje subjektom mogu uključivati, na primjer:

- pitanja o vrstama, opsegu i učestalosti menadžmentovih procjena kontrola uspostavljenih za sprječavanje i otkrivanje prijevара i rizika da financijski izvještaji mogu biti pogrešno prikazani;
- propust menadžmenta da primjereno adresira prepoznate značajne nedostatke u internim kontrolama, ili da primjereno reagira na identificirane prijevare;
- revizorovu ocjenu subjektovog kontrolnog okruženja, uključujući pitanja o kompetencijama i integritetu menadžmenta;
- aktivnosti menadžmenta koje mogu biti indikacija prijevarnog financijskog izvještavanja, kao što je menadžmentov odabir i primjena računovodstvenih politika koje mogu biti indikator napora menadžmenta u svrhu upravljanja zaradama s ciljem obmane korisnika financijskih izvještaja utječući na njihovu percepciju o subjektivim rezultatima i profitabilnosti; i
- pitanja o adekvatnosti i potpunosti autorizacije transakcija za koje se čini da su izvan redovnog tijeka poslovanja.

¹⁵¹ IESBA Kodeks etike za profesionalne računovođe daje smjernice o komuniciranju s revizorom koji zamjenjuje postojećeg revizora.

¹⁵² MRevS 580, *Pisane izjave*

¹⁵³ MRevS 260, točka A38.

Izješćivanje primjerenog nadležnog tijela izvan subjekta o prijevarama (Vidjeti točku 44)

A67. MRevS 250¹⁵⁴ (izmijenjen) pruža daljnje upute u vezi s revizorovim odlučivanjem o tome je li izješćivanje primjerenog nadležnog tijela izvan subjekta o otkrivenoj neusklađenosti sa zakonima ili regulativama ili sumnji da ona postoji potrebno ili primjereno u danim okolnostima, uključujući i za razmatranje revizorove dužnosti čuvanja povjerljivosti.

A68. Odlučivanje zahtijevano točkom 44 može uključivati složena razmatranja i profesionalne prosudbe. U skladu s tim, revizor može razmotriti da se interno posavjetuje (npr. unutar društva ili mreže) ili na povjerljivoj osnovi s regulatorom ili profesionalnim tijelom (osim ako je to zabranjeno zakonom ili regulativom ili bi predstavljalo kršenje dužnosti čuvanja povjerljivosti). Revizor može također razmotriti dobivanje pravnog savjeta da bi shvatio opcije koje ima i profesionalne ili pravne posljedice poduzimanja bilo kojeg određenog pravca djelovanja.

Razmatranja specifična za subjekte javnog sektora

A69. U javnom sektoru, zahtjevi za izvještavanjem o prijevarama, o tome je li otkrivena ili nije tijekom procesa revizije, mogu biti predmetom posebnih odredbi revizijskog mandata ili odgovarajuće legislative ili regulative.

Dodatak 1

(Vidjeti točku A26)

Primjeri čimbenika rizika prijevere

Čimbenici rizika prijevere navedeni u ovom Dodatku primjeri su čimbenika s kojima se revizori mogu susresti u širokom spektru situacija. Odvojeno su navedeni primjeri koji se odnose na dvije vrste prijevera relevantnih za revizorovo razmatranje – prijeverno financijsko izvještavanje i neovlašteno prisvajanje imovine. Za svaku od ovih vrsta prijevera, čimbenici rizika su dalje klasificirani temeljem tri uvjeta općenito prisutna kod nastanka značajnih pogrešaka zbog prijevera, a to su: (a) poticaji/pritisci, (b) prilike, (c) stavovi/racionalizacija. Iako čimbenici rizika pokrivaju širok spektar situacija, oni su samo primjeri; i posljedično tome, revizor može identificirati dodatne ili drugačije čimbenike rizika. Nisu svi ovi primjeri relevantni u svim okolnostima te neki mogu biti od veće ili manje važnosti u subjektima različite veličine ili različitim karakteristikama vlasništva ili okolnosti. Također, redoslijedom primjera čimbenika rizika nije bilo namjeravano odraziti njihovu relativnu važnost ili učestalost pojavljivanja.

Čimbenici rizika prijevere vezani uz pogrešna prikazivanja nastala prijevernim financijskim izvještavanjem

U nastavku su primjeri čimbenika rizika vezanih uz pogrešna prikazivanja nastala prijevernim financijskim izvještavanjem.

Poticaji/pritisci

Financijska stabilnost ili profitabilnost ugrožena je ekonomskim, industrijskim ili poslovnim uvjetima subjekta, kao što su (ili na što upućuje):

- visok stupanj konkurencije ili zasićenosti tržišta, popraćen padajućim maržama;
- visoka osjetljivost na brze promjene, kao što su promjene tehnologije, zastarjelost proizvoda ili kamatne stope;

- značajan pad u potražnji kupaca i povećanje propadanja poslovanja u industriji ili cjelokupnoj ekonomiji;
- operativni gubici koji prijetnje od bankrota, likvidacije ili neprijateljskog preuzimanja čine neizbježnima;
- ponavljajući negativni novčani tokovi iz poslovanja ili nemoćnost generiranja novčanih tokova iz poslovanja dok se iz vještava o zaradama i rastu zarada;
- brzo povećanje profitabilnosti ili neuobičajena profitabilnost pogotovo u usporedbi s ostalim društvima u istoj industriji; i
- novi računovodstveni, zakonski ili regulativni zahtjevi.

Pretjerani pritisak postoji za menadžment da ispuni zahtjeve ili očekivanja trećih strana zbog sljedećeg:

- očekivanja o profitabilnosti, ili razinama trendova, investicijskih analitičara, institucionalnih investitora, značajnih kreditora ili ostalih vanjskih strana (pogotovo očekivanja koja su neopravdano agresivna ili nerealna) uključujući očekivanja kreirana od strane menadžmenta u, primjerice, preoptimističnim novinskim objavama ili porukama u godišnjem izvješću;
- potreba pribavljanja dodatnog dužničkog ili vlasničkog financiranja kako bi ostao konkurentnim, uključujući financiranje značajnih troškova istraživanja i razvoja ili kapitalnih ulaganja;
- granične mogućnosti ispunjavanja burzovnih zahtjeva za uvrštena izdanja ili povrata duga ili zahtjeva ostalih uvjeta iz ugovora o dužničkim instrumentima (engl. *debt covenants*); i
- percipirani ili stvarni negativni učinci izvještavanja o slabim financijskim rezultatima značajnih otvorenih transakcija, kao što su poslovne kombinacije ili dodjela ugovora.

Dostupne informacije ukazuju da je osobna financijska situacija menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje ugrožena financijskim poslovanjem subjekta zbog:

- značajnog financijskog interesa u subjektu;
- značajnih udjela njihovih kompenzacija (na primjer, bonusa, opcija na dionice i earn-out aranžmana) koji ovise o ostvarenju agresivnih ciljeva koji se odnose na cijene dionica, operativne rezultate, financijske pozicije ili novčani tok¹⁵⁵; i
- osobne garancije za dugovanja subjekta.

Postoji prekomjeran pritisak na menadžment ili operativno osoblje za ispunjavanjem financijskih ciljeva postavljenih od strane onih koji su zaduženi za upravljanje, uključujući poticaje za ostvarenje ciljeva prodaje ili profitabilnosti.

Prilike

Vrsta industrije ili poslovanja subjekta pruža prilike za prijeverno izvještavanje koje može proizaći iz:

- značajnih transakcija s povezanim osobama koje ne proizlaze iz redovnog poslovanja ili s povezanim subjektima koji nisu revidirani ili su revidirani od strane drugog društva;
- snažne financijske prisutnosti ili mogućnosti dominiranja određenim industrijskim sektorom koji omogućava subjektu diktiranje odredbi ili zahtjeva dobavljačima ili kupcima što može rezultirati neprimjerenim ili netržišnim transakcijama;
- imovine, obveza, prihoda ili rashoda baziranih na značajnim procjenama koje uključuju subjektivne procjene ili neizvjesnosti koje je teško potkrijepiti drugim izvorom;

¹⁵⁴ MRevS 250 (Izmijenjen), *Razmatranje zakona i regulativa u reviziji financijskih izvještaja*, točke A28–A34.

¹⁵⁵ Upravljanje planovima poticaja može biti ovisno o ostvarenju ciljeva koji se odnose na određene račune ili odabrane aktivnosti subjekta, iako povezani računi ili aktivnosti možda nisu značajni za subjekt kao cjelinu.

- značajnih, neuobičajenih ili visoko kompleksnih transakcija, posebno onih blizu kraja razdoblja koje nameću pitanja »biti nad formom«;
- značajnih poslovanja lociranih ili obavljanih preko međunarodnih granica u zakonodavstvima gdje postoje drugačija poslovna okruženja i kulture;
- korištenja poslovnih posrednika za koje se čini da nemaju jasne poslovne opravdanosti; i
- značajnih bankovnih računa ili poslovanja ovisnog društva ili podružnice u zakonodavstvima poreznih oaza za koje se čini da nemaju jasne poslovne opravdanosti.

Monitoring nad menadžmentom nije efikasan zbog sljedećeg:

- dominacije menadžmentom od strane jedne osobe ili manje grupe (u poslovanju kojim ne upravlja vlasnik) bez kompenzirajućih kontrola; i
- nadziranje od strane onih koji su zaduženi za upravljanje nad procesom financijskog izvještavanja i internih kontrola nije efikasno.

Postoje kompleksne ili nestabilne organizacijske strukture, što je evidentno iz sljedećeg:

- poteškoća u određivanju organizacije ili pojedinaca koji imaju kontrolni interes u subjektu;
- prekomjerno kompleksne organizacijske strukture koje uključuje pravne subjekte ili menadžerske linije autoriteta; i
- visokog odljeva višeg menadžmenta, pravnih savjetnika ili onih koji su zaduženi za upravljanje.

Komponente internih kontrola koje su manjkave kao rezultat sljedećeg:

- neadekvatnog monitoringa kontrola, uključujući automatizirane kontrole i kontrole nad financijskim izvještavanjem za međurazdoblja (gdje je eksterno izvještavanje zahtijevano);
- visoke stope fluktuacije djelatnika ili zapošljavanja osoblja u računovodstvu, IT ili službi interne revizije koje nije učinkovito; i
- računovodstveni i IT sustavi nisu učinkoviti, uključujući situacije koje uključuju značajne nedostatke u internim kontrolama.

Stavovi/racionalizacije

- komunikacija, implementacija, podrška, ili nametanje subjektivih vrijednosti ili etičkih standarda od strane menadžmenta ili komunikacija neprimjerenih vrijednosti ili etičkih standarda, koji nisu učinkoviti;
- pretjerano sudjelovanje nefinancijskog menadžmenta ili njegova preokupacija izborom računovodstvenih politika ili određivanjem značajnih procjena;
- poznata povijest kršenja zakona o vrijednosnicama ili ostalih zakona i regulative, ili sudski sporovi protiv subjekta, njegovog višeg menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje zbog prijevара ili kršenja zakona i regulative;
- pretjeran interes menadžmenta u održavanju ili povećanju cijena subjektivih dionica ili trenda zarada;
- praksa menadžmentovog obvezivanja analitičarima, kreditorima i ostalim trećim strankama na ostvarivanje agresivnih ili nerealističnih prognoza;
- menadžment je propustio ažurno popraviti poznate značajne nedostatke u internim kontrolama;

- interes menadžmenta u korištenju neprimjerenih sredstava kako bi se minimalizirale izvještene zarade zbog poreznih uvjetovanih razloga;
- nizak moral među višim menadžmentom;
- vlasnik – menadžer ne radi razliku između osobnih i poslovnih transakcija;
- neslaganje između dioničara u subjektu s malim brojem značajnih dioničara;
- ponavljajući pokušaji menadžmenta da opravda marginalno ili neprimjereni računovodstvo temeljem značajnosti; i
- odnos između menadžmenta i trenutnog ili prethodnog revizora je napet, što se vidi iz sljedećeg:
 - o čestih neslaganja s trenutnim ili prethodnim revizorom o računovodstvu, reviziji ili izvještajnim pitanjima;
 - o nerazumnih zahtjeva revizoru, kao što je nerealna vremenska ograničenja o završetku revizije ili izdavanju revizorskog izvješća;
 - o restrikcija revizoru koje neprimjereni ograničavaju pristup ljudima ili informacijama ili mogućnost efektivnog komuniciranja s onima koji su zaduženi za upravljanje; i
 - o dominantnog ponašanja menadžmenta u odnosu s revizorom, pogotovo kad uključuje pokušaje utjecanja na opseg revizorovog posla ili izbor ili nastavak osoblja dodijeljenog ili konzultiranog o revizijskom angažmanu.

Čimbenici rizika koji proizlaze iz pogrešnog prikazivanja kao rezultat neovlaštenog prisvajanja imovine

Čimbenici rizika koji se odnose na pogrešna prikazivanja temeljem neovlaštenog prisvajanja imovine također se klasificiraju temeljem tri uvjeta općenito prisutna kad postoji prijevara, a to su: poticaji/pritisци, prilike, i stavovi/racionalizacije. Neki od čimbenika rizika koji se odnose na pogrešno prikazivanje zbog prijevarnog financijskog izvještavanja također mogu biti prisutni kad dođe do pogrešnog prikazivanja zbog neovlaštenog prisvajanja imovine. Na primjer, neučinkovit monitoring menadžmenta i nedostaci u internim kontrolama koje nisu učinkovite mogu biti prisutni kad postoji pogrešno prikazivanje zbog prijevarnog financijskog izvještavanja ili neovlaštenog prisvajanja imovine. Sljedeći primjeri čimbenika rizika odnose se na pogrešna prikazivanja temeljem neovlaštenog prisvajanja imovine.

Poticaji/Pritisци

Osobne financijske obveze mogu stvoriti pritisak na menadžment ili djelatnike s pristupom gotovini ili ostaloj imovini koja je pogodna za krađu ili neovlašteno prisvajanje.

Negativni odnosi između subjekta i djelatnika s pristupom gotovini ili ostaloj imovini pogodnoj za krađu mogu motivirati te djelatnike na neovlašteno prisvajanje imovine. Na primjer, negativni odnosi mogu biti kreirani uslijed:

- poznatih ili očekivanih budućih otpuštanja djelatnika;
- nedavne ili očekivane promjene u naknadama djelatnicima ili planovima naknada; i
- unaprijeđenja, naknada ili ostalih nagrada nekonzistentnih s očekivanjima.

Prilike

Određene karakteristike ili okolnosti mogu povećati podložnost imovine za neovlašteno prisvajanje. Na primjer, prilike za neovlašteno prisvajanje imovine povećavaju se gdje je sljedeće:

- velika količina gotovine u blagajni ili koja se procesira;

- stavke zalihe su male po veličini, visoke vrijednosti ili velike potražnje;
- lako zamjenjiva imovina, kao što su obveznice na donosioca, dijamanti ili kompjutorski čipovi; i
- materijalna imovina koja je mala po veličini, unovčiva ili kojoj nedostaje vidljivo obilježje vlasništva.

Neadekvatne interne kontrole nad imovinom mogu povećati pogodnost za neovlašteno prisvajanje te imovine. Na primjer, neovlašteno prisvajanje imovine može nastati zbog sljedećeg:

- neadekvatne segregacije dužnosti ili neovisnih provjera;
- neadekvatnog nadzora troškova od strane višeg menadžmenta, kao što su putni troškovi i ostale nadoknade;
- neadekvatnog nadzora od strane menadžmenta nad djelatnicima zaduženim za imovinu, na primjer nadzora ili nadgledanja udaljenih lokacija;
- neadekvatnog pregleda prijave za posao djelatnika koji imaju pristup imovini;
- neadekvatnog vođenja evidencija imovine;
- neadekvatnog sustava autorizacije i odobravanja transakcija (na primjer, kod nabave);
- neadekvatnog fizičkog čuvanja gotovine, ulaganja, zaliha ili materijalne imovine;
- izostanak potpunog i pravovremenog usklađivanja imovine;
- nepostojanje pravovremene i primjerene dokumentacije transakcije, na primjer storna povrata kupljene robe;
- izostanak obveznih godišnjih odmora djelatnika koji provode ključne kontrolne funkcije;
- neadekvatnog razumijevanja informacijskih tehnologija od strane menadžmenta, što omogućuje djelatnicima u informacijskim tehnologijama počinjenje neovlaštenog prisvajanja; i
- neadekvatnih kontrola pristupa automatiziranim evidencijama, uključujući kontrole nad pregledom logova sistemskih događaja.

Stavovi/racionalizacije

- zanemarivanje potrebe monitoringa ili smanjivanja rizika povezanih s neovlaštenim prisvajanjem imovine;
- zanemarivanje internih kontrola nad neovlaštenim prisvajanjem imovine kroz zaobilazanje postojećih kontrola ili neotklanjanje poznatih nedostataka u internim kontrolama;
- ponašanje kojim se pokazuje nezadovoljstvo subjektom ili njegovim tretmanom djelatnika;
- promjene u ponašanju ili stilu života koje mogu upućivati da je imovina neovlašteno prisvojena; i
- toleriranje sitnih krađa.

Dodatak 2

(Vidjeti točku A41)

Primjeri mogućih revizijskih postupaka radi razrješenja procijenjenih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevара

U nastavku su primjeri mogućih revizijskih postupaka radi razrješenja procijenjenih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevара koje proizlaze iz prijevarnog financijskog izvještavanja i neovlaštenog prisvajanja imovine. Iako ovi postupci pokrivaju širok spektar situacija, oni su samo primjeri i sukladno tome možda neće biti najprimjereniji ili potrebni u svakoj situaciji. Također, redosljed navedenih postupaka ne pokazuje njihovu relativnu važnost.

Razmatranje na razini tvrdnje

Specifične reakcije na revizorovu procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevара će varirati ovisno o vrstama ili kombinaciji čimbenika rizika prijevara ili identificiranih uvjeta i klasa transakcija, stanja računa, objavljivanja i tvrdnji na koje mogu utjecati.

U nastavku su specifični primjeri reakcija:

- posjet lokacijama ili obavljanje određenih testova na nenačeljenoj osnovi ili kao iznenađenja. Na primjer, promatranje zaliha na lokacijama gdje prisutnost revizora nije najavljena ili inventura gotovine na određeni dan na temelju iznenađenja;
- zahtjev da se zalihe prebrojavaju na kraju godine ili na datum blizu kraja razdoblja kako bi se minimalizirao rizik manipulacije stanjima u razdoblju između datuma završetka inventure i kraja izvještajnog razdoblja;
- mijenjanje revizijskog pristupa u tekućoj godini. Na primjer, kontaktirajući glavne klijente i dobavljače usmeno dodatno uz slanje pisanih potvrđivanja, slanje zahtjeva za potvrđivanjima određenoj osobi unutar organizacije ili traženje više ili različitih informacija;
- obavljanje detaljnog pregleda subjektivih usklađenja na kraju tromjesečja ili kraju godine i istraživanje bilo kojih usklađenja koja se čine neuobičajenima po vrsti ili iznosu;
- za značajne ili neuobičajene transakcije, posebno one koje nastaju na kraju ili blizu kraja godine, istraživanje mogućnosti povezanih stranaka i izvora financijskih resursa koji potvrđuju transakcije;
- obavljanje dokaznih analitičkih postupaka uporabom raščlanjenih podataka. Na primjer usporedba prodaje i rashoda od prodaje po lokacijama, poslovnim linijama ili mjesecima u odnosu na očekivanja razvijena od strane revizora;
- obavljanje intervjuiranja djelatnika koji su uključeni u područja gdje je rizik značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevара identificiran kako bi se pribavili njihovi uvidi o riziku i odgovaraju li, ili na koji način, na taj rizik;
- kad drugi neovisni revizori revidiraju financijske izvještaje jednog ili više ovisnih društava, odjela ili podružnica, potrebno je diskutiranje opsega posla s njima kako bi se reagiralo na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevара koje proizlaze iz transakcija i aktivnosti između tih komponenti;
- ako posao stručnjaka postane osobito značajan u pogledu stavki financijskih izvještaja za koje je procijenjeni rizik pogrešnog prikazivanja uslijed prijevара visok, obavljanje dodatnih postupaka koje se tiču nekih ili svih pretpostavki stručnjaka, metoda ili nalaza kako bi se utvrdilo da nalazi nisu slučajno nerazumni, ili angažiranjem drugog stručnjaka za te svrhe;
- obavljanje revizijskih postupaka kako bi se analizirala izabrana početna stanja stavki u bilanci prethodno revidiranih financijskih izvještaja da bi se procijenilo kako su riješena određena pitanja koja uključuju računovodstvene procjene i prosudbe, na primjer rezerviranja za povrate prodaje uz korištenje naknadnog znanja;
- obavljanje postupaka na računima ili ostalim usklađenjima pripremljenim od strane subjekta, uključujući razmatranja usklađenja provedenih u međurazdobljima;
- provođenje tehnika potpomognutih računalom, kao što je pretraživanje podataka radi testiranja anomalija u populaciji;

- testiranje integriteta računalnih evidencija i transakcija; i
- traženje dodatnog revizijskog dokaza iz izvora izvan subjekta koji se revidira.

Specifične reakcije – Pogrešno prikazivanje koje proizlazi iz prijevornog financijskog izvještavanja

Primjeri reakcija na revizorovu procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevornog financijskog izvještavanja su sljedeći:

Priznavanje prihoda

- obavljanje dokaznih analitičkih postupaka upotrebom raščlanjenih podataka, na primjer usporedba prihoda od prodaje po mjesecima i linije proizvoda ili poslovnog segmenta tijekom tekućeg izvještajnog razdoblja s usporedivim prethodnim razdobljima. Tehnike potpomognute računalom mogu biti korisne za identificiranje neuobičajenih ili neočekivanih odnosa prihoda ili transakcija;
- potvrđivanje s kupcima određenih relevantnih uvjeta ugovora i nepostojanja dodatnog ugovora jer takvi uvjeti ili ugovora imaju učinak na primjereno računovodstvo i osnove za rabate ili razdoblje na koje se odnose koje su često loše dokumentirane. Na primjer, kriteriji za prihvaćanje, uvjeti isporuke i plaćanja, izostanak budućih ili kontinuiranih obveza prema dobavljačima, prava na povrat proizvoda, garantirani iznosi ponovne prodaje, rezerviranja za otkazivanje ili povrat novca često su relevantni u ovim okolnostima;
- ispitivanje prodajnog i marketinškog osoblja subjekta ili internog pravnog savjetnika o prodajama ili isporukama pred kraj razdoblja i njihovo znanje nekih neuobičajenih uvjeta povezanih s tim transakcijama;
- fizička prisutnost na jednoj ili više lokacija na kraju godine kako bi se promatrala otprema robe ili pripremanje za otpremu (ili povrata koji čekaju procesiranje) i obavljanje ostalih primjerenih postupaka razgraničenja prodaje i zaliha (engl. *Cutoff*); i
- za one situacije za koje se transakcije prihoda elektronski iniciraju, procesiraju i evidentiraju, testiranje kontrola kako bi se utvrdilo pružaju li kontrole osiguranje da su evidentirane transakcije prihoda nastale i da su ispravno evidentirane.

Količine zaliha

- pregled subjektovih evidencija zaliha kako bi se prepoznale lokacije ili stavke koje zahtijevaju specifičnu pažnju tijekom ili nakon fizičkog popisa;
- promatranje popisa zaliha na određenim lokacijama na nenačeljenoj osnovi ili obavljanje popisa zaliha na svim lokacijama na isti datum;
- obavljanje popisa zaliha na kraju ili blizu kraja izvještajnog razdoblja kako bi se minimalizirao rizik neprimjerene manipulacije tijekom razdoblja između dana brojanja i kraja izvještajnog razdoblja;
- obavljanje dodatnih postupaka tijekom promatranja brojanja, na primjer, rigorozno pregledavanje sadržaja stvari u kutijama, načina na koji se roba pakira (primjerice, u kutije) ili označava te kvaliteta (čistoća, temperatura ili koncentracija) tekućih supstanci, kao što su parfemi ili specijalne kemikalije. Korištenje rada stručnjaka može biti korisno u ovom slučaju;
- usporedba količina tekućeg razdoblja s prethodnim razdobljima po klasama ili kategorijama zaliha, lokacijama ili ostalim kriterijima, ili uspoređivanje izbrojenih količina s količinama iz evidencija; i
- korištenje tehnika potpomognutih računalom za daljnje testiranje kompiliranja podataka fizičkog popisa zaliha – na primjer, sortiranje po brojevima etiketa ili serijskim brojevima kako bi se testirala mogućnost izostavljanja ili dupliciranja.

Procjene menadžmenta

- korištenje stručnjaka u svrhu razvoja neovisnih procjena za usporedbu s procjenama menadžmenta; i
- proširivanje upita pojedincima izvan menadžmenta i računovodstvenog odjela kako bi se potvrdila sposobnost i namjera menadžmenta da provede planove koji su relevantni za razvoj procjene.

Specifične reakcije – Pogrešno prikazivanje uslijed protupravnog prisvajanja imovine

Različite će okolnosti neophodno diktirati različite reakcije. Obično, revizijska reakcija na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara vezanih uz protupravno prisvajanje imovine biti će usmjerena prema određenim stanjima računa i klasama transakcija. Iako u tim okolnostima mogu biti primjenjive neke reakcije revizije navedene u prethodne dvije kategorije, opseg posla povezan je sa specifičnim informacijama o riziku protupravnog prisvajanja koji je identificiran.

Primjeri reakcija na revizorovu procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed protupravnog prisvajanja imovine su sljedeći:

- brojanje gotovine ili vrijednosnica na kraju ili blizu kraja godine;
- potvrđivanje direktno s kupcima prometa po računu (uključujući kreditna pisma i aktivnosti povrata prodaje, kao i datume plaćanja) za razdoblje koje je predmet revizije;
- analiziranje naplata otpisanih računa;
- analiziranje manjkova zaliha po lokacijama i vrsti proizvoda;
- usporedba ključnih pokazatelja zaliha s industrijskim normama;
- pregled potkrjepljujuće dokumentacije za smanjenja u evidencijama zaliha po kontinuiranoj inventuri;
- obavljanje računalne usporedbe liste dobavljača s listom djelatnika kako bi se identificirale iste adrese ili telefonski brojevi;
- obavljanje računalnog pretraživanja podataka o plaćama kako bi se identificirale duplicirane adrese, identifikacije djelatnika ili porezni broj ili broj bankovnog računa;
- pregled mapa osoblja koje sadrže malo ili nimalo dokaza o radu, na primjer, nedostatak ocjene o uspješnosti izvršavanja radnih zadataka;
- analiziranje prodajnog diskonta i povrata za neuobičajene uzorke ili trendove;
- potvrđivanje specifičnih uvjeta ugovora s trećim stranama;
- pribavljanje dokaza da su ugovori izvršavani u skladu s ugovorenim uvjetima;
- pregled ispravnosti velikih i neuobičajenih troškova;
- pregled autorizacije i knjigovodstvene vrijednosti kredita danih višem menadžmentu i povezanim osobama; i
- pregled razine i ispravnosti izvještaja o troškovima koje je podnio viši menadžment.

Dodatak 3

(Vidjeti točku A50)

Primjeri okolnosti koje ukazuju na mogućnost prijave

U nastavku slijede primjeri okolnosti koje mogu ukazati na mogućnost da financijski izvještaji sadržavaju značajna pogrešna prikazivanja kao rezultat prijave.

Nepodudaranja u računovodstvenim evidencijama koja uključuju:

- transakcije koje nisu evidentirane na potpun ili pravodoban način ili su neprimjereno evidentirane u pogledu iznosa, računovodstvenog razdoblja, klasifikacije ili politike subjekta;

- nepotkrijepljena ili neautorizirana stanja ili transakcije;
- usklađenja u zadnji čas koja značajno utječu na financijske rezultate;
- evidencija pristupa djelatnika sustavima i evidencijama nekonzistentna s onom potrebnom za obavljanje njihovih autoriziranih obveza; i
- natuknice ili pritužbe revizoru o navodnim prijevarama;

Konfliktne ili nedostajuće evidencije koje uključuju:

- nedostajući dokumenti;
- dokumenti za koje se čini da su izmijenjeni;
- dostupnost jedino fotokopiranih ili elektronički prenesenih dokumenata kad se očekuje da bi originalni dokumenti trebali postojati;
- značajne neobjašnjene stavke u usklađenjima;
- neuobičajene promjene bilance, ili promjene u trendovima ili značajnim pokazateljima ili odnosima u financijskim izvještajima – na primjer, potraživanja rastu brže nego prihodi;
- nekonzistentni, nejasni ili neuvjerljivi odgovori menadžmenta ili djelatnika, koji proizlaze iz upita ili analitičkih postupaka;
- neuobičajene razlike između evidencija subjekta i odgovora na konfirmacije;
- velik broj potražnih knjiženja i ostalih usklađenja na evidencijama potraživanja;
- neobjašnjene ili neadekvatno objašnjene razlike između analitike potraživanja i kontrolnih konta, ili između izvoda kupaca i analitike potraživanja od kupaca;
- nedostajući ili nepostojeći poništeni čekovi u uvjetima gdje se poništeni čekovi obično vraćaju subjektu zajedno s izvodom banke;
- manjkovi zaliha ili fizičke imovine značajnog iznosa;
- nedostupni ili nedostajući elektronički dokazi, nekonzistentni s praksom ili politikama subjekta o čuvanju evidencija;
- manje odgovora na konfirmacije nego što je očekivano ili veći broj odgovora nego što je očekivano; i
- nemogućnost pripremanja dokaza o razvoju ključnih sustava i testiranja promjena programa i implementacijskih aktivnosti o promjenama sustava tijekom tekuće godine i stavljanju u upotrebu.

Problematici ili neuobičajeni odnosi između revizora i menadžmenta, uključujući:

- odbijanje pristupa evidencijama, prostorijama, određenim djelatnicima, klijentima, dobavljačima ili ostalima od kojih bi mogao biti zatražen revizijski dokaz;
- neprimjeren vremenski pritisak od strane menadžmenta da se riješe kompleksna ili sporna pitanja;
- pritužbe menadžmenta o obavljanju revizije ili zastrašivanje članova tima od strane menadžmenta, osobito u vezi s revizorovim kritičnim procjenama revizijskih dokaza ili rješavanjem potencijalnih neslaganja s menadžmentom;
- neuobičajena kašnjenja subjekta u pružanju traženih informacija;
- nespremnost davanja revizoru pristupa ključnim elektroničkim datotekama za testiranje kroz upotrebu tehnika računalne podrške;

- odbijanje pristupa ključnim IT operativnim djelatnicima i prostorijama, uključujući osoblje za sigurnost, operacije i razvoj sustava;
- nespremnost dodavanja ili mijenjanja objavljivanja u financijskim izvještajima kako bi ih se učinilo kompletnima i razumljivijima; i
- nespremnost pravodobnog rješavanja identificiranih nedostataka u internim kontrolama.

Ostalo

- nespremnost menadžmenta da dopusti revizoru da se osobno nađe s onima koji su zaduženi za upravljanje;
- računovodstvene politike koje su drugačije od industrijskih normi;
- česte promjene računovodstvenih procjena koje ne proizlaze iz promjena okolnosti; i
- toleriranje kršenja subjektovog kodeksa ponašanja.

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 250 (IZMIJENJEN)

RAZMATRANJE ZAKONA I REGULATIVA U REVIZIJI FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

(Stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2017. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ

| | Točka |
|---|-----------|
| Uvod | |
| Područje koje uređuje ovaj MRevS | 1 |
| Učinak zakona i regulativa | 2 |
| Odgovornost za sukladnost sa zakonima i regulativama | 3 – 9 |
| Datum stupanja na snagu | 10 |
| Ciljevi | 11 |
| Definicija | 12 |
| Zahtjevi | |
| Revizorovo razmatranje sukladnosti sa zakonima i regulativama | 13 – 18 |
| Revizijski postupci kad je utvrđena nesukladnost ili sumnja da ona postoji | 19 – 22 |
| Komuniciranje i izvješćivanje o utvrđenoj nesukladnosti ili sumnji da ona postoji | 23 – 29 |
| Dokumentacija | 30 |
| Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima | |
| Odgovornost za sukladnost sa zakonima i regulativama | A1 – A8 |
| Definicija | A9 – A10 |
| Revizorovo razmatranje sukladnosti sa zakonima i regulativama | A11 – A16 |
| Revizijski postupci kad je utvrđena nesukladnost ili sumnja da ona postoji | A17 – A25 |
| Komuniciranje i izvješćivanje o utvrđenoj nesukladnosti ili sumnji da ona postoji | A26 – A34 |
| Dokumentacija | A35 – A36 |

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 250 (izmijenjen), *Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja* treba čitati povezano s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

Uvod

Područje koje uređuje ovaj MRevS

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje revizoru odgovornost za razmatranje zakona i regulativa u reviziji financijskih izvještaja. Ovaj MRevS ne primjenjuje se na ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja u kojima je revizor posebno angažiran radi testiranja i zasebnog izvješćivanja o sukladnosti s određenim zakonima ili regulativama.

Učinak zakona i regulativa

2. Učinak zakona i regulativa na financijske izvještaje značajno se razlikuje od slučaja do slučaja. Oni zakoni i regulative kojima podliježe subjekt tvore zakonski i regulativni okvir. Odredbe nekih zakona ili regulativa imaju izravni učinak na financijske izvještaje tako što određuju iznose ili objavljivanja koja će se iskazati u subjektivim financijskim izvještajima. Drugi zakoni ili regulative su oni u skladu s kojima treba postupiti menadžment ili koji sadrže odredbe prema kojima je subjektu dopušteno voditi poslovanje, ali koji nemaju izravni učinak na subjektive financijske izvještaje. Neki subjekti posluju u strogo propisanim granama djelatnosti (kao što su banke i kemijska industrija). Drugi su samo podložni mnogim zakonima i regulativama koji se općenito odnose na poslovne aspekte poslovanja (kao što su oni koji se odnose na zaštitu na radu, zdravstvenu zaštitu i jednakost u zapošljavanju). Nesukladnost sa zakonima i regulativama može rezultirati s financijskim posljedicama za subjekt, kao što su kazne, sudski sporovi ili druge posljedice koje mogu imati značajan učinak na financijske izvještaje.

Odgovornost za sukladnost sa zakonima i regulativama (Vidjeti točke A1-A8)

3. Odgovornost je menadžmenta, pod nadzorom onih koji su zaduženi za upravljanje, osigurati da se subjektovo poslovanje vodi u skladu s odredbama zakona i regulativa, uključujući sukladnost s odredbama zakona i regulativa koje određuju iznose i objavljivanja prikazana u subjektivim financijskim izvještajima.

Odgovornost revizora

4. Zahtjevi u ovom MRevS-u oblikovani su kako bi pomogli revizoru u identificiranju značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja zbog nesukladnosti sa zakonima i regulativama. Međutim, revizor nije odgovoran za sprječavanje nesukladnosti i ne može se očekivati da će otkriti nesukladnosti sa svim zakonima i regulativama.
5. Revizor je odgovoran za stjecanje razumnog uvjerenja da su financijski izvještaji, promatrani kao cjelina, bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.¹⁵⁶ U obavljanju revizije financijskih izvještaja, revizor vodi računa o primjenjivom zakonskom i regulativnom okviru. Zbog inherentnih ograničenja revizije, postoji neizbježan rizik da ne budu otkrivena neka značajna pogrešna prikazivanja u financijskim izvještajima, iako se revizija primjereno planira i obavlja u skladu s

¹⁵⁶ MRevS 200 *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*, točka 5.

MRevS-ovima.¹⁵⁷ U kontekstu zakona i regulativa, potencijalni su učinci inherentnih ograničenja na revizorovu mogućnost otkrivanja značajnih pogrešnih prikazivanja veći zbog razloga poput sljedećih:

- postoje mnogi zakoni i regulative koji se poglavito odnose na poslovne aspekte subjekta, ali obično nemaju značajan utjecaj na financijske izvještaje i nisu obuhvaćeni informacijskim stavom subjekta relevantnim za financijsko izvješćivanje;
- nesukladnost može uključiti postupanje radi prikrivanja, kao što je zaključivanje tajnih dogovora, falsificiranje, namjerno neevidentiranje transakcija, menadžmentovo zaobilaženje kontrola ili namjerno davanje pogrešnih iskaza revizoru; i
- predstavlja li neka radnja nesukladnost u konačnici je pitanje koje treba riješiti sud ili drugo primjereno pravosuđno tijelo.

Općenito, što se nesukladnost sa zakonima i regulativama više odnosi na poslovne događaje i transakcije koji se obično ne iskazuju u financijskim izvještajima, to je manje vjerojatno da će revizor saznati za nesukladnost ili ju uočiti.

6. Ovaj MRevS razlikuje revizorove odgovornosti u vezi sa sukladnošću s dvjema različitim kategorijama zakona i regulativa, kako slijedi (Vidjeti točke A6, A12-A13):
 - (a) odredbama onih zakona i regulativa za koje je opće prihvaćeno da imaju izravni učinak na određivanje značajnih iznosa i objavljivanja u financijskim izvještajima kao što su porezni i mirovinski zakoni i regulative (Vidjeti točku 14) (Vidjeti točku A12); i
 - (b) ostalim zakonima i regulativama koji nemaju izravni učinak na određivanje iznosa i objavljivanja u financijskim izvještajima, ali s kojima sukladnost može biti od ključnog značaja za operativne aspekte poslovanja, na subjektovu sposobnost nastavljanja svojeg poslovanje ili izbjegavanja značajnih kazni (na primjer, sukladnost s uvjetima dopuštenja za rad, sukladnost s regulativnim zahtjevima solventnosti ili sukladnost s regulativama zaštite okoliša); nesukladnost s takvim zakonima i regulativama može stoga imati značajan učinak na financijske izvještaje. (Vidjeti točku 15.) (Vidjeti točku A13.)
7. U ovom MRevS-u, različiti zahtjevi navedeni su za svaku od prethodnih kategorija zakona i regulativa. Za kategoriju navedenu u točki 6(a), revizorova je odgovornost pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi sa sukladnošću s odredbama tih zakona i regulativa. Za kategoriju navedenu u točki 6(b), revizorova je odgovornost ograničena na poduzimanje određenih revizijskih postupaka kako bi se pomoglo utvrditi nesukladnost s onim zakonima i regulativama koja može imati značajan učinak na financijske izvještaje.
8. Ovim MRevS-om se od revizora zahtijeva opreznost spram mogućnosti da mu ostali revizijski postupci primijenjeni za svrhu formiranja mišljenja o financijskim izvještajima mogu skrenuti pozornost na slučajeve nesukladnosti. Održavanje profesionalnog skepticizma tijekom cijele revizije, kako se zahtijeva MRevS-om 200¹⁵⁸, važno je u tom kontekstu, u opsegu u kojem zakoni i regulativa utječu na subjekt.
9. Revizor može imati dodatne odgovornosti sukladno zakonu, regulativi ili relevantnim etičkim zahtjevima u vezi sa subjektovom nesukladnošću sa zakonima i regulativama, koji se mogu razlikovati ili biti zahtjevniji od ovog MRevS-a, kao što su: (Vidjeti točku A8)

¹⁵⁷ MRevS 200, točke A53-A54.

¹⁵⁸ MRevS 200, točka 15.

- postupanje vezano uz otkrivenu nesukladnost sa zakonima i regulativama ili sumnju da ona postoji, uključujući zahtjeve u vezi s određenim komuniciranjem s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje, procjenjivanje primjerenosti njihovog reagiranja na nesukladnost i određivanje jesu li potrebne daljnje radnje;
- pripočavanje otkrivene nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnje da ona postoji drugim revizorima (na primjer, u reviziji financijskih izvještaja grupe); i
- zahtjevi dokumentiranja u vezi s otkrivenom nesukladnošću sa zakonima i regulativama ili sumnjom da ona postoji.

Postupanje u skladu s bilo kojim dodatnim odgovornostima može osigurati daljnje informacije koje su relevantne za revizorov rad u skladu s ovim i drugim MRevS-ima (na primjer, u vezi s integritetom menadžmenta ili, ako je primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje).

Datum stupanja na snagu

10. Međunarodni revizijski standard (MRevS) 250 (izmijenjen) stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja počinju na 15. prosinca 2017. ili nakon tog datuma.

Ciljevi

11. Ciljevi revizora su:
- (a) pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s postupanjem u skladu s odredbama onih zakona i regulativa za koje je općepriznato da imaju izravni učinak na određivanje značajnih iznosa i objavljivanja u financijskim izvještajima;
 - (b) obaviti određene revizijske postupke kako bi pomogli identificirati slučajeve nesukladnosti s ostalim zakonima i regulativama koji mogu imati značajan učinak na financijske izvještaje; i
 - (c) primjereno reagirati na otkrivenu nesukladnost sa zakonima i regulativama ili na sumnju da ona postoji, a otkrivenu tijekom revizije.

Definicija

12. Za namjene ovog MRevS-a, sljedeći pojam ima niže navedeno značenje:

Nesukladnost – činidbe propuštanja ili počinjenja koje je, namjerno ili nenamjerno, počinio subjekt ili oni koji su zaduženi za upravljanje ili menadžment ili drugi pojedinac koji radi za ili pod vodstvom subjekta, a koja je suprotna važećim zakonima ili regulativama. Nesukladnost ne uključuje osobno nepropisno ponašanje (nepovezano s poslovnim aktivnostima subjekta) (Vidjeti točke A9-A10.)

Zahtjevi

Revizorovo razmatranje sukladnosti sa zakonima i regulativama

13. Kao dio stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjen)¹⁵⁹, revizor mora steći opće razumijevanje:
- (a) zakonskog i regulativnog okvira primjenjivog na subjekt i industriju ili sektor u kojem posluje subjekt; i
 - (b) način na koji je subjekt usklađen s tim okvirom. (Vidjeti točku A11.)

14. Revizor mora steći dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi sa sukladnošću s odredbama onih zakona i regulativa za koje je općepriznato da imaju izravni učinak na određivanje značajnih iznosa i objavljivanja u financijskim izvještajima. (Vidjeti točku A12.)
15. Revizor mora obaviti sljedeće revizijske postupke kako bi pomogli u utvrđivanju slučajeve nesukladnosti s ostalim zakonima i regulativama koji mogu imati značajan učinak na financijske izvještaje: (Vidjeti točke A13-A14)
 - (a) postavljanjem upita menadžmentu i, ako je primjereno, onima koji su zaduženi za upravljanje, o tome postupa li subjekt u skladu s takvim zakonima i regulativama; i
 - (b) provjeravanje prepiske, ako je ima, s relevantnim regulativnim tijelima ili tijelima za licenciranje.
16. Tijekom revizije, revizor mora ostati pozoran spram mogućnosti da mu ostali primijenjeni revizijski postupci mogu skrenuti pozornost na slučajeve nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnju da ona postoji. (Vidjeti točku A15.)
17. Revizor mora zahtijevati od menadžmenta i, ako je primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje da daju pisane izjave da su revizoru obznanjeni svi poznati slučajevi nesukladnosti ili sumnji na nesukladnost sa zakonima i regulativama čiji učinci trebaju biti razmotreni kad se sastavljaju financijski izvještaji. (Vidjeti točku A16.)
18. Ako nema otkrivenih nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnji da ih ima, od revizora se ne zahtijeva obavljanje drugih revizijskih postupaka u vezi sa subjektovim postupanjem u skladu sa zakonima i regulativama, osim onih navedenih u točkama 13-17.

Revizijski postupci kad je otkrivena nesukladnost ili sumnja da ona postoji

19. Ako revizor postane svjestan informacije u vezi sa slučajem nesukladnosti ili sumnjom na nesukladnost sa zakonima i regulativama, revizor mora steći: (Vidjeti točke A17-A18)
 - (a) razumijevanje vrste radnje i okolnosti u kojem je ona nastala; i
 - (b) dodatne informacije za ocjenjivanje mogućeg učinka na financijske izvještaje. (Vidjeti točku A19.)
20. Ako revizor sumnja na postojanje nesukladnosti, revizor mora, osim ako nije zabranjeno zakonom ili regulativom, raspraviti to pitanje s primjerenom razinom menadžmenta i, ako je primjereno, onima koji su zaduženi za upravljanje. Ako menadžment ili, ako je primjereno, oni koji su zaduženi za upravljanje ne osiguraju dostatne informacije koje potkrjepljuju da subjekt postupa u skladu sa zakonima i regulativama te, po revizorovoj prosudbi, učinak sumnje da postoji nesukladnost može biti značajan za financijske izvještaje, revizor mora razmotriti potrebu pribavljanja pravnog savjeta. (Vidjeti točke A20-A22.)
21. Ako se ne mogu dobiti dostatne informacije u vezi sa sumnjom da postoji nesukladnost sa zakonima i regulativama, revizor je dužan razmotriti učinak nepostojanja dostatnih i primjernih revizijskih dokaza na revizorsko izvješće.
22. Revizor mora ocijeniti posljedice otkrivene nesukladnosti ili sumnje da ona postoji u odnosu na druga područja revizije, uključujući revizorovu procjenu rizika i pouzdanost pisanih izjava, i mora poduzeti primjerene radnje. (Vidjeti točke A23-A25.)

¹⁵⁹ MRevS 315 (izmijenjen) *Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja*, točka 11.

Komuniciranje i izvješćivanje o utvrđenoj nesukladnosti ili sumnji da ona postoji

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje o utvrđenoj nesukladnosti ili sumnji da ona postoji

23. Osim ako su svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni u vođenje poslova subjekta, te su stoga svjesni pitanja koja se odnose na utvrđenu nesukladnost ili sumnju da ona postoji, a koje je već priopćio revizor¹⁶⁰, revizor mora, osim ako nije zabranjeno zakonom ili regulativom, komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o pitanjima koja uključuju nesukladnosti sa zakonima i regulativama koje je revizor saznao tijekom odvijanja revizije, osim kad su pitanja očigledno neznčajna.
24. Ako se, po revizorovoj prosudbi, za nesukladnost navedenu u točki 23 smatra da je namjerna i značajna, revizor mora to pitanje priopćiti onima koji su zaduženi za upravljanje čim je to prije izvedivo.
25. Ako revizor sumnja da su menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje uključeni u nastanak nesukladnosti, revizor mora to pitanje priopćiti sljedećoj višoj razini upravljanja subjektom, ako ona postoji, kao što je revizijski odbor ili nadzorni odbor. Ako ne postoji razina s višim ovlastima ili revizor vjeruje da se neće reagirati na njegovo priopćenje ili nije siguran koju osobu treba izvijestiti, revizor mora razmotriti potrebu pribavljanja pravnog savjeta.

Potencijalne posljedice identificiranog nepridržavanja ili sumnje na nepridržavanje propisa za revizorsko izvješće (Vidjeti točke A26-A27)

26. Ako revizor zaključi da utvrđena nesukladnost ili sumnja da ona postoji ima značajan učinak na financijske izvještaje i da nije primjereno odražena u financijskim izvještajima, revizor mora, u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen), izraziti mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje o financijskim izvještajima¹⁶¹.
27. Ako menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje spriječe revizoru pribavljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza za ocjenjivanje je li nastala nesukladnost koja može biti, ili je vjerojatno da je, značajna za financijske izvještaje, revizor mora izraziti mišljenje s rezervom ili suzdržati se od mišljenja o financijskim izvještajima na osnovi ograničenja opsega revizije u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen)¹⁶².
28. Ako revizor ne može utvrditi je li nastala nesukladnost zbog ograničenja koja su nametnule okolnosti, a ne menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje, revizor mora ocijeniti učinak na revizorsko mišljenje u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen).

Izvješćivanje primjerenog nadležnog tijela izvan subjekta o utvrđenoj nesukladnosti ili sumnji da ona postoji

29. Ako je revizor utvrdio nesukladnost sa zakonima i regulativama ili sumnja da ona postoji, revizor mora utvrditi da li zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi (Vidjeti točke A28-A34):
- zahtijevaju da revizor izvijesti primjereno nadležno tijelo izvan subjekta.
 - uspostaviti odgovornosti prema kojima izvješćivanje primjerenog tijela izvan subjekta može biti primjereno u danim okolnostima.

¹⁶⁰ MRevS 260 (izmijenjen), *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje*, točka 13.

¹⁶¹ MRevS 705 (izmijenjen), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*, točke 7 i 8.

¹⁶² MRevS 705 (izmijenjen), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*, točke 7 i 9.

Dokumentacija

30. Revizor mora u revizijsku dokumentaciju¹⁶³ uključiti utvrđene nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnju da one postoje i: (Vidjeti točke A35-A36)

- obavljene revizijske postupke, učinjene značajne profesionalne prosudbe i zaključke stvorene o njima; i
- raspravu o važnim pitanjima povezanih s nesukladnošću s menadžmentom i, ako je primjenjivo, onima koji su zaduženi za upravljanje i drugima, uključujući i o tome kako su menadžment i, ako je primjereno, oni koji su zaduženi za upravljanje postupili u vezi s pitanjem.

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Odgovornost za sukladnost sa zakonima i regulativama (Vidjeti točke 3-9)

- A1. Odgovornost je menadžmenta, pod nadzorom onih koji su zaduženi za upravljanje, osigurati da se subjektovo poslovanje vodi u skladu sa zakonima i regulativama. Zakoni i regulativa mogu utjecati na subjektove financijske izvještaje na različite načine: na primjer, najizravnije mogu utjecati na određena objavljivanja koja se zahtijevaju od subjekta u financijskim izvještajima ili mogu propisati primjenjivi okvir financijskog izvještavanja. Oni također mogu ustanovljivati određena zakonska prava ili obveze subjekta, od kojih će neka biti priznata u subjektovim financijskim izvještajima. Osim toga, zakoni i regulative mogu nametati kazne za slučajeve nepostupanja u skladu s njima.
- A2. Sljedeći su primjeri vrsta politika i postupaka koje subjekt može implementirati kako bi se njima pomoglo sprječavanje i otkrivanje nesukladnosti sa zakonima i regulativama:
- obavljati monitoring zakonskih zahtjeva i osigurati oblikovanost operativnih postupaka na način da mogu ispuniti te zahtjeve;
 - uvođenje i stavljanje u funkciju primjerenih sustava internih kontrola;
 - razvijanje, publiciranje i primjenjivanje kodeksa ponašanja;
 - osiguravanje da su zaposlenici ispravno osposobljeni i da razumiju kodeks ponašanja;
 - obavljanje monitoringa postupanja u skladu s kodeksom ponašanja i primjereno stegovno djelovanje prema onima koji ga ne primjenjuju;
 - uključivanje pravnih savjetnika radi pomoći pri praćenju zakonskih odredbi; i
 - vođenje registra značajnih zakona i regulativa u skladu s kojima subjekt treba postupati u svojoj djelatnosti, kao i podataka o žalbama.
- U većim subjektima ove se politike i postupci mogu dopuniti dodjeljivanjem primjerene odgovornosti, kako slijedi:
- službi interne revizije.
 - revizijskom odboru.
 - službi za praćenje sukladnosti s propisima.

Odgovornost revizora

- A3. Nesukladnost subjekta sa zakonima i regulativama može za posljedicu imati značajno pogrešno prikazivanje financijskih

¹⁶³ MRevS 230, *Revizijska dokumentacija*, točke 8 – 11 i točka A6.

izvještaja. Otkrivanje nesukladnosti, neovisno o njezinoj značajnosti, može utjecati na druga područja revizije uključujući, na primjer, revizorovo razmatranje integriteta menadžmenta, onih koji su zaduženi za upravljanje ili zaposlenika.

- A4. Predstavlja li neka radnja nesukladnost sa zakonima i regulativama je pitanje koje treba utvrditi sud ili drugo primjereno pravosudno tijelo, što je redovito izvan revizorove profesionalne nadležnosti. Unatoč tome, revizorova osposobljenost i iskustvo te razumijevanje poslovanja subjekta i njegove grane djelatnosti ili sektora može biti osnovom za utvrđivanje da radnje koje je uočio revizor mogu predstavljati nesukladnost sa zakonima i regulativama.
- A5. U skladu s određenim zakonskim zahtjevima, revizor može imati konkretnu obvezu, kao dio revizije financijskih izvještaja, izvijestiti o tome je li subjekt postupio u skladu s određenim odredbama zakona ili regulativa. U tim okolnostima, MReVS 700 (izmijenjen)¹⁶⁴ ili MReVS 800 (izmijenjen)¹⁶⁵ uređuje kako se te revizijske odgovornosti trebaju odražavati u revizorskom izvješću. Nadalje, ako postoje posebni zakonski zahtjevi izvješćivanja, može biti potrebno u revizijski plan uključiti primjereno provjeravanje postupanja u skladu s tim odredbama zakona i regulativa.

Kategorije zakona i regulativa (Vidjeti točku 6)

- A6. Vrsta i okolnosti subjekta mogu utjecati na to je li relevantni zakon i regulativa unutar kategorije zakona i regulativa opisane u točki 6(a) ili 6(b). Primjeri zakona i regulativa koji mogu biti uključeni u kategorije opisane u točki 6 uključuju one koji uređuju područja povezana s:
- prijevaram, korupcijom i podmićivanjem,
 - pranjem novca, financiranjem terorista i zaradama od kriminala,
 - trgovanjem i tržištem vrijednosnih papira,
 - bankarskim i drugim financijskim proizvodima i uslugama,
 - zaštitom podataka,
 - poreznim i mirovinskim obvezama i plaćanjima,
 - zaštitom okoliša,
 - javnim zdravstvom i zaštitom.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

- A7. U javnom sektoru mogu postojati dodatne revizijske odgovornosti u vezi s razmatranjem zakona i regulativa koje mogu biti povezane s revizijom financijskih izvještaja ili se mogu odnositi na druga područja subjektova poslovanja.

Dodatne odgovornosti ustanovljene zakonom, regulativom ili relevantnim etičkim zahtjevima (Vidjeti točku 9)

- A8. Zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi mogu zahtijevati od revizora obavljanje dodatnih postupaka i poduzimanje daljnjih radnji. Na primjer, *Kodeks etike za profesionalne računovođe* kojeg je izdao Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (IESBA Kodeks) zahtijeva da revizor poduzme radnje kako bi reagirao na utvrđene nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnjama da one postoje te odredio je li potrebna daljnja aktivnost. Takvi koraci mogu uključiti priopćavanje utvrđene nesukladnosti sa zakonima i

regulativama, ili sumnje da one postoje, drugim revizorima unutar grupe, uključujući i angažiranom partneru za grupu, revizorima komponenti ili drugim revizorima koji obavljaju posao u komponentama grupe za svrhe različite od revizije financijskih izvještaja grupe¹⁶⁶.

Definicija (Vidjeti točku 12)

- A9. Radnje koje su nesukladne sa zakonima i regulativama uključuju transakcije koje je zaključio subjekt ili su ih u njegovo ime odnosno u ime i za račun tog subjekta zaključili oni koji su zaduženi za upravljanje, menadžment ili drugi pojedinci koji rade za ili pod vodstvom subjekta.
- A10. Nesukladnost također uključuje osobno nepropisno ponašanje povezano s poslovnim aktivnostima subjekta, na primjer, u okolnostima u kojima je neka osoba na ključnom menadžerskom položaju u osobno ime prihvatila mito od dobavljača i za uzvrat osigurala imenovanje dobavljača za pružanje usluga subjektu ili sklapanje ugovora sa subjektom.

Revizorovo razmatranje sukladnosti sa zakonima i regulativama

Stjecanje razumijevanja zakonskog i regulativnog okvira (Vidjeti točku 13)

- A11. Revizor može steći opće razumijevanje zakonskog i regulativnog okvira i subjektove sukladnosti s tim okvirom, na primjer:
- koristeći postojeće znanje o grani djelatnosti subjekta, regulativnim i drugim vanjskim čimbenicima;
 - ažurirajući svoje razumijevanje onih zakona i regulativa koji izravno određuju iznose i objavljivanja prikazane u financijskim izvještajima;
 - postavljanjem upita menadžmentu o zakonima i propisima za koje se može očekivati da će imati značajan utjecaj na poslovanje subjekta;
 - postavljanjem upita menadžmentu u vezi s primjenjivanjem zakona i regulativa; i
 - postavljanjem upita menadžmentu u vezi s politikama ili postupcima usvojenim za utvrđivanje, ocjenjivanje i računovodstveni tretman sudskih sporova.

Zakoni i regulative za koje je opće priznato da imaju izravni učinak na određivanje značajnih iznosa i objava u financijskim izvještajima (Vidjeti točke 6 i 14)

- A12. Određeni zakoni i regulative su dobro uspostavljeni, poznati su subjektu i odnose se na subjektovu djelatnost ili sektor i relevantni su za subjektove financijske izvještaje (kako je opisano u točki 6(a)). Oni mogu uključiti one koji se odnose na, primjerice:
- oblik i sadržaj financijskih izvještaja;
 - pitanja financijskog izvješćivanja specifična za djelatnost;
 - računovodstvo za transakcije prema ugovorima s državom; ili
 - obračunavanje ili priznavanje rashoda za porez na dobit ili rashode za mirovine.
- Neke odredbe u tim zakonima i regulativama mogu biti izravno relevantne za određene tvrdnje u financijskim izvještajima (na primjer, potpunost rezervacija za porez na dobit), dok druge mogu biti izravno relevantne za financijske izvještaje

¹⁶⁴ MReVS 700 (izmijenjen), *Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima*, točka 43.

¹⁶⁵ MReVS 800 (izmijenjen), *Posebna razmatranja – Revizije financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima posebne namjene*, točka 11.

¹⁶⁶ Vidjeti, na primjer, točke Z360.16-360.18 P1 IESBA Kodeksa.

kao cjelinu (na primjer, zahtijevana izvješća čine cjelovit skup financijskih izvještaja). Cilj zahtjeva iz točke 14 jest u tome da revizor pribavi dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s određivanjem iznosa i objavljivanja financijskim izvještajima u skladu s relevantnim odredbama tih zakona i regulativa.

Nesukladnost s drugim odredbama takvih zakona i regulativa i drugim zakonima i regulativama mogu imati za posljedica kazne, sudski postupak ili druge posljedice čiji se trošak mora iskazati u financijskim izvještajima, ali za koje se ne smatra da imaju izravan učinak na financijske izvještaje kako je opisano u točki 6(a).

Postupci za otkrivanje slučajeva nesukladnosti – ostali zakoni i regulative (Vidjeti točke 6 i 15)

A13. Određenim ostalim zakonima i regulativama revizor treba posvetiti posebnu pozornost jer imaju ključan učinak na poslovanje subjekta (kako je opisano u točki 6(b)). Nesukladnosti sa zakonima i regulativama koji imaju ključni učinak na poslovanje subjekta mogu uzrokovati da subjekt obustavi poslovanje ili mogu dovesti u pitanje nastavak subjektovog poslovanja po načelu vremenske neograničenosti poslovanja¹⁶⁷. Na primjer, nesukladnost sa zahtjevima iz subjektovog odobrenja za rad ili drugih ovlasti za obavljanje svojeg poslovanja može imati takav učinak (na primjer, kod banke, nesukladnost sa zahtjevima u vezi s kapitalom ili plasmanima). Postoje također mnogi zakoni i regulativa uglavnom u vezi s poslovnim aspektima subjekta koji obično ne utječu na financijske izvještaje i nisu obuhvaćeni subjektivim informacijskim sustavima relevantnim za financijsko izvještavanje.

A14. Budući da se posljedice ostalih zakona i regulativa na financijsko izvještavanje mogu razlikovati ovisno o subjektovom poslovanju, revizijski postupci koje zahtijeva točka 15 usmjereni su na upozoravanje revizora na slučajeve nesukladnosti sa zakonima i regulativama koji mogu imati značajan učinak na financijske izvještaje.

Nesukladnosti na koje revizora upozoravaju ostali revizijski postupci (Vidjeti točku 16)

A15. Revizijski postupci primijenjeni radi formiranja mišljenja o financijskim izvještajima mogu upozoriti revizora na slučajeve nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnje da one postoje. Na primjer, takvi revizijski postupci mogu uključiti:

- čitanje zapisnika sa sjednica;
- postavljanje upita subjektovu menadžmentu i unutarnjem pravnom savjetniku ili vanjskom pravnom savjetniku u vezi sa sudskim sporovima, tužbama i procjenama; i
- obavljanje dokaznih testova detalja klasa transakcija, stanja računa ili objavljivanja.

Pisane izjave (Vidjeti točku 17)

A16. Budući da se učinak zakona i regulativa na financijske izvještaje može značajno razlikovati, pisane izjave pružaju nužan revizijski dokaz o menadžmentovoj upoznatosti s utvrđenim nesukladnostima sa zakonima i regulativama ili sa sumnjom da one postoje, čije posljedice mogu imati značajan učinak na financijske izvještaje. Međutim, pisane izjave, same za sebe, ne osiguravaju dostatne i primjerene revizijske dokaze te, u skladu s tim, ne utječu na vrste i obujam drugih revizijskih dokaza koje revizor mora pribaviti.¹⁶⁸

Revizijski postupci kad je utvrđena nesukladnost ili sumnja da ona postoji

Indikacije nesukladnosti sa zakonima i regulativama (Vidjeti točku 19)

A17. Revizor može postati svjestan informacija u vezi s nekim slučajem nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sa sumnjom da one postoje koje nisu posljedica obavljanja postupaka iz točki 13-17 (na primjer, kad zviždač upozorava revizora na nesukladnost).

A18. Indikacija nesukladnosti sa zakonima i regulativama mogu biti:

- istrage regulativnih organizacija i upravnih tijela ili plaćanja kazni ili globa;
- plaćanja nespecificiranih usluga ili odobravanja kredita konzultantima, povezanim strankama, zaposlenicima ili državnim namještenicima;
- provizije ili agentske naknade koje se čine prekomjernima u odnosu na one koje uobičajeno plaća subjekt ili su uobičajene u njegovoj djelatnosti ili u odnosu na usluge koje su stvarno primljene;
- kupovanja po cijeni koja je znatno iznad ili ispod tržišne cijene;
- neuobičajena plaćanja gotovinom, kupovine s novčivim čekovima plativim donositelju ili prijenosa na anonimne bankovne račune;
- neuobičajene transakcije s kompanijama registriranim u poreznim oazama;
- plaćanja roba i usluga obavljena u drugoj državi koja nije država porijekla robe ili usluge;
- plaćanja bez ispravne dokumentacije za deviznu kontrolu;
- informacijski sustav koji ne osigurava, zbog svoje oblikovanosti ili slučajno, primjereni revizijski trag ili dovoljan dokaz;
- neautorizirane transakcije ili neispravno evidentirane transakcije; i
- negativni komentari u medijima.

Pitanja relevantna za revizorovu ocjenu (Vidjeti točku 19(b))

A19. Pitanja relevantna za revizorovu ocjenu mogućeg utjecaja na financijske izvještaje uključuju:

- potencijalne financijske posljedice utvrđenih nesukladnosti sa zakonima i regulativama, ili sumnji da one postoje, na financijske izvještaje, uključujući, na primjer, nametanje kazni, globa, odšteta, prijetnje eksproprijacijom imovine, prisilno obustavljanje poslovanja i sudske postupke;
- zahtijevaju li potencijalne financijske posljedice objavljivanja; i
- jesu li potencijalne financijske posljedice toliko ozbiljne da dovode u pitanje fer prezentaciju financijskih izvještaja ili na drugi način čine da financijski izvještaji dovode u zabludu.

Revizijski postupci i komuniciranje s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje o utvrđenoj nesukladnosti ili sumnjom da ona postoji (Vidjeti točku 20)

A20. Od revizora se zahtijeva raspraviti nesukladnost na koju se sumnja s primjerenom razinom menadžmenta i, ako je primjereno, s onima koji su zaduženi za upravljanje jer oni mogu osigurati dodatni revizijski dokaz. Na primjer, revizor može potvrditi da menadžment i, ako je primjereno, oni koji su

¹⁶⁷ Vidjeti MRevS 570 (izmijenjen), *Vremenska neograničenost poslovanja*.

¹⁶⁸ MRevS 580, *Pisane izjave*, točka 4.

zaduženi za upravljanje imaju isto shvaćanje činjenica i okolnosti relevantnih za transakcije ili događaje koji dovode do nesukladnosti sa zakonima i regulativama na koju se sumnja.

A21. Međutim, u nekim zakonodavstvima, zakon ili regulativa mogu ograničavati revizorovo komuniciranje o određenim pitanjima s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje. Zakon ili regulativa mogu izričito zabraniti komuniciranje ili druge aktivnosti koje mogu prejudicirati istragu primjerenog nadležnog tijela o stvarnoj ilegalnoj aktivnosti, ili sumnji na nju, uključujući uzbunjivanje subjekta, na primjer, kad se od revizora zahtijeva prema legislativi o sprječavanju pranja novca da izvjesti primjerenom nadležno tijelo o utvrđenoj nesukladnosti, ili sumnji da ona postoji. U takvim okolnostima, problematika koju razmatra revizor može biti složena i revizor može smatrati primjerenim pribaviti pravni savjet.

A22. Ako menadžment ili, kad je primjerenom, oni koji su zaduženi za upravljanje ne osiguraju revizoru dostatne informacije kako subjekt u stvarnosti posluje u skladu s primjenjivim zakonima i regulativama, revizor može smatrati primjerenim savjetovati se sa subjektovim internim ili eksternim pravnim savjetnikom o primjeni zakona i regulativa u danim okolnostima, kao i o mogućnosti prijevare i mogućim učincima na financijske izvještaje. Ako revizor ne smatra odgovarajućim savjetovati se sa subjektovim pravnim savjetnikom ili ako pak nije zadovoljan s mišljenjem pravnog savjetnika, revizor može razmotriti mogućnost savjetovanja na povjerljivoj osnovi s drugima unutar revizorskog društva, umreženog revizorskog društva, profesionalnog tijela ili sa svojim odvjetnikom o tome je li nastalo kršenje zakona ili regulative, uključujući i o mogućnosti prijevare, mogućim pravnim posljedicama, kao i o daljnjim radnjama koje revizor treba poduzeti, ako su potrebne.

Ocjnjivanje posljedica utvrđene nesukladnosti ili sumnje da ona postoji (Vidjeti točku 22)

A23. Kao što zahtijeva točka 22, revizor ocjenjuje posljedice utvrđene nesukladnosti ili sumnje da ona postoji u odnosu na druga područja revizije, uključujući revizorovu procjenu rizika i pouzdanost pisanih izvjava. Posljedice određene utvrđene nesukladnosti ili sumnje da ona postoji ovisit će o odnosu između počinjenja i prikrivanja, ako ga je bilo, u odnosu na određeni kontrolni postupak, kao i o razini uključenog menadžmenta ili pojedinaca koji rade za ili pod vodstvom subjekta, a osobito posljedica koje nastaju uključenošću onih s najvišom razinom vlasti u subjektu. Kako je navedeno u točki 9, revizorova sukladnost sa zakonom, regulativom ili relevantnim zahtjevima etike može osigurati daljnje informacije koje su relevantne za revizorove odgovornosti u skladu s točkom 22.

A24. Primjeri okolnosti koje mogu uzrokovati revizorovo ocjenjivanje posljedice utvrđene nesukladnosti, ili sumnje da ona postoji, na pouzdanost pisanih izvjava primljenih od menadžmenta i, ako je primjerenom, onih koji su zaduženi za upravljanje uključuju slučajeve kad:

- revizor sumnja ili ima dokaz o uključenosti ili namjeravanoj uključenosti menadžmenta i, ako je primjerenom, onih koji su zaduženi za upravljanje u bilo koju utvrđenu nesukladnost, ili sumnju da ona postoji,
- revizor je svjestan da menadžment i, ako je primjerenom, oni koji su zaduženi za upravljanje imaju saznanja o takvoj nesukladnosti i, protivno zakonskim ili regulatornim zahtjevima, nisu izvjestili ili odobrili izvješćivanje o tom pitanju primjerenom nadležnom tijelu unutar razumnog razdoblja.

A25. U određenim okolnostima, revizor može razmotriti povlačenje iz angažmana, ako je povlačenje dopušteno zakonom ili regulativom, na primjer ako menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje ne poduzimaju mjere za ispravke koje revizor smatra primjerenim u danim okolnostima ili utvrđena nesukladnost, ili sumnja da ona postoji, stvara dvojbe u vezi s čestitošću menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje, čak i kad nesukladnost nije značajna za financijske izvještaje. Revizor može razmotriti je li primjerenom pribaviti pravni savjet kako bi odredio je li primjerenom povući se iz angažmana. Kad revizor odredi da bi bilo primjerenom povući se iz angažmana, takav čin ne bi bila zamjena za postupanje u skladu s drugim odgovornostima prema zakonu, regulativi ili relevantnim zahtjevima etike da se reagira na utvrđenu nesukladnost, ili sumnju da ona postoji. Nadalje, točka A9 MRevS-a 220¹⁶⁹ navodi da neki etički zahtjevi mogu nalagati revizoru prethodniku, nakon zahtjeva kojeg uputi revizor sljednik, da se daju revizoru sljedniku informacije u vezi s nesukladnošću sa zakonima i regulativama.

Komuniciranje i izvješćivanje o utvrđenoj nesukladnosti ili sumnji da ona postoji

Potencijalne implikacije utvrđene nesukladnosti ili sumnji da ona postoji na revizorsko izvješće (Vidjeti točke 26-28)

A26. Utvrđena nesukladnost sa zakonima i regulativom, ili sumnju da ona postoji, se priopćava u revizorskom izvješću kad revizor modificira mišljenje u skladu s točkama 26–28. U određenim drugim okolnostima, revizor može priopćiti utvrđenu nesukladnost, ili sumnju da ona postoji, u revizorskom izvješću, na primjer:

- ako revizor ima druge odgovornosti izvješćivanja, povrh revizorovih odgovornosti prema MRevS-ima, kako je razmatrano u točki 43. MRevS-a 700 (izmijenjen);
- ako revizor odredi da je utvrđena nesukladnost, ili sumnja da ona postoji, ključno revizijsko pitanje i u skladu s tim priopćava pitanje sukladno MRevS-u 701¹⁷⁰, osim ako se ne primjenjuje točka 14 tog MRevS-a; ili
- u iznimnim okolnostima kad menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje ne poduzmu mjere za ispravljanje koje revizor smatra nužnim u danim okolnostima i povlačenje iz angažmana nije moguće (vidjeti točku A25), revizor može razmotriti opisivanje utvrđene nesukladnosti, ili sumnje da ona postoji, u točki za ostala pitanja u skladu s MRevS-om 706 (izmijenjen)¹⁷¹.

A27. Zakon ili regulativa mogu sprječavati menadžment, onima koji su zaduženi za upravljanje ili revizoru javno objavljivanje o određenim pitanjima. Na primjer, zakon ili regulativa mogu posebno zabraniti priopćavanje, ili druge radnje, koje mogu prejudicirati istragu primjerenog nadležnog tijela o stvarnoj ilegalnoj aktivnosti, ili sumnji na nju, uključujući i zabranu upozoravanja subjekta. Kad revizor namjerava priopćiti utvrđenu nesukladnost, ili sumnju da ona postoji, u revizorskom izvješću prema okolnostima navedenim u točki A26 ili drugačije, takav zakon ili regulativa može imati posljedice na revizorovu mogućnost da opiše pitanje u revizorskom izvješću, ili

¹⁶⁹ MRevS 220, *Kontrola kvalitete za reviziju financijskih izvještaja*

¹⁷⁰ MRevS 701, *Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora*

¹⁷¹ MRevS 706 (izmijenjen), *Točke za isticanje pitanja i točke za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora*

u određenim okolnostima da izda revizorsko izvješće. U takvim okolnostima, revizor može razmotriti pribavljanje pravnog savjeta radi određivanja primjerenog pravca djelovanja.

Izvjешćivanje primjerenog nadležnog tijela izvan subjekta o utvrđenoj nesukladnosti ili sumnji da je ona postoji (Vidjeti točku 29)

A28. Izvjешćivanje primjerenog nadležnog tijela izvan subjekta o utvrđenoj nesukladnosti sa zakonima i regulativama, ili sumnji da ona postoji, može se zahtijevati ili biti primjereno u okolnostima zbog:

- (a) zakona, regulative ili relevantnih zahtjeva etike koji zahtijevaju od revizora izvješćivanje (vidjeti točku A29);
- (b) toga što je revizor odredio da je, u skladu s etičkim zahtjevima, izvješćivanje odgovarajuća aktivnost za reagiranje na utvrđenu nesukladnost, ili sumnju da ona postoji (vidjeti točku A30); ili
- (c) zakon, regulativa ili relevantni zahtjevi etike daju revizoru pravo da tako učini (vidjeti točku A31).

A29. U nekim jurisdikcijama, zakon, regulativa ili relevantni zahtjevi etike mogu zahtijevati od revizora izvješćivanje primjerenog nadležnog tijela izvan subjekta o utvrđenoj nesukladnosti sa zakonom i regulativama, ili sumnji da ona postoji. Na primjer, u nekim zakonodavstvima, postoje zakonski zahtjevi koji od revizora financijskih institucija zahtijevaju izvješćivanje nadzornog nadležnog tijela o slučajevima nesukladnosti sa zakonima i regulativama, ili sumnjom da ona postoje. Također, pogrešna prikazivanja mogu nastati iz nesukladnosti sa zakonima i regulativama i, u nekim jurisdikcijama, može se zahtijevati od revizora izvješćivanje o pogrešnim prikazima primjerenom nadležnom tijelu ako menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje propuste poduzeti korektivne radnje.

A30. U drugim slučajevima, relevantni etički zahtjevi mogu zahtijevati od revizora određivanje je li primjerena aktivnost u danim okolnostima izvjesiti primjereno nadležno tijelo o utvrđenoj nesukladnosti sa zakonom i regulativama, ili sumnji da ona postoji. Na primjer, IESBA Kodeks zahtijeva od revizora poduzimanje koraka kao reakciju na utvrđenu nesukladnost sa zakonima i regulativama, ili sumnju da ona postoji te određivanje jesu li potrebne daljnje radnje, koje mogu uključiti izvješćivanje primjerenog nadležnog tijela izvan subjekta¹⁷². IESBA Kodeks objašnjava da takvo izvješćivanje ne bi predstavljalo kršenje dužnosti čuvanja povjerljivosti prema IESBA Kodeksu¹⁷³.

A31. Čak ako zakon, regulativa ili relevantni zahtjevi etike ne sadrže zahtjeve koji se bave izvješćivanjem utvrđene nesukladnosti, ili sumnje da ona postoji, oni mogu davati revizoru pravo izvjestiti primjereno nadležno tijelo izvan subjekta o utvrđenoj nesukladnosti, ili sumnji da ona postoji. Na primjer, ako revizor ima pravo prema zakonu ili regulativi raspraviti s nadzornim tijelom pitanja kao što su utvrđena nesukladnost sa zakonima i regulativama, ili sumnju da ona postoji.

A32. U drugim okolnostima, izvješćivanje primjerenog nadležnog tijela o utvrđenoj nesukladnosti sa zakonima i regulativama, ili sumnjom da ona postoji može biti spriječeno revizorovom dužnošću čuvanja povjerljivosti prema zakonu, regulativi ili relevantnim etičkim zahtjevima.

A33. Utvrđivanje zahtijevano točkom 29 može uključivati složena razmatranja i profesionalne prosudbe. U skladu s tim revizor može razmotriti potrebu za internom konzultacijom (na primjer, unutar revizorskog društva ili revizorskog društva mreže) ili na povjerljivoj osnovi s regulatorom ili profesionalnim tijelom (osim ako bi to bilo zabranjeno zakonom ili regulativom ili bi predstavljalo kršenje dužnosti čuvanja povjerljivosti). Revizor može također razmotriti pribavljanje pravnog savjeta radi stjecanja razumijevanja o opcijama koje su mu na raspolaganju i profesijskim ili pravnim posljedicama poduzimanja bilo kojih određenih pravaca djelovanja.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

A34. Revizori javnog sektora mogu imati obvezu izvjestiti zakonodavna ili upravna tijela o utvrđenoj nesukladnosti ili sumnji da ona postoji ili ih o tome izvjestiti u svom izvješću.

Dokumentacija (Vidjeti točku 30)

A35. Revizorova dokumentacija o nalazima u vezi s utvrđenim nesukladnostima sa zakonima i regulativama ili sumnjom da one postoje može uključiti, na primjer:

- kopije evidencija i isprava; i
- zapisnike o raspravama s menadžmentom, onima koji su zaduženi za upravljanje ili sa stranama izvan subjekta.

A36. Zakon, regulativa ili relevantni zahtjevi etike mogu također postavljati dodatne zahtjeve dokumentiranja u vezi s utvrđenom nesukladnošću sa zakonima i regulativama, ili sumnjom da ona postoji¹⁷⁴.

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 260 (IZMIJENJEN)

KOMUNICIRANJE S ONIMA KOJI SU ZADUŽENI ZA UPRAVLJANJE

(Stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ

| | Točka |
|--|-----------|
| Uvod | |
| Područje koje uređuje ovaj MRevS | 1 – 3 |
| Uloga komuniciranja | 4 – 7 |
| Datum stupanja na snagu | 8 |
| Ciljevi | 9 |
| Definicije | 10 |
| Zahtjevi | |
| Oni koji su zaduženi za upravljanje | 11 – 13 |
| Pitanja o kojima treba komunicirati | 14 – 17 |
| Proces komuniciranja | 18 – 22 |
| Dokumentacija | 23 |
| Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima | |
| Oni koji su zaduženi za upravljanje | A1 – A8 |
| Pitanja o kojima treba komunicirati | A9 – A36 |
| Proces komuniciranja | A37 – A53 |
| Dokumentacija | A54 |

¹⁷² Vidjeti, na primjer, točke 360.21 i 360.25 A1-R360.27 IESBA Kodeksa.

¹⁷³ Vidjeti, na primjer, točke Z114.1–114.1 P1 i Z360.26 IESBA Kodeksa.

¹⁷⁴ Vidjeti, na primjer, točku Z360.28 IESBA Kodeksa.

Dodatak 1: Posebni zahtjevi u MSKK-u 1 i ostalim MRevS-ovima koji se odnose na komuniciranja s onima koji su zaduženi za upravljanje

Dodatak 2: Kvalitativni aspekti računovodstvenih praksi

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 260 (izmijenjen), *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje* treba čitati povezano s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

Uvod

Područje koje uređuje ovaj MRevS

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje revizoru odgovornost za komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje u reviziji financijskih izvještaja. Iako se ovaj MRevS primjenjuje neovisno o subjektovoj upravljačkoj strukturi ili veličini, određena razmatranja primjenjiva su gdje su svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni u vođenje poslova subjekta te za izvršene subjekte. Ovaj MRevS ne ustanovljuje zahtjeve u vezi s revizorovim komuniciranjem sa subjektivim menadžmentom ili vlasnicima, osim ako oni nisu također zaduženi upravljačkom ulogom.
2. Ovaj MRevS napisan je u kontekstu revizije financijskih izvještaja, ali se također može primijeniti, prilagođen kako je nužno u danim okolnostima, u revizijama drugih povijesnih financijskih informacija kad oni koji su zaduženi za upravljanje imaju odgovornost za nadziranje sastavljanja drugih povijesnih financijskih informacija.
3. Uvažavajući važnost učinkovitog dvosmjernog komuniciranja u reviziji financijskih izvještaja, ovaj MRevS osigurava sveobuhvatan okvir za revizorovo komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje i navodi neka posebna pitanja o kojima treba komunicirati s njima. Dodatna pitanja o kojima treba komunicirati, koja dopunjavaju zahtjeve ovog MRevS-a, navedena su u drugim MRevS-ovima (vidjeti Dodatak 1). Osim toga, MRevS 265¹⁷⁵ ustanovljuje posebne zahtjeve u vezi s priopćavanjem važnih nedostataka u internim kontrolama otkrivenih tijekom revizije onima koji su zaduženi za upravljanje. Daljnja pitanja, koja nisu zahtijevana ovim ili drugim MRevS-ovima, možda će trebati biti priopćena u skladu sa zahtjevima zakona ili regulative, sporazumom sa subjektom ili s dodatnim zahtjevima primjenjivim u angažmanu, primjerice, u skladu sa standardima nacionalnog profesionalnog računovodstvenog tijela. Ništa u ovom MRevS-u ne sprječava revizora da s onima koji su zaduženi za upravljanje komunicira o bilo kojem drugom pitanju. (Vidjeti točke A33-A36.)

Uloga komuniciranja

4. Ovaj MRevS prvenstveno je usmjeren na komuniciranje revizora s onima koji su zaduženi za upravljanje. Unatoč tome, učinkovito dvosmjerno komuniciranje važno je u pomaganju:
 - (a) revizoru i onima koji su zaduženi za upravljanje u razumijevanju pitanja povezanih s revizijom u kontekstu i u doprinosu konstruktivnom suradničkom odnosu. Taj se odnos razvija uz održavanje revizorove neovisnosti i objektivnosti;

- (b) revizoru u pribavljanju informacija relevantnih za reviziju od onih koji su zaduženi za upravljanje. Na primjer, oni koji su zaduženi za upravljanje mogu pomoći revizoru u razumijevanju subjekta i njegovog okruženja, u utvrđivanju primjerenih izvora revizijskih dokaza i u osiguravanju informacija o posebnim transakcijama ili događajima; i
- (c) onima koji su zaduženi za upravljanje u ispunjavanju njihovih odgovornosti nadziranja procesa financijskog izvještavanja čime smanjuju rizike značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja.

5. Iako je revizor odgovoran za priopćavanje pitanja zahtijevanih ovim MRevS-om, menadžment također ima odgovornost za priopćavanje pitanja od važnosti za upravljanje onima koji su zaduženi za upravljanje. Revizorovo komuniciranje ne oslobađa menadžment od te odgovornosti. Slično tome, komuniciranje menadžmenta s onima koji su zaduženi za upravljanje o pitanjima za koje je revizor zahtijevao da se komuniciraju ne oslobađa revizora od odgovornosti da također komunicira u vezi s njima. Međutim, način na koji menadžment priopći ta pitanja može utjecati na oblik ili vremenski raspored revizorova komuniciranja s onima koji su zaduženi za upravljanje.
6. Sastavni dio svake revizije je jasno priopćavanje određenih pitanja za koje se MRevS-ovima zahtijeva da se trebaju priopćiti. MRevS-ovi, međutim, ne zahtijevaju da revizor obavi posebne postupke radi utvrđivanja bilo kojeg drugog pitanja za komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje.
7. U nekim zakonodavstvima, zakon ili regulativa mogu ograničavati revizorovo komuniciranje o određenim pitanjima s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje. Zakon ili regulativa mogu posebno zabraniti komuniciranje ili druge radnje, koje mogu naštetiti istražnim radnjama odgovarajućeg tijela o stvarnom nezakonitom djelu ili sumnji da je ono počinjeno, uključujući i upozoravanje subjekta, na primjer, kad se od revizora zahtijeva izvjestiti o otkrivenoj nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnjom da ona postoji odgovarajuće nadležno tijelo prema propisima o sprječavanju pranja novca. U tim okolnostima, pitanja koja sagledava revizor mogu biti vrlo složena i revizor može smatrati da je primjereno dobiti pravni savjet.

Datum stupanja na snagu

8. Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma.

Ciljevi

9. Ciljevi revizora su:
 - (a) jasno priopćiti onima koji su zaduženi za upravljanje odgovornosti revizora u vezi s revizijom financijskih izvještaja i priopćiti načelni prikaz planiranog opsega i vremenskog rasporeda revizije;
 - (b) pribaviti informacije relevantne za reviziju od onih koji su zaduženi za upravljanje;
 - (c) osigurati onima koji su zaduženi za upravljanje pravodobna opažanja stečena kroz reviziju koja su značajna i relevantna za njihovu odgovornost za nadziranje procesa financijskog izvještavanja; i
 - (d) promicati učinkovito dvosmjerno komuniciranje između revizora i onih koji su zaduženi za upravljanje.

¹⁷⁵ MRevS 265, *Priopćavanje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu*

Definicije

10. Za svrhe MRevS-ova, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:

- (a) Oni koji su zaduženi za upravljanje – osoba ili osobe ili jedna ili više organizacija (primjerice, povjerenik korporacije) s odgovornošću za nadziranje strateškog pravca poslovanja subjekta i s obvezama koje su povezane s odgovornostima subjekta. To uključuje nadziranje procesa financijskog izvještavanja. U nekim zakonodavstvima kod nekih subjekata, oni koji su zaduženi za upravljanje mogu uključivati osoblje menadžmenta, na primjer, izvršne članove upravnog odbora subjekta u privatnom ili javnom sektoru, ili vlasnika menadžera. Za razmatranje različitosti struktura upravljanja, vidjeti točke A1-A8.
- (b) Menadžment – osoba ili osobe s izvršnom dužnošću vođenja poslovanja subjekta. U nekim zakonodavstvima za neke subjekte, menadžment uključuje neke ili sve od onih koji su zaduženi za upravljanje, na primjer, izvršne članove upravnog odbora ili vlasnika-menadžera.

Zahtjevi**Oni koji su zaduženi za upravljanje**

11. Revizor mora odrediti primjerenu osobu ili osobe unutar subjektive strukture upravljanja s kojom ili kojima mora komunicirati. (Vidjeti točke A1-A4.)

Komuniciranje s podgrupom onih koji su zaduženi za upravljanje

12. Ako revizor komunicira s podgrupom onih koji su zaduženi za upravljanje, na primjer, revizijskim odborom ili pojedincem, revizor mora odrediti treba li također komunicirati s upravnim tijelom. (Vidjeti točke A5-A7.)

Kad su svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni u vođenje poslova subjekta

13. U nekim slučajevima, svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni su u vođenje poslova subjekta, na primjer, u malim poslovanjima gdje jedini vlasnik vodi poslove subjekta i nitko drugi nema upravljačku funkciju. U takvim slučajevima, ako se pitanja zahtijevana ovim MRevS-om komuniciraju osobi ili osobama s menadžmentskim odgovornostima i ta osoba ima, ili te osobe imaju, također i upravljačke odgovornosti, pitanja ne treba ponovno priopćavati toj istoj osobi samim time što ima i upravljačku ulogu, ili tim istim osobama samim time što imaju i upravljačke uloge. Ta su pitanja navedena u točki 16(c). Revizor se ipak mora uvjeriti da komuniciranje s osobom ili osobama s menadžmentskim odgovornostima odgovarajuće informira sve one s kojima bi revizor inače komunicirao u kontekstu uloga koje oni imaju na području upravljanja. (Vidjeti točku A8.)

Pitanja o kojima se mora komunicirati*Revizorove odgovornosti u odnosu na reviziju financijskih izvještaja*

14. Revizor mora komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o odgovornosti revizora u vezi s revizijom financijskih izvještaja, uključujući da:

- (a) je revizor odgovoran za formiranje i izražavanje mišljenja o financijskim izvještajima koje je sastavio menadžment pod nadzorom onih koji su zaduženi za upravljanje; i
- (b) revizija financijskih izvještaja ne oslobađa menadžment ili one koji su zaduženi za upravljanje od njihovih odgovornosti. (Vidjeti točke A9-A10.)

Planirani opseg i vremenski raspored revizije

15. Revizor mora priopćiti onima koji su zaduženi za upravljanje pregledni prikaz planiranog opsega i vremenskog rasporeda revizije. (Vidjeti točke A11-A16.)

Važni nalazi revizije

16. Revizor mora komunicirati onima koji su zaduženi za upravljanje: (Vidjeti točke A17-A18)

- (a) o revizorovim stavovima o značajnim kvalitativnim aspektima subjektive računovodstvenih praksi, kao i o računovodstvenim politikama, računovodstvenim procjenama i objavama u financijskim izvještajima. Ako je primjenjivo, revizor mora objasniti onima koji su zaduženi za upravljanje zašto smatra neku značajnu računovodstvena praksu, koja je prihvatljiva prema primjenjivom okviru financijskog izvještavanja, nije najprimjerenija u određenim okolnostima subjekta; (Vidjeti točke A19-A20)
- (b) o značajnim poteškoćama, ako ih ima, s kojima se suočio tijekom revizija; (Vidjeti točku A21)
- (c) osim ako nisu svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni u vođenje poslova subjekta:
 - (i) o značajnim pitanjima, ako ih ima, nastalim tijekom revizija koja su raspravljena ili u bila predmetom dopisivanja s menadžmentom; i (Vidjeti točku A22)
 - (ii) o pisanim izjavama koje je zahtijeva revizor;
- (d) o okolnostima koje utječu na oblik i sadržaj revizorskog izvješća, ako ih ima (Vidjeti točke A23-A25); i
- (e) bilo kojim drugim važnim pitanjima nastalih tijekom revizije koja su, po revizorovoj profesionalnoj prosudbi, relevantna za nadziranje procesa financijskog izvještavanja. (Vidjeti točke A26-A28.)

Neovisnost revizora

17. U slučaju uvrštenih subjekata, revizor mora priopćiti onima koji su zaduženi za upravljanje:

- izjavu o tome da su angažirani tim i ostali u društvu, već prema tome kako je primjereno, društvo i, kad je primjenjivo, društva mreže ispunili sve relevantne etičke zahtjeve u vezi s neovisnošću; i
- (i) o svim odnosima i drugim pitanjima između društva, društava mreže i subjekta za koje se, po revizorovoj profesionalnoj prosudbi, može razumno smatrati kako su povezana s neovisnošću. To mora uključiti ukupne naknade zaračunane tijekom razdoblja obuhvaćenog financijskim izvještajima za revizorske i nerevizorske usluge koje su društvo i društva mreže pružile subjektu i komponentama koje kontrolira subjekt. Te se mora naknade rasporediti po kategorijama koje su primjerene za pomaganje onima koji su zaduženi za upravljanje u ocjenjivanju učinka usluga na neovisnost revizora; i
- (ii) u svezi s prijetnjama neovisnosti koje nisu na prihvatljivoj razini, o radnjama koje su bile poduzete radi razrješavanja prijetnji, uključujući o radnjama koje su poduzete radi uklanjanja okolnosti koje stvaraju prijetnje ili o primijenjenim zaštitnim mjerama radi smanjivanja prijetnji na prihvatljivu razinu. (Vidjeti točke A29-A32.)

Proces komuniciranja*Uspostavljanje procesa komuniciranja*

18. Revizor mora komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o obliku, vremenskom rasporedu i očekivanom načelnom sadržaju komuniciranja. (Vidjeti točke A37-A45.)

Oblici komuniciranja

19. Revizor mora komunicirati u pisanom obliku s onima koji su zaduženi za upravljanje u svezi sa značajnim nalazima revizije ako, po revizorovoj profesionalnoj prosudbi, usmeno priopćavanje ne bi bilo primjereno. Pisano priopćavanje ne treba uključiti sva pitanja koja su iskrsnula tijekom obavljanja revizije. (Vidjeti točke A46-A48.)
20. Revizor mora komunicirati u pisanom obliku s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s neovisnošću revizora kad je zahtijevano točkom 17.

Vremenski raspored komuniciranja

21. Revizor mora pravodobno komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje. (Vidjeti točke A49-A50.)

Prikladnost procesa komuniciranja

22. Revizor mora ocijeniti je li dvosmjerno komuniciranje između revizora i onih koji su zaduženi za upravljanje bilo primjereno za svrhu revizije. Ako nije bilo primjereno, revizor mora ocijeniti učinak, ako ga ima, na revizorovu procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja i njegovu mogućnost pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza i mora poduzeti primjerenu radnju. (Vidjeti točke A51-A53.)

Dokumentacija

23. Kad su usmeno priopćena pitanja o kojima se sukladno ovom MRevS-u zahtijeva komuniciranje, revizor ih mora uključiti u revizijsku dokumentaciju i navesti kad se i s kim komuniciralo. Kad je pitanje bilo priopćeno u pisanom obliku, revizor mora zadržati kopiju dopisa kao dio revizijske dokumentacije.¹⁷⁶ (Vidjeti točku A54.)

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima**Oni koji su zaduženi za upravljanje** (Vidjeti točku 11)

- A1. Strukture upravljanja razlikuju se od jurisdikcije do jurisdikcije i od subjekta do subjekta, odražavajući utjecaje različitih kulturnih i pravnih temelja i veličinu i karakteristike vlasništva. Na primjer:
- U nekim jurisdikcijama postoji nadzorni odbor (sastavljen u cijelosti ili većinom od neizvršnih članova) koji je pravno odvojen od izvršnog (menadžmentskog) odbora (struktura s dvodomnošću). U drugim jurisdikcijama, za funkcije nadzornog i izvršnog odbora pravnu odgovornost snosi jedan ili jedinstven odbor (struktura s jednodomnošću).
 - U nekim subjektima, oni koji su zaduženi za upravljanje imaju položaje koji su integralni dio subjektive pravne strukture, na primjer, položaje direktora kompanije. U drugima, na primjer, u nekim državnim subjektima, tijelo koje nije dio subjekta zaduženo je za upravljanje.
 - U nekim slučajevima, neki ili svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni su u vođenje poslova subjekta. U drugima, oni koji su zaduženi za upravljanje i menadžment sastoje se od različitih osoba.
 - U nekim slučajevima, oni koji su zaduženi za upravljanje odgovorni su za odobravanje¹⁷⁷ subjektivih financijskih izvještaja (u drugim slučajevima, menadžment ima tu odgovornost).

¹⁷⁶ MRevS 230, *Revizijska dokumentacija*, točke 8-11 i točka A6.

¹⁷⁷ Kako je opisano u točki A40 MRevS-a 700 (izmijenjen), *Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima*, imati odgovornost za odobravanje u ovom kontekstu znači imati ovlasti zaključiti da su sastavljena sva izvješća koja su dijelovi financijskih izvještaja, uključujući i povezane bilješke.

- A2. U najvećem broju subjekata, upravljanje je skupna odgovornost upravljačkog tijela, kao što su upravni odbor, nadzorni odbor, partneri, vlasnici, odbor menadžmenta, vijeće upravitelja, povjerenici ili jednakovrijedne osobe. U nekim manjim subjektima, međutim, jedna osoba može biti zadužena za upravljanje, na primjer, vlasnik-menadžer gdje nema drugih vlasnika ili samostalni povjerenik. Kad je upravljanje skupna odgovornost, podgrupa kao što je odbor za reviziju ili čak pojedinac, može biti zadužena za određene zadatke kako bi pomogla upravljačkom tijelu u ispunjavanju njegovih odgovornosti. Alternativno, podgrupa ili pojedinac mogu imati posebne, zakonski utvrđene odgovornosti koje se razlikuju od onih za upravljačko tijelo.
- A3. Takva raznolikost znači da ovim MRevS-om nije moguće za sve revizije specificirati osobu ili osobe s kojima revizor treba komunicirati o određenim pitanjima. Također, u nekim slučajevima moguće je da se primjerenu osobu ili osobe s kojima treba komunicirati neće moći jasno izdvojiti prema primjenjivom pravnom okviru ili drugim okolnostima angažmana, na primjer, u subjektima gdje struktura upravljanja nije formalno definirana, kao što su neki subjekti u obiteljskom vlasništvu, neke neprofitne organizacije i neki državni subjekti. U takvim slučajevima, revizor može trebati raspraviti i dogovoriti sa strankom koja ga je angažirala relevantnu osobu s kojim ili osobe ili s kojima će komunicirati. U odlučivanju o tome s kime će komunicirati, relevantno je revizorovo razumijevanje subjektive strukture upravljanja i upravljačkih procesa stečeno u skladu s MRevS-om 315.¹⁷⁸ Odgovarajuća osoba s kojom ili osobe ili kojima će komunicirati mogu se razlikovati ovisno o pitanju koje treba priopćiti.
- A4. MRevS 600 uključuje posebna pitanja o kojima trebaju komunicirati revizori grupe s onima koji su zaduženi za upravljanje.¹⁷⁹ Kad je subjekt sastavni dio grupe, odgovarajuća osoba s kojom, ili osobe s kojima, komunicira revizor komponente ovisi o okolnostima angažmana te o pitanju koje treba priopćiti. U nekim slučajevima, određeni broj komponenti može obavljati isto poslovanje unutar istog sustava internih kontrola i korištenjem istih računovodstvenih praksa. Gdje su oni koji su zaduženi za upravljanje tim komponentama isti (primjerice, zajednički upravni odbor), dupliciranje se može izbjeći istovremenim postupanjem s tim komponentama u svrhu komuniciranja.
- Komuniciranje s podgrupom onih koji su zaduženi za upravljanje* (Vidjeti točku 12)
- A5. Kad se razmatra komuniciranje s podgrupom onih koji su zaduženi za upravljanje, revizor može uzeti u obzir pitanja kao što su:
- odnosne odgovornosti podgrupe i upravljačkog tijela;
 - vrsta pitanja o kojem treba komunicirati;
 - relevantni zakonski ili regulativni zahtjevi; i
 - ima li podgrupa ovlast poduzeti radnje u vezi s priopćenim informacijama i može li pružiti daljnje informacije i objašnjenja koja revizor može trebati.

¹⁷⁸ MRevS 315 (izmijenjen), *Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja*

¹⁷⁹ MRevS 600, *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe* (uključujući rad revizora komponenti), točke 46-49.

- A6. Kad odlučuje treba li također priopćiti upravljačkom tijelu informacije, u cijelosti ili sažetom obliku, na revizora može utjecati njegova procjena o tome koliko učinkovito i primjerenom podgrupa komunicira o relevantnim informacijama s upravljačkim tijelom. Pri dogovaranju uvjeta angažmana, revizor može izričito navesti da, osim ako nije zabranjeno zakonom ili regulativom, zadržava pravo izravnog komuniciranja s upravljačkim tijelom.
- A7. Odbori za reviziju (ili slične podgrupe s različitim nazivima) postoje u mnogim jurisdikcijama. Iako se mogu razlikovati njihove posebne ovlasti i funkcije, komuniciranje s odborom za reviziju, gdje on postoji, postalo je ključnim elementom u revizorovom komuniciranju s onima koji su zaduženi za upravljanje. Načela dobrog upravljanja preporučuju da:
- revizor bude pozivan redovito prisustvovati sjednicama odbora za reviziju;
 - se predsjednik odbora za reviziju i, kad je relevantno, ostali članovi odbora za reviziju, periodično sastaju i komuniciraju s revizorom; i
 - se odbor za reviziju sastaje s revizorom bez prisutnosti menadžmenta barem jednom godišnje.

Kad su svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni u vođenje poslova subjekta (Vidjeti točku 13)

- A8. U nekim slučajevima, svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni su u vođenje poslova subjekta, i primjena zahtjeva komuniciranja modificira se radi prilagođavanja takvom stanju. U takvim slučajevima, komuniciranje s osobom ili osobama s menadžmentskim odgovornostima može biti neprimjereno za informiranje svih onih s kojima bi revizor inače komunicirao zbog njihovih upravljačkih odgovornosti. Na primjer, u kompaniji gdje su svi direktori uključeni u vođenje poslova subjekta, moguće je da neki od tih direktora (na primjer, onaj odgovoran za marketing) neće biti svjestan značajnosti pitanja o kojima se raspravlja s drugim direktorom (na primjer, onim odgovornim za sastavljanje financijskih izvještaja).

Pitanja o kojima se mora komunicirati

Revizorove odgovornosti u odnosu na reviziju financijskih izvještaja (Vidjeti točku 14)

- A9. Revizorove odgovornosti u odnosu na reviziju financijskih izvještaja često su uključene u pismo o angažiranju ili drugi prikladan oblik pisanog sporazuma kojim se evidentiraju dogovoreni uvjeti angažmana¹⁸⁰. Zakon, regulativa ili upravljačka struktura subjekta može zahtijevati da oni koji su zaduženi za upravljanje dogovore uvjete angažmana s revizorom. Gdje to nije slučaj, davanje kopije pisma o angažmanu ili drugog prikladnog oblika pisanog sporazuma onima koji su zaduženi za upravljanje može biti odgovarajući pristup u komuniciranju s njima o pitanjima kao što su:
- revizorova odgovornost za obavljanje revizije u skladu s MRevS-ovima, koja je usmjerena prema izražavanju mišljenja o financijskim izvještajima. Pitanja koja MRevS-ovi zahtijevaju da se komuniciraju uključuju, stoga, važna pitanja koja iskrnsnu tijekom revizije financijskih izvještaja koja su relevantna onima koji su zaduženi za upravljanje za nadziranje procesa financijskog izvještavanja;

- činjenica da MRevS-ovi ne zahtijevaju da revizor oblikuje postupke za svrhu utvrđivanja dopunskih pitanja za komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje;
- kad se primjenjuje MRevS 701¹⁸¹, revizorova odgovornost da odredi i priopći ključna revizijska pitanja u revizorskom izvješću; i
- kad je primjenjivo, revizorova odgovornost za komuniciranje određenih pitanja zahtijevanih zakonom ili regulativom, sporazumom sa subjektom ili dodatnim zahtjevima primjenjivim na angažman, na primjer, standardima nacionalnog profesionalnog računovodstvenog tijela.

- A10. Zakon ili regulativa, sporazum sa subjektom ili dodatni zahtjevi primjenjivi u angažmanu mogu predvidjeti šire komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje. Na primjer, (a) sporazum sa subjektom može dovesti do određenih pitanja o kojima treba komunicirati kad se pojave iz usluga koje pruža društvo ili društvo mreže različitih od usluge revizije financijskih izvještaja; ili (b) mandat revizora javnog sektora može dovesti do pitanja o kojima treba komunicirati kad ih revizor spozna kao posljedicu drugih poslova, kao što su revizije poslovanja.

Planirani opseg i vremenski raspored revizije (Vidjeti točku 15)

- A11. Komuniciranje u vezi s planiranim opsegom i vremenskim rasporedom revizije može:
- (a) pomoći onima koji su zaduženi za upravljanje bolje razumjeti posljedice revizorova rada, s revizorom raspraviti problematiku rizika i koncepta značajnosti i prepoznati bilo koja područja za koja mogu od revizora zahtijevati poduzimanje dodatnih postupaka; i
 - (b) pomoći revizoru bolje razumjeti subjekt i njegovo okruženje.
- A12. Komuniciranje o značajnim rizicima koje je uočio revizor pomaže onima koji su zaduženi za upravljanje razumjeti ta pitanja i zašto ona zahtijevaju posebna revizijska razmatranja. Komuniciranje o značajnim rizicima može pomoći onima koji su zaduženi za upravljanje u ispunjavanju njihove odgovornosti nadziranja procesa financijskog izvještavanja.
- A13. Pitanja koja se komuniciraju mogu uključiti:
- način na koji revizor planira postupati sa značajnim rizicima pogrešnih prikazivanja uslijed prijave ili pogreške.
 - način na koji revizor planira postupati s područjima za koja je procijenjen viši rizik značajnog pogrešnog prikazivanja.
 - revizorov pristup internim kontrolama relevantnim za reviziju.
 - primjenu koncepta značajnosti u kontekstu revizije.¹⁸²
 - vrstu i razmjer specijalističkih vještina ili znanja potrebnih za obavljanje planiranih revizijskih postupaka ili ocjenjivanje rezultata revizije, uključujući korištenje revizorovog stručnjaka.¹⁸³
 - kad se primjenjuje MRevS 701, revizorove preliminarne stavove o pitanjima koja mogu biti područja značajne revizorove pozornosti u reviziji i stoga mogu biti ključna revizijska pitanja.

¹⁸¹ MRevS 701, *Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora*

¹⁸² MRevS 320, *Značajnost u planiranju i obavljanju revizije*

¹⁸³ Vidjeti MRevS 620, *Korištenje radom revizorovog stručnjaka*.

¹⁸⁰ Vidjeti točku 10 MRevS-a 210, *Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana*.

- revizorov planirani pristup rješavanju posljedica bilo kakvih značajnih promjena u primjenjivom okviru financijskog izvještavanja ili subjektovu okruženju, financijskim uvjetima ili aktivnostima na pojedinačne izvještaje i objavljivanja.
- A14. Druga pitanja povezana s planiranjem za koje može biti primjereno raspraviti ih s onima koji su zaduženi za upravljanje uključuju:
- gdje subjekt ima službu interne revizije, način na koji eksterni i interni revizori mogu raditi zajedno na konstruktivan i nadopunjavajući način, uključujući raspravu o bilo kojem planiranom korištenju radom službe interne revizije.¹⁸⁴
 - stavove onih koji su zaduženi za upravljanje o:
 - o primjerenoj osobi ili primjerenim osobama s kojima se treba komunicirati.
 - o rasporedu odgovornosti između onih koji su zaduženi za upravljanje i menadžmenta.
 - o ciljevima i strategijama subjekta i povezanim poslovnim rizicima koji mogu imati za posljedicu pogrešna prikazivanja.
 - o pitanjima za koja oni koji su zaduženi za upravljanje smatraju da zaslužuju posebnu pozornost tijekom revizije i o svim područjima za koje oni zahtijevaju poduzimanje dodatnih postupaka.
 - o važnim komuniciranjima između subjekta i regulatora.
 - o ostalim pitanjima za koja oni koji su zaduženi za upravljanje smatraju da mogu utjecati na reviziju financijskih izvještaja.
 - stavovima, svjesnosti i radnjama onih koji su zaduženi za upravljanje u vezi s (a) internim kontrolama subjekta i njihovom važnošću za subjekt, uključujući i o tome kako oni koji su zaduženi za upravljanje nadziru učinkovitost internih kontrola i (b) otkrivanjem ili mogućnošću postojanja prijevare.
 - radnjama onih koji su zaduženi za upravljanje kao reakciji na razvojne promjene u računovodstvenim standardima, praksama korporativnog upravljanja, pravilima burze i povezanim pitanjima, i učinku takvih promjena na, primjerice, cjelokupnu prezentaciju, strukturu i sadržaj financijskih izvještaja, uključujući i na:
 - o relevantnost, pouzdanost, usporedivost i razumljivost informacija prezentiranih u financijskim izvještajima; i
 - o razmatranje jesu li financijski izvještaji narušeni uključivanjem informacija koje nisu relevantne ili koje zamagljuju ispravno razumijevanje objavljenih pitanja.
 - reakcijama onih koji su zaduženi za upravljanje na ranija komuniciranja s revizorom.
 - dokumentima koje obuhvaćaju ostale informacije (kako su definirane u MRevS-u 720 (izmijenjen) i planiranom načinu i vremenu izdavanja takvih dokumenata. Gdje revizor očekuje pribaviti ostale informacije nakon datuma revizorskog izvješća, rasprava s onima koji su zaduženi za upravljanje može također uključiti temu o radnjama koje mogu biti primjerene ili nužne ako revizor zaključi kako značajno pogrešno prikazivanje ostalih informacija postoji u ostalim informacijama pribavljenim nakon datuma revizorskog izvješća.

¹⁸⁴ MRevS 610 (izmijenjen 2013.), *Korištenje radom internih revizora*, točke 20 i 31.

A15. Iako komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje može pomoći revizoru planirati opseg i vremenski raspored revizije, ono ne mijenja revizorovu isključivu odgovornost za izradu opće strategiju revizije i plana revizije, uključujući vrste, vremenski raspored i obujam postupaka nužnih za dobivanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza.

A16. Važno je biti oprezan kad se komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje o planiranom opsegu i vremenskom rasporedu revizije kako se ne bi kompromitirala učinkovitost revizije, osobito gdje su neki ili svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni u vođenje poslova subjekta. Na primjer, komuniciranje o vrstama i vremenu detaljnih revizijskih postupaka može smanjiti učinkovitost tih postupaka time što postaju previše predvidivi.

Značajni nalazi revizije (Vidjeti točku 16)

A17. Komuniciranje nalaza revizije može uključiti zahtijevanje daljnjih informacija od onih koji su zaduženi za upravljanje kako bi se kompletirali dobiveni revizijski dokazi. Na primjer, revizor može potvrditi da oni koji su zaduženi za upravljanje imaju isto razumijevanje o činjenicama i okolnostima relevantnim za određene transakcije ili događaje.

A18. Kad se primjenjuje MRevS 701, komuniciranja s onima koji su zaduženi za upravljanje zahtijevana točkom 16, kao i komuniciranja zahtijevana točkom 15 o značajnim rizicima koje je utvrdio revizor, su osobito relevantna za revizorovo određivanje pitanja koja su zahtijevala značajnu pozornost revizora i koja stoga mogu biti ključna revizijska pitanja.¹⁸⁵

Značajni kvalitativni aspekti računovodstvenih praksi (Vidjeti točku 16(a))

A19. Okviri financijskog izvještavanja uobičajeno dopuštaju subjektu stvaranje računovodstvenih procjena, i prosudbi o računovodstvenim politikama i objavljivanjima u financijskim izvještajima, na primjer u vezi s korištenjem ključnih pretpostavki u stvaranju računovodstvenih procjena. Osim toga, zakon, regulativa ili okviri financijskog izvještavanja mogu zahtijevati objavljivanje sažetka značajnih računovodstvenih politika ili upućivati na »kritične računovodstvene procjene« ili »kritične računovodstvene politike i prakse« kako bi se identificirale i korisnicima pružile dodatne informacije o najtežim, subjektivnim ili kompleksnim prosudbama menadžmenta u pripremanju financijskih izvještaja.

A20. Kao rezultat toga, revizorovi stavovi o subjektivnim aspektima financijskih izvještaja mogu biti osobito relevantni onima koji su zaduženi za upravljanje u ispunjavanju njihovih odgovornosti za nadziranje procesa financijskog izvještavanja. Na primjer, u vezi s pitanjima opisanim u točki A19, oni koji su zaduženi za upravljanje mogu biti zainteresirani za stavove revizora o stupnju utjecaja kompleksnosti, subjektivnosti ili drugih inherentnih čimbenika rizika na odabir ili primjenu metoda, pretpostavki i podataka korištenih pri donošenju značajne računovodstvene procjene, kao i revizorovu ocjenu jesu li menadžmentova ocjena i povezana objavljivanja u financijskim izvještajima razumna u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. Otvoreno i konstruktivno komuniciranje o značajnim kvalitativnim aspektima subjektivnih računovodstvenih praksi može također uključiti komentar o prihvatljivosti značajnih računovodstvenih praksi i kvaliteti objavljivanja. Ako je primjenjivo, ono može uključiti

¹⁸⁵ MRevS 701, točke 9 – 10.

smatra li revizor da značajna računovodstvena praksa subjekta povezana s računovodstvenim procjenama nije najprimjerenija u određenim okolnostima subjekta, na primjer, ako bi neka alternativna prihvatljiva metoda za stvaranje neke računovodstvene procjena bila, po revizorovoj prosudbi, prihvatljivija. Dodatak 2 navodi pitanja koja mogu biti uključena u to komuniciranje.

Značajne poteškoće tijekom revizije (Vidjeti točku 16(b))

A21. Značajne poteškoće tijekom revizije mogu uključiti pitanja kao što su:

- značajna kašnjenja menadžmenta, nedostupnost subjekto-
vog osoblja ili nesklonost menadžmenta prema osiguravanju
informacija koje su nužne revizoru za obavljanje revizijskih
postupaka;
- nerazumno kratko vrijeme unutar kojeg treba dovršiti re-
viziju;
- neočekivani prekomjerni napor zahtijevan za pribavljanje
dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza;
- nedostupnost očekivanih informacija;
- ograničenja nametnuta revizoru od strane menadžmenta; i
- menadžmentova nevoljnost na zahtjev napraviti ili proširiti
svoje procjene subjektive sposobnosti nastavljanja s vre-
menski neograničenim poslovanjem.

U nekim okolnostima, takve poteškoće mogu uzrokovati ogra-
ničenje opsega koje vodi k modificiranju revizorskog mišlje-
nja.¹⁸⁶

Značajna pitanja koja su raspravljena ili su predmetom dopisivanja
s menadžmentom (Vidjeti točku 16(c)(i))

A22. Značajna pitanja koja su raspravljena ili su predmetom dopi-
sivanja s menadžmentom mogu uključiti pitanja kao što su:

- značajni događaji ili transakcije koji su nastali tijekom go-
dine;
- uvjeti poslovanja koji utječu na subjekt i poslovni planovi i
strategije koji pak mogu utjecati na rizike značajnih pogreš-
nih prikazivanja.
- zabrinutost o menadžmentovim konzultacijama s drugim
računovođama o računovodstvenim ili revizijskim pitanji-
ma.
- rasprava ili dopisivanje u vezi s početnim ili obnavljajućim
imenovanjem revizora u svezi s računovodstvenim prak-
sama, primjenama revizijskih standarda ili naknadama za
revizijske ili ostale usluge.
- značajna pitanja o kojima postoji prijemor s menadžmen-
tom, osim za početne razlike u mišljenjima zbog nepotpun-
ih činjenica ili preliminarne informacija koje su kasnije
razriješene revizorovim pribavljanjem dodatnih relevantnih
činjenica ili informacija.

Okolnosti koje utječu na oblik i sadržaj revizorskog izvješća (Vidjeti
točku 16(d))

A23. MRevS 210 zahtijeva da revizor dogovori uvjete revizijskog
angažmana s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za
upravljanje, već prema tome što je primjereno.¹⁸⁷ Zahtijeva se
da dogovoreni uvjeti revizijskog angažmana budu evidentirani
u pismu o revizijskom angažmanu ili drugom priklad-

nom obliku pisanog sporazuma i uključuje, između ostaloga,
upućivanje na očekivani oblik i sadržaj revizorskog izvješća.¹⁸⁸
Kako je objašnjeno u točki A9, ako uvjeti angažmana nisu
dogovoreni s onima koji su zaduženi za upravljanje, revizor
može dati onima koji su zaduženi za upravljanje kopiju pisma
o angažiranju radi komuniciranja o pitanjima relevantnim za
reviziju. Komuniciranje zahtijevano točkom 16(d) je s nam-
jerom informiranja onih koji su zaduženi za upravljanje o
okolnostima u kojima se revizorsko izvješće može razlikovati
od njegovog očekivanog oblika i sadržaja ili može uključiti
dodatne informacije o reviziji koja je bila obavljena.

A24. Okolnosti u kojima se od revizora zahtijeva ili on iz drugih
razloga smatrati nužnim uključivanje dodatnih informacija u
revizorsko izvješće u skladu s MRevS-ima i za koje se zahti-
jeva komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje,
uključuju situacije u kojima:

- revizor očekuje modificirati mišljenje u revizorskom izvje-
šču u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen).¹⁸⁹
- se izvješćuje o značajnoj neizvjesnosti u vezi s vremenskom
neograničenošću poslovanja u skladu s MRevS-om 570
(izmijenjen).¹⁹⁰
- se pripočavaju ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om
701.¹⁹¹
- revizor smatra nužnim uključiti točku za isticanje pita-
nja ili točku za ostala pitanja u skladu s MRevS-om 706
(izmijenjen)¹⁹² ili se to zahtijeva drugim MRevS-ima.
- revizor zaključuje da postoji neispravljeno značajno pogrešno
prikazivanje ostalih informacija u skladu s MRevS-om 720
(izmijenjen).¹⁹³

U takvim okolnostima, revizor može smatrati korisnim dati
onima koji su zaduženi za upravljanje nacrt revizorskog izvje-
šća kako bi se olakšalo raspravljanje o tome kako će se takva
pitanja adresirati u revizorskom izvješću.

A25. U rijetkim okolnostima kad revizor namjerava ne uključiti
ime angažiranog partnera u revizorsko izvješće u skladu s
MRevS-om 700 (izmijenjen), od revizora se zahtijeva raspra-
viti tu namjeru s onima koji su zaduženi za upravljanje kako
bi ih informirao o revizorovoj procjeni vjerojatnosti i ozbilj-
nosti značajne prijetnje osobnoj sigurnosti.¹⁹⁴ Revizor također
može komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje u
okolnostima kad revizor izabere ne uključiti opis revizorove
odgovornosti u tekst revizorskog izvješća kako je dopušteno
MRevS-om 700 (izmijenjen).¹⁹⁵

Ostala značajna pitanja relevantna za proces financijskog izvještava-
nja (Vidjeti točku 16(e))

A26. MRevS 300¹⁹⁶ navodi da kao posljedica neočekivanih događa-
ja, promjena u uvjetima ili revizijskim dokazima pribavljenim

¹⁸⁸ MRevS 210, točka 10.

¹⁸⁹ MRevS 705 (izmijenjen), točka 30.

¹⁹⁰ MRevS 570 (izmijenjen), *Vremenska neograničenost poslovanja*, točka 25(d).

¹⁹¹ MRevS 701, točka 17.

¹⁹² MRevS 706 (izmijenjen), *Točke za isticanje pitanja i točke za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora*, točka 12.

¹⁹³ MRevS 720 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama*, točka 18(a).

¹⁹⁴ MRevS 700 (izmijenjen), točke 46 i A63.

¹⁹⁵ MRevS 700 (izmijenjen), točka 41.

¹⁹⁶ MRevS 300, *Planiranje revizije financijskih izvještaja*, točka A13.

¹⁸⁶ MRevS 705 (izmijenjen), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*

¹⁸⁷ MRevS 210, točka 9.

kao rezultat revizijskih postupaka, revizor može trebati modificirati opću strategiju revizije i plan revizije i posljedično tome planirane vrste, vremenski raspored i opseg daljnjih revizijskih postupaka, temeljeno na izmijenjenom sagledavanju procijenjenih rizika. Revizor može komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o takvim pitanjima, na primjer, kao nadopunu inicijalnim raspravama o planiranom opsegu i vremenskom rasporedu revizije.

- A27. Ostala važna pitanja nastala tijekom revizije koja su izravno relevantna onima koji su zaduženi za upravljanje u nadziranju procesa financijskog izvještavanja mogu uključiti pitanja, kao što su značajna pogrešna prikazivanja ostalih informacija koja su bila ispravljena
- A28. U mjeri u kojoj to već nije učinjeno prema zahtjevima u točkama 16(a)–(d) i povezanim materijalima za primjenu, revizor može u skladu s MRevS-om 220¹⁹⁷ razmotriti komuniciranje o ostalim pitanjima koje je uočio pregledavatelj kontrole kvalitete angažmana ili koja su raspravljena s njim, ako je bio imenovan,

Neovisnost revizora (Vidjeti točku 17)

- A29. Revizor mora postupiti u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući onima koji se odnose na neovisnost u vezi s angažmanima za revizije financijskih izvještaja¹⁹⁸.
- A30. Odnosi i druga pitanja i zaštite o kojima treba komunicirati, razlikuju se prema okolnostima angažmana, ali se općenito odnose na:
- (a) prijetnje neovisnosti, koje se mogu kategorizirati kao: prijetnje osobnog interesa, prijetnje samopregleda, prijetnje zagovaranja, prijetnje zblizenosti i prijetnje zastrašivanja; i
 - (b) zaštite koje je kreirala profesija, zakonodavstvo ili regulativa, zaštite unutar subjekta i zaštite unutar vlastitog sustava i postupaka revizorskog društva.
- A31. Relevantni etički zahtjevi ili zakon ili regulativa mogu također navoditi posebna komuniciranja s onima koji su zaduženi za upravljanje u slučajevima kad su otkrivena kršenja zahtjeva neovisnosti. Na primjer Kodeks etike za profesionalne računovođe Odbora za međunarodne standarde etike za profesionalne računovođe (IESBA Kodeks) zahtijeva od revizora komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje u pisanom obliku o svakom kršenju i aktivnostima koje je poduzelo revizorsko društvo ili je predložilo njihovo poduzimanje.¹⁹⁹
- A32. Komuniciranje zahtjeva u vezi s neovisnošću revizora koji su primjenjivi u slučaju uvrštenih subjekata mogu također biti relevantni u slučaju nekih drugih subjekata, osobito onih koji mogu biti od značajnog javnog interesa jer, zbog rezultata svojeg poslovanja, njihove veličine ili njihovog korporativnog statusa, oni mogu imati široki raspon dionika. Primjeri takvih subjekata mogu uključiti financijske institucije (kao što su banke, osiguravajuće kompanije i mirovinski fondovi) i druge subjekte kao što su dobrotvorna društva. S druge strane, mogu postojati situacije gdje komuniciranje u vezi s neovisnošću može biti nerelevantno, na primjer, gdje su svi od onih koji su zaduženi za upravljanje bili informirani o rele-

vantnim činjenicama kroz njihove menadžmentske aktivnosti. To je osobito vjerojatno gdje kod subjekta postoji vlasničko-menadžerski odnos te revizorsko društvo i društvo mreže imaju malu uključenost u subjektu mimo revizije financijskih izvještaja.

Dopunska pitanja (Vidjeti točku 3)

- A33. Nadzor nad menadžmentom od strane onih koji su zaduženi za upravljanje uključuje osiguranje da subjekt oblikuje, uvodi i održava primjerene interne kontrole u vezi s pouzdanošću financijskog izvještavanja, učinkovitošću i djelotvornošću poslovanja i postupanjem i sukladnošću s primjenjivim zakonima i regulativama.
- A34. Revizor može postati svjestan dopunskih pitanja koja se ne moraju nužno odnositi na nadziranje procesa financijskog izvještavanja ali koja su, unatoč tome, vjerojatno značajna za odgovornosti onih koji su zaduženi za upravljanje za nadziranje strateškog usmjerenja subjekta ili subjektive obveze povezane s odgovornostima subjekta. Takva pitanja mogu uključiti, na primjer, značajnu problematiku u vezi sa strukturom upravljanja ili procesima te važnim odlukama ili radnjama višeg menadžmenta koje nemaju primjereno odobrenje.
- A35. U određivanju toga hoće li komunicirati o dopunskim pitanjima s onima koji su zaduženi za upravljanje, revizor može raspraviti pitanja ove vrste, koje je revizor spoznao, s primjerenom razinom menadžmenta, osim ako to nije primjereno u danim okolnostima.
- A36. Ako se priopćava dopunsko pitanje, može biti primjereno da revizor skrene pozornost onima koji su zaduženi za upravljanje na to da:
- (a) je identificiranje i komuniciranje takvog pitanja uzgredno za svrhu revizije, koja je formirati mišljenje o financijskim izvještajima;
 - (b) nisu obavljani nikakvi postupci u vezi s pitanjem, osim onih koji su bili nužni za formiranje mišljenja o financijskim izvještajima; i
 - (c) nisu obavljani postupci radi utvrđivanja postoje li takva dopunska pitanja.

Proces komuniciranja

Uspostava komunikacijskog procesa (Vidjeti točku 18)

- A37. Jasno priopćavanje revizorove odgovornosti, planiranog opsega i vremenskog rasporeda revizije i očekivanog općeg sadržaja komuniciranja pomaže ustanovljivanju osnove za učinkovito dvosmjerno komuniciranje.
- A38. Pitanja koja također mogu doprinijeti učinkovitom dvosmjernom komuniciranju uključuju raspravljanje:
- svrhe komuniciranja. Gdje je svrha jasna, revizor i oni koji su zaduženi za upravljanje su u boljem položaju za postizanje zajedničkog shvaćanja problematike i očekivanih radnji koje proizlaze iz procesa komuniciranja,
 - oblika u kojem će se obaviti komuniciranje;
 - osobi ili osobama u revizijskom timu i između onih koji su zaduženi za upravljanje koji će komunicirati u vezi s određenim pitanjima;
 - revizorovog očekivanja da će komuniciranje biti dvosmjerno i da će oni koji su zaduženi za upravljanje komunicirati s revizorom o pitanjima koja oni smatraju relevantnima za reviziju, na primjer, strateške odluke koje mogu utjecati na vrste, vremenski raspored i obujam revizijskih postupaka,

¹⁹⁷ Vidjeti točke 19–22 i A23–A32 MRevS-a 220, *Kontrola kvalitete za reviziju financijskih izvještaja*.

¹⁹⁸ MRevS 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*, točka 14.

¹⁹⁹ Vidjeti, na primjer, točke Z400.80–Z400.82 i P400.84 IESBA Kodeksa.

sumnje ili otkrivanja prijevare i zabrinutost u vezi s integritetom ili kompetentnošću višeg menadžmenta;

- procesa poduzimanja radnji i povratnog izvještavanja za pitanja koja je priopćio revizor; i
- procesa poduzimanja radnji i povratnog izvještavanja za pitanja koja su priopćili oni koji su zaduženi za upravljanje.

A39. Proces komuniciranja razlikovat će se ovisno o okolnostima, uključujući i veličinu i strukturu upravljanja subjektom, načinu djelovanja onih koji su zaduženi za upravljanje i revizorovom stavu spram značajnosti pitanja o kojima treba komunicirati. Teškoće u uspostavljanju učinkovitog dvosmjernog komuniciranja mogu pokazivati da komuniciranje između revizora i onih koji su zaduženi za upravljanje nije prikladno za svrhu revizije. (Vidjeti točku A52.)

Posebna razmatranja za manje subjekte

A40. U slučaju revizija manjih subjekata, revizor može komunicirati na manje strukturiran način s onima koji su zaduženi za upravljanje nego u slučaju uvrštenih ili većih subjekata.

Komuniciranje s menadžmentom

A41. Mnoga pitanja mogu se raspraviti s menadžmentom u redovitom odvijanju revizije, uključujući pitanja zahtijevana ovim MReVS-om o kojima treba komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje. Takvim raspravljajem priznaje se menadžmentova izvršna odgovornost za vođenje subjektova poslovanja i, osobito, menadžmentova odgovornost za sastavljanje financijskih izvještaja.

A42. Prije komuniciranja pitanja s onima koji su zaduženi za upravljanje, revizor ih može raspraviti s menadžmentom, osim ako to nije primjereno. Na primjer, može biti neprimjereno raspraviti pitanje menadžmentove kompetentnosti ili čestitosti menadžmenta. Povrh priznavanja menadžmentove izvršne odgovornosti, te početne rasprave mogu pojasniti činjenice i problematike te omogućiti menadžmentu davanje daljnjih informacija i objašnjenja. Slično, kad subjekt ima službu interne revizije, revizor može raspraviti pitanja s primjerenim pojedincima unutar službe prije komuniciranja s onima koji su zaduženi za upravljanje.

Komuniciranje s trećim stranama

A43. Zakon ili regulativa mogu zahtijevati od onih koji su zaduženi za upravljanje ili oni mogu željeti osigurati trećim stranama, na primjer, bankarima ili određenim regulativnim tijelima, kopije pisanih komuniciranja s revizorom. U nekim slučajevima, objavljivanje trećim stranama može biti nezakonito ili neprimjereno na drugi način. Kad se pisano priopćenje sastavlja za one koji su zaduženi za upravljanje daje trećim osobama, u danim okolnostima može biti važno informirati treću stranku da priopćavanje nije bilo obavljeno imajući nju na umu, na primjer, navodeći u pisanom komuniciranju s onima koji su zaduženi za upravljanje:

- da je priopćenje sastavljeno za isključivu uporabu onima koji su zaduženi za upravljanje i, gdje je primjenjivo, menadžmentu grupe i revizorovoj grupi, te se na njega ne trebaju oslanjati treće strane;
- da revizor nije preuzeo nikakvu odgovornost prema trećim stranama; i
- svako ograničenje u objavljivanju ili distribuiranju trećim stranama.

A44. U nekim jurisdikcijama može se zahtijevati zakonom ili regulativom od revizora da, primjerice:

- obavijesti regulatorno tijelo ili tijelo s provedbenim ovlastima o određenim pitanjima o kojima se komuniciralo s onima koji su zaduženi za upravljanje. Na primjer, u nekim državama revizor ima dužnost izvjestiti nadležna tijela o pogrešnim prikazivanjima kad su menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje propustili poduzeti radnje za njihovo ispravljanje;
- podnese kopije određenih izvješća koje su sastavili oni koji su zaduženi za upravljanje za relevantna regulatorna tijela ili tijela za financiranje ili ostala tijela, kao što je centralna vlast u slučaju nekih subjekata javnog sektora; ili
- učini javno dostupnim izvješća koja su sastavili oni koji su zaduženi za upravljanje.

A45. Osim ako se zakonom ili regulativom ne zahtijeva dati trećoj strani kopiju revizorovog pisanog priopćenja onima koji su zaduženi za upravljanje, revizor može trebati prethodnu suglasnost onih koji su zaduženi za upravljanje prije nego što to učini.

Oblici komuniciranja (Vidjeti točku 19)

A46. Učinkovito komuniciranje može uključiti strukturirane prezentacije i pisana izvješća, kao i manje strukturirana priopćenja, uključujući rasprave. Revizor može komunicirati, u pisanom ili usmenom obliku, o drugim pitanjima osim o onima koja su navedena u točkama 19 i 20. Pisano priopćavanje može uključivati pismo o angažiranju koje se daje onima koji su zaduženi za upravljanje.

A47. Osim važnosti određenog pitanja, na oblik komuniciranja (na primjer, hoće li se komunicirati usmeno ili u pisanom obliku, razmjer detaljnosti ili sažetosti u komuniciranju i hoće li se komunicirati na strukturirani ili nestructurirani način) mogu utjecati čimbenici kao što su:

- hoće li rasprava o pitanju biti uključena u revizorsko izvješće. Na primjer, kad se ključna revizijska pitanja priopćavaju u revizorskom izvješću, revizor može smatrati da je nužno komunicirati u pisanom obliku o pitanjima za koje je određeno da su ključna revizijska pitanja;
- je li pitanje bilo zadovoljavajuće razriješeno;
- je li menadžment ranije priopćio o pitanju;
- veličina, poslovna struktura, okruženje kontrola i pravna struktura subjekta;
- u slučaju revizije financijskih izvještaja posebne namjene, revidira li revizor također i subjektive financijske izvještaje opće namjene;
- pravni zahtjevi. U nekim jurisdikcijama, pisano komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje zahtijeva se u propisanom obliku kojeg određuje lokalni zakon;
- očekivanja onih koji su zaduženi za upravljanje, uključujući aranžmane utvrđene za povremene sastanke ili komuniciranje s revizorom;
- razmjer trajnog kontaktiranja i dijaloga revizora s onima koji su zaduženi za upravljanje; i
- je li bilo bitnih promjena u članstvu upravljačkog tijela.

A48. Kad se značajno pitanje raspravlja s pojedinim članom onih koji su zaduženi za upravljanje, na primjer, s predsjednikom odbora za reviziju, može biti primjereno da revizor sastavi sažetak rasprave o pitanju u komuniciranju koje slijedi tako da svi od onih koji su zaduženi za upravljanje imaju cjelovite i uravnotežene informacije.

Vrijeme komuniciranja (Vidjeti točku 21)

A49. Pravovremeno komuniciranje tijekom revizije doprinosi postizanju snažnog dvosmjernog dijaloga između onih koji su zaduženi za upravljanje i revizora. Međutim, primjereno vrijeme za komuniciranje mijenjat će se prema okolnostima angažmana. Relevantne okolnosti uključuju važnost i vrstu pitanja i radnju za koju se očekuje da će je poduzeti oni koji su zaduženi za upravljanje. Na primjer:

- komuniciranja u vezi s pitanjima planiranja mogu se često poduzeti rano u revizijskom angažmanu i, za početni angažman, mogu biti obavljena kao dio dogovaranja uvjeta angažiranja.
- može biti primjereno komunicirati o značajnoj poteškoći iskrsnuloj tijekom revizije, čim je to izvedivo, ako oni koji su zaduženi za upravljanje mogu pomoći revizoru riješiti poteškoću, ili ako je vjerojatno da će dovesti do modificiranog mišljenja. Slično tome, revizor može komunicirati usmeno s onima koji su zaduženi za upravljanje čim je to izvedivo o važnim nedostacima u internim kontrolama koje je otkrio revizor, prije nego što se oni priopće u pisanom obliku kako zahtijeva MReVS 265.²⁰⁰
- kad se primjenjuje MReVS 701, revizor može komunicirati o preliminarnim stavovima o ključnim revizijskim pitanjima kad se raspravlja o planiranom opsegu i vremenskom rasporedu revizije (vidjeti točku A13) i revizor može učestalije komunicirati kako bi dodatno raspravio takva pitanja kad komunicira o važnim revizijskim nalazima.
- komuniciranje u vezi s neovisnošću može biti primjereno uvijek kad su stvorene važne prosudbe o prijateljima neovisnosti i povezanim zaštitama, na primjer, kad se prihvaća angažman za pružanje nerevizorskih usluga, i u zaključnoj raspravi.
- komuniciranje nalaza revizije, uključujući revizorove stavove o kvalitativnim aspektima subjektivih računovodstvenih praksa može biti učinjeno kao dio zaključne rasprave.
- kad se revidiraju i financijski izvještaji opće namjene i financijski izvještaji posebne namjene, može biti primjereno koordinirati vremenski raspored komuniciranja.

A50. Ostali čimbenici koji mogu biti relevantni za vremenski raspored komuniciranja uključuju:

- veličinu, poslovnu strukturu, kontrolno okruženje i pravnu strukturu subjekta koji se revidira;
- svaku zakonsku obvezu komuniciranja o određenom pitanju unutar određenog vremenskog okvira;
- očekivanja onih koji su zaduženi za upravljanje, uključujući aranžmane dogovorene za povremene sastanke ili komuniciranje s revizorom; i
- vrijeme kad revizor identificira određena pitanja. Na primjer, revizor može ne identificirati određeno pitanje (na primjer, nesukladnost sa zakonom) u vrijeme u koje se može poduzeti preventivna radnja, ali priopćavanje pitanja može omogućiti poduzimanje radnji za otklanjanje nesukladnosti.

Prikladnost procesa komuniciranja (Vidjeti točku 22)

A51. Revizor ne treba oblikovati posebne postupke za potporu ocjenjivanju dvosmjernog komuniciranja između revizora i

onih koji su zaduženi za upravljanje; umjesto toga, ocjenjivanje se može temeljiti na opažanjima koja su posljedica revizijskih postupaka obavljenih za druge svrhe. Takva opažanja mogu uključiti:

- primjerenost i pravodobnost radnji koje poduzimaju oni koji su zaduženi za upravljanje kao reakciju na pitanje na koje je ukazao revizor. Gdje se nije učinkovito postupilo u vezi s značajnim pitanjem o kojem se ranije komuniciralo, može biti primjereno da revizor postavi upit o tome zašto nije bila poduzeta primjerena radnja te da razmotri ponavljanje pitanja. Na taj se način izbjegava rizik stvaranja dojma da je revizor zadovoljan s tim što se pitanju posvetila primjerena pozornost ili da se ono više ne smatra značajnim.
- očiglednu otvorenost onih koji su zaduženi za upravljanje u njihovom komuniciranju s revizorom.
- spremnost i sposobnost onih koji su zaduženi za upravljanje sastati se s revizorom bez prisutnosti menadžmenta.
- očiglednu sposobnost onih koji su zaduženi za upravljanje da u cijelosti razumiju pitanja na koja je ukazao revizor, na primjer, opseg u kojemu oni koji su zaduženi za upravljanje istražuju problematiku i preispituju preporuke koje su im dane.
- teškoće u uspostavljanju zajedničkog razumijevanja s onima koji su zaduženi za upravljanje o obliku, vremenskom rasporedu i očekivanom općem sadržaju komuniciranja.
- gdje su svi, ili neki, od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni u vođenje poslova subjekta, njihovu očiglednu svjesnost o tome kako pitanja raspravljena s revizorom utječu na njihove šire odgovornosti upravljanja, kao i na njihove menadžerske odgovornosti; i
- ispunjava li dvosmjerno komuniciranje između revizora i onih koji su zaduženi za upravljanje primjenjive zakonske i regulativne zahtjeve.

A52. Kako je navedeno u točki 4, učinkovito dvosmjerno komuniciranje pomaže revizoru i onima koji su zaduženi za upravljanje. Nadalje, MReVS 315 (izmijenjen) odredio je sudjelovanje onih koji su zaduženi za upravljanje, uključujući njihovu interakciju sa službom interne revizije, ako je ima, i eksternim revizorima, kao sastavni dio subjektivog kontrolnog okruženja.²⁰¹ Neodgovarajuće dvosmjerno komuniciranje može ukazivati na nezadovoljavajuće kontrolno okruženje i utjecati na revizorovu procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. Postoji također rizik da revizor ne može pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze za formiranje mišljenja o financijskim izvještajima.

A53. Ako dvosmjerno komuniciranje između revizora i onih koji su zaduženi za upravljanje nije prikladno i situacija se ne može riješiti, revizor može poduzeti radnje kao što su:

- modificiranje revizorskog mišljenja na temelju ograničenja opsega;
- pribavljanje pravnog savjeta o posljedicama različitih pravača djelovanja;
- komuniciranje s trećim stranama (na primjer, regulatorima) ili višom razinom u strukturi upravljanja koja je izvan subjekta, kao što su vlasnici (na primjer, dioničarima na glavnoj skupštini) ili odgovornim ministrom ili parlamentom u javnom sektoru; i

²⁰⁰ MReVS 265, točke 9 i A14.

²⁰¹ MReVS 315 (izmijenjen), točka A77.

- povlačenje iz angažmana, gdje je povlačenje moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi

Dokumentacija (Vidjeti točku 23)

A54. Dokumentacija o usmenom komuniciranju može uključiti kopiju zapisnika koji je pripremio subjekt koja se čuva kao dio revizijske dokumentacije gdje su takvi zapisnici primjereni u papiri komuniciranja.

Dodatak 1

(Vidjeti točku 3)

Posebni zahtjevi u MSKK-u 1 i ostalim MRevS-ovima koji se odnose na komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje

Ovaj Dodatak navodi točke u MSKK-u 1²⁰² i ostalim MRevS-ima koje zahtijevaju komuniciranje o određenim pitanjima s onima koji su zaduženi za upravljanje. Ovaj popis nije zamjena za razmatranje zahtjeva i povezanih materijala za primjenu te za ostala objašnjenja u MRevS-ovima.

- MSKK 1, *Kontrola kvalitete za revizorska društva koja obavljaju revizije i uvide financijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge*, točka 30(a)
- MRevS 240, *Revizorove odgovornosti u vezi s prijeverama u reviziji financijskih izvještaja*, točke 22, 39(c)(i) i 41-43
- MRevS 250, *Razmatranje zakona i regulativa u reviziji financijskih izvještaja*, točke 15, 20 i 23-25
- MRevS 265, *Priopćavanje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu*, točka 9
- MRevS 450, *Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tijekom revizije*, točke 12-13
- MRevS 505, *Eksterne konfirmacije*, točka 9
- MRevS 510, *Početni revizijski angažmani – Početna stanja*, točka 7
- MRevS 540 (izmijenjen), *Revidiranje računovodstvenih procjena i povezanih objavljivanja* – točka 38
- MRevS 550, *Povezane stranke*, točka 27
- MRevS 560, *Naknadni događaji*, točke 7(b)-(c), 10(a), 13(b), 14(a) i 17
- MRevS 570, *Vremenska neograničenost poslovanja*, točka 25
- MRevS 600, *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponenti)*, točka 49
- MRevS 610 (izmijenjen 2013), *Korištenje radom internih revizora*, točke 20 i 31
- MRevS 700 (izmijenjen), *Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima*, točka 46
- MRevS 701, *Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora*, točka 17
- MRevS 705 (izmijenjen), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*, točke 12, 14, 23 i 30
- MRevS 706 (izmijenjen), *Točke za isticanje pitanja i točke za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora*, točka 12
- MRevS 710, *Usporedne informacije – podudarni iznosi i usporedni financijski izvještaji*, točka 18

- MRevS 720 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje*, točke 17- 19

Dodatak 2

(Vidjeti točke 16(a), A19–A20)

Kvalitativni aspekti računovodstvenih praksa

Komuniciranje zahtijevano točkom 16(a) i raspravljeno u točki A17, može uključiti pitanja kao što su:

Računovodstvene politike

- o Primjerenost računovodstvenih politika u određenim okolnostima subjekta, uzimajući u obzir potrebu uravnoteživanja troška osiguravanja informacije s vjerojatnom korisnošću korisnicima subjektovih financijskih izvještaja. Gdje postoje prihvatljive alternativne računovodstvene politike, komuniciranje može uključiti identificiranje pozicija financijskih izvještaja na koje ima učinak izbor važnih računovodstvenih politika, kao i informacije o računovodstvenim politikama koje koriste slični subjekti.
- o Početni izbor i promjene značajnih računovodstvenih politika, uključujući primjenu novih računovodstvenih objavljivanja. Komuniciranje može uključiti: učinak vremena i metoda uvođenja promjena u računovodstvenoj politici na tekuće i buduće zarade subjekta; i vremenski raspored promjena u računovodstvenim politikama u odnosu na očekivana nova računovodstvena objavljivanja.
- o Učinak značajne računovodstvene politike u kontroverznim područjima ili područjima koja su u nastajanju (ili onim specifičnim za djelatnost, osobito kad nedostaju mjerodavni vodiči ili konsenzus).
- o Učinak vremena transakcije u odnosu na razdoblja u kojima su one evidentirane.

Računovodstvene procjene i pripadajuća objavljivanja

Dodatak 2 MRevS-u 540 (izmijenjen) uključuje pitanja čiju komunikaciju revizor može razmotriti, a koja su u vezi s važnim kvalitativnim aspektima subjektovih računovodstvenih praksi povezanih s računovodstvenim procjenama i povezanim objavljivanjima.

Objavljivanja u financijskom izvještaju

- o Uključena pitanja i s njima povezane stvorene prosudbe, u formuliranju određenih osjetljivih objavljivanjima u financijskim izvještajima (na primjer, objavljivanja u vezi s priznavanjem prihoda, plaća, vremenski neograničenog poslovanja, naknadnih događaja i nepredviđenih događaja).
- o Opća neutralnost, dosljednost i jasnoća objavljivanja u financijskim izvještajima.

Povezana pitanja

- Potencijalni učinak na financijske izvještaje značajnih rizika, izloženosti i neizvjesnosti, kao što su sudski sporovi, koji su objavljeni u financijskim izvještajima.
- Opseg u kojemu na financijske izvještaje utječu važne transakcije koje su izvan uobičajenog poslovanja subjekta ili se na drugi način čine neuobičajene. To komuniciranje može razjasniti:
 - o neponavljajuće iznose priznate tijekom razdoblja;

²⁰² MSKK 1, *Kontrola kvalitete za revizorska društva koja obavljaju revizije i uvide financijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge*

- o opseg u kojemu se takve transakcije odvojeno objavljuju u financijskim izvještajima;
 - o čini li se da su takve transakcije bile obavljene radi postizanja određenog računovodstvenog ili poreznog tretmana ili određenog pravnog ili regulativnog cilja;
 - o čini li se da je oblik takvih transakcija prekomjerno složen ili je li poduzeto opsežno pravno savjetovanje u vezi sa strukturiranjem transakcije; i
 - o situacije gdje je menadžment stavio veći naglasak na postizanje određenog računovodstvenog tretmana nego na ekonomsku osnovu transakcije.
- Čimbenici koji utječu na knjigovodstvene vrijednosti imovine i obveza, uključujući subjektive osnovice za određivanje korisnih vjekova trajanja dodijeljenih materijalnoj i nematerijalnoj imovini. Komuniciranje može objasniti kako su odabrani čimbenici koji utječu na knjigovodstvene vrijednosti i kako bi alternativni odabiri utjecali na financijske izvještaje.
 - Selektivno ispravljanje pogrešnih prikazivanja, na primjer, ispravljanje pogrešnih prikazivanja s učinkom povećanja zarada o kojima je izvještavano, ali ne i onih ispravljanja koja imaju učinak na smanjenje tih zarada.

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 265

PRIOPĆAVANJE NEDOSTATAKA U INTERNIM KONTROLAMA ONIMA KOJI SU ZADUŽENI ZA UPRAVLJANJE I MENADŽMENTU

(Stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ

| | Točka |
|--|-----------|
| Uvod | |
| Područje koje uređuje ovaj MRevS | 1 – 3 |
| Datum stupanja na snagu | 4 |
| Cilj | 5 |
| Definicije | 6 |
| Zahtjevi | 7 – 11 |
| Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima | |
| Utvrđivanje jesu li utvrđeni nedostaci u internim kontrolama | A1 – A4 |
| Značajni nedostaci u internim kontrolama | A5 – A11 |
| Priopćavanje nedostataka u internim kontrolama | A12 – A30 |

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 265, *Priopćavanje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu* mora se čitati povezano s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

Uvod

Područje koje uređuje ovaj MRevS

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje revizorovu odgovornost za primjereno priopćavanje, onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu, nedostatke u internim

kontrolama²⁰³ koje je revizor utvrdio u reviziji financijskih izvještaja. Ovaj MRevS ne nameće dodatne odgovornosti revizoru u svezi sa stjecanjem razumijevanja internih kontrola i oblikovanjem i obavljanjem testova kontrola povrh zahtjeva MRevS-a 315 (izmijenjen) i MRevS-a 330.²⁰⁴ MRevS 260 (izmijenjen)²⁰⁵ uspostavlja daljnje zahtjeve i pruža upute u vezi s revizorovom odgovornošću za komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje u svezi s revizijom.

2. Od revizora se zahtijeva stjecanje razumijevanja internih kontrola koje je relevantno za reviziju kad identificira i procjenjuje rizike značajnih pogrešnih prikazivanja.²⁰⁶ Pri donošenju procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u danim okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola. Revizor može utvrditi nedostatke u internim kontrolama, ne samo tijekom tog procesa procjene rizika, nego i u bilo kojoj drugoj fazi revizije. Ovaj MRevS određuje za koje se utvrđene nedostatke zahtijeva od revizora da ih priopći onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu.
3. Ništa u ovom MRevS-u ne sprječava revizora da onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu priopći druga pitanja u vezi s internim kontrolama koja revizor utvrdi tijekom revizije.

Datum stupanja na snagu

4. Ovaj MRevS stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma.

Cilj

5. Cilj je revizora primjereno priopćiti onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu, nedostatke u internim kontrolama koje je revizor otkrio tijekom revizije i koji su, prema revizorovoj profesionalnoj prosudbi, od dostatne važnosti da im se na njih skrene pozornost.

Definicije

6. Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
 - (a) Nedostatak u internim kontrolama – postoji kad:
 - (i) su kontrole oblikovane, implementirane ili djeluju na takav način da ne mogu pravodobno spriječiti ili otkriti i ispraviti pogrešna prikazivanja u financijskim izvještajima, ili
 - (ii) nedostaju kontrole za pravodobno sprječavanje ili otkrivanje i ispravljanje pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima.
 - (b) Značajan nedostatak u internoj kontroli – nedostatak ili kombinacija nedostataka u internoj kontroli koji su, po revizorovoj prosudbi, od dostatne važnosti da zaslužuju pozornost onih koji su zaduženi za upravljanje. (Vidjeti točku A5.)

²⁰³ MRevS 315 (izmijenjen), *Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja*, točke 4 i 12.

²⁰⁴ MRevS 330, *Revizorove reakcije na procijenjene rizike*

²⁰⁵ MRevS 260 (izmijenjen), *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje*

²⁰⁶ MRevS 315 (izmijenjen), točka 12. Točke A68-A73 pružaju upute o kontrolama relevantnim za reviziju.

Zahtjevi

7. Revizor mora utvrditi je li, na osnovi obavljenog revizijskog posla, revizor otkrio jedan ili više nedostataka u internim kontrolama. (Vidjeti točke A1-A4.)
8. Ako je revizor otkrio jedan ili više nedostataka u internim kontrolama, revizor mora odrediti, na osnovi obavljenog revizijskog posla, tvore li oni, pojedinačno ili zajedno, značajne nedostatke. (Vidjeti točke A5-A11.)
9. Revizor mora pravodobno onima koji su zaduženi za upravljanje u pisanom obliku priopćiti značajne nedostatke u internim kontrolama utvrđene tijekom revizije. (Vidjeti točke A12-A18, A27.)
10. Odgovarajućoj razini menadžmenta revizor mora također pravodobno priopćiti: (Vidjeti točke A19, A27)
 - (a) u pisanom obliku, značajne nedostatke u internim kontrolama koje je revizor priopćio ili namjerava priopćiti onima koji su zaduženi za upravljanje, osim ako bi bilo neprikladno komunicirati izravno s menadžmentom u danim okolnostima; i (Vidjeti točke A14, A20-A21)
 - (b) ostale nedostatke u internim kontrolama utvrđene tijekom revizije koje menadžmentu nisu priopćile druge strane i koje su, po revizorovoj profesionalnoj prosudbi, od dostatne važnosti da zaslužuju menadžmentovu pozornost. (Vidjeti točke A22-A26.)
11. U pisano priopćenje o značajnim nedostacima u internim kontrolama revizor mora uključiti:
 - (a) opis nedostataka i objašnjenje njihovih potencijalnih učinaka; i (Vidjeti točku A28)
 - (b) dostatne informacije kako bi se onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu omogućilo razumijevanje konteksta priopćenja. Revizor mora osobito objasniti: (Vidjeti točke A29-A30)
 - (i) kako je svrha revizije revizorovo izražavanje mišljenja o financijskim izvještajima;
 - (ii) da revizija uključuje razmatranja internih kontrola relevantnih za sastavljanje financijskih izvještaja kako bi se oblikovali revizijski postupci koji su primjereni u danim okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola; i
 - (iii) da su pitanja o kojima se izvješćuje ograničena na one nedostatke koje je revizor utvrdio tijekom revizije i za koje je revizor zaključio da su od dostatne važnosti da bi se o njima izvijestili oni koji su zaduženi za upravljanje

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima**Utvrđivanje jesu li otkriveni nedostaci u internim kontrolama** (Vidjeti točku 7)

- A1. U određivanju je li revizor utvrdio jedan nedostatak u internim kontrolama ili više njih, revizor može raspraviti s odgovarajućom razinom menadžmenta relevantne činjenice i okolnosti revizorova nalaza. Ta rasprava pruža revizoru priliku za pravodobno upozorenje menadžmentu o postojanju nedostataka o kojima menadžment možda nije bio svjestan. Razina menadžmenta s kojom je primjereno raspraviti nalaze je ona koja je upoznata s internim kontrolama područja na koje se nedostatak odnosi i koja ima ovlast za poduzimanje

aktivnosti ispravljanja svakog uočenog nedostatka u internim kontrolama. U nekim okolnostima može biti neprimjereno da revizor raspravi svoje nalaze izravno s menadžmentom, na primjer, ako se čini da nalazi dovode u pitanje menadžmentov integritet ili kompetentnost. (Vidjeti točku A20.)

- A2. U raspravljanju činjenica i okolnosti revizorovih nalaza s menadžmentom, revizor može pribaviti druge relevantne informacije za daljnje razmatranje, kao što su:
 - menadžmentovo razumijevanje stvarnih uzroka nedostataka ili uzroka za koje se sumnja da stvaraju nedostatke;
 - izuzeci nastali uslijed nedostataka koje je menadžment možda opazio, primjerice, pogrešna prikazivanja koja nisu bila spriječena relevantnim kontrolama informacijskih tehnologija (IT kontrolama); i
 - preliminarni pokazatelj o menadžmentovoj reakciji na nalaze.

Posebna razmatranja za manje poslovne subjekte

- A3. Iako su koncepti na kojima se zasnivaju kontrolne aktivnosti u manjim poslovnim subjektima vjerojatno slični onima kod većih poslovnih subjekata, formalnost s kojom se one izvode su različite. Nadalje, kod manjih poslovnih subjekata može se ustanoviti da određene vrste kontrolnih aktivnosti nisu nužne zbog kontrola koje primjenjuje menadžment. Primjerice, menadžmentovo osobno odobravanje davanja kreditnog limita kupcima i odobravanje značajnih nabavnih transakcija može osigurati djelotvornu kontrolu nad važnim stanjima računa i transakcijama, umanjujući ili otklanjajući potrebu za detaljnijim kontrolnim aktivnostima.
- A4. Također, manji poslovni subjekti često imaju svega nekoliko zaposlenika što može ograničiti opseg u kojemu je izvediva podjela dužnosti. Međutim, u malom poslovnom subjektu s vlasnikom-menadžerom taj vlasnik-menadžer može učinkovitije moći obavljati nadzor nego u velikom poslovnom subjektu. Tu višu razinu menadžmentovog nadzora treba suprotstaviti s većom mogućnošću zaobilaženja kontrola od strane menadžmenta.

Značajan nedostatak u internim kontrolama (Vidjeti točke 6(b), 8)

- A5. Značajnost nedostatka ili kombinacije nedostataka u internim kontrolama ovisi, ne samo o tome je li pogrešno prikazivanje stvarno nastalo, nego i o vjerojatnosti da ono može nastati kao i o potencijalnoj veličini pogrešnog prikazivanja. Stoga, značajni nedostaci mogu postojati čak ako tijekom revizije revizor nije identificirao pogrešna prikazivanja.
- A6. Primjeri pitanja koje revizor može razmatrati pri određivanju predstavlja li neki nedostatak ili kombinacija nedostataka u internim kontrolama značajan nedostatak uključuju:
 - vjerojatnost da nedostatak dovede do značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima u budućnosti;
 - podložnost gubitku ili prijevari povezane imovine ili obveza;
 - subjektivnost i složenost utvrđivanja procijenjenih iznosa, kao što su računovodstvene procjene fer vrijednosti;
 - iznose financijskog izvještaja izložene nedostacima;
 - obujam aktivnosti koja je nastala ili može nastati za stanje računa izloženog nedostatku ili nedostacima, odnosno za klasu transakcije izloženu nedostatku ili nedostacima;
 - važnost kontrola procesa financijskog izvještavanja, na primjer:

- o opće monitoring kontrole (kao što je nadzor nad menadžmentom),
 - o kontrole nad sprječavanjem i otkrivanjem prijevare,
 - o kontrole nad izborom i primjenom značajnih računovodstvenih politika,
 - o kontrole nad značajnim transakcijama s povezanim stranama,
 - o kontrole nad značajnim transakcijama izvan subjektovog uobičajenog tijeka poslovanja,
 - o kontrole nad postupkom financijskog izvještavanja za transakcije potkraj razdoblja (kao što su kontrole nad neponavljajućim knjiženjima);
 - uzroke i učestalost izuzetaka otkrivenih kao posljedicu nedostataka u kontrolama; i
 - interakciju nedostatka s drugim nedostacima u internim kontrolama.
- A7. Pokazatelji značajnih nedostataka u internim kontrolama uključuju, na primjer:
- dokaz nedjelotvornih aspekata kontrolnog okruženja, kao što su:
 - o indikacije da značajne transakcije u kojima menadžment ima financijski interes nisu primjereno pažljivo bili istražili oni koji su zaduženi za upravljanje,
 - o utvrđivanje prijevare koju je počinio menadžment, neovisno o tome je li ili nije značajna, koju nisu spriječile subjektive interne kontrole,
 - o menadžmentov propust u implementiranju primjerene korektivne mjere za značajne nedostatke koji su ranije priopćeni;
 - nepostojanje procesa procjenjivanja rizika unutar poslovnog subjekta gdje se inače uobičajeno očekuje da je takav proces uspostavljen;
 - dokaz o neučinkovitom subjektivom procesu procjenjivanja rizika, kao što je menadžmentovo propuštanje identificiranja rizika značajnog pogrešnog prikazivanja za koji bi revizor očekivao da je subjektiv proces procjene rizika identificirao takav rizik;
 - dokaz o neučinkovitoj reakciji na identificirane značajne rizike (primjerice, nepostojanje kontrole nad takvim rizikom);
 - pogrešna prikazivanja otkrivena revizorovim postupcima koja nisu spriječena, ili otkrivena i ispravljena, subjektivim internim kontrolama;
 - prepravljane prije izdanih financijskih izvještaja radi iskazivanja ispravaka značajnog pogrešnog prikazivanja zbog pogreške ili prijevare; i
 - dokaz o menadžmentovoj nemogućnosti nadziranja sastavljanja financijskih izvještaja.
- A8. Kontrole mogu biti oblikovane za pojedinačno djelovanje ili djelovanje u kombinaciji kako bi uspješno spriječile, ili otkrile i ispravile, pogrešna prikazivanja.²⁰⁷ Primjerice, kontrole nad računima potraživanja mogu se sastojati od ručnih i automatiziranih kontrola oblikovanih za zajedničko djelovanje kako bi spriječile, ili otkrile i ispravile, pogrešna prikazivanja stanja računa. Nedostatak u internim kontrolama, sam za sebe, ne

mora biti dovoljno bitan da bi tvorio značajan nedostatak. Međutim, kombinacija nedostataka koji utječu na isto stanje računa ili objavljivanje, relevantnu tvrdnju ili sastavni dio internih kontrola može povećati rizike pogrešnog prikazivanja u takvom opsegu koji uzrokuje značajan nedostatak.

- A9. Zakon ili regulativa u nekim jurisdikcijama može revizoru postaviti zahtjev (osobito za revizije uvrštenih poslovnih subjekata) da onima koji su zaduženi za upravljanje ili drugim relevantnim stranama (kao što su regulatori) priopći jednu ili više određenih vrsta nedostataka u internim kontrolama koje je revizor utvrdio tijekom revizije. Gdje je zakon ili regulativa ustanovila određene nazive i definicije za te vrste nedostataka i gdje se zahtjeva od revizora korištenje tih naziva i definicija za svrhe priopćavanja, revizor koristi te nazive i definicije kad komunicira u skladu sa zakonskim ili regulativnim zahtjevima.
- A10. Tamo gdje zakonodavstvo uspostavlja određene nazive za vrste nedostataka u internim kontrolama koje treba priopćiti ali ih ne definira, može biti nužno da revizor koristi prosudbe radi određivanja pitanja koje treba priopćiti prema zakonskim ili regulativnim zahtjevima. U provođenju toga, revizor može smatrati primjerenim uzeti u obzir zahtjeve i upute iz ovog MRevS-a. Primjerice, ako je svrha zakonskih ili regulativnih zahtjeva skrenuti pozornost onima koji su zaduženi za upravljanje na određena pitanja povezana s internim kontrolama kojih oni moraju biti svjesni, može biti primjereno smatrati da su takva pitanja općenito jednakovrijedna značajnim nedostacima koji se prema ovom MRevS-u trebaju priopćiti onima koji su zaduženi za upravljanje.
- A11. Zahtjevi ovog MRevS-a ostaju primjenjivi neovisno o tome što zakon ili regulativa može zahtijevati da revizor koristi određene nazive i definicije.

Priopćavanje nedostataka u internim kontrolama

Priopćavanje značajnih nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti točku 9)

- A12. Priopćavanje značajnih nedostataka u pisanom obliku onima koji su zaduženi za upravljanje odražava bitnost tih pitanja i pomaže onima koji su zaduženi za upravljanje ispuniti svoje odgovornosti nadziranja. MRevS 260 (izmijenjen) sadrži relevantna razmatranja u vezi s komuniciranjem s onima koji su zaduženi za upravljanje kad su svi oni uključeni u vođenje poslova subjekta.²⁰⁸
- A13. Pri određivanju kad treba izdati pisano priopćenje, revizor može razmotriti bi li primitak takvog priopćenja bio važan čimbenik koji onima koji su zaduženi za upravljanje omogućava ispunjavanje odgovornosti za nadziranje. Osim toga, za uvrštene poslovne subjekte u određenim jurisdikcijama može biti potrebno da oni koji su zaduženi za upravljanje prime revizorovo pisano priopćenje prije datuma odobravanja financijskih izvještaja kako bi ispunili određene odgovornosti u vezi s internim kontrolama za regulativne ili druge svrhe. Za ostale subjekte, revizor može izdati pisano priopćenje s nekim kasnijim datumom. Ipak, u ovom drugom slučaju, kako revizorovo pisano priopćenje za značajne nedostatke čini dio konačnog revizijskog dosjea, pisano je priopćenje podložno općem zahtjevu²⁰⁹ da revizor treba pravodobno kompletirati cjelinu konačnih revizijskih dosjea. MRevS 230 navodi da

²⁰⁷ MRevS 315 (izmijenjen), točka A74.

²⁰⁸ MRevS 260 (izmijenjen), točka 13.

²⁰⁹ MRevS 230, *Revizijska dokumentacija*, točka 14.

je primjerena vremenska granica do koje treba kompletirati cjelinu konačnog revizijskog dosjea uobičajeno ne duža od 60 dana nakon datuma revizorskog izvješća.²¹⁰

A14. Neovisno o tome u kojem se vremenu u pisanom obliku priopćavaju značajni nedostaci, revizor ih može najprije usmeno priopćiti menadžmentu i, kad je primjereno, onima koji su zaduženi za upravljanje kako bi im pomogao u pravodobnom poduzimanju mjera za ispravljanje kako bi se minimalizirali rizici značajnih pogrešnih prikazivanja. Takvo postupanje, međutim, ne oslobađa revizora od odgovornosti priopćiti značajne nedostatke u pisanom obliku, kako to zahtijeva ovaj MRevS.

A15. S kojom razinom detaljnosti treba priopćiti značajne nedostatke pitanje je revizorove profesionalne prosudbe u danim okolnostima. Čimbenici koje revizor može razmatrati pri utvrđivanju primjerene detaljnosti priopćavanja uključuju, na primjer:

- vrstu poslovnog subjekta – primjerice, priopćavanje zahtijevano za uvršteni poslovni subjekt može biti različito od onog za poslovni subjekt za koji ne postoji javni interes;
- veličinu i složenost poslovnog subjekta – primjerice, priopćavanje zahtijevano za složene poslovne subjekte može biti različito nego za poslovni subjekt koji posluje u jednostavnoj djelatnosti;
- vrstu značajnog nedostatka koji je utvrdio revizor;
- sastav subjektovog upravljačkog tijela – primjerice, više podrobnosti može biti potrebno ako oni koji su zaduženi za upravljanje uključuju članove koji nemaju veliko iskustvo u vezi s djelatnošću subjekta ili o području na koje se odnosi utvrđeni nedostatak; i
- zakonske ili regulativne zahtjeve u vezi s priopćavanjem određenih vrsta nedostataka u internim kontrolama.

A16. Menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje mogu već znati za značajne nedostatke koje je revizor utvrdio tijekom revizije i mogli su odabrati da ne poduzimaju ispravljanje zbog troška ili drugih razloga. Odgovornost za ocjenjivanje troškova i koristi od implementiranja mjera za ispravljanje snose menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje. U skladu s tim, zahtjev iz točke 9 primjenjuje se neovisno o trošku ili drugim razlozima koje menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje mogu smatrati relevantnima pri određivanju hoće li se poduzeti ispravljanje takvih nedostataka.

A17. Činjenica da je revizor priopćio značajan nedostatak onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu u reviziji prethodnog razdoblja, ne eliminira potrebu da revizor ponovi priopćavanje ako nisu bile poduzete mjere za otklanjanje nedostatka. Ako ranije priopćen važan nedostatak i dalje postoji, u priopćenju za tekuću godinu može se ponoviti opis iz ranijeg priopćenja ili se jednostavno pozvati na ranije priopćenje. Revizor može upitati menadžment ili, gdje je primjereno, one koji su zaduženi za upravljanje, zašto nije otklonjen važan nedostatak. Propust djelovanja, uz nepostojanje racionalnog objašnjenja, može sam po sebi predstavljati značajan nedostatak.

Posebna razmatranja za manje poslovne subjekte

A18. U slučaju revizija manjih poslovnih subjekata, revizor može na jednostavniji način komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje, nego u slučaju većih poslovnih subjekata.

Priopćavanje menadžmentu nedostataka u internim kontrolama (Vidjeti točku 10)

A19. Obično je primjerena razina menadžmenta ona koja ima odgovornost i ovlast ocijeniti nedostatke u internim kontrolama te poduzeti potrebne mjere za njihovo otklanjanje. Za značajne nedostatke, primjerena je razina vjerojatno glavni izvršni direktor ili glavni financijski direktor (ili ekvivalent) budući da se također zahtijeva priopćavanje tih pitanja onima koji su zaduženi za upravljanje. Za druge nedostatke internih kontrola, odgovarajuća razina može biti operativni menadžment s izravnijom uključenošću u područje kontrola na koje se odnose nedostaci i s ovlašću poduzimanja primjerenih mjera za otklanjanje nedostataka.

Priopćavanje menadžmentu značajnih nedostataka u internim kontrolama (Vidjeti točku 10(a))

A20. Određeni utvrđeni značajni nedostaci u internim kontrolama mogu dovesti u pitanje integritet ili kompetentnost menadžmenta. Na primjer, mogu postojati dokazi o menadžmentovoj prijevari ili njihovom namjernom nepridržavanju zakona ili regulativa ili menadžment može pokazivati nesposobnost nadziranja sastavljanja prikladnih financijskih izvještaja što može stvarati sumnju u menadžmentovu kompetentnost. U skladu s tim, takve nedostatke može biti neprimjereno izravno priopćavati menadžmentu.

A21. MRevS 250 (izmijenjen) uspostavlja zahtjeve i sadrži upute za izvješćivanje o utvrđenim, nesukladnostima sa zakonima i regulativama ili o sumnjama da one postoje, uključujući kad su u takve nesukladnosti uključeni i oni koji su zaduženi za upravljanje.²¹¹ MRevS 240 ustanovljuje zahtjeve i pruža upute u vezi s komuniciranjem s onima koji su zaduženi za upravljanje kad revizor otkrije menadžmentovu prijevaru ili indikaciju za takvu prijevaru.²¹²

Priopćavanje menadžmentu drugih nedostataka u internim kontrolama (Vidjeti točku 10(b))

A22. Tijekom revizije, revizor može utvrditi drugi nedostatak u internim kontrolama koji nije značajan nedostatak ali može biti od dostatnog značaja da zaslužuje menadžmentovu pozornost. Odlučivanje o tome koji drugi nedostatak u internim kontrolama zaslužuje menadžmentovu pozornost pitanje je profesionalne prosudbe u danim okolnostima, kod koje se uzima u obzir vjerojatnost i potencijalna veličina pogrešnih prikazivanja koja se mogu pojaviti u financijskim izvještajima kao posljedica tih nedostataka.

A23. Priopćavanje drugih nedostataka u internim kontrolama koje zaslužuje menadžmentovu pozornost ne treba biti u pisanom obliku, nego može biti usmeno. Kad je s menadžmentom raspravio činjenice i okolnosti revizorovog nalaza, revizor može smatrati da je obavljeno usmeno priopćavanje o drugim nedostacima u vrijeme održavanja tih rasprava. U skladu s tim, nije potrebno naknadno komuniciranje u formalnom obliku.

A24. Ako je revizor u ranijem razdoblju priopćio menadžmentu nedostatke u internim kontrolama različite od značajnih nedostataka i menadžment je bio odlučio ne poduzimati mjere za njihovo ispravljanje zbog troškova ili drugih razloga, revizor ne treba ponavljati priopćavanje u tekućem razdoblju.

²¹¹ MRevS 250 (izmijenjen), *Razmatranje zakona i regulativa u reviziji financijskih izvještaja*, točke 23-29.

²¹² MRevS 240, *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja*, točka 2.

²¹⁰ MRevS 230, točka A21.

Također, od revizora se ne zahtijeva ponavljanje informacija o takvom nedostatku ako ga je druga strana, kao što je služba interne revizije ili regulatori, prije priopćili menadžmentu. Međutim, može biti primjereno da revizor ponovi priopćavanje tih drugih nedostataka ako je bilo promjena u menadžmentu, ili revizor spozna nove informacije koje mijenjaju ranije revizorovo i menadžmentovo shvaćanje u vezi s tim nedostacima. Ipak, propust menadžmenta da ispravi druge nedostatke u internim kontrolama koji su mu ranije bili priopćeni može postati važan nedostatak koji zahtijeva komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje. Je li to slučaj, ovisit će o revizorovoj prosudbi u danim okolnostima.

- A25. U nekim okolnostima, oni koji su zaduženi za upravljanje mogu željeti biti upoznati s detaljima drugih nedostataka u internim kontrolama koje je revizor priopćio menadžmentu ili biti ukratko informirani o sadržaju drugih nedostataka. Alternativno, revizor može zaključiti da je primjereno informirati one koji su zaduženi za upravljanje o priopćavanju drugih nedostataka menadžmentu. U svakom slučaju, revizor može izvijestiti one koji su zaduženi za upravljanje usmeno ili pisano, već prema tome što je primjereno.
- A26. MRevS 260 (izmijenjen) uspostavlja relevantna razmatranja u svezi s komuniciranjem s onima koji su zaduženi za upravljanje kad su svi oni uključeni u vođenje poslova subjekta.²¹³

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora (Vidjeti točke 9-10)

- A27. Revizori javnog sektora mogu imati dodatne odgovornosti za priopćavanje nedostataka u internim kontrolama koje je revizor utvrdio tijekom revizije, na način da su razina detaljnosti ili strane različiti od onih koje su previđene ovim MRevS-om. Na primjer, značajni nedostaci mogu se morati priopćavati zakonodavnom ili drugom upravnom tijelu. Zakon, regulativa ili druge pravne stečevine također mogu nalagati da revizori javnog sektora izvješćuju o nedostacima u internim kontrolama, neovisno o važnosti potencijalnih učinaka tih nedostataka. Nadalje, legislativa može zahtijevati da revizori javnog sektora izvješćuju šire o pitanjima povezanim s internim kontrolama nego što se zahtijeva prema ovom MRevS-u, kao što su, primjerice, kontrole u vezi sa sukladnošću s regulativama ili ugovornim odredbama ili sporazumima o donacijama.

Sadržaj pisanog priopćenja o značajnim nedostacima u internim kontrolama (Vidjeti točku 11)

- A28. U objašnjavanju mogućih učinaka značajnih nedostataka, revizor ne treba kvantificirati te učinke. Značajni nedostaci mogu se grupirati za potrebe izvješćivanja gdje je primjereno tako postupiti. U pisano priopćenje revizor također može uključiti prijedloge za otklanjanje nedostataka, menadžmentove stvarne ili planirane reakcije i izjavu o tome je li revizor poduzeo ili nije poduzeo bilo koji korak kako bi verificirao jesu li implementirane menadžmentove reakcije na ustanovljene nedostatke.
- A29. Revizor može smatrati primjerenim uključiti sljedeće informacije kao dodatni kontekst za komuniciranje:
- naznaku kako bi se, ako bi revizor bio obavio ekstenzivnije postupke na internim kontrolama, možda ustanovilo više nedostataka o kojima bi trebao izvijestiti, ili bi zaključio kako za neke od nedostataka o kojima je izvijestio to ne bi bilo potrebno; i

- naznaku da je takvo priopćavanje obavljeno za potrebe onih koji su zaduženi za upravljanje i da ono ne mora biti primjereno za druge svrhe.

- A30. Zakon ili regulativa može zahtijevati da revizor ili menadžment dostavi odgovarajućem regulativnom tijelu kopiju revizorova pisanog priopćenja o značajnim nedostacima. Gdje je to slučaj, u revizorovom pisanom priopćenju može se navesti takvo regulativno nadležno tijelo.

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 300

PLANIRANJE REVIZIJE FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA
(Stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ

| | Točka |
|--|-----------|
| Uvod | |
| Područje koje uređuje ovaj MRevS | 1 |
| Uloga i vrijeme planiranja | 2 |
| Datum stupanja na snagu | 3 |
| Cilj | 4 |
| Zahtjevi | |
| Uključenost ključnih članova angažiranog tima | 5 |
| Preliminarne aktivnosti u angažmanu | 6 |
| Aktivnosti planiranja | 7 – 11 |
| Dokumentacija | 12 |
| Dodatna razmatranja u početnim revizijskim angažmanima | 13 |
| Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima | |
| Uloga i vrijeme planiranja | A1 – A3 |
| Uključenost ključnih članova angažiranog tima | A4 |
| Preliminarne aktivnosti u angažmanu | A5 – A7 |
| Aktivnosti planiranja | A8 – A17 |
| Dokumentacija | A18 – A21 |
| Dodatna razmatranja u početnim revizijskim angažmanima | A22 |

Dodatak: Razmatranja u uspostavljanju opće strategije revizije

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 300, *Planiranje revizije financijskih izvještaja* mora se čitati povezano s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

Uvod

Područje koje uređuje ovaj MRevS

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje revizorovu odgovornost za planiranje revizije financijskih izvještaja. Ovaj je MRevS napisan u kontekstu revizija koje se kod pojedinog subjekta obavljaju iz godine u godinu. Dodatna razmatranja za početni revizijski angažman navedena su odvojeno.

Uloga i vrijeme planiranja

2. Planiranje revizije uključuje izradu opće strategije revizije za angažman i izradu plana revizije. Primjereno planiranje ko-

²¹³ MRevS 260, točka 13.

risti reviziji financijskih izvještaja na više načina, uključujući sljedeće: (Vidjeti točke A1-A3)

- pomaže revizoru posvetiti odgovarajuću pozornost važnim područjima revizije;
- pomaže revizoru pravodobno prepoznati i riješiti potencijalne probleme;
- pomaže revizoru ispravno organizirati i voditi revizijski angažman kako bi se obavljao na učinkovit i djelotvoran način;
- pomaže izabrati članove angažiranog tima s odgovarajućim razinama sposobnosti i kompetentnosti kako bi se reagiralo na anticipirane rizike, i u ispravnom dodjeljivanju posla tim članovima;
- olakšava usmjeravanje i nadziranje članova angažiranog tima i pregled njihova rada; i
- pomaže, gdje je primjenjivo, u koordiniranju rada koji su obavili revizori komponenti grupe i stručnjaci.

Datum stupanja na snagu

3. Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma.

Cilj

4. Cilj revizora je planirati reviziju tako da se obavi na učinkovit način.

Zahtjevi

Uključenost ključnih članova angažiranog tima

5. Angažirani partner i drugi ključni članovi angažiranog tima moraju biti uključeni u planiranje revizije, uključujući planiranje i sudjelovanje u raspravi između članova angažiranog tima. (Vidjeti točku A4.)

Preliminarne aktivnosti u angažmanu

6. Revizor mora na početku tekućeg revizijskog angažmana poduzeti sljedeće radnje:
 - (a) obavljanje postupaka zahtijevanih MRevS-om 220 u vezi sa zadržavanjem odnosa s klijentom i određenim revizijskim angažmanom;²¹⁴
 - (b) ocjenjivanje sukladnosti s relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući ocjenjivanje neovisnosti, u skladu s MRevS-om 220;²¹⁵ i
 - (c) postizanje razumijevanja uvjeta angažmana, kako zahtijeva MRevS 210.²¹⁶ (Vidjeti točke A5-A7.)

Aktivnosti planiranja

7. Revizor mora uspostaviti opću strategiju revizije koja navodi opseg, vremenski raspored i usmjeravanje revizije te koja daje smjernice za razvijanje plana revizije.
8. U uspostavljanju opće strategije revizije, revizor mora:
 - (a) identificirati karakteristike angažmana koje određuju njegov opseg;

- (b) ustanoviti ciljeve izvješćivanja angažmana kako bi planirao vremenski raspored revizije i vrstu zahtijevanog komuniciranja;
 - (c) razmotriti čimbenike koji su, po revizorovoj profesionalnoj prosudbi, značajni u usmjeravanju nastojanja angažiranog tima;
 - (d) razmotriti rezultate preliminarnih aktivnosti u angažmanu i, gdje je primjenjivo, jesu li relevantna znanja koja je angažirani partner stekao obavljanjem drugih angažmana kod subjekta; i
 - (e) odrediti vrste, vremenski raspored i opseg resursa nužnih za obavljanje angažmana. (Vidjeti točke A8-A11.)
9. Revizor mora sastaviti plan revizije koji mora uključiti opis:
 - (a) vrste, vremenskog rasporeda i opsega planiranih postupaka procjene rizika, kako je određeno u MRevS-u 315 (izmijenjen);²¹⁷
 - (b) vrste, vremenskog rasporeda i opsega planiranih daljnjih revizijskih postupaka na razini tvrdnje, kako je određeno u MRevS-u 330;²¹⁸
 - (c) ostalih planiranih revizijskih postupaka koji se moraju obaviti kako bi angažman bio sukladan MRevS-ovima. (Vidjeti točke A12-A14.)
 10. Revizor mora ažurirati i mijenjati opću strategiju revizije i plan revizije ako to bude nužno tijekom odvijanja revizije. (Vidjeti točku A15.)
 11. Revizor mora planirati vrste, vremenski raspored i opseg usmjeravanja i nadziranja članova angažiranog tima i pregledavanja njihova rada. (Vidjeti točke A16-A17.)

Dokumentacija

12. Revizor mora u revizijsku dokumentaciju uključiti:²¹⁹
 - (a) opće strategiju revizije;
 - (b) plan revizije; i
 - (c) svaku važnu promjenu izvršenu tijekom revizijskog angažmana u općoj strategiji revizije ili planu revizije, i razloge za takve promjene. (Vidjeti točke A18-A21.)

Dodatna razmatranja u početnim revizijskim angažmanima

13. Revizor mora prije započinjanja početne revizije poduzeti sljedeće radnje:
 - (a) obavljanje postupaka zahtijevanih MRevS-om 220 u vezi s prihvaćanjem odnosa s klijentom i određenog revizijskog angažmana;²²⁰ i
 - (b) komuniciranje s prethodnim revizorom, gdje je bilo promjene revizora, u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima. (Vidjeti točku A22.)

* * *

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Uloga i vrijeme planiranja (Vidjeti točku 2)

- A1. Vrste i opseg aktivnosti planiranja razlikovat će se ovisno o veličini i složenosti subjekta, prethodnim iskustvima koje

²¹⁷ MRevS 315 (izmijenjen), *Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja*

²¹⁸ MRevS 330, *Revizorove reakcije na procijenjene rizike*

²¹⁹ MRevS 230, *Revizijska dokumentacija*, točke 8-11, i točka A6.

²²⁰ MRevS 220, točke 12-13.

²¹⁴ MRevS 220, *Kontrola kvalitete za revizije financijskih izvještaja*, točke 12-13.

²¹⁵ MRevS 220, točke 9-11.

²¹⁶ MRevS 210, *Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana*, točke 9-13.

imaju ključni članovi angažiranog tima u vezi sa subjektom te o promjenama u okolnostima koje su nastale tijekom revizijskog angažmana.

- A2. Planiranje nije diskrecijska etapa revizije, nego je prije svega trajni i ponavljajući proces koji često započinje ubrzo nakon (ili povezano s) dovršenjem ranije revizije i traje do dovršenja tekućeg revizijskog angažmana. Planiranje, međutim, uključuje razmatranje vremenskog rasporeda određenih radnji i revizijskih postupaka koji trebaju biti dovršeni prije obavljanja daljnjih revizijskih postupaka. Na primjer, planiranje uključuje potrebu, prije revizorova identificiranja i ocjenjivanja rizika značajnog pogrešnog prikazivanja, razmatranja pitanja kao što su:

- analitički postupci koje treba obaviti kao postupke procjene rizika;
- stjecanje općeg razumijevanja zakonskog i regulativnog okvira primjenjivog u subjektu te kako subjekt postupuje u skladu s tim okvirom;
- određivanje značajnosti;
- uključivanje stručnjaka; i
- obavljanje ostalih postupaka procjene rizika.

- A3. Revizor može odlučiti dijelove plana raspraviti sa subjektovim menadžmentom kako bi olakšao obavljanje i vođenje revizijskog angažmana (na primjer, kako bi koordinirao neke planirane revizijske postupke s radom subjektovog osoblja). Iako se takve rasprave često vode, revizor snosi odgovornost za opću strategiju revizije i plan revizije. Kad se raspravlja o pitanjima uključenim u opću strategiju revizije ili plan revizije, zahtijeva se pažnja kako se ne bi kompromitirala učinkovitost revizije. Na primjer, raspravljanje o vrstama i vremenskom rasporedu detaljnih revizijskih postupaka s menadžmentom može kompromitirati učinkovitost revizije time što revizijski postupci postaju previše predvidljivi.

Uključenost ključnih članova angažiranog tima (Vidjeti točku 5)

- A4. Uključenost angažiranog partnera i ostalih ključnih članova angažiranog tima u planiranje revizije znači uključivanje njihovog iskustva i uvida te time poboljšava učinkovitost i djelotvornost procesa planiranja.²²¹

Preliminarne aktivnosti u angažmanu (Vidjeti točku 6)

- A5. Obavljanje preliminarnih aktivnosti u angažmanu, navedenih u točki 5, na početku tekućeg revizijskog angažmana pomaže revizoru u identificiranju i ocjenjivanju događaja ili okolnosti koje mogu negativno utjecati na revizorovu mogućnost planiranja i obavljanja revizijskog angažmana.
- A6. Obavljanje tih preliminarnih aktivnosti u angažmanu revizoru omogućava planirati revizijski angažman za koji, na primjer:
- revizor održava nužnu neovisnost i mogućnost obavljanja angažmana;
 - nema problema u vezi s integritetom menadžmenta koji može utjecati na revizorovu spremnost za nastavljanje s angažmanom;
 - nema nesporazuma s klijentom u pogledu uvjeta angažmana.

- A7. Revizorovo razmatranje nastavljanja odnosa s klijentom i relevantnih etičkih zahtjeva, uključujući neovisnost, događa se tijekom cijelog revizijskog angažmana s pojavom uvjeta ili promjena u okolnostima. Obavljanje početnih postupaka vezanih uz nastavljanje odnosa s klijentom i ocjenjivanje relevantnih etičkih zahtjeva, uključujući neovisnost, na početku tekućeg revizijskog angažmana podrazumijeva da su oni dovršeni prije obavljanja ostalih značajnih aktivnosti tekućeg revizijskog angažmana. Za revizijske angažmane koji se obavljaju iz godine u godinu takvi početni postupci uobičajeno se događaju ubrzo nakon (ili povezano s) dovršenjem revizije za prethodno razdoblje.

Aktivnosti planiranja

Opća strategija revizije (Vidjeti točke 7-8)

- A8. Proces uspostavljanja opće strategije revizije pomaže revizoru odrediti, ovisno o dovršenju revizorovih postupaka procjene rizika, pitanja kao što su:

- resursi koje treba rasporediti za određena područja revizije, kao što je korištenje odgovarajućihiskusnih članova tima za područja s visokim rizikom ili uključivanje stručnjaka za složena pitanja;
- količina resursa koju treba rasporediti na određena područja revizije, kao što je broj članova tima koji će se dodijeliti za prisustvovanje popisu zaliha u značajnim lokacijama, opseg pregleda rada drugih revizora u slučaju revizije grupe ili budžet revizije izražen u satima za dodjelu područjima s visokim rizikom;
- vrijeme kad se ti resursi trebaju koristiti, primjerice, u prethodnoj reviziji ili na ključne datume razgraničenja; i
- način na koji se tim resursima upravlja, i kako ih se usmjerava i nadzire, kao što je kad se očekuje održavanje sastanaka članova tima za informiranje ili za pribavljanje informacija, kad se očekuje obavljanje pregleda od strane angažiranog partnera i menadžera (na primjer, na licu mjesta ili u uredu) i hoće li se obaviti pregledi kontrole kvalitete angažmana.

- A9. Dodatak sadrži popis primjera pitanja za razmatranje pri uspostavljanju opće strategije revizije.

- A10. Jednom kad je opća strategija revizije postavljena, može se kreirati plan revizije za uređivanje različitih pitanja utvrđenih u općoj strategiji revizije, uzimajući u obzir potrebu za postizanjem ciljeva revizije učinkovitim korištenjem resursa. Uspostavljanje opće strategije revizije i detaljnog plana revizije nisu nužno odvojeni ili zastopni postupci, nego su usko međusobno povezani budući da promjene jednog mogu rezultirati posljedičnim promjenama u drugom.

Posebna razmatranja za manje subjekte

- A11. U revizijama malih subjekata, cijelu reviziju može obavljati vrlo mali angažirani tim. Mnoge revizije malih subjekata uključuju angažiranog partnera (koji može biti samostalni profesionalni računovođa u javnoj praksi) koji radi s jednim članom angažiranog tima (ili bez bilo kojeg člana angažiranog tima). S manjim timom je jednostavnije koordiniranje članova tima i komuniciranje između njih. Uspostavljanje opće strategije revizije za reviziju malog subjekta ne mora biti složeno niti mora zahtijevati puno trošenja vremena; ono se razlikuje ovisno o veličini subjekta, složenosti revizije i veličini angažiranog tima. Na primjer, kratki memorandum sastavljen po dovršetku revizije ranijeg razdoblja, temeljen na pregledu radnih papira i koji skreće pozornost na pitanja otkrivena u

²²¹ MRevS 315 (izmijenjen), točka 10, ustanovljuje zahtjeve i pruža upute za raspravu angažiranog tima o podložnosti subjekta pogrešnom prikazivanju financijskih izvještaja. MRevS 240, *Revizorove odgovornosti u vezi s prijeverama u reviziji financijskih izvještaja*, točka 15, daje upute o naglasku koji se daje tijekom te rasprave u odnosu na podložnost subjektovih financijskih izvještaja pogrešnom prikazivanju zbog prijevere.

netom dovršenoj reviziji, ažuriran u tekućem razdoblju temeljem rasprave s vlasnikom-menadžerom, može poslužiti kao dokumentirana strategija revizije za tekući revizijski angažman ako memorandum obuhvaća pitanja navedena u točki 8.

Plan revizije (Vidjeti točku 9)

A12. Plan revizije je detaljniji od opće strategije revizije u tome što on uključuje vrste, vremenski raspored i opseg revizijskih postupaka koje trebaju obaviti članovi angažiranog tima. Planiranje tih revizijskih postupaka događa se tijekom odvijanja revizije istodobno s razvijanjem plana revizije. Na primjer, planiranje revizorova postupka procjene rizika događa se ranije u procesu revizije. Međutim, planiranje vrsta, vremenskog rasporeda i opsega određenih daljnjih revizijskih postupaka ovisi o ishodu tih postupaka procjene rizika. Osim toga, revizor može započeti izvođenje daljnjih revizijskih postupaka za neke klase transakcija, stanja računa i objave prije planiranja svih preostalih daljnjih revizijskih postupaka.

A13. Određivanje vrste, vremenskog rasporeda i opsega planiranih postupaka procjenjivanja rizika te daljnjih revizijskih postupaka koje se odnose na objavljivanja je važno u svjetlu i širokog raspona informacija i razine detalja koji mogu biti obuhvaćenu u tim objavljivanjima. Nadalje, određena objavljivanja mogu sadržavati informacije koje su pribavljene iz izvora izvan glavne i pomoćnih knjiga, što također može utjecati na procijenjene rizike i vrstu, vremenski raspored i opseg revizijskih postupaka koji ih adresiraju.

A14. Razmatranje objavljivanja u ranoj fazi revizije pomaže revizoru pri davanju primjerene pozornosti adresiranju, i planiranju prikladnog vremena za adresiranje objavljivanja na isti način kao i klasa transakcija, događaja i stanja računa. Rano razmatranje može također pomoći revizoru pri određivanju učinaka revizije na:

- značajna nova ili promijenjena objavljivanja koja su zahtijevana kao posljedica procjene u okruženju subjekta, financijskom stanju ili aktivnostima (na primjer, promjena u zahtijevanoj identifikaciji segmenata i izvještavanju o segmentnim informacijama koja nastaje zbog značajnih poslovnih kombinacija);
- značajna nova ili promijenjena objavljivanja koja nastaju zbog promjena u primjenjivom okviru financijskog izvještavanja;
- potreba za uključivanjem revizorovog stručnjaka radi pomoći pri revizijskim postupcima koje se odnose na posebna objavljivanja (na primjer, objavljivanja koja se odnose na mirovine ili druge obveze po osnovi mirovinskih planova); i
- pitanja koja se odnose na objavljivanja koja revizor želi raspraviti s onima koji su zaduženi za upravljanje.²²²

Promjene odluka povezanih s planiranjem tijekom odvijanja revizije (Vidjeti točku 10)

A15. Kao posljedica neočekivanih događaja, promjena u uvjetima ili revizijskih dokaza pribavljenih obavljanjem revizijskih postupaka, revizor može trebati izmijeniti opću strategiju revizije i plan revizije, a time izmijeniti i planirane vrste, planirani vremenski raspored i planirani opseg daljnjih revizijskih postupaka temeljem promijenjenog sagledavanja povezanih rizika. To može biti slučaj kad revizor spozna informacije koje

se bitno razlikuju od informacija dostupnih u vrijeme kad je revizor planirao revizijske postupke. Na primjer, revizijski dokazi pribavljeni obavljanjem dokaznih postupaka mogu biti kontradiktorni revizijskim dokazima pribavljenim testiranjem kontrola.

Usmjeravanje, nadziranje i pregled (Vidjeti točku 11)

A16. Vrste, vremenski raspored i opseg usmjeravanja i nadziranja članova angažiranog tima i pregled njihovog rada ovisi o mnogim čimbenicima, uključujući:

- veličinu i složenost subjekta;
- područje revizije;
- procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja (na primjer, povećanje procijenjenog rizika značajnog pogrešnog prikazivanja za određeno područje revizije uobičajeno zahtijeva korespondirajuće povećanje opsega usmjeravanja i nadziranja članova angažiranog tima, uz pravodobniji i detaljniji pregled njihovog rada); i
- sposobnosti i kompetencije pojedinih članova tima koji obavljaju revizijski posao.

MRevS 220 sadrži daljnje upute za usmjeravanje, nadziranje i pregled revizijskih poslova.²²³

Posebna razmatranja za male subjekte

A17. Ako reviziju u potpunosti obavlja angažirani partner, ne pojavljuje se pitanje usmjeravanja i nadziranja članova angažiranog tima i pregleda njihovog rada. U takvim će slučajevima angažirani partner, osobnim obavljanjem svih aspekata poslova, biti upoznat sa svim značajnim pitanjima. Formiranje objektivnog stava o primjerenosti prosudbi stvorenih tijekom odvijanja revizije može predstavljati praktične probleme kad ista osoba također obavlja cijelu reviziju. Ako se pojavi osobito složena ili neuobičajena problematika i reviziju obavlja profesionalni računovođa u javnoj praksi kao pojedinac, može biti poželjno da se on konzultira s drugim revizorima s primjerenim iskustvima ili s revizorovim profesionalnim tijelom.

Dokumentacija (Vidjeti točku 12)

A18. Dokumentacija o općoj strategiji revizije je zapis ključnih odluka koje su smatrane nužnima za ispravno planiranje revizije i priopćavanje važnih pitanja angažiranom timu. Na primjer, revizor može sažeti opću strategiju revizije u oblik memoranduma koji sadrži ključne odluke u vezi s cjelokupnim opsegom, vremenskim rasporedom i vođenjem revizije.

A19. Dokumentacija plana revizije je zapis planiranih vrsta, planiranog vremenskog rasporeda i opsega postupaka procjene rizika i daljnjih revizijskih postupaka na razini tvrdnje kao reakcija na procijenjene rizike. Ona također služi kao zapis ispravnog planiranja revizijskih postupaka koje se može pregledati i odobriti prije njihovog izvođenja. Revizor može koristiti standardne revizijske programe ili revizijske popise provjera (eng. checklist) za dovršenost poslova, prilagođene prema potrebama kako bi se odrazile određene okolnosti angažmana.

A20. Zapis značajnih promjena opće strategije revizije i plana revizije te posljedičnih promjena planiranih vrsta, planiranog vremenskog rasporeda i opsega revizijskih postupaka, objašnjava zašto su napravljene značajne promjene te sadrži opću strategiju i plan revizije koji su konačno usvojeni za reviziju. Zapis također odražava odgovarajuće reakcije na značajne promjene nastale tijekom revizije.

²²² MRevS 260 (izmijenjen), *Komuniciranje s onima koji zaduženi za upravljanje*, točka A13.

²²³ MRevS 220, točke 15-17.

Posebna razmatranja za manje subjekte

A21. Kako je razmotreno u točki A11, prikladan, kratak memorandum može služiti kao dokumentirana strategija za reviziju manjeg subjekta. Kao plan revizije mogu se koristiti standardni revizijski programi ili popisi provjera (vidjeti točku A19) kreirani uz pretpostavku malog broja relevantnih kontrolnih aktivnosti, kao što je to vjerojatno u slučaju manjeg subjekta, pod uvjetom da su prilagođeni prema okolnostima angažmana, kao i prema revizorovim procjenama rizika.

Dodatna razmatranja u početnim revizijskim angažmanima (Vidjeti točku 13)

A22. Svrha i cilj planiranja revizije isti su neovisno o tome je li riječ o početnoj reviziji ili reviziji koja se obavlja iz godine u godinu. Međutim, za početnu reviziju, revizor može trebati proširiti aktivnosti planiranja jer revizor uobičajeno nema prethodno iskustvo s klijentom koje se razmatra kad se planira revizija koja se obavlja iz godine u godinu. Za početni revizijski angažman, dodatna pitanja koja revizor može razmotriti u uspostavljanju opće strategije revizije i plana revizije uključuju sljedeće:

- osim ako nije zabranjeno zakonom ili regulativom, aranžmane koje mora obaviti s prethodnim revizorom, na primjer, pregled radnih papira prethodnog revizora;
- svako važno pitanje (uključujući primjenu računovodstvenih načela ili standarda izvještavanja i revidiranja) raspravljeno s menadžmentom u vezi s početnim izborom za revizora, komuniciranje o tim pitanjima s onima koji su zaduženi za upravljanje i kako ta pitanja utječu na opću strategiju revizije i plan revizije;
- revizijske postupke nužne kako bi se pribavili dostatni i primjereni revizijski dokazi u vezi s početnim stanjima²²⁴; i
- ostale postupke zahtijevane sustavom kontrole kvalitete u društvu za početne revizijske angažmane (na primjer, sustav kontrole kvalitete u društvu može zahtijevati uključivanje drugog partnera ili iskusnije osobe radi pregledavanja opće strategije revizije prije poduzimanja značajnih revizijskih postupaka ili pregledavanja izvješća prije njihovog izdavanja).

Dodatak

(Vidjeti točke 7-8, A8-A11)

Razmatranja kod uspostavljanja opće strategije revizije

Ovaj Dodatak sadrži primjere pitanja koja revizor može razmotriti kod uspostavljanja opće strategije revizije. Mnoga od tih pitanja također će utjecati i na revizorov detaljan plan revizije. Primjeri se odnose na široki raspon pitanja primjenjivih u mnogima angažmanima. Dok neka od niže navedenih pitanja mogu biti zahtijevana drugim MRevS-ovima, neće sva pitanja biti relevantna za svaki revizijski angažman i popis koji slijedi nije nužno i potpuni popis.

Karakteristike angažmana

- Okvir financijskog izvještavanja sukladno kojem su bile sastavljene financijske informacije koje treba revidirati, uključujući bilo koje potrebno prepravljavanje sukladno drugom okviru financijskog izvještavanja.
- Zahtjeve izvještavanja specifične za djelatnost, kao što su izvješća koja propisuju regulatori pojedinih djelatnosti.

- Očekivani obuhvat revizije, uključujući broj i lokacije komponenti grupe koje treba uključiti.
- Vrsta odnosa u pogledu kontrola između matice i njezinih komponenti grupe koja određuje kako treba konsolidirati grupu.
- Opseg u kojem komponente grupe revidiraju drugi revizori.
- Vrste poslovnih segmenata koje treba revidirati, uključujući potrebu za specijalističkim znanjima.
- Izvještajna valuta koju treba koristiti, uključujući potrebu valutnog preračunavanja za financijske informacije koje se revidiraju.
- Potreba za zakonskom revizijom pojedinačnih financijskih izvještaja povrh revizije za potrebe konsolidacije.
- Ako subjekt ima službu interne revizije i, ako je tako, može li se za svrhe revizije, u kojima područjima i u kojem opsegu, koristiti rad službe ili koristiti interne revizore radi pružanja izravne pomoći.
- Subjektovo korištenje uslužnih organizacija i kako revizor može pribaviti dokaze koji se odnose na oblikovanost ili djelovanje kontrola koje one obavljaju.
- Očekivano korištenje revizijskih dokaza dobivenih u ranijim revizijama, primjerice, revizijskih dokaza povezanih s postupcima procjene rizika i testovima kontrola.
- Učinak informacijskih tehnologija na revizijske postupke, uključujući dostupnost podataka i očekivano korištenje revizijskih tehnika potpomognutih računalom.
- Koordiniranje očekivanog obuhvata i vremenskog rasporeda revizijskih poslova s bilo kojim pregledom privremenih financijskih informacija i učinak na reviziju informacija dobivenih tijekom takvih pregleda.
- Dostupnost klijentovog osoblja i njegovih podataka.

Ciljevi izvješćivanja, vremenski raspored revizije i vrste komuniciranja

- Subjektov vremenski raspored izvješćivanja, poput onog za prethodnu i završnu fazu revizije.
- Organiziranje sastanaka s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje radi raspravljanja vrste, vremenskog rasporeda i opsega revizijskog posla.
- Raspravljanje s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s očekivanom vrstom i vremenom izdavanja izvješća te drugim komuniciranjima, usmenim ili pisanim, uključujući revizorsko izvješće, pisma menadžmentu i komuniciranja s onima koji su zaduženi za upravljanje.
- Raspravljanje s menadžmentom u vezi s očekivanim komuniciranjem o statusu revizijskog posla tijekom angažmana.
- Komuniciranje s revizorima komponenti grupe u vezi s očekivanim vrstama izvješća i vremenom njihovih izdavanja i drugim komuniciranjima povezanim s revizijom komponenti grupe.
- Očekivani sadržaj i vrijeme komuniciranja između članova angažiranog tima, uključujući sadržaj i vrijeme sastanaka članova tima i vrijeme pregleda obavljenog posla.
- Postoje li bilo kakva druga očekivana komuniciranja s trećim stranama, uključujući bilo kakve zakonske ili ugovorne obveze izvješćivanja koje proizlaze iz revizije.

²²⁴ MRevS 510, Početni revizijski angažmani – početna stanja

Značajni čimbenici, preliminarne aktivnosti u angažmanu i poznavanje stečeno kroz druge angažmane

- Određivanje značajnosti u skladu s MRevS-om 320²²⁵ i, gdje je primjenjivo:
 - o određivanje značajnosti za komponente grupe i priopćavanje toga revizorima komponenti grupe u skladu s MRevS-om 600²²⁶; i
 - o preliminarno utvrđivanje značajnih komponenti grupe i značajnih klasa transakcija, stanja računa i objavljivanja.
- Preliminarno utvrđivanje područja revizije gdje može biti veći rizik pogrešnog prikazivanja.
- Učinak koji na usmjeravanje, nadziranje i pregledavanje ima procijenjeni rizik značajnih pogrešnih prikazivanja na razini cjelokupnih financijskih izvještaja.
- Način na koji revizor ističe članovima angažiranog tima potrebu održavanja ispitivačkog uma i primjene profesionalnog skepticizma pri skupljanju i ocjenjivanju revizijskih dokaza.
- Rezultate ranijih revizija koji uključuju ocjenjivanje operativne učinkovitosti internih kontrola, uključujući sadržaj utvrđenih nedostataka i akcija koje su u vezi s njima poduzete.
- Razmatranje pitanja koja mogu utjecati na reviziju s drugim osobljem društva koje je odgovorno za obavljanje drugih usluga subjektu.
- Dokaz o privrženosti menadžmenta oblikovanju, implementiranju i održavanju pouzdanih internih kontrola, uključujući dokaze o odgovarajućoj dokumentaciji takvih internih kontrola.
- Značajne promjene u okviru financijskog izvještavanja, kao što su promjene u računovodstvenim standardima.
- Brojnost transakcija, koja može odrediti je li djelotvornije za revizora osloniti se na interne kontrole.
- Važnost koja se pridaje internim kontrolama u subjektu za uspješno odvijanje poslovanja.
- Proces(i) koje menadžment koristi za identificiranje i pripremanje objavljivanja koja zahtijeva primjenjivi okvir financijskog izvještavanja, uključujući objavljivanja koja sadrže informacije koje su pribavljene iz izvora izvan glavne i pomoćnih knjiga.
- Značajna dostignuća u poslovanju koja utječu na subjekt, uključujući promjene u informacijskim tehnologijama i poslovnim procesima, promjene ključnog menadžmenta te stjecanja, spajanja i otuđivanja ulaganja.
- Značajna promjene u djelatnosti, kao što su promjene u regulativi djelatnosti i novi zahtjevi izvještavanja.
- Ostale značajne relevantne promjene, kao što su promjene u pravnom okruženju koje imaju učinak na subjekt.

Vrsta, vremenski raspored i opseg resursa

- Odabir tima za obavljanje revizije (uključujući, gdje je nužno, pregledatelja kvalitete angažmana) i dodjeljivanje poslova članovima tima, uključujući dodjeljivanje područja

gdje može biti veći rizik značajnog pogrešnog prikazivanja članovima tima s odgovarajućim iskustvom.

- Budžetiranje angažmana, uključujući razmatranje rezerviranja odgovarajućeg vremena za područja gdje mogu biti značajniji rizici pogrešnog prikazivanja.

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 315 (IZMIJENJEN)

IDENTIFICIRANJE I PROCJENJIVANJE RIZIKA ZNAČAJNIH POGREŠNIH PRIKAZIVANJA KROZ STJECANJE RAZUMIJEVANJA SUBJEKTA I NJEGOVOG OKRUŽENJA

(Stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju na 15. prosinca 2013. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ

| | Točka |
|--|-------------|
| Uvod | |
| Područje koje uređuje ovaj MRevS-a | 1 |
| Datum stupanja na snagu | 2 |
| Cilj | 3 |
| Definicije | 4 |
| Zahtjevi | |
| Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti | 5 – 10 |
| Zahtijevano razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući subjektive interne kontrole | 11 – 24 |
| Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja | 25 – 31 |
| Dokumentacija | 32 |
| Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima | |
| Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti | A1 – A24 |
| Zahtijevano razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući subjektive interne kontrole | A25 – A121 |
| Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja | A122 – A151 |
| Dokumentacija | A152 – A155 |

Dodatak 1: Komponente internih kontrola

Dodatak 2: Uvjeti i događaji koji mogu ukazivati na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 315 (izmijenjen), *Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja kroz stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja* treba čitati povezano s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima.*

Uvod

Područje koje uređuje ovaj MRevS

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje revizoru odgovornost za identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima, kroz stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući i subjektive interne kontrole.

²²⁵ MRevS 320, *Značajnost u planiranju i obavljanju revizije*

²²⁶ MRevS 600, *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponenti)*, točke 21-23 i 40(c).

Datum stupanja na snagu

- Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju na 15. prosinca 2013. ili nakon tog datuma.

Cilj

- Cilj revizora je identificirati i procijeniti rizike značajnog pogrešnog prikazivanja, uslijed prijevare ili pogreške, na razinama financijskih izvještaja i tvrdnji, kroz stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući i subjektive interne kontrole, stvarajući na taj način osnovicu za oblikovanje i implementaciju reakcija na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja.

Definicije

- Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
 - Tvrdnje – izjave menadžmenta, eksplicitne ili drugačije, koje su utjelovljene u financijskim izvještajima, a koje revizor koristi pri sagledavanju različitih vrsta potencijalnih pogrešnih prikazivanja koje mogu nastati.
 - Poslovni rizik – rizik nastao uslijed značajnih uvjeta, događaja, okolnosti, aktivnosti ili neaktivnosti koji mogu negativno utjecati na sposobnost poslovnog subjekta da postigne svoje ciljeve i provede svoje strategije, ili nastao zbog određivanja neprimjerenih ciljeva i strategija.
 - Interna kontrola – postupak koji su oblikovali i stavili na snagu oni koji su zaduženi za upravljanje, menadžment i ostalo osoblje kako bi se osiguralo razumno uvjerenje o postizanju ciljeva poslovnog subjekta u vezi s pouzdanim financijskim izvještavanjem, djelotvornim i učinkovitim poslovanjem i udovoljavanjem primjenjivih zakona i regulativa. Pojam »kontrola« odnosi se na svaki aspekt jedne ili više komponenti interne kontrole.
 - Postupci procjene rizika – revizijski postupci obavljani radi stjecanja razumijevanja poslovnog subjekta i njegovog okruženja, uključujući njegove kontrole, kako bi se, na razini financijskih izvještaja i razini tvrdnji, prepoznali i procijenili rizici značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare ili pogreške.
 - Značajan rizik – identificirani i procijenjen rizik značajnog pogrešnog prikazivanja koji, po revizorovoj prosudbi, u reviziji zahtijeva posebnu pozornost.

Zahtjevi

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti

- Revizor mora obaviti postupke procjene rizika kako bi osigurao osnovicu za identificiranje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na razinama financijskih izvještaja i tvrdnji. Postupci procjene rizika sami po sebi, međutim, ne osiguravaju dostatne i primjerene revizijske dokaze na kojima se treba temeljiti revizorsko mišljenje. (Vidjeti točke A1-A5.)
- Postupci procjene rizika uključit moraju sljedeće:
 - upite menadžmentu, primjerenim osobama unutar službe interne revizije (ako ona postoji) i drugima unutar subjekta koji po revizorovoj prosudbi mogu imati informacije za koje je vjerojatno da će pomoći u identificiranju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške; (Vidjeti točke A6-A13)
 - analitičke postupke; i (Vidjeti točke A14-A17)
 - promatranje i provjeravanje. (Vidjeti točku A18.)

- Revizor mora razmotriti jesu li informacije pribavljene iz revizorovog postupka prihvaćanja ili zadržavanja klijenta relevantne za identificiranje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja.
- Ako je angažirani partner obavljao drugi angažman za subjekt, angažirani partner mora razmotriti jesu li dobivene informacije relevantne za identificiranje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja.
- Gdje revizor namjerava koristiti informacije iz ranije stečenog revizorova iskustva sa subjektom i iz obavljanja revizijskih postupaka u revizijama u ranijim godinama, revizor mora utvrditi jesu li nastale promjene od vremena prijašnje revizije koje mogu utjecati na njihovu relevantnost za tekuću reviziju. (Vidjeti točke A19-A20.)
- Angažirani partner i drugi ključni članovi revizijskog tima raspraviti mora osjetljivost financijskih izvještaja subjekta na značajno pogrešno prikazivanje i primjenu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja na subjektive činjenice i okolnosti. Angažirani partner mora odrediti koja pitanja trebaju biti pripočena članovima angažiranog tima koji nisu bili uključeni u raspravu. (Vidjeti točke A21-A24.)

Zahtijevano razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući i subjektive interne kontrole

Subjekt i njegovo okruženje

- Revizor mora steći razumijevanje o sljedećem:
 - relevantnim industrijskim, regulativnim i ostalim vanjskim čimbenicima, kao i o primjenjivom okviru financijskog izvještavanja; (Vidjeti točke A25-A30)
 - vrsti subjekta, uključujući i o:
 - njegovom poslovanju;
 - njegovom vlasništvu i strukturi upravljanja;
 - vrstama ulaganja koje je subjekt obavio ili planira obaviti, uključujući ulaganja u subjekte posebne namjene; i
 - načinu na koji je subjekt strukturiran i kako se financira
 kako bi to omogućilo revizoru da razumije klase transakcija, stanja računa i objavljivanja koje treba očekivati u financijskim izvještajima. (Vidjeti točke A31-A35.)
 - subjektovom izboru i primjeni računovodstvenih politika, uključujući razloge za njihovo mijenjanje. Revizor mora ocijeniti jesu li subjektive računovodstvene politike primjerene za njegovo poslovanje i konzistentne s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja i računovodstvenim politikama korištenim u relevantnoj djelatnosti; (Vidjeti točku A36)
 - subjektovim ciljevima i strategijama i onim povezanim poslovnim rizicima koji za posljedicu mogu imati rizike značajnog pogrešnog prikazivanja; i (Vidjeti točke A37-A44)
 - mjerenju i pregledavanju subjektive financijske uspješnosti. (Vidjeti točke A44-A49.)

Subjektive interne kontrole

- Revizor mora steći razumijevanje internih kontrola relevantnih za reviziju. Iako je najveći dio kontrola relevantnih za reviziju vjerojatno u vezi s financijskim izvještavanjem, za reviziju nisu relevantne sve kontrole koje su u vezi s financijskim izvještavanjem. Pitanje je za revizorovu profesionalnu prosudbu je li kontrola, pojedinačno ili u kombinaciji s drugima, relevantna za reviziju. (Vidjeti točke A50-A73.)

Sadržaj i razmjer razumijevanja relevantnih kontrola

13. Kad stječe razumijevanje kontrola koje su relevantne za reviziju, revizor mora ocijeniti oblikovanost kontrola i utvrditi jesu li implementirane, obavljanjem postupaka kao dopune upitima postavljenim subjektovom osoblju. (Vidjeti točke A74-A76.)

Komponente internih kontrola

Okruženje kontrola

14. Revizor mora steći razumijevanje okruženja kontrola. Kao dio tog stjecanja razumijevanja, revizor mora ocijeniti:

- (a) je li menadžment, pod nadzorom onih koji su zaduženi za upravljanje, stvorio i podržao klimu poštenog i etičkog ponašanja; i
- (b) osiguravaju li kvalitete sastavnih dijelova okruženja kontrola skupno primjerenu osnovu za ostale komponente internih kontrola i jesu li zbog nedostataka u okruženju kontrola oslabljene te ostale komponente. (Vidjeti točke A77-A87.)

Subjektov postupak procjene rizika

15. Revizor mora steći razumijevanje o tome ima li subjekt postupak za:

- (a) identificiranje poslovnih rizika relevantnih za ciljeve financijskog izvještavanja;
- (b) procjenjivanje značajnosti rizika;
- (c) procjenjivanje vjerojatnosti njihova nastanka; i
- (d) odlučivanje o radnjama za suočavanje s tim rizicima. (Vidjeti točku A88.)

16. Ako je subjekt uspostavio takav postupak (u daljnjem tekstu naziva se – »subjektov postupak procjene rizika«), revizor mora steći razumijevanje o njemu i njegovim rezultatima. Ako revizor identificira rizike značajnog pogrešnog prikazivanja koje je menadžment propustio identificirati, revizor mora ocijeniti je li to rizik one vrste koji je trebao biti identificiran subjektovim postupkom za procjenu rizika. Ako je to takav rizik, revizor mora steći razumijevanje o tome zašto je taj postupak uzrokovao propust identificiranja rizika i ocijeniti je li postupak primjeren u okolnostima u kojima se provodi ili odrediti je li riječ o značajnom nedostatku u internoj kontroli u vezi sa subjektovim postupkom procjene rizika.

17. Ako subjekt nije ustanovio takav postupak ili ima *ad hoc* postupak, revizor mora s menadžmentom raspraviti jesu li identificirati poslovni rizici relevantni za ciljeve financijskog izvještavanja i što je u vezi s njima poduzeto. Revizor mora ocijeniti je li nepostojanje dokumentiranog postupka procjene rizika primjeren u danim okolnostima, ili odrediti predstavlja li to značajan nedostatak u internoj kontroli. (Vidjeti točku A89.)

Informacijski sustav, uključujući povezane poslovne postupke, relevantan za financijsko izvještavanje, i komuniciranje

18. Revizor mora steći razumijevanje o informacijskom sustavu, uključujući i o povezanim poslovnim postupcima, relevantnom za financijsko izvještavanje, obuhvaćajući sljedeća područja: (Vidjeti točke: A90–A92 i A95–A96)

- (a) klase transakcija u poslovanju subjekta koje su važne za financijske izvještaje;
- (b) postupke, unutar IT i ručnih sustava, kojima se te transakcije iniciraju, evidentiraju, obrađuju, ispravljaju kad je nužno, prenose u glavnu knjigu i izvještavaju u financijskim izvještajima;

(c) povezane računovodstvene evidencije, potkrepljujuće informacije i određene račune u financijskim izvještajima koji se koriste za iniciranje, evidentiranje, obrađivanje i izvještavanje transakcija; to uključuje ispravljanje neispravnih informacija i kako se informacije prenose u glavnu knjigu. Evidencije mogu biti u elektroničkom ili papirnatom obliku;

(d) kako informacijski sustav obuhvaća događaje i uvjete, različite od transakcija, koji su važni za financijske izvještaje;

(e) postupak financijskog izvještavanja primijenjen za sastavljanje subjektovih financijskih izvještaja, uključujući važne računovodstvene procjene i objavljivanja; i

(f) kontrole knjiženja u dnevniku, uključujući one za nestandardna knjiženja u dnevniku, radi evidentiranja jednokratnih, neuobičajenih transakcija ili usklađivanja. (Vidjeti točke A93-A94.)

19. Revizor mora steći razumijevanje o načinu na koji subjekt pripisuje uloge i odgovornosti za financijsko izvještavanje i važna pitanja koja se odnose na financijsko izvještavanje, uključujući i o:

- (a) komuniciranju između menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje; i
- (b) eksternom komuniciranju, kao što je ono s regulativnim tijelima. (Vidjeti točke A97-A98.)

Kontrolne aktivnosti relevantne za reviziju

20. Revizor mora steći razumijevanje kontrolnih aktivnosti, relevantnih za reviziju, za koje revizor prosuđuje da ih je nužno shvatiti kako bi se procijenio rizik značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje i oblikovali daljnji revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike. Revizija ne zahtijeva razumijevanje svih kontrolnih aktivnosti povezanih sa svakom značajnom klasom transakcija, stanjem računa, i objavljivanjem u financijskim izvještajima ili svakom tvrdnjom relevantnom za njih. (Vidjeti točke A99-A106.)

21. U stjecanju razumijevanja subjektovih kontrolnih aktivnosti, revizor mora steći razumijevanje o tome kako subjekt reagira na rizike nastale temeljem korištenja informacijskih tehnologija. (Vidjeti točke A107-A109.)

Monitoring kontrola

22. Revizor mora steći razumijevanje glavnih aktivnosti koje subjekt koristi pri monitoringu internih kontrola nad financijskim izvještavanjem, uključujući i o onim koje se odnose na kontrolne aktivnosti relevantne za reviziju, kao i o tome kako subjekt inicira korektivne aktivnosti za nedostatke u svojim kontrolama. (Vidjeti točke A110-A112.)

23. Ako subjekt ima službu interne revizije,²²⁷ revizor mora steći razumijevanje o sadržaju odgovornosti službe interne revizije, njezinom organizacijskom statusu i o aktivnostima koje obavlja ili bi trebala obavljati. (Vidjeti točke A113-A120.)

24. Revizor mora steći razumijevanje o izvorima informacija korištenim u subjektovim aktivnostima monitoringa i osnovama na kojima menadžment temelji shvaćanje da su informacije dovoljno pouzdane za tu svrhu. (Vidjeti točku A121.)

²²⁷ MRevS 610 (izmijenjen 2013.), *Korištenje radom internih revizora*, točka 14(a), definira pojam »služba interne revizije« za potrebe MRevS-ova.

Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja

25. Revizor mora identificirati i procijeniti rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini:
- financijskog izvještaja; i (Vidjeti točke A122-A125)
 - tvrdnji za klase transakcija, stanja računa, i objavljivanja (Vidjeti točke A126-A131)

kako bi osigurao osnovicu za oblikovanje i obavljanje daljnjih revizijskih postupaka.

26. Za tu svrhu, revizor mora:

- identificirati rizike kroz postupak stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući i relevantnih kontrola koje se odnose na rizike, kao i kroz razmatranje klase transakcija, stanja računa i objavljivanja u financijskim izvještajima; (Vidjeti točke A132-A136)
- procijeniti identificirane rizike i ocijeniti jesu li prožimajući za financijske izvještaje kao cjelinu i potencijalno imaju učinak na mnoge tvrdnje;
- povezati identificirane rizike s onim što bi moglo krenuti krivo na razini tvrdnje, vodeći računa o relevantnim kontrolama koje revizor namjerava testirati; i (Vidjeti točke A137-A139)
- razmotriti vjerojatnosti pogrešnog prikazivanja, uključujući mogućnosti višestrukih pogrešnih prikazivanja, i je li veličina potencijalnog pogrešnog prikazivanja takva da može imati za posljedicu značajno pogrešno prikazivanje. (Vidjeti točku A140.)

Rizici koji zahtijevaju posebno revizijsko razmatranje

27. Kao dio procjene rizika, kako je opisano u točki 25, revizor mora odrediti je li bilo koji od identificiranih rizika, po revizorovoj prosudbi, značajan rizik. U stvaranju te prosudbe, revizor mora isključiti učinke identificiranih kontrola koje se odnose na rizik.
28. U stvaranju prosudbe o tome koji su rizici značajni rizici, revizor mora razmotriti barem sljedeće:
- je li rizik ujedno i rizik prijevara;
 - je li rizik u vezi s nedavnim značajnim gospodarskim, računovodstvenim ili drugim dostignućima i stoga zahtijeva posebnu pozornost;
 - složenost transakcija;
 - uključuje li rizik značajne transakcije s povezanim stranama;
 - stupanj subjektivnosti pri mjeranju financijskih informacija povezanih s rizikom, osobito kod onih mjerenja koja uključuju širok raspon mjerenja neizvjesnosti; i
 - uključuje li rizik značajne transakcije izvan uobičajenog poslovanja subjekta ili transakcije koje se na drugi način čine neuobičajenima. (Vidjeti točke A141-A145.)
29. Ako je revizor utvrdio da postoji značajan rizik, revizor mora steći razumijevanje subjektivnih kontrola, uključujući i o kontrolnim aktivnostima, relevantnih za taj rizik. (Vidjeti točke A146-A148.)

Rizici za koje sami dokazni postupci ne osiguravaju dostatne i primjerene revizijske dokaze

30. U vezi s nekim rizicima, revizor može prosuditi da nije moguće ili izvedivo pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze samo iz dokaznih postupaka. Takvi rizici mogu biti u vezi s

netočnim ili nepotpunim evidentiranjem rutinskih i značajnih klasa transakcija ili stanja računa, sa svojstvima koja često dopuštaju vrlo automatizirano obrađivanje uz malo ručnih intervencija ili bez njih. U takvim su slučajevima, subjektive kontrole za takve rizike relevantne za reviziju i revizor mora steći razumijevanje tih kontrola. (Vidjeti točke A149-A151.)

Izmjena procjene rizika

31. Revizorova procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje može se promijeniti tijekom odvijanja revizije kako budu pribavljeni dodatni revizijski dokazi. U okolnostima gdje revizor pribavi revizijske dokaze iz obavljanja daljnjih revizijskih postupaka, ili ako su pribavljene nove informacije, i bilo što od toga nije u skladu s revizijskim dokazima na kojima je revizor početno temeljio procjenu, revizor mora izmijeniti procjenu i u skladu s tim modificirati planirane daljnje revizijske postupke. (Vidjeti točku A152.)

Dokumentacija

32. Revizor mora u revizijsku dokumentaciju uključiti:²²⁸
- raspravu između angažiranog tima, gdje to zahtijeva točka 10, te donesene značajne odluke;
 - ključne elemente stečenog razumijevanja povezanog sa svakim aspektom subjekta i njegovog okruženja, navedenom u točki 11, i sa svakom komponentnom internih kontrola, navedenom u točkama 14-24; izvore informacija iz kojih je stečeno razumijevanje; i obavljene postupke procjene rizika;
 - identificirane i procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na razini financijskih izvještaja i na razini tvrdnje, kako zahtijeva točka 25; i
 - identificirane rizike, i povezane kontrole o kojima je revizor stekao razumijevanje, kao posljedicu zahtjeva iz točki 27-30. (Vidjeti točke A153-A156.)

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima**Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti** (Vidjeti točku 5)

- A1. Stjecanje razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući subjektive interne kontrole (u daljnjem tekstu naziva se – »razumijevanje subjekta«) trajan je i dinamički proces pribavljanja, ažuriranja i analiziranja informacija kroz cijelu reviziju. Razumijevanje uspostavlja okvir za povezivanje unutar kojega revizor planira reviziju i stvara profesionalne prosudbe kroz cijelu reviziju, na primjer, kad:
- procjenjuje rizike značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima;
 - određuje značajnost u skladu s MRevS-om 320;²²⁹
 - razmatra primjerenost izbora i primjene računovodstvenih politika i primjerenost objavljivanja u financijskim izvještajima;
 - identificira područja gdje mogu biti nužna posebna revizijska razmatranja, na primjer, transakcije s povezanim stranama, primjerenost menadžmentovog korištenja pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja ili razmatra poslovnu svrhu transakcije;
 - utvrđuje očekivane vrijednosti za primjenu kad obavlja analitičke postupke;

²²⁸ MRevS 230, *Revizijska dokumentacija*, točke 8-11 i točka A

²²⁹ MRevS 320, *Značajnost u planiranju i obavljanju revizije*

- reagira na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja, uključujući kad oblikuje i obavlja daljnje revizijske postupke radi pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza; i
 - ocjenjuje dostatnost i primjerenost pribavljenih revizijskih dokaza, kao što je kad ocjenjuje primjerenost pretpostavki i menadžmentovih usmenih i pisanih izjava.
- A2. Informacije pribavljene obavljanjem postupaka procjene rizika i povezanim radnjama revizor može koristiti kao revizijske dokaze za potkrjepljivanje procjene rizika značajnog pogrešnog prikazivanja. Osim toga, obavljanjem postupaka procjene rizika revizor može pribaviti revizijske dokaze o klasama transakcija, stanjima računa ili objavljivanjima i povezanim tvrdnjama te o uspješnosti djelovanja kontrola, čak i kad oni nisu bili posebno zamišljeni kao dokazni postupci ili testovi kontrola. Revizor isto tako može odabrati obavljanje dokaznih postupaka ili testova kontrola istodobno s postupcima procjene rizika jer je to učinkovitije.
- A3. Revizor koristi profesionalnu prosudbu kako bi odredio opseg potrebnog razumijevanja. Revizorova osnovna preokupacija jest pitanje je li stečeno razumijevanje dovoljno za postizanje cilja navedenog u ovom MRevS-u. Dubina cjelokupnog razumijevanja koja se zahtijeva od revizora manja je od one koju menadžment ima u rukovođenju subjektom.
- A4. Rizike koje treba procijeniti uključuju rizike zbog pogreške kao i rizike zbog prijevare, i obje vrste rizika obuhvaćene su ovim MRevS-om. Međutim, važnost prijevare je takva da su daljnji zahtjevi i upute uključene u MRevS-u 240 u vezi s postupcima procjene rizika i povezanim aktivnostima pribavljanja informacija koje se koriste za identificiranje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare.²³⁰
- A5. Iako se od revizora zahtijeva da obavi sve postupke procjene rizika opisane u točki 6 u toku stjecanja zahtijevanog razumijevanja subjekta (vidjeti točke 11-24), od revizora se ne zahtijeva da obavi sve njih za svaki aspekt tog razumijevanja. Mogu se obaviti i drugi postupci kad informacije koje treba pribaviti tim postupcima mogu biti korisne za identificiranje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja. Primjeri takvih postupaka uključuju:
- pregledavanje informacija dobivenih iz vanjskih izvora, kao što su iz poslovnih i gospodarskih časopisa; izvješća analitičara, banaka ili agencija za ocjenu boniteta; ili financijskih publikacija ili publikacija koje izdaju regulativna tijela; i
 - postavljanje upita vanjskom pravnom savjetniku subjekta ili procjeniteljima koje subjekt koristi.
- Upiti upućeni menadžmentu, službi interne revizije i drugima unutar subjekta (Vidjeti točku 6(a))*
- A6. Većina informacija koje revizor dobiva upitima pribavljena je od menadžmenta i onih koji su odgovorni za financijsko izvještavanje. Revizor može također dobiti informacije pomoću upita postavljenih službi interne revizije, ako subjekt ima takvu službu, ili drugima unutar subjekta.
- A7. Revizor također može pribaviti informacije ili različita gledišta za identificiranje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja, kroz postavljanje upita drugima unutar subjekta te ostalim zaposlenicima s različitim razinama ovlasti. Na primjer:
- upiti upućeni onima koji su zaduženi za upravljanje mogu revizoru pomoći u razumijevanju okruženja u kojem se sastavljaju financijski izvještaji. S tim u vezi MRevS 260 (izmijenjen)²³¹ navodi važnost učinkovitog dvosmjernog komuniciranja u pomaganju revizoru da pribavi informacije od onih koji su zaduženi za upravljanje;
 - upiti zaposlenicima uključenim u iniciranje, obrađivanje ili evidentiranje složenih ili neuobičajenih transakcija mogu pomoći revizoru u ocjenjivanju prikladnosti izbora i primjene određenih računovodstvenih politika;
 - upiti usmjereni pravnom savjetniku uposlenom u subjektu mogu osigurati informacije o pitanjima, kao što su sporovi, udovoljavanje zakonima i regulativi, spoznaje o prijevari ili sumnji na prijevaru koja ima učinak na poslovni subjekt, varanti, obveze koje slijede nakon prodaje, aranžmanima (poput zajedničkih pothvata) s poslovnim partnerima i značenje ugovorenih uvjeta;
 - upiti usmjereni prema osoblju u marketingu ili prodaji mogu osigurati informacije o promjenama subjektivih marketinških strategija; trendovima prodaje ili ugovorenim angažmanima s njegovim kupcima;
 - upiti usmjereni na službu upravljanja rizicima (ili onima koji obavljaju takve poslove) mogu osigurati informacije o operativnim i regulativnim rizicima koji mogu utjecati na financijsko izvještavanje; i
 - upiti usmjereni na osoblje informacijskog sustava mogu osigurati informacije o promjenama sustava, lomove u sustavu ili kontrolama ili drugim rizicima povezanim s informacijskim sustavom.
- A8. Pošto je stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja trajan i dinamičan proces, postavljanje revizorovih upita može se koristiti tijekom cijelog revizijskog angažmana.
- Upiti službi interne revizije
- A9. Ako subjekt ima službu interne revizije, upiti postavljeni primjerenom osoblju unutar te službe mogu osigurati informacije koje su korisne revizoru za stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja i za identificiranje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na razini financijskih izvještaja i razini tvrdnji. U obavljanju svojeg posla vjerojatno je da je služba interne revizije stekla uvid u subjektovo poslovanje i poslovne rizike, te da može imati nalaze temeljene na svom radu, kao što su prepoznate slabosti kontrola ili rizici, koji mogu stvoriti vrijedno ishodište za revizorovo razumijevanje subjekta, revizorovu procjenu rizika ili druge aspekte revizije. Revizorovi upiti se zato postavljaju neovisno od toga da li revizor očekuje, ili ne očekuje, da će se koristiti radom interne revizije kako bi izmijenio vrste ili vremenski raspored ili smanjio opseg revizijskih postupaka koje treba obaviti.²³² Od posebne važnosti mogu biti upiti o problematici na koju je služba interne revizije ukazala onima koji su zaduženi za upravljanje i o ishodu postupka procjene rizika koji je obavila sama služba.
- A10. Ako se na osnovi odgovora na revizorove upite stvori dojam da postoje nalazi koji bi mogli biti relevantni za subjektovo financijsko izvještavanje i reviziju, revizor može smatrati da je primjereno pročitati odgovarajuća izvješća službe interne

²³⁰ MRevS 240, *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja*, točke 12-24.

²³¹ MRevS 260 (izmijenjen), *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje*, točka 4(b).

²³² Relevantni zahtjevi su sadržani u MRevS-u 610 (izmijenjen 2013.).

revizije. Primjeri izvješća službe interne revizije koji mogu biti relevantni uključuju dokumente o službenoj strategiji i planiranju, kao i izvješća koja su bila pripremljena za menadžment ili za one koji su zaduženi za upravljanje, a koja sadrže nalaze ispitivanja koje je obavila služba interne revizije.

- A11. Osim toga, u skladu s MReVS-om 240²³³, ako služba interne revizije pruži revizoru informacije u vezi s bilo kakvom stvarnom prijevarom, sumnjom da ona postoji ili navodnom prijevarom, revizor to uzima u obzir kod svojeg identificiranja rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare.
- A12. Primjerene osobe unutar službe interne revizije kojima se postavljaju upiti su one koje po revizorovoj prosudbi imaju primjerena znanja, iskustvo i ovlasti, kao što je izvršni rukovoditelj interne revizije ili, ovisno o okolnostima, drugo osoblje unutar službe. Revizor može također smatrati da je primjereno sastajati se periodično s tim osobama.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora (Vidjeti točku 6(a))

- A13. Revizori subjekata javnog sektora često imaju dodatne odgovornosti u vezi s internim kontrolama i sukladnošću s primjenjivim zakonima i regulativama. Upiti postavljeni primjerenim osobama službe interne revizije mogu pomoći revizoru u identificiranju rizika značajne nesukladnosti s primjenjivim zakonima i regulativama i rizika postojanja nedostataka u internim kontrolama nad financijskim izvještavanjem.

Analitički postupci (Vidjeti točku 6(b))

- A14. Analitički postupci obavljani kao postupci procjene rizika mogu otkriti aspekte subjekta o kojima revizor nije imao spoznaja i mogu pomoći u procjenjivanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja kako bi osigurali osnovicu za oblikovanje i implementaciju reakcija na procijenjene rizike. Analitički postupci obavljani kao postupci procjene rizika mogu uključiti financijske i nefinancijske informacije, na primjer, odnos između prodaje i veličine prodajnog prostora ili volumena prodanih proizvoda.
- A15. Analitički postupci mogu pomoći u identificiranju postojanja neuobičajenih transakcija ili događaja i iznosa, odnosa i trendova koji mogu ukazivati na pitanja koja imaju učinke na reviziju. Identificirati neuobičajeni ili neočekivani odnosi mogu pomoći revizoru u identificiranju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja, a osobito rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare.
- A16. Međutim, kad se u takvim analitičkim postupcima koriste podaci agregirani na visokoj razini (što može biti u slučaju kad se analitički postupci obavljaju kao postupci procjene rizika), rezultati tih analitičkih postupaka osiguravaju samo načelnu početnu indikaciju o tome mogu li postojati značajna pogrešna prikazivanja. U skladu s tim, u takvim slučajevima, razmatranje ostalih informacija koje su bile pribavljene pri identificiranju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zajedno s rezultatima takvih analitičkih postupaka može pomoći revizoru u razumijevanju i ocjenjivanju rezultata analitičkih postupaka.

Posebna razmatranja za manje subjekte

- A17. Moguće je da neki manji subjekti neće imati periodične ili mjesečne financijske informacije koje bi se mogle koristiti za svrhe analitičkih postupaka. U takvim okolnostima, iako može biti moguće da revizor može obaviti ograničene ana-

litičke postupke za svrhe planiranja revizije ili pribaviti neke informacije kroz postavljanje upita, moguće je da će revizor trebati planirati obavljanje analitičkih postupaka, kad postane dostupan najraniji nacrt financijskih izvještaja subjekta, kako bi identificirao i procijenio rizike značajnog pogrešnog prikazivanja.

Promatranje i provjeravanje (Vidjeti točku 6(c))

- A18. Promatranje i provjeravanje može potkrijepiti upite postavljene menadžmentu i ostalima te također može osigurati informacije o subjektu i njegovom okruženju. Primjeri takvih revizijskih postupaka uključuju promatranje ili provjeravanje sljedećeg:

- subjektovog poslovanja;
- dokumentacije (kao što su poslovni planovi i strategije), evidencija i priručnika za interne kontrole;
- izvješća koje je pripremio menadžment (kao što su tromjesečna menadžmentova izvješća ili financijska izvješća za međurazdoblja) ili oni koji su zaduženi za upravljanje (kao što su zapisnici sjednica); i
- subjektovih lokacija i postrojenja subjekta.

Informacije pribavljene u prethodnim razdobljima (Vidjeti točku 9)

- A19. Ranije stečeno revizorovo iskustvo sa subjektom i revizijski postupci obavljani u revizijama u ranijim godinama revizoru mogu osigurati informacije o pitanjima kao što su:

- ranija pogrešna prikazivanja te jesu li bila pravodobno ispravljena;
- vrsta subjekta i njegovo okruženje te subjektive interne kontrole (uključujući i nedostatke u internoj kontroli); i
- značajne promjene koje su se mogle dogoditi u subjektu ili njegovom poslovanju u odnosu na prethodno obračunsko razdoblje, što može pomoći revizoru u stjecanju dostatnog razumijevanja subjekta kako bi identificirao i procijenio rizike značajnog pogrešnog prikazivanja.

- A20. Od revizora se zahtijeva da utvrdi jesu li informacije pribavljene u prethodnim razdobljima i nadalje relevantne, ako revizor namjerava koristiti te informacije za svrhe tekuće revizije. To je stoga što promjene u okruženju kontrola, na primjer, mogu utjecati na relevantnost informacija pribavljenih u prethodnoj godini. Revizor postavlja upite i provodi druge prikladne revizijske postupke, kao što je test hodograma relevantnih sustava, kako bi utvrdio jesu li nastale promjene koje mogu utjecati na relevantnost takvih informacija.

Raspravljavanje unutar angažiranog tima (Vidjeti točku 10)

- A21. Raspravljavanje unutar angažiranog tima o osjetljivosti financijskih izvještaja subjekta na značajno pogrešno prikazivanje:

- daje mogućnost iskusnijim članovima angažiranog tima, uključujući angažiranom partneru, da podijeli svoje poglede temeljene na poznavanju subjekta;
- dopušta članovima angažiranog tima da razmijene informacije o poslovnim rizicima kojima je izložen subjekt te o tome kako i gdje financijski izvještaji mogu biti osjetljivi na značajno pogrešno prikazivanje;
- pomaže članovima angažiranog tima steći bolje razumijevanje o mogućnostima za značajno pogrešno prikazivanje u financijskim izvještajima u određenim područjima koja su im dodijeljena te da razumiju kako rezultati revizijskih postupaka koje oni obavljaju mogu utjecati na druge aspek-

²³³ MReVS 240, točka 20.

te revizije, uključujući i na odluke o vrstama, vremenskom rasporedu i obujmu daljnjih revizijskih postupaka; i

- stvara osnovicu o kojoj komuniciraju članovi angažiranog tima i razmjenjuju nove informacije prikupljene tijekom revizije koje mogu utjecati na procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja ili na revizijske postupke obavljene u vezi s tim rizicima.

MRevS 240 sadrži daljnje zahtjeve i upute u vezi s raspravljajanjem unutar angažiranog tima o rizicima prijave.²³⁴

A22. U okviru rasprave unutar angažiranog tima koja se zahtijeva u skladu s točkom 10, razmatranje zahtjeva za objavljivanjima sukladno primjenjivom okviru financijskog izvještavanja pomaže u ranoj fazi revizije ako postoje rizici značajnog pogrešnog prikazivanja u vezi s objavljivanjima. Primjeri pitanja o kojima angažirani tim može raspravljati uključuju:

- promjene u zahtjevima vezanim za financijsko izvještavanje koje mogu rezultirati značajnim novim ili izmijenjenim objavljivanjima;
- promjene u okruženju, financijskom stanju ili aktivnostima subjekta koje mogu rezultirati znatnim novim ili revidiranim objavama, na primjer, značajnim poslovnim spajanjem u razdoblju obuhvaćenom revizijom;
- objavljivanja za koja je pribavljanje dovoljno primjerenih revizijskih dokaza u prošlosti moglo biti teško; i
- objavljivanja o složenim pitanjima, uključujući one koje uključuju značajnu prosudbu uprave o tome koje informacije treba objaviti.

A23. Nije uvijek nužno ili izvedivo da se u neku raspravu uključe svi članovi (kao što je, na primjer, u slučaju revizija na više lokacija), niti je nužno da svi članovi angažiranog tima budu informirani o svim odlukama donesenim u raspravi. Angažirani partner može raspraviti pitanja s ključnim članovima angažiranog tima uključujući, ako se smatra primjerenim, s onima koji imaju specijalističke vještine ili znanja i onima koji su odgovorni za revizije komponenti, dok raspravljanje s drugima može delegirati, vodeći računa o opsegu komuniciranja za koji se smatra da ga je nužno ostvariti kroz angažirani tim. Može biti korisno priopćavanje plana koji je dogovorio angažirani partner.

Posebna razmatranja za manje subjekte

A24. Mnoge manje revizije u cijelosti obavlja angažirani partner (koji može biti samostalni profesionalni računovođa u javnoj praksi). U takvim situacijama, angažirani partner je onaj koji bi, osobnim obavljanjem planirane revizije, bio odgovoran za razmatranje osjetljivosti financijskih izvještaja subjekta na značajno pogrešno prikazivanje uslijed prijave ili pogreške.

Zahtijevano razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući subjektive interne kontrole

Subjekt i njegovo okruženje

Granski, regulativni i ostali vanjski čimbenici (Vidjeti točku 11(a))

Granski čimbenici

A25. Relevantni granski čimbenici uključuju uvjete djelatnosti, kao što su konkurencijsko okruženje, odnosi s dobavljačima i kupcima i tehnološka dostignuća. Primjeri pitanja koja revizor može razmotriti uključuju:

- tržište i konkurenciju, uključujući potražnju, kapacitete i cjenovno natjecanje;
- ciklične ili sezonske aktivnosti;
- tehnologiju proizvodnje povezanu sa subjektivim proizvodima; i
- ponudu energije i troškove.

A26. Djelatnost u kojoj posluje poslovni subjekt može stvarati specifične rizike značajnog pogrešnog prikazivanja koji nastaju zbog vrste posla ili stupnja reguliranosti. Primjerice, dugoročni ugovori mogu uključivati značajne procjene prihoda i rashoda koje pak stvaraju značajne rizike pogrešnog prikazivanja. U takvim slučajevima, revizor razmatra sadrži li angažirani tim članove s dovoljnim relevantnim znanjima i iskustvom.²³⁵

Regulativni čimbenici

A27. Relevantni regulativni čimbenici uključuju regulativno okruženje. Regulativno okruženje obuhvaća, između ostalih pitanja, primjenjivi okvir financijskog izvještavanja i pravno i političko okruženje. Primjeri pitanja koja revizor može razmotriti uključuju:

- računovodstvena načela i praksu specifičnu za djelatnost;
- regulativne okvire za reguliranu djelatnost;
- legislative i regulative koje značajno utječu na subjektovo poslovanje, uključujući izravne aktivnosti nadzora;
- oporezivanje (korporativno i ostalo);
- državne politike koje trenutno utječu na vođenje subjektovog poslovanja, kao što su monetarne, uključujući deviznu kontrolu, fiskalne, financijske poticaje (na primjer, programe državnih pomoći), i tarifne politike i politike ograničavanja trgovine; i
- zahtjeve zaštite okoliša koji utječu na djelatnost i subjektovo poslovanje.

A28. MRevS 250 (izmijenjen) sadrži neke posebne zahtjeve u vezi sa zakonskim i regulativnim okvirom primjenjivim na subjekt i djelatnost ili sektor u kojem subjekt posluje.²³⁶

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

A29. Za revizije subjekata javnog sektora, zakon, regulative ili druge pravne stečevine mogu utjecati na subjektovo poslovanje. Takve je elemente bitno razmotriti kad se steče razumijevanje subjekta i njegovog okruženja.

Ostali vanjski čimbenici

A30. Primjeri ostalih vanjskih čimbenika, koji utječu na subjekt, a koje revizor može razmotriti uključuju opće gospodarske uvjete, kamatne stope i dostupnost financiranja, i inflaciju ili promjene tečaja.

Vrsta subjekta (Vidjeti točku 11(b))

A31. Razumijevanje vrste subjekta omogućava revizoru razumjeti pitanja kao što su:

- ima li subjekt složenu strukturu, na primjer s ovisnim društvima ili drugim društvima na više lokacija. Složene strukture često dovode do problema koji mogu stvarati rizike značajnog pogrešnog prikazivanja. Takvi problemi

²³⁵ MRevS 220, *Kontrola kvalitete za revizije financijskih izvještaja*, točka 14.

²³⁶ MRevS 250 (izmijenjen), *Razmatranje zakona i regulativa u reviziji financijskih izvještaja*, točka 13.

²³⁴ MRevS 240, točka 15.

- mogu uključiti pitanja jesu li primjereno iskazani zajednički pothvati, ulaganja, goodwill ili subjekti posebne namjene.
- vlasništvo i odnosi između vlasnika i drugih osoba ili subjekata. To razumijevanje pomaže u utvrđivanju jesu li ispravno identificirane i iskazane transakcije s povezanim stranama. MRevS 550²³⁷ ustanovljuje zahtjeve i pruža upute za revizorova razmatranja relevantna za povezane strane.
- A32. Primjeri pitanja koje revizor može razmotriti kad stječe razumijevanje o vrsti subjekta uključuju:
- Poslovanje – kao što su:
 - o vrste izvora prihoda, proizvoda ili usluga, i tržišta, uključujući uključenost u elektroničko trgovanje, kao što je prodaja preko interneta i marketinške aktivnosti;
 - o vođenje poslovanja (na primjer, skladištenje i metode proizvodnje ili aktivnosti izložene rizicima zaštite okoline);
 - o savezi, zajednički pothvati i outsourcing aktivnosti;
 - o geografska rasprostranjenost i segmentiranje djelatnosti;
 - o položaj proizvodnih pogona, veleprodajnih prostora, ureda te smještaj i količine zaliha;
 - o ključni kupci i važni dobavljači roba i usluga, aranžmani sa zaposlenicima (uključujući postojanje ugovora sa sindikatom, mirovinske i ostale povlastice nakon prestanka zaposlenja, dioničke opcije ili sporazume o poticajnim bonusima, i državnu regulativu u vezi s pitanjima zapošljavanja);
 - o aktivnosti i izdaci za istraživanje i razvoj; i
 - o transakcije s povezanim stranama.
 - Ulaganja i investicijske aktivnosti – kao što su:
 - o planirana ili nedavno ostvarena stjecanja ili otuđivanja;
 - o ulaganja i otuđivanja vrijednosnih papira i zajmovi;
 - o aktivnosti kapitalnih ulaganja; i
 - o ulaganja u nekonsolidirane subjekte, uključujući ortakluke, zajedničke pothvate i subjekte posebne namjene.
 - Financiranje i financijske aktivnosti – kao što su:
 - o glavna ovisna društva i pridružena društva, uključujući konsolidirane i nekonsolidirane strukture;
 - o struktura duga i povezanih stavki, uključujući izvanbilančne financijske aranžmane i sporazume o najmu;
 - o povlašteni vlasnici (lokalni, inozemni, poslovni ugled i iskustvo) i povezane strane; i
 - o korištenje derivativnih financijskih instrumenata.
 - Financijsko izvještavanje – kao što su:
 - o računovodstvena načela i praksa specifična za djelatnost, uključujući značajne kategorije specifične za djelatnost (na primjer, zajmove i ulaganja za banke, ili istraživanje i razvoj za farmaceutiku);
 - o praksa u vezi s priznavanjem prihoda;
 - o računovodstvo za fer vrijednosti;
 - o devizna imovina, obveze i transakcije; i
 - o računovodstvo za neuobičajene ili složene transakcije, uključujući one u prijemnim ili rastućim područjima (na primjer, računovodstvo plaćanja temeljenog na dionicama).
- A33. Značajne promjene u subjektu u odnosu na prethodna razdoblja mogu stvoriti ili promijeniti rizike značajnog pogrešnog prikazivanja.
- Vrste subjekata posebne namjene
- A34. Subjekt posebne namjene (koji se ponekad naziva sredstvo posebne namjene) je subjekt koji je često osnovan s jasnom ili dobro definiranom svrhom, kao što je ostvariti najam ili sekuritizaciju financijske imovine ili obaviti aktivnosti istraživanja i razvoja. Može imati oblik korporacije, fiducijarnog društva, ortaštva ili nekorporativnog subjekta. Subjekt u čije ime je osnovan subjekt posebne namjene može često na njega prenijeti imovinu (primjerice, kao dio transakcije prestanka priznavanja financijske imovine), imati pravo korištenja njegove imovine ili pružanja usluga, dok ostale strane mogu osiguravati financiranje subjekta posebne namjene. Kako je navedeno u MRevS-u 550, u nekim okolnostima, subjekt posebne namjene može biti subjektova povezana strana.²³⁸
- A35. Okviri financijskog izvještavanja često detaljno navode uvjete koji stvaraju kontrolu ili okolnosti u kojima se treba razmotriti konsolidiranje subjekta posebne namjene. Tumačenje zahtjeva takvih okvira često zahtijeva detaljno poznavanje relevantnih sporazuma koji se odnose na subjekt posebne namjene.
- Subjektov izbor i primjena računovodstvenih politika* (Vidjeti točku 11(c))
- A36. Razumijevanje subjektovog izbora i primjene računovodstvenih politika može obuhvatiti pitanja kao što su:
- metode koje subjekt koristi za iskazivanje značajnih i neuobičajenih transakcija;
 - učinak važnih računovodstvenih politika u prijepornim ili rastućim područjima za koja nedostaju autoritativne upute ili o kojima nema konsenzusa;
 - promjene u subjektovim računovodstvenim politikama; i
 - standardi financijskog izvještavanja i zakoni i regulative koje su nove za subjekt te kad i kako će subjekt usvojiti te zahtjeve.
- Ciljevi i strategije i povezani poslovni rizici* (Vidjeti točku 11(d))
- A37. Subjekt vodi svoje poslovanje u kontekstu čimbenika djelatnosti, regulativnih čimbenika i ostalih unutarnjih ili vanjskih čimbenika. Kako bi reagirali na te čimbenike, subjektov menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje definiraju ciljeve, koji su opći plan za subjekt. Strategije su pristupi kojima menadžment namjerava postići svoje ciljeve. Subjektovi ciljevi i strategije mogu se s protokom vremena i promijeniti.
- A38. Poslovni rizici su širi od rizika značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima, iako ih uključuju. Poslovni rizik može nastati zbog promjena ili složenosti. Propust identificiranja potrebe promjene također može stvoriti poslovni rizik. Poslovni rizik može nastati, na primjer, temeljem:
- razvoja novih proizvoda ili usluga koji može biti neuspješan;
 - tržišta koje je, čak ako se uspješno razvija, neodgovarajuće kao potpora proizvodu ili usluzi; ili
 - mana u proizvodu ili usluzi koje mogu imati za posljedicu obveze ili reputacijski rizik.
- A39. Razumijevanje poslovnih rizika s kojima se suočava subjekt povećava vjerojatnosti identificiranja rizika značajnog pogrešnog prikazivanja, budući da će najveći dio poslovnih rizika

²³⁷ MRevS 550, *Povezane strane*²³⁸ MRevS 550, *Povezane strane*, točka A7.

imati eventualne financijske posljedice, a time i učinak u financijskim izvještajima. Međutim, revizor nema odgovornost za identificiranje ili procjenjivanje svih poslovnih rizika jer svi poslovni rizici ne stvaraju rizike značajnog pogrešnog prikazivanja.

A40. Primjeri pitanja koja revizor može razmotriti kad stječe razumijevanje subjektivih ciljeva, strategija i povezanih poslovnih rizika koji za posljedicu mogu imati rizik značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima uključuju:

- razvoj djelatnosti (potencijalni povezani poslovni rizik može biti, na primjer, da subjekt nema osoblje ili stručnost za postupanje s promjenama u djelatnosti);
- nove proizvode i usluge (potencijalni povezani poslovni rizik može biti, na primjer, da se povećavaju obveze u vezi s proizvodima);
- rast poslovanja (potencijalni povezani poslovni rizik može biti, na primjer, da potražnja nije točno procijenjena);
- nove računovodstvene zahtjeve (potencijalni povezani poslovni rizik može biti, na primjer, nepotpuna ili nepravilna primjena ili povećani troškovi);
- regulativne zahtjeve (potencijalni povezani poslovni rizik može biti, na primjer, da je povećana izloženost riziku sankcioniranja);
- tekuće i buduće zahtjeve financiranja (potencijalni povezani poslovni rizik može biti, na primjer, gubitak izvora financiranja zbog subjektive nemogućnosti ispunjavanja zahtjeva);
- korištenje IT-a (potencijalni povezani poslovni rizik može biti, na primjer, da su sustavi i obrade nekompatibilni); i
- učinke implementiranja strategija, osobito svaki učinak koji vodi k novim računovodstvenim zahtjevima (potencijalni povezani poslovni rizik može biti, na primjer, nepotpuna ili neispravna implementacija).

A41. Poslovni rizik može odmah imati posljedice na rizik značajnog pogrešnog prikazivanja za klase transakcija, stanja računa i objavljivanja na razini tvrdnje ili na razini financijskog izvještaja. Primjerice, poslovni rizik nastao temeljem smanjivanja broja kupca može povećati rizik značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog s vrednovanjem potraživanja. Međutim, isti rizik, osobito u kombinaciji s padajućim gospodarstvom, može također imati i dugotrajne posljedice, koje revizor razmatra kad procjenjuje primjerenost pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja. Može li poslovni rizik imati za posljedicu značajno pogrešno prikazivanje se, stoga, sagledava u kontekstu subjektivih okolnosti. Primjeri uvjeta i događaja koji mogu ukazivati na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja navedeni su u Dodatku 2.

A42. Uobičajeno, menadžment identificira poslovne rizike i razvija pristupe za suočavanje s njima. Takav postupak procjene rizika dio je internih kontrola i razmatran je u točki 15 i u točkama A88-A89.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

A43. Za revizije subjekata javnog sektora, na »ciljeve menadžmenta« mogu utjecati obveze u vezi s javnom odgovornošću i ti ciljevi mogu uključivati one kojima je izvoriste u zakonu, regulativi ili drugoj pravnoj stečevini.

Mjerenje i pregled subjektive financijske uspješnosti (Vidjeti točku 11(e))

A44. Menadžment i ostali će mjeriti i pregledavati ono što smatraju važnim. Mjerenja uspješnosti, vanjska ili unutarnja, stvaraju pritisak subjektu. Ti pritisci, za uzvrat, mogu motivirati menadžment da poduzima radnje radi poboljšanja poslovne uspješnosti ili da je pogrešno prikaže u financijskim izvještajima. Prema tome, razumijevanje mjerenja subjektive uspješnosti pomaže revizoru u sagledavanju može li pritisak, da se postigne zadana uspješnost, imati za posljedicu menadžmentove radnje koje povećavaju rizike značajnog pogrešnog prikazivanja, uključujući one zbog prijevare. Vidjeti MRevS 240 radi zahtjeva i uputa u vezi s rizicima prijevare.

A45. Mjerenje i pregled financijske uspješnosti nisu isti kao i monitoring kontrola (razmatra se kao komponenta internih kontrola u točkama A110-A121), iako se njihove svrhe mogu preklapati:

- mjerenje i pregled uspješnosti usmjereni su prema pitanju ostvaruje li poslovna uspješnost ciljeve koje je postavio menadžment (ili treće strane); i
- monitoring kontrola posebno se bavi uspješnošću djelovanja internih kontrola.

U nekim slučajevima, međutim, pokazatelji uspješnosti također pružaju informacije koje omogućavaju menadžmentu da otkrije nedostatke u internim kontrolama.

A46. Primjeri interno generiranih informacija koje menadžment koristi za mjerenja i pregledavanja financijske uspješnosti, i koje revizor može razmotriti, uključuju:

- ključne pokazatelje uspješnosti (financijske i nefinancijske) te ključne pokazatelje, trendove i poslovne statistike;
- analize uspješnosti razdoblja u odnosu na druga razdoblja;
- budžete, prognoze, analize odstupanja, informacije po segmentima i odjelima, izvješća uspješnosti na razni odjela ili drugih organizacijskih dijelova;
- mjere uspješnosti zaposlenika i politike poticajnog nagrađivanja; i
- usporedbe uspješnosti subjekta u odnosu na konkurenciju.

A47. Vanjske strane također mogu mjeriti i pregledavati financijsku uspješnost subjekata. Na primjer, eksterne informacije, kao što su izvješća analitičara i bonitetnih agencija, mogu pružiti revizoru korisne informacije. Takva se izvješća često mogu dobiti od subjekta koji se revidira.

A48. Unutarnja mjerenja mogu ukazati na neočekivane rezultate ili trendove koji od menadžmenta zahtijevaju da utvrdi razloge i poduzme korektivne mjere (uključujući, u nekim slučajevima, pravodobno otkrivanje i ispravljanje pogrešnih prikazivanja). Mjerenja uspješnosti također mogu ukazati revizoru da postoji rizik pogrešnog prikazivanja povezanih informacija financijskih izvještaja. Na primjer, mjerenje uspješnosti može pokazati da subjekt ima neuobičajeno brzi rast ili profitabilnost u usporedbi s drugim subjektima iz iste djelatnosti. Takve informacije, osobito u kombinaciji s drugim čimbenicima, kao što su bonusi temeljeni na uspješnosti ili poticajno nagrađivanje, mogu ukazivati na mogući rizik menadžmentove pristranosti pri sastavljanju financijskih izvještaja.

Posebna razmatranja za manje subjekte

A49. Manji subjekti često nemaju postupak mjerenja i pregleda financijske uspješnosti. Upiti postavljeni menadžmentu mogu

otkriti da se za ocjenjivanje financijske uspješnosti i poduzimanje primjerenih radnji on oslanja na određene ključne pokazatelje. Ako takvi upiti ukazu na nepostojanje mjerenja ili pregledavanja uspješnosti, može postojati povećani rizik da pogrešno prikazivanje neće biti otkriveno i ispravljeno.

Subjektive interne kontrole (Vidjeti točku 12)

A50. Razumijevanje internih kontrola pomaže revizoru u identificiranju vrsta potencijalnog pogrešnog prikazivanja i čimbenika koji utječu na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja te u oblikovanju vrsta, vremenskog rasporeda i obujma daljnjih revizijskih postupaka.

A51. Materijal za primjenu o internim kontrolama koji slijedi prezentiran je u četiri dijela, i obuhvaća:

- načelni sadržaj i karakteristike internih kontrola;
- kontrole relevantne za reviziju;
- sadržaj i razmjere razumijevanja relevantnih kontrola; i
- komponente internih kontrola.

Načelni sadržaj i karakteristike internih kontrola

Svrha internih kontrola

A52. Interne kontrole su oblikovane, uvedene i održavane radi postupanja s identificiranim poslovnim rizicima koji ugrožavaju postizanje bilo kojeg od subjektovih ciljeva koji se odnose na:

- pouzdanost subjektovog financijskog izvještavanja;
- učinkovitosti i djelotvornosti njegovog poslovanja; i
- njegovo postupanje u skladu s primjenjivim zakonima i regulativama.

Način na koji su interne kontrole oblikovane, uvedene i održavane razlikuje se prema veličini i složenosti subjekata.

Posebna razmatranja za manje subjekte

A53. Manji subjekti mogu koristiti manje strukturirane načine i jednostavnije procese i postupke za postizanje svojih ciljeva.

Ograničenja internih kontrola

A54. Interne kontrole, bez obzira na to koliko bile učinkovite, mogu osigurati subjektu samo razumno uvjerenje o postizanju subjektovih ciljeva financijskog izvještavanja. Na vjerojatnost njihovog postizanja utječu inherentna ograničenja internih kontrola. To uključuje realnost da prosudbe ljudi u procesu donošenja odluka mogu biti pogrešne te da se zbog ljudskih pogrešaka mogu dogoditi lomovi u internim kontrolama. Na primjer, može postojati pogreška u oblikovanosti kontrole ili pogreška u promjeni kontrole. Jednako tome, djelovanje kontrole može biti neučinkovito, kao što je u slučaju gdje se informacije stvorene za svrhe interne kontrole (na primjer, izvješća o izuzecima) neučinkovito koriste jer osobe odgovorne za pregledavanje tih informacija ne razumiju njihovu svrhu ili propuštaju poduzeti primjerenu radnju.

A55. Dodatno, kontrole mogu biti zaobiđene dosluhom dviju ili više osoba ili neprimjerenim zaobilazanjem kontrola od strane menadžmenta. Primjerice, menadžment može zaključiti dodatni ugovor s kupcima koji mijenja uvjete ili kondicije standardnog prodajnog ugovora subjekta, što može rezultirati neispravnim priznavanjem prihoda. Također, mogu biti zaobiđene ili onesposobljene kontrole editiranja u softverskim programima koji su oblikovane za identificiranje i izvještavanje transakcija koje prelaze određeni kreditni limit.

A56. Nadalje, u oblikovanju i uvođenju kontrola, menadžment može stvarati prosudbe o vrstama i razmjeru kontrola koje odabire da se uvedu i o vrstama i razmjeru rizika koje odabire kao pretpostavljene.

Posebna razmatranja za manje subjekte

A57. Manji subjekti često imaju manje zaposlenika što može ograničavati razmjere u kojem je izvediva podjela dužnosti. Međutim, u malom subjektu s vlasnikom-menadžerom, vlasnik-menadžer može biti u mogućnosti obavljati učinkovitiji nadzor nego u velikom subjektu. Taj nadzor može kompenzirati načelno ograničenije mogućnosti podjele dužnosti.

A58. S druge strane, vlasniku-menadžeru može biti lakše zaobići kontrole jer je sustav internih kontrola slabije strukturiran. Revizor to treba uzeti u obzir pri identificiranju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijave.

Podjela internih kontrola u komponente

A59. Podjela internih kontrola u sljedećih pet komponenta, za svrhe MReVS-ova, osigurava korisni okvir revizoru za sagledavanje kako različiti aspekti subjektovih internih kontrola mogu utjecati na reviziju:

- (a) okruženje kontrola;
- (b) subjektov postupak procjene rizika;
- (c) informacijski sustav, uključujući povezane poslovne procese, relevantan za financijsko izvještavanje, i komuniciranje;
- (d) kontrolne aktivnosti; i
- (e) monitoring kontrola.

Podjela nužno ne odražava načine na koje subjekt oblikuje, implementira i održava interne kontrole ili kako može klasificirati određenu komponentu. Revizor može koristiti različite terminologije ili okvire, u odnosu na one korištene u ovom MReVS-u, za opisivanje različitih aspekata internih kontrola i njihovih učinaka na reviziju, ako se njima obuhvaćaju sve komponente opisane u ovom MReVS-u.

A60. Materijal za primjenu u vezi s pet komponenta internih kontrola o tome kako se odnose na reviziju financijskih izvještaja naveden je u nastavku u točkama A76-A117. Dodatak 1 pruža daljnja objašnjenja za te komponente internih kontrola.

Karakteristike ručnih i automatiziranih elemenata internih kontrola relevantne za revizorovu procjenu rizika

A61. Subjektov sustav internih kontrola sadrži ručne elemente i često sadrži automatizirane elemente. Karakteristike ručnih ili automatiziranih elemenata relevantne su za revizorovu procjenu rizika i daljnje revizijske postupke koji se na njoj temelje.

A62. Korištenje ručnih ili automatiziranih elemenata u internim kontrolama također utječe na način na koji se transakcije iniciraju, evidentiraju, obrađuju i izvještavaju:

- Kontrole u ručnom sustavu mogu uključivati takve postupke, kao što su odobravanje i pregledavanje aktivnosti i usklađivanja te naknadna usuglašavanja stavki. Subjekt može alternativno koristiti automatizirane postupke za iniciranje, evidentiranje, obrađivanje i izvještavanje transakcija, pri čemu zapisi u elektroničkom obliku zamjenjuju papirnatu dokumente.
- Kontrole u IT sustavima sastoje se od kombinacije automatiziranih kontrola (primjerice, kontrola uključenih u računalne programe) i ručnih kontrola. Nadalje, ručne kontrole mogu biti neovisne o IT-u, mogu koristiti informacije stvorene IT-om ili se mogu ograničiti na monitoring učinkovitosti funkcioniranja IT-a i automatiziranih kontrola te na postupanje s odbačenim stavkama. Kad se IT koristi

za iniciranje, evidentiranje, obrađivanje i izvještavanje transakcija ili drugih podataka za uključivanje u financijske izvještaje, sustavi i programi mogu sadržati kontrole povezane s primjerenim tvrdnjama za značajne račune ili mogu biti presudne za učinkovito funkcioniranje ručnih kontrola koje su ovisne o IT-u.

Mješavina ručnih i automatiziranih kontrola subjekta varira prema karakteristikama i složenosti primjene IT-a u subjektu.

A63. Općenito, IT pruža koristi subjektovim internim kontrolama omogućavajući subjektu:

- dosljednu primjenu prethodno utvrđenih pravila poslovanja i obavljanje složenih izračuna pri obrađivanju velikog broja transakcija ili podataka;
- poboljšanje pravodobnosti, raspoloživosti i točnosti informacija;
- olakšavanje dodatnih analiza informacija;
- unaprjeđivanje mogućnosti za praćenje uspješnosti aktivnosti subjekta i njegovih politika i postupaka;
- smanjenje rizika da će kontrole biti zaobidene; i
- unaprjeđivanje mogućnosti postizanja učinkovite podjele dužnosti implementiranjem kontrola zaštite u aplikacije, baze podataka i operativne sustave.

A64. IT također stvara specifične rizike za interne kontrole subjekta, uključujući sljedeće:

- oslanjanje na sustave ili programe koji netočno obrađuju podatke, obrađivanje netočnih podataka ili oboje;
- neovlašteni pristup podacima koji kao posljedicu može imati uništavanje podataka ili njihovo nepravilno mijenjanje, uključujući evidentiranje neodobrenih ili nepostojećih transakcija ili netočno evidentiranje transakcija. Posebni rizici mogu nastati gdje više korisnika pristupa zajedničkoj bazi podataka;
- mogućnost da osoblje IT-a dobije prava pristupa iznad razine koja je potrebna za obavljanje dužnosti koje mu je dodijeljeno, narušavajući time podjelu dužnosti;
- neovlašteni pristup podacima u matičnim datotekama;
- neovlašteni mijenjanje sustava ili programa;
- propust obavljanja nužnih promjena sustava ili programa;
- neprimjerene ručne intervencije; i
- potencijalni gubitak podataka ili nemogućnost pristupa podacima kad su potrebni.

A65. Ručni elementi u internim kontrolama mogu biti prikladniji tamo gdje su potrebne prosudbe ili pak postoji sloboda izbora kao, primjerice, u sljedećim okolnostima:

- u velikim, neuobičajenim ili jednokratnim transakcijama;
- u okolnostima u kojima je teško definirati, anticipirati ili predvidjeti pogreške;
- u promjenjivim okolnostima koje zahtijevaju kontrole izvan djelokruga postojećih automatiziranih kontrola; i
- pri monitoringu učinkovitosti automatiziranih kontrola.

A66. Ručni elementi u internim kontrolama mogu biti manje pouzdani od automatiziranih kontrola jer se mogu lakše zaobiti, ignorirati ili preskočiti te su podložniji jednostavnim pogreškama i previdima. Zbog toga se ne može pretpostaviti dosljedno primjenjivanje ručnog kontrolnog elementa. Ručni kontrolni elementi mogu biti manje prikladni u slučajevima:

- ponavljajućih ili vrlo brojnih transakcija ili u situacijama gdje pogreške, koje se mogu anticipirati ili predvidjeti, mogu biti spriječene ili, otkrivene i ispravljene, kontrolnim parametrima koji su automatizirani; i
- kontrolnih aktivnosti gdje se specifični načini obavljanja kontrole mogu prikladno oblikovati i automatizirati.

A67. Razmjer i vrste rizika internih kontrola varira ovisno o vrsti i karakteristikama informacijskog sustava subjekta. Subjekt reagira na rizike nastale temeljem korištenja IT-a ili korištenja ručnih elemenata interne kontrole uspostavljanjem učinkovitih kontrola u kontekstu karakteristika subjektovog informacijskog sustava.

Kontrole relevantne za reviziju

A68. Postoji izravna veza između ciljeva subjekta i kontrola koje implementira s ciljem osiguranja razumnog uvjerenja o njihovom postizanju. Ciljevi subjekta, stoga i kontrole, odnose se na financijsko izvještavanje, poslovanje i postizanje sukladnosti. Međutim, nisu svi ti ciljevi i kontrole važni za revizorovu procjenu rizika.

A69. Čimbenici relevantni za revizorovu prosudbu o tome jesu li kontrole, pojedinačno ili u kombinaciji s drugima, relevantne za reviziju može uključiti pitanja kao što su:

- značajnost;
- važnost povezanih rizika;
- veličina subjekta;
- vrsta poslovanja subjekta, uključujući njegovu organizaciju i karakteristike vlasništva;
- raznovrsnost i složenost poslovanja subjekta;
- primjenjivi pravni i regulativni zahtjevi;
- okolnosti i primjenjive komponente internih kontrola;
- vrste i složenost sustava koji su dio internih kontrola subjekta, uključujući korištenje uslužnih organizacija; i
- je li, i kako, određena kontrola, pojedinačno ili u kombinaciji s drugima, sprječava, ili otkriva i ispravlja, značajno pogrešno prikazivanje.

A70. Kontrole nad potpunosti i točnošću informacija koje stvara subjekt također mogu biti važne za reviziju ako revizor namjerava koristiti te informacije pri oblikovanju i provođenju daljnjih postupaka. Kontrole koje se odnose na poslovne ciljeve i postizanje usklađenosti također mogu biti relevantne za reviziju ako se odnose na podatke koje revizor ocjenjuje ili koristi pri primjenjivanju revizijskih postupaka.

A71. Interne kontrole za zaštitu imovine od neovlaštenog stjecanja, uporabe ili otuđivanja mogu uključivati kontrole koje se odnose na financijsko izvještavanje i ciljeve poslovanja. Revizorovo razmatranje takvih kontrola općenito su ograničena na one kontrole koje su relevantne za pouzdanost financijskog izvještavanja.

A72. Subjekt uobičajeno ima kontrole u vezi s ciljevima koji nisu relevantni za reviziju i koje stoga ne treba razmatrati. Na primjer, poslovni se subjekt može oslanjati na sofisticirani sustav automatiziranih kontrola radi osiguravanja djelotvornog i učinkovitog poslovanja (poput komercijalnih zrakoplovnih sustava automatske kontrole radi održavanja reda letenja), ali takve kontrole uobičajeno neće biti relevantne za reviziju. Nadalje, iako se interne kontrole primjenjuju na cjelokupni subjekt ili neku njegovu poslovnu jedinicu ili poslovne obrade, za reviziju ne mora biti relevantno razumijevanje internih kontrola koje se odnose na svaku poslovnu jedinicu ili poslovnu obradu.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

A73. Revizori javnog sektora često imaju dodatne odgovornosti u vezi s internim kontrolama, primjerice da izvijeste o sukladnosti s ustanovljenim kodeksom poslovanja. Revizori javnog sektora također mogu imati odgovornosti da izvijeste o sukladnosti sa zakonom, s regulativom ili drugom pravnom stečevinom. Kao posljedica toga, njihov pregled internih kontrola može biti širi i detaljniji.

Sadržaj i razmjer razumijevanja relevantnih kontrola (Vidjeti točku 13)

A74. Ocjenjivanje oblikovanosti kontrole uključuje razmatranje je li kontrola, pojedinačno ili u kombinaciji s ostalim kontrolama, sposobna uspješno spriječiti, ili otkriti i ispraviti, značajna pogrešna prikazivanja. Implementacija kontrole znači da kontrola postoji te da je subjekt koristi. Procjenjivati implementaciju kontrola koje nisu učinkovite ima malo smisla te se stoga najprije razmatra oblikovanost kontrola. Neispravno oblikovana kontrola može predstavljati značajan nedostatak u internim kontrolama.

A75. Postupci procjene rizika za pribavljanje revizijskih dokaza o oblikovanosti i implementaciji relevantnih kontrola mogu uključiti:

- postavljanje upita subjektovom osoblju;
- promatranje primjene određene kontrole;
- provjeravanje dokumenata i izvješća; i
- provlačenje transakcije kroz informacijski sustav relevantan za financijsko izvještavanje.

Samo postavljanje upita, međutim, nije dovoljno za ove svrhe.

A76. Stjecanje razumijevanja internih kontrola subjekta nije dovoljno da bi poslužilo kao testiranje uspješnosti djelovanja kontrola, osim ako postoji određena automatiziranost koja osigurava dosljedno djelovanje kontrole. Na primjer, pribavljanje revizijskih dokaza o implementaciji ručnih kontrola koje djeluju u određenoj vremenskoj točki ne pruža revizijski dokaz o uspješnosti djelovanja kontrole u ostalom vremenu tijekom razdoblja obuhvaćenog revizijom. Međutim, zbog dosljednosti svojstvene obradama zasnovanim na primjeni IT-a (vidjeti točku A63), obavljanje revizijskih postupaka radi utvrđivanja jesu li implementirane automatizirane kontrole može poslužiti kao test da te kontrole uspješno djeluju, ovisno o revizorovoj procjeni i testiranju kontrola, kao što su one nad promjenama programa. Testovi uspješnosti djelovanja kontrola detaljnije su opisani u MRevS-u 330.²³⁹

Komponente internih kontrola – okruženje kontrola (Vidjeti točku 14)

A77. Okruženje kontrola uključuje funkcije upravljanja i vođenja poslova i stavove, svjesnost i aktivnosti onih koji su zaduženi za upravljanje i menadžmenta u vezi s internim kontrolama subjekta i njihovom važnošću za subjekt. Okruženje kontrola određuje opredijeljenost organizacije, utječući na svijest zaposlenika spram kontrola.

A78. Elementi okruženja kontrola, koji mogu biti relevantni za stjecanje razumijevanja o okruženju kontrola, uključuju sljedeće:

- (a) *Priopćavanje i nametanje integriteta i etičkih vrijednosti* – to su bitni elementi koji utječu na učinkovitost oblikovanja, izvršavanje i monitoring kontrola.

(b) *Privrženost kompetentnosti* – pitanja kao što su menadžmentovo sagledavanje razina kompetentnosti za određene poslove i kako se te razine preobražavaju u zahtijevano znanje i vještine.

(c) *Sudjelovanje onih koji su zaduženi za upravljanje* – atributi onih koji su zaduženi za upravljanje kao što su:

- njihova neovisnost o menadžmentu;
- njihovo iskustvo i dojam koji stvaraju;
- razmjer njihove uključenosti i informacije koje primaju te koliko pomno ispituju aktivnosti; i
- primjerenost njihovih aktivnosti, uključujući u kojoj mjeri postavljaju složena pitanja ili ih rješavaju s menadžmentom i interakcije s unutarnjim i vanjskim revizorima.

(d) *Menadžmentova filozofija i stil* – karakteristike kao što su:

- menadžmentov pristup preuzimanju poslovnih rizika i upravljanju tim rizicima;
- menadžmentovi stavovi i aktivnosti u pogledu financijskog izvještavanja; i
- menadžmentovi stavovi spram obrađivanja informacija te računovodstvenim funkcijama i osoblju.

(e) *Organizacijska struktura* – okvir unutar kojeg se planiraju, izvode, kontroliraju i pregledavaju aktivnosti subjekta za postizanje njegovih ciljeva.

(f) *Dodjeljivanje ovlasti i odgovornosti* – pitanja kao što su kako se dodjeljuju ovlasti i odgovornosti za odvijanje aktivnosti i kako je uspostavljena hijerarhija odobravanja i izvještavanja.

(g) *Politika i praksa u vezi s ljudskim resursima* – politika i praksa koja se odnosi na, primjerice, zapošljavanje, usmjeravanje, osposobljavanje, ocjenjivanje, savjetovanje, unaprjeđivanje, nagrađivanje i sankcioniranje.

Revizijski dokazi za elemente okruženja kontrola

A79. Revizor može pribaviti relevantne revizijske dokaze pomoću kombinacije upita i drugih postupaka procjene rizika, primjerice, potkrjepljujući upite s promatranjem ili provjerom dokumentacije. Primjerice, pomoću upita postavljenih menadžmentu i zaposlenicima, revizor može steći razumijevanje kako menadžment priopćava zaposlenicima svoje poglede na poslovnu praksu i etično ponašanje. Revizor tada može utvrditi jesu li relevantne kontrole implementirane sagledavanjem je li menadžment ustanovio formalni kodeks ponašanja i djeluje li on na način koji podržava kodeks.

A80. Revizor može također razmotriti kako je menadžment reagirao na nalaze i preporuke službe interne revizije u vezi s pronađenim nedostacima u internim kontrolama relevantnim za reviziju, uključujući jesu li i kako su bile implementirane reakcije i je li ih naknadno ocijenila služba interne revizije.

Učinak okruženja kontrola na procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja

A81. Neki elementi subjektovog okruženja kontrola imaju prožimajući učinak na procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. Primjerice, na subjektovu svjesnost kontrola znatno mogu utjecati oni koji su zaduženi za upravljanje, jer je jedna od njihovih uloga da budu protuteža pritiscima na menadžment u vezi s financijskim izvještavanjem koji mogu nastati temeljem tržišne potražnje ili shema za poticajno nagrađivanje. Na učinkovitost oblikovanosti okruženja kontrola

²³⁹ MRevS 330, *Revizorove reakcije na procijenjene rizike*

u vezi sa sudjelovanjem onih koji su zaduženi za upravljanje, stoga, učinak imaju pitanja kao što su:

- njihova neovisnost o menadžmentu i njihova mogućnost ocjenjivanja aktivnosti menadžmenta;
- razumiju li subjektive poslovne transakcije; i
- opseg u kojem oni ocjenjuju jesu li financijski izvještaji sastavljeni u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

A82. Aktivni i neovisni odbor direktora može utjecati na filozofiju i poslovni stil višeg menadžmenta. Međutim, drugi elementi mogu imati više ograničeni učinak. Na primjer, iako politika i praksa usmjerena na zapošljavanje kompetentnog financijskog, računovodstvenog i IT osoblja može smanjiti rizik pogrešaka u obrađivanju financijskih informacija, to ne može kompenzirati veliku pristranost top menadžmenta da precijeniti zarade poslovnog subjekta.

A83. Postojanje zadovoljavajućeg okruženja kontrola može biti pozitivan čimbenik kad revizor procjenjuje rizike značajnih pogrešnih prikazivanja. Međutim, iako ono može pomoći u smanjivanju rizika prijave, zadovoljavajuće okruženje kontrola nije potpuna zaštita od prijevara. Suprotno tome, nedostaci u okruženju kontrola mogu potkopati učinkovitost kontrola, osobito u vezi s prijevarama. Na primjer, menadžmentov propust da osigura dovoljne resurse za postupanje s rizicima zaštite na koje ukazuje IT može negativno utjecati na interne kontrole dopuštajući da budu učinjene neispravne promjene programa ili podataka ili dopuštajući obradu neodobrenih transakcija. Kako je objašnjeno u MRevS-u 330, okruženje kontrola također utječe na vrste, vremenski raspored i opseg revizorovih daljnjih postupaka.²⁴⁰

A84. Okruženje kontrola samo po sebi ne sprječava ili, otkriva i ispravlja, značajna pogrešna prikazivanja. Ono može, međutim, utjecati na revizorovu ocjenu učinkovitosti drugih kontrola (na primjer, monitoringa kontrola i djelovanja određenih kontrolnih aktivnosti) a na taj način na revizorovu procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja.

Posebna razmatranja za manje subjekte

A85. Okruženja kontrola u malim subjektima vjerojatno su različita u odnosu na ona u velikim subjektima. Na primjer, moguće je da oni koji su zaduženi za upravljanje u malom subjektu neće uključiti neovisnog ili vanjskog člana te kad nema drugih vlasnika, ulogu upravljanja može izravno preuzeti vlasnik-menadžer. Sadržaj okruženja kontrola može također utjecati na važnost drugih kontrola ili na njihovo nepostojanje. Na primjer, aktivna uključenost vlasnika-menadžera može ublažiti određene rizike nastale temeljem nepostojanja podjele dužnosti u malom poslovanju; ta uključenost može, međutim, povećati druge rizike, primjerice, rizik zaobilaženja kontrole.

A86. Nadalje, moguće je da revizijski dokazi za elemente okruženja kontrola u manjim subjektima neće biti raspoloživi u dokumentarnom obliku, osobito tamo gdje komuniciranje između menadžmenta i ostalog osoblja može biti neformalno, a ipak učinkovito. Na primjer, moguće je da mali subjekti nemaju pisani kodeks ponašanja nego, umjesto toga se, kroz usmeno komuniciranje i osobnim primjerima menadžera stvara klima kojom se naglašava važnost integriteta i etičkog ponašanja.

A87. Kao posljedica navedenog, stavovi, svjesnost i aktivnosti menadžmenta ili vlasnika-menadžera od posebne su važnosti za revizorovo razumijevanje okruženja kontrola malih subjekata.

Komponente internih kontrola – subjektov postupak procjene rizika (Vidjeti točku 15)

A88. Subjektov postupak procjene rizika predstavlja osnovu na kojoj menadžment utvrđuje kako treba upravljati rizicima. Ako je taj postupak subjekta za procjenu rizika primjeren u danim okolnostima, koje uključuju vrstu, veličinu i složenost subjekta, on pomaže revizoru u identificiranju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja. Je li subjektov postupak procjene rizika primjeren u danim okolnostima, pitanje je za prosudbu.

Posebna razmatranja za manje subjekte (Vidjeti točku 17)

A89. U malom subjektu nije vjerojatno da je uspostavljen postupak procjene rizika. U takvim slučajevima, vjerojatno je da će menadžment identificirati rizike kroz izravnu osobnu uključenost u poslovanje. Neovisno o okolnostima, međutim, i nadalje je nužno postavljanje upita o identificiranim rizicima i kako menadžment postupa s njima.

Komponente internih kontrola – informacijski sustav, uključujući povezane poslovne procese relevantne za financijsko izvještavanje, i komuniciranje

Informacijski sustav, uključujući povezane poslovne procese relevantne za financijsko izvještavanje (Vidjeti točku 18)

A90. Informacijski sustav relevantan za ciljeve financijskog izvještavanja, koji uključuje računovodstveni sustav, sastoji se od postupaka i evidencija oblikovanih i uspostavljenih radi:

- iniciranja, evidentiranja, obrađivanja i izvještavanja subjektovih transakcija (kao i događaja i uvjeta) te radi održavanja odgovornosti za imovinu, obveze i glavnice;
- razrješavanja neispravno obrađenih transakcija, na primjer, datoteka stavki s automatski odgođenom obradom i postupaka koji se slijede kako bi se pravodobno riješile takve stavke;
- obrađivanja i izvještavanja o narušavanju sustava ili zaobilaženju kontrola;
- prenošenja informacija od sustava za obrađivanje transakcija u glavnu knjigu;
- hvatanja informacija za financijsko izvještavanje o događajima i uvjetima različitim od transakcija, kao što su amortizacija dugotrajne materijalne ili dugotrajne nematerijalne imovine i promjene u nadoknadivosti računa potraživanja; i
- osiguranja da su prikupljene, evidentirane, obrađene, sažete i primjereno objavljene u financijskim izvještajima one informacije za koje se to zahtijeva primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

A91. Financijski izvještaji mogu sadržavati informacije koje su pribavljene izvan glavne i pomoćnih knjiga. Primjeri takvih informacija mogu uključivati:

- informacije pribavljene iz ugovora o leasing koje su objavljene u financijskim izvještajima kao što su opcije obnavljanja ili buduća plaćanja leasing rata.
- informacije koje su objavljene u financijskim izvještajima koje je proizveo subjektov sustav za upravljanje rizicima.
- informacije o fer vrijednostima koje je proizveli stručnjaci menadžmenta i koje su objavljene u financijskim izvještajima.

²⁴⁰ MRevS 330, točke A2-A3.

- informacije koje su objavljene u financijskim izvještajima koje su dobivene iz modela ili drugih obračuna koji su korišteni za razvijanje procjena koje su priznate ili objavljene u financijskim izvještajima, uključujući informacije koje se odnose na osnovne podatke i pretpostavke korištene u tim modelima, kao što su:
 - o pretpostavke razvijene interno koje mogu utjecati na korisni vijek nekog predmeta imovine; ili
 - o podaci kao što su kamatne stope na koje su utjecali čimbenici izvan kontrole subjekta.
 - informacije koje su objavljene u financijskim izvještajima o analizi osjetljivosti izvedenoj iz financijskih modela koja pokazuje da je menadžment razmotrio alternativne pretpostavke.
 - informacije koje su priznate ili objavljene u financijskim izvještajima koje su pribavljene iz subjektovih poreznih prijava i evidencija.
 - informacije koje su objavljene u financijskim izvještajima koje su pribavljene analiza pripremljenih kako bi podržale menadžmentovu ocjenu subjektove sposobnosti za nastavak vremenski neograničenog poslovanja kao što su objavljivanja, ako ih ima, povezana s identificiranim događajima ili stanjima koja mogu baciti značajnu sumnju na subjektovu sposobnost za nastavak vremenski neograničenog poslovanja.²⁴¹
- A92. Razumijevanje informacijskog sustava koji je relevantan za financijsko izvještavanje zahtijevano točkom 18 ovog MReV-a (uključujući razumijevanje relevantnih aspekata toga sustava povezanih s informacijama koje su objavljene u financijskim izvještajima koje su pribavljene iz ili izvan glavne i pomoćnih knjiga) je pitanje za revizorovu profesionalnu prosudbu. Na primjer, određeni iznosi ili objavljivanja u subjektovim financijskim izvještajima (kao što su objavljivanja o kreditnom riziku, riziku likvidnosti i tržišnom riziku) mogu biti zasnovani na informacijama pribavljenim iz subjektovog sustava za upravljanje rizicima. Međutim, od revizora se ne zahtijeva razumijevanje svih aspekata sustava za upravljanje rizicima i revizor koristi profesionalnu prosudbu za određivanje potrebnog razumijevanja.
- Knjiženja u dnevniku (Vidjeti točku 18(f))
- A93. Informacijski sustav subjekta uobičajeno uključuje primjenu standardnih knjiženja u dnevnik koji su ponavljajućeg karaktera radi evidentiranja transakcija. Primjeri mogu biti knjiženja u dnevniku radi evidentiranja prodaje, nabave i isplate u glavnoj knjizi ili radi evidentiranja računovodstvenih procjena koje periodično radi menadžment, kao što su promjene u procjeni nenaplativosti računa potraživanja.
- A94. Subjektov postupak financijskog izvještavanja također uključuje nestandardna knjiženja u dnevniku radi evidentiranja jednokratnih, neuobičajenih transakcija ili usklađivanja. Primjeri takvih unosa uključuju konsolidacijske prilagodbe i unose za poslovno spajanje ili otuđivanje ili jednokratne procjene, kao što su one za umanjenje imovine. U ručnim sustavima temeljenim na glavnoj knjizi u papirnatom obliku, nestandardna se knjiženja mogu otkriti pregledom knjiga, dnevnika i potkrjepljujuće dokumentacije. Kad se koriste automatizirani postupci za vođenje glavne knjige i sastavljanje

financijskih izvještaja, takva knjiženja mogu postojati samo u elektroničkom obliku te ih može biti lakše identificirati primjenom revizijskih tehnika potpomognutih računalom.

Povezani poslovni procesi (Vidjeti točku 18)

A95. Subjektovi poslovni procesi su aktivnosti oblikovane za:

- razvoj, nabavu, proizvodnju, prodaju i distribuciju subjektovih proizvoda i usluga;
- postizanje sukladnosti sa zakonima i regulativama; i
- evidentiranje informacija, uključujući računovodstvene informacije i informacije za financijsko izvještavanje.

Poslovni procesi za posljedicu imaju transakcije koje se evidentiraju, obrađuju i izvještavaju pomoću informacijskog sustava. Stjecanje razumijevanja subjektovih poslovnih procesa, koje uključuje kako nastaju transakcije, pomaže revizoru steći razumijevanje o subjektovom informacijom sustavu relevantnom za financijsko izvještavanje na način koji je primjeren u subjektovim okolnostima.

Posebna razmatranja za manje subjekte (Vidjeti točku 18)

A96. Informacijski sustavi i povezani poslovni postupci relevantni za financijsko izvještavanje u malim subjektima bit će vjerojatno manje sofisticirani nego u velikim subjektima, ali njihova uloga je jednako tako važna. Mali subjekti s aktivno uključenim menadžmentom ne moraju zahtijevati dugačke opise računovodstvenih postupaka, sofisticirane računovodstvene evidencije ili pisane politike. Razumijevanje subjektovog sustava i procesa stoga može biti lakše postignuto u reviziji manjeg subjekta te može više ovisiti o postavljanju upita nego o provjeravanju dokumentacije. Potreba stjecanja razumijevanja, međutim, ostaje i nadalje važna.

Komuniciranje (Vidjeti točku 19)

A97. Komuniciranje u subjektu o ulogama u financijskom izvještavanju i odgovornostima za financijsko izvještavanje i o važnim pitanjima koja se odnose na financijsko izvještavanje uključuje osiguravanje razumijevanja pojedinačnih uloga i odgovornosti koje se odnose na interne kontrole nad financijskim izvještavanjem. Ono uključuje pitanja, kao što su razmjera u kojem osoblje shvaća kako su njegove aktivnosti u informacijskom sustavu financijskog izvještavanja povezane s radom drugih te načine izvještavanja primjerene više razine unutar subjekta o izuzecima. Komuniciranje može imati oblike, kao što su priručnici politika i priručnici za financijsko izvještavanje. Otvoreni komunikacijski kanali pomažu u postizanju da se izuzeci izvještavaju te da ih se istražuje.

Posebna razmatranja za male subjekte

A98. Komuniciranje može biti manje formalno i lakše se ostvaruje u manjim nego u velikim subjektima zbog manje hijerarhije, kao i zbog veće prisutnosti i dostupnosti menadžmenta.

Komponente internih kontrola – kontrolne aktivnosti (Vidjeti točku 20)

A99. Kontrolne aktivnosti su politike i postupci koji pomažu osigurati da se izvršavaju menadžmentove smjernice. Kontrolne aktivnosti, neovisno o tome jesu li unutar IT sustava ili ručnih sustava, imaju različite ciljeve te se primjenjuju na različitim organizacijskim i funkcionalnim razinama. Primjeri određenih kontrolnih aktivnosti uključuju one koje su u vezi s:

- autoriziranjem;
- pregledom uspješnosti;
- obrađivanjem informacija;

²⁴¹ Vidjeti točke 19–20 MReV-a 570 (izmijenjen), *Vremenska neograničenost poslovanja*.

- fizičkim kontrolama; i
 - podjelom dužnosti.
- A100. Kontrolne aktivnosti koje su relevantne za reviziju su:
- one za koje se zahtijeva da budu tretirane kao takve, a to su one kontrolne aktivnosti koje se odnose na značajne rizike i one koje se odnose na rizike za koje sami dokazni postupci ne osiguravaju dostatne i primjerene revizijske dokaze, kako se zahtijeva točkama 29 i 30; ili
 - one za koje se prema prosudbi revizora smatra da su relevantne.
- A101. Na revizorovu prosudbu o tome jesu li kontrolne aktivnosti relevantne za reviziju utječe rizik koji je revizor prepoznao kao onaj koji može stvarati značajno pogrešno prikazivanje te smatra li revizor kako je vjerojatno primjereno testirati operativnu učinkovitost kontrole za određivanje obujma dokaznih testiranja.
- A102. Revizorova pozornost može biti usmjerena na identificiranje i stjecanje razumijevanja o kontrolnim aktivnostima koje se odnose na područja za koja revizor smatra da je vjerojatnije da će u njima nastati značajna pogrešna prikazivanja. Kad više kontrolnih aktivnosti samostalno postižu isti cilj, nije nužno steći razumijevanje o svakoj kontrolnoj aktivnosti koja je povezana s tim ciljem.
- A103. Kontrolne aktivnosti relevantne za reviziju mogu uključivati kontrole koje je uspostavio menadžment, a koje se bave rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja povezanih s objavama koje se ne pripremaju u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, povrh kontrola koje razrješuju rizike povezane sa stanjima računa i transakcijama. Takve kontrolne aktivnosti mogu se odnositi na informacije uključene u financijske izvještaje koje su pribavljene izvan glavne i pomoćnih knjiga.
- A104. Revizorova saznanja o postojanju ili nepostojanju kontrolnih aktivnosti dobivena stjecanjem razumijevanja o drugim komponentama internih kontrola, pomažu revizoru pri odlučivanju je li nužno posvetiti dodatnu pozornost stjecanju razumijevanja kontrolnih aktivnosti.
- Posebna razmatranja za manje subjekte
- A105. Koncepti na kojem počivaju kontrolne aktivnosti u malim subjektima vjerojatno su slični onima u velikim subjektima, ali se razlikuju s obzirom na to s kojom se formalnošću provode. Nadalje, kod malih subjekata može se ustanoviti da određene vrste kontrolnih aktivnosti nisu relevantne zbog kontrola koje obavlja menadžment. Na primjer, ako menadžment ima isključivu ovlast odobravanja kreditnog limita kupcima ili odobravanja značajnih nabava, to može predstavljati jaku kontrolu nad važnim stanjima računa i transakcijama, umanjujući ili otklanjajući potrebu detaljnijih kontrolnih aktivnosti.
- A106. Kontrolne aktivnosti relevantne za reviziju manjih subjekata vjerojatno su u vezi s glavnim transakcijskim ciklusima kao što su prihodi, nabava i rashodi za zaposlenike.
- Rizici nastali temeljem IT (Vidjeti točku 21)
- A107. Primjena IT-a utječe na način na koji se implementiraju kontrolne aktivnosti. S revizorovog gledišta, kontrole nad IT sustavima učinkovite su ako održavaju integritet informacija i štite podatke koje takvi sustavi obrađuju i uključuju učinkovite opće IT kontrole i aplikacijske kontrole.
- A108. Opće IT kontrole su politike i postupci koji se odnose na mnoge aplikacije i podržavaju učinkovito funkcioniranje aplikacij-

skih kontrola pomažući da se osigura trajno ispravno funkcioniranje informacijskih sustava. Primjenjuju se u okruženjima s centralnim računalom, okruženjima s mikro računalima i okruženjima s krajnjim korisnicima. Opće IT kontrole koje održavaju nepovredivost informacija i štite podatke uobičajeno uključuju kontrole nad sljedećim:

- centrom obrade podataka i djelovanjem mreže;
- nabavom, promjenama i održavanjem sistemskog softvera;
- promjenom programa;
- zaštitom pristupa; i
- nabavom, razvojem i održavanjem aplikativnih sustava.

One se općenito provode radi postupanja s rizicima navedenim ranije u točki A64.

- A109. Aplikacijske kontrole su ručni i automatizirani postupci koji tipično djeluju na razini poslovnog procesa i primjenjuju se u obrađivanju transakcije pojedinom aplikacijom. Aplikacijske kontrole mogu biti preventivne ili detektivne i oblikovane su kako bi osigurale integritet računovodstvenih evidencija. U skladu s tim, aplikacijske se kontrole odnose na postupke primijenjene pri iniciranju, evidentiranju, obrađivanju i izvještavanju transakcija ili drugih financijskih podataka. Te kontrole pomažu osigurati da su transakcije koje su nastale autorizirane te potpuno i točno evidentirane i obrađene. Primjeri uključuju kontrole editiranja podataka i kontrole numeričkog niza s ručnim naknadnim ispitivanjem izvješća o izuzecima ili ispravljanjem na točki unosa podataka.

Komponente internih kontrola – monitoring kontrola (Vidjeti točku 22)

- A110. Monitoring kontrola je postupak za procjenjivanje učinkovitosti izvođenja kontrolnih aktivnosti tijekom vremena. On uključuje procjenjivanje pravodobnosti djelovanja kontrola i poduzimanje korektivnih akcija. Menadžment provodi monitoring kontrola kroz trajne aktivnosti, odvojene aktivnosti ili njihovo kombiniranje. Trajne monitoring aktivnosti često su ugrađene u uobičajene ponavljajuće aktivnosti subjekta i uključuju redovne rukovodne i nadzorne aktivnosti.
- A111. Menadžmentove monitoring aktivnosti mogu uključivati korištenje informacija iz komuniciranja s vanjskim stranama, kao što su reklamacije kupaca i nalazi regulatora koje mogu ukazivati na probleme ili skretati pozornost na područja koja zahtijevaju poboljšanja.

Posebna razmatranja za manje subjekte

- A112. Menadžmentov monitoring kontrola često se provodi uz veliku uključenost menadžmenta ili vlasnika-menadžera u poslovanje. Tim će se uključivanjem često otkriti značajna odstupanja od očekivanja i netočnosti u financijskim podacima koje će voditi poduzimanju korektivnih radnji za kontrole.

Subjektova služba interne revizije (Vidjeti točku 23)

- A113. Ako subjekt ima službu interne revizije, stjecanje razumijevanja o toj službi doprinosi revizorovu razumijevanju subjekta i njegovog okruženja, uključujući i internih kontrola, a osobito uloge koju služba ima u monitoringu subjektovih kontrola nad financijskim izvještavanjem. To razumijevanje zajedno s informacijama pribavljenih revizorovim upitima navedenim u točki 6(a) ovog MRevS-a, može također osigurati informacije koje su izravno relevantne za revizorovo identificiranje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja.

- A114. Ciljevi i djelokrug službe interne revizije, sadržaj njezinih odgovornosti i njezin status unutar organizacije, uključujući njezine ovlasti i odgovornosti, jako će se razlikovati i ovisi o veličini i strukturi subjekta i zahtjevima menadžmenta i, gdje je primjenjivo, onih koji su zaduženi za upravljanje. Ta pitanja mogu biti navedena u pravilniku ili poslovniku.
- A115. Odgovornosti službe interne revizije mogu uključiti obavljanje postupaka i ocjenjivanje rezultata kako bi se menadžmentu i, gdje je primjenjivo, onima koji su zaduženi za upravljanje, omogućilo stvaranje uvjerenja u vezi s oblikovanjem i učinkovitošću upravljanja rizicima, internim kontrolama i postupcima upravljanja. Ako je takav slučaj onda služba interne revizije može imati važnu ulogu u subjektivom monitoringu internih kontrola nad financijskim izvještavanjem. Međutim, odgovornosti službe interne revizije mogu biti usmjerene na ocjenjivanje ekonomičnosti, djelotvornosti i učinkovitosti poslovanja i, prema tome, moguće je da neće biti u vezi sa subjektivim financijskim izvještavanjem.
- A116. Revizorovi upiti primjerenim osobama u službi interne revizije u skladu s točkom 6(a) ovog MReVS-a pomažu revizoru steći razumijevanje o sadržaju odgovornosti službe interne revizije. Ako revizor utvrdi da su sadržaji odgovornosti službe interne revizije povezani sa subjektivim financijskim izvještavanjem, revizor može steći daljnje razumijevanje o obavljenim aktivnostima službe interne revizije ili s aktivnostima koje ona treba obaviti, pregledavanjem plana revizija koji je sastavila služba interne revizije za razdoblje i, ako on postoji, raspravljajući tog plana s primjerenim osobama unutar službe interne revizije.
- A117. Ako je sadržaj odgovornosti službe interne revizije i aktivnosti u vezi sa stvaranjem uvjerenja povezan sa subjektivim financijskim izvještavanjem, revizor može također biti u mogućnosti koristiti se radom službe interne revizije kako bi izmijenio vrste ili vremenski raspored ili smanjio opseg revizijskih postupaka koje izravno treba obaviti revizor kako bi pribavio revizijske dokaze. Bit će vjerojatnije da će revizor moći koristiti se radom službe interne revizije, kad postoji dojam, temeljen primjerice na iskustvu iz revizija u prethodnim razdobljima ili na revizorovim postupcima procjene rizika, da subjekt ima službu interne revizije s adekvatnim i primjerenim resursima u odnosu na veličinu subjekta i sadržaj njegovog poslovanja i da služba ima mogućnost izravnog izvješćivanja onih koji su zaduženi za upravljanje.
- A118. MReVS 610 (izmijenjen 2013.) primjenjuje se ako, na osnovi preliminarnog revizorovog razumijevanja službe interne revizije, revizor očekuje koristiti se radom službe interne revizije kako bi izmijenio vrste ili vremenski raspored ili smanjio opseg revizijskih postupaka koje treba obaviti.
- A119. Kao što je detaljnije raspravljeno u MReVS-u 610 (izmijenjen 2013.), aktivnosti službe interne revizije se razlikuju od drugih kontrola monitoringa koje mogu biti relevantne za financijsko izvještavanje, kao što su pregledi informacija upravljačkog računovodstva koji su oblikovani kako bi pridonijeli načinu na koji subjekt sprječava ili otkriva pogrešna prikazivanja.
- A120. Uspostavljanje komunikacija s primjerenim osobama u subjektivnoj službi interne revizije rano na početku angažmana i njihovo održavanje tijekom angažmana, može olakšati učinkovitu razmjenu informacija. One stvaraju okruženje u kojem revizor može biti informiran o važnim pitanjima koje spozna služba interne revizije, kad takva pitanja mogu utjecati na rad

revizora. U MReVS-u 200 se razmatra važnost revizorovog planiranja i obavljanja revizije uz primjenu profesionalnog skepticizma, uključujući postizanje budnosti spram informacija koje dovode u pitanje pouzdanost dokumentacije i odgovora na upite koji se trebaju koristiti kao revizijski dokazi. U skladu s tim, komuniciranjem sa službom interne revizije tijekom angažmana može pružiti mogućnost internim revizorima da na takve informacije skrenu pozornost revizoru. Revizor je tada u mogućnosti uzeti u obzir takve informacije kad identificira i procjenjuje rizike značajnog pogrešnog prikazivanja.

Izvori informacija (Vidjeti točku 24)

A121. Većina informacija korištenih u monitoringu može biti proizvedena informacijskim sustavom subjekta. Ako menadžment pretpostavlja da su podaci korišteni za monitoring točni, bez osnove za takvu pretpostavku, mogu postojati pogreške u informacijama koje menadžment mogu voditi k pogrešnim zaključcima izvedenim iz njegovih aktivnosti monitoringa. U skladu s navedenim, kao dio revizorova razumijevanja monitoringa kao komponente internih kontrola, zahtijeva se razumijevanje:

- izvora informacija povezanih sa subjektivim aktivnostima monitoringa; i
- osnove zbog koje menadžment smatra da su informacije dovoljno pouzdane za tu svrhu.

Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja

Procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na razini financijskih izvještaja (Vidjeti točku 25 (a))

A122. Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja na razini financijskih izvještaja odnose se na rizike koji prožimaju financijske izvještaje kao cjelinu i potencijalno utječu na mnoge tvrdnje. Rizici te vrste nisu nužno rizici koje se identificira s određenim tvrdnjama na razini klase transakcija, stanja računa ili objavljaljivanja. Točnije, oni predstavljaju okolnosti koje mogu povećati rizik značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje, na primjer, kroz menadžmentovo zaobilazanje internih kontrola. Rizici za razinu financijskog izvještaja mogu biti osobito relevantni za revizorovo razmatranje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja nastalog temeljem prijave.

A123. Rizici na razini financijskih izvještaja mogu osobito nastati zbog slabog okruženja kontrola (iako ti rizici mogu također biti u vezi s drugim čimbenicima, kao što su uvjeti gospodarskog pada). Na primjer, nedostatak, kao što je nedostatna kompetentnost menadžmenta, može imati prožimajući učinak na financijske izvještaje i može zahtijevati sveobuhvatnu reakciju revizora.

A124. Revizorovo razumijevanje internih kontrola može stvoriti dvojbu o mogućnosti revidiranja subjektivih financijskih izvještaja. Na primjer:

- zabrinutost u pogledu integriteta subjektivog menadžmenta može biti toliko ozbiljna da uzrokuje stvaranje zaključka kod revizora da je rizik menadžmentovog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima takav da se revizija ne može obaviti; ili
- zabrinutost u pogledu stanja i pouzdanosti subjektivih evidencija može uzrokovati da revizor zaključi kako nije vjerojatno da će na raspolaganju biti dostatni i primjereni revizijski dokazi za potkrjepljivanje pozitivnog mišljenja o financijskim izvještajima.

A125. MRevS 705 (izmijenjen)²⁴² ustanovljuje zahtjeve i pruža upute za utvrđivanje postoji li potreba da revizor izrazi mišljenje s rezervom ili da se suzdrži od mišljenja ili, kako se može zahtijevati u nekim slučajevima, da se povuče iz angažmana kad je povlačenje moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi.

Procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje (Vidjeti točku 25(b))

A126. Rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje za klase transakcija, stanja računa i objavljivanja treba razmotriti jer takva razmatranja izravno pomažu u određivanju vrsta, vremenskog rasporeda i opsega daljnjih revizijskih postupaka na razini tvrdnji nužnih za pribavljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza. U identificiranju i procjenjivanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje, revizor može zaključiti da su identificirani rizici prožimajuće povezani s financijskim izvještajima kao cjelinom i da potencijalno utječu na mnoge tvrdnje.

Korištenje tvrdnji

A127. U prezentiranju da su financijski izvještaji u skladu s primjerenim okvirom financijskog izvještavanja, menadžment implicitno ili eksplicitno iznosi tvrdnje u vezi s priznavanjem, mjerenjem, prezentiranjem i objavljivanjem različitih sastavnih dijelova financijskih izvještaja i povezanih objavljivanja u bilješkama.

A128. Revizor može koristiti tvrdnje kao što je opisano niže u točki A129(a)-(b) ili ih može izraziti drugačije ako su pokriveni svi aspekti koji su opisani u nastavku. Na primjer, revizor može odabrati kombiniranje tvrdnji o klasama transakcija i događaja te povezana objavljivanja s tvrdnjama o stanjima računa i povezanim objavljivanjima.

Tvrdnje o klasama transakcija, stanjima računa i povezanim objavljivanjima

A129. Tvrdnje koje revizor koristi za razmatranje različitih vrsta potencijalnih pogrešnih prikazivanja koje mogu nastati, mogu se razvrstati u sljedeće kategorije:

- (a) Tvrdnje o klasama transakcija i događajima za razdoblje obuhvaćeno revizijom:
 - (i) Nastanak – transakcije i događaji koji su bili evidentirani nastali su i odnose se na subjekt.
 - (ii) Potpunost – sve transakcije i događaji koji su trebali biti evidentirani su i evidentirani.
 - (iii) Točnost – iznosi i drugi podaci u vezi s evidentiranim transakcijama i događajima bili su ispravno evidentirani.
 - (iv) Razgraničenje (Cutoff) – transakcije i događaji bili su evidentirani u ispravnom računovodstvenom razdoblju.
 - (v) Klasifikacija – transakcije i događaji bili su evidentirani u ispravnim knjigovodstvenim računima.
 - (vi) Prezentacija – transakcije i događaji su primjereno agregirani ili raščlanjeni te jasno opisani a povezana objavljivanja su relevantna i razumljiva u kontekstu zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja.

(b) Tvrdnje o stanjima računa i povezanim objavljivanjima na kraju razdoblja:

- (i) Postojanje – imovina, obveze, i interesi vezani uz kapital i rezerve postoje.
- (ii) Prava i obveze – subjekt drži ili kontrolira prava na imovinu i obveze pripadaju subjektu.
- (iii) Potpunost – sva imovina, obveze i interesi po osnovi kapitala i rezervi koji su morali biti evidentirani su evidentirani, te sva povezana objavljivanja koja su morala biti uključena u financijske izvještaje su uključena.
- (iv) Točnost, vrednovanje i alokacija – imovina, obveze i interesi po osnovi kapitala i rezervi su uključeni u financijske izvještaje u primjerenim iznosima, bilo koja posljedična usklađivanja vrednovanja ili alokacije su primjereno evidentirani a povezana objavljivanja su primjereno vrednovana i opisana..
- (v) Klasifikacija – imovina, obveze i interesi po osnovi kapitala i rezervi su evidentirani na ispravnim računima.
- (vi) Prezentacija – imovina, obveze i interesi po osnovi kapitala i rezervi su primjereno agregirani ili raščlanjeni te jasno opisani, a povezana objavljivanja su relevantna i razumljiva u kontekstu zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja.

Tvrdnje o drugim objavljivanjima

A130. Revizor također može koristiti tvrdnje opisane ranije u točki 129(a)-(b), prilagođene ako je primjereno, u razmatranju različitih vrsta potencijalnih pogrešnih prikazivanja koja se mogu pojaviti u objavljivanjima koja nisu izravno povezana s evidentiranim klasama transakcija, događajima ili stanjima računa. Kao primjer takvog objavljivanja, od subjekta se može zahtijevati opis njegove izloženosti rizicima koji proizlaze iz financijskih instrumenata, uključivo opis načina na koji rizici nastaju; ciljeve, politike i procese za upravljanje tim rizicima te metode koje se koriste za mjerenje rizika.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

A131. Kad iznosi tvrdnje o financijskim izvještajima subjekta javnog sektora, osim onih navedenih u točki A129 (a)-(b), menadžment često može tvrditi da su transakcije i događaji bili obavljani u skladu sa zakonom, regulativom ili drugom pravnom stečevinom. Takve tvrdnje mogu biti u djelokrugu revizije financijskih izvještaja.

Proces identificiranja rizika značajnog pogrešnog prikazivanja (Vidjeti točku 26(a))

A132. Informacije pribavljene obavljanjem postupaka procjene rizika, uključujući revizijske dokaze pribavljene ocjenjivanjem oblikovanosti kontrola i utvrđivanjem jesu li one bile implementirane, koriste se kao revizijski dokazi za potkrjepljivanje procjene rizika. Procjena rizika određuje vrste, vremenski raspored i opseg daljnjih revizijskih postupaka koje treba obaviti. Pri identificiranju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima, revizor koristi profesionalni skepticizam u skladu s MRevS-om 200.²⁴³

²⁴² MRevS 705 (izmijenjen), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*

²⁴³ MRevS 200 *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s MRevS-ovima*, točka 15.

A133. Dodatak 2 sadrži primjere uvjeta i događaja koji mogu ukazivati na postojanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja.

A134. Kako je objašnjeno u MRevS-u 320²⁴⁴, značajnost i revizijski rizik uzimaju se u obzir pri identificiranju i procjeni rizika značajnog pogrešnog prikazivanja klasa transakcija, stanja računa i objavljivanja. Revizorovo određivanje značajnosti stvar je profesionalne prosudbe i na nju utječe revizorova percepcija potreba za financijskim izvješćivanjem korisnika financijskih izvještaja.²⁴⁵

A135. Revizorovo razmatranje objavljivanja u financijskim izvještajima pri identificiranju rizika uključuje kvantitativna i kvalitativna objavljivanja, čije bi pogrešno prikazivanje moglo biti značajno (tj. općenito se pogrešna prikazivanja smatraju značajnima ako bi se razumno moglo očekivati da će utjecati na ekonomske odluke korisnika donesene na temelju financijskih izvještaja u cjelini). Ovisno o okolnostima subjekta i angažmanu, primjeri objavljivanja koja će imati kvalitativne aspekte i koja mogu biti relevantna pri procjeni rizika značajnog pogrešnog prikazivanja uključuju objavljivanja o:

- Ugovori o likvidnosti i dugu subjekta u financijskim poteškoćama.
- Događaji ili okolnosti koje su dovele do priznavanja gubitka od umanjenja vrijednosti.
- Ključni izvori neizvjesnosti procjene, uključujući pretpostavke o budućnosti.
- Priroda promjene računovodstvene politike i druga relevantna objavljivanja koja zahtijeva primjenjivi okvir financijskog izvještavanja, ako se, na primjer, očekuje da će novi zahtjevi za financijsko izvještavanje imati znatan utjecaj na financijski položaj i financijske rezultate subjekta.
- Aranžmani o plaćanjima koja se temelje na dionicama, uključujući informacije o tome kako su obračunani svi priznati iznosi i druga relevantna objavljivanja.
- Povezane strane i transakcije povezanih strana.
- Analiza osjetljivosti, uključujući učinke promjena pretpostavki koje se koriste u subjektivnim tehnikama vrednovanja, a čiji je cilj omogućiti korisnicima da razumiju temeljnu nesigurnost vrednovanja evidentiranog ili objavljenog iznosa.

Razmatranja specifična za manje subjekte

A136. Objavljivanja u financijskim izvještajima manjih subjekata mogu biti manje detaljna ili manje složena (npr. neki okviri financijskog izvještavanja omogućuju manjim subjektima da daju manje objavljivanja u financijskim izvještajima). Međutim, time se revizora ne oslobađa odgovornosti za razumijevanje subjekta i njegova okruženja, uključujući unutarnju kontrolu, jer se odnosi na objavljivanja.

Povezivanje kontrola s tvrdnjama (Vidjeti točku 26(c))

A137. Pri obavljanju procjena rizika, revizor može identificirati kontrole za koje je vjerojatno da sprječavaju, ili otkrivaju i ispravljaju, značajna pogrešna prikazivanja u određenim tvrdnjama. Općenito, korisno je steći razumijevanje kontrola i povezati ih s tvrdnjama u kontekstu obrada i sustava u kojima one postoje jer se pojedinačne kontrolne aktivnosti često same za sebe ne bave rizikom. Često će tek višestruke kontrolne aktivnosti, zajedno s drugim elementima internih kontrola, biti dovoljne za suočavanje s rizikom.

A138. Nasuprot tome, neke kontrolne aktivnosti mogu imati određen učinak na pojedinačnu tvrdnju utjelovljenu u određenoj klasi transakcija ili stanju računa. Na primjer, kontrolne aktivnosti koje je subjekt uspostavio kako bi osigurao da njegovo osoblje ispravno broji i evidentira fizičke zalihe pri godišnjem popisu, odnose se izravno na tvrdnje o postojanju i potpunosti za stanje računa zaliha.

A139. Kontrole mogu biti ili izravno ili neizravno povezane s nekom tvrdnjom. Što je veza više neizravna, to manje učinkovita može biti ta kontrola u sprječavanju, ili otkrivanju i ispravljanju, pogrešnih prikazivanja za tu tvrdnju. Primjerice, pregled rekapitulacije prodajnih aktivnosti za određena skladišta po regijama, koju obavlja menadžer prodaje, tek je neizravno povezana s tvrdnjom o potpunosti prihoda od prodaje. Sukladno tome, pregled može biti manje učinkovit u smanjivanju rizika za tu tvrdnju od izravnijih kontrola povezanih s tom tvrdnjom, kao što je uparivanje otpremnica s fakturama.

Značajna pogrešna prikazivanja

A139. Značajnost potencijalnih pogrešnih prikazivanja u pojedinačnim izvještajima i objavljivanjima može se prosuđivati na temelju veličine, vrste ili okolnosti. (Vidjeti točku 26(d).)

Značajni rizici

Identificiranje značajnih rizika (Vidjeti točku 28)

A140. Značajni rizici često su povezani s važnim nerutinskim transakcijama ili pitanjima za prosudbe. Nerutinske transakcije su transakcije koje su neuobičajene zbog veličine ili sadržaja pa stoga ne nastaju često. Pitanja za prosudbu mogu uključivati stvaranje računovodstvenih procjena za koje postoji značajna neizvjesnost mjerenja. Za rutinske, jednostavnije transakcije koje su podvrgnute sustavnom obrađivanju manje je vjerojatno da će stvarati značajne rizike.

A141. Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja mogu biti veći za važne nerutinske transakcije nastale temeljem pitanja kao što su:

- veće intervencije menadžmenta radi određivanja računovodstvenog tretmana;
- veće ručne intervencije oko prikupljanja podataka i obrade;
- složeni izračuni ili računovodstvena načela; i
- sadržaj nerutinskih transakcija koji subjektu mogu otežati implementaciju učinkovitih kontrola nad rizicima.

A142. Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja mogu biti veći za rizike povezane sa značajnim pitanjima za prosudbe koja zahtijevaju stvaranje računovodstvenih procjena, nastalih iz pitanja kao što su sljedeća:

- računovodstvena načela za računovodstvene procjene ili priznavanje prihoda mogu biti podložna različitim tumačenjima; i
- potrebno prosuđivanje može biti subjektivno, složeno ili zahtijevati pretpostavke o učinku budućih događaja, primjerice, prosudbe o fer vrijednostima.

A143. MRevS 330 opisuje posljedice koje za daljnje revizijske postupke ima identificiranje rizika koji se smatraju značajnim rizicima.²⁴⁶

Značajni rizici povezani s rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare

A144. MRevS 240 sadrži daljnje zahtjeve i upute u vezi s identificiranjem i procjenjivanjem rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare.²⁴⁷

²⁴⁴ MRevS 320, točka A1.

²⁴⁵ MRevS 320, točka 4.

²⁴⁶ MRevS 330, točke 15 i 21.

²⁴⁷ MRevS 240, točke 26-28.

Razumijevanje kontrola povezanih sa značajnim rizicima (Vidjeti točku 29)

A145. Iako je manje vjerojatno da će kontrolama biti podvrgnuti rizici povezani s značajnim nerutinskim pitanjima ili pitanjima za prosudbe, menadžment može imati druge mjere za reagiranje na takve rizike. Stoga, revizorovo razumijevanje o tome je li subjekt oblikovao i implementirao kontrole za značajne rizike temeljem važnih nerutinskih pitanja ili pitanja za prosudbu uključuje pitanje je li i kako je menadžment reagirao na te rizike. Takve reakcije mogu uključiti:

- kontrolne aktivnosti kao što su pregled pretpostavki koji obavlja viši menadžment ili stručnjaci;
- dokumentirani postupak za procjene; i
- odobravanje od strane onih koji su zaduženi za upravljanje.

A146. Na primjer, kad postoji jednokratni događaji, kao što je primitak obavijesti o sudskom sporu, razmatranje reakcije subjekta uključivat će pitanja kao što su – je li to razmotreno s primjerenim stručnjacima (kao što su unutarnji ili vanjski pravni savjetnici), je li napravljena procjena mogućeg učinka te kako je predloženo da se te okolnosti objavljuju u financijskim izvještajima.

A147. U nekim je slučajevima moguće da menadžment nije primjerenore reagirao na značajan rizik značajnog pogrešnog prikazivanja implementiranjem kontrola za suočavanje s tim rizicima. Propust menadžmenta da implementira takve kontrole pokazatelj je značajnog nedostatka u internim kontrolama.²⁴⁸

Rizici za koje sami dokazni postupci ne osiguravaju dostatne i primjerene revizijske dokaze (Vidjeti točku 30)

A148. Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja mogu se izravno odnositi na evidentiranje rutinskih klasa transakcija ili stanja računa te sastavljanje pouzdanih financijskih izvještaja. Takvi rizici mogu uključiti rizike netočnog ili nepotpunog obrađivanja rutinskih i važnih klasa transakcija, kao što su subjektovi prihodi, nabave, naplate ili plaćanja.

A149. Gdje su takve rutinske poslovne transakcije podvrgnute vrlo automatiziranom obrađivanju s malo ručnih intervencija ili bez njih, moguće je da neće biti moguće obaviti samo dokazne postupke u vezi s rizicima. Na primjer, revizor može smatrati da će to biti slučaj u okolnostima gdje se značajni dio subjektovih informacija inicira, evidentira, obrađuje ili izvještava samo u elektroničkom obliku, kao što je u integriranom sustavu. U takvim slučajevima:

- revizijski dokazi mogu biti raspoloživi samo u elektroničkom obliku te njihova dostatnost i prikladnost često ovisi o učinkovitosti kontrola točnosti i potpunosti; i
- mogućnost da nastanu i ne bude otkriveno neispravno iniciranje ili mijenjanje informacija može biti veće ako primjerene kontrole nisu učinkovite.

A150. Posljedice identificiranja takvih rizika na daljnje revizijske postupke opisane su u MRevS-u 330.²⁴⁹

Izmjena procjene rizika (Vidjeti točku 31)

A151. Tijekom revizije, revizor može pribaviti informacije koje se značajno razlikuju od informacija na kojima se temeljila procjena rizika. Na primjer, procjena rizika može se temeljiti na očekivanju da određene kontrole uspješno djeluju. Pri obav-

ljanju testova kontrola, revizor može dobiti revizijske dokaze da kontrole ne djeluju uspješno u relevantnom vremenu tijekom revizije. Slično tome, pri obavljanju dokaznih postupaka revizor može otkriti pogrešna prikazivanja u iznosima ili s učestalošću koja nije konzistentna s revizorovom procjenom rizika. U takvim okolnostima, moguće je da procjena rizika ne odražava na primjereni način stvarne okolnosti subjekta i moguće je da planirani daljnji revizijski postupci neće biti učinkoviti u otkrivanju značajnih pogrešnih prikazivanja. Radi daljnjih uputa, vidjeti MRevS 330.

Dokumentacija (Vidjeti točku 32)

A152. Način na koji su dokumentirani zahtjevi navedeni u točki 32 određuje revizor koristeći se svojom prosudbom. Na primjer, u revizijama malih subjekata dokumentacija se može uključiti u revizorovu dokumentaciju o općoj strategiji i planu revizije.²⁵⁰ Slično tome, na primjer, rezultati procjene rizika mogu se dokumentirati odvojeno ili se mogu dokumentirati kao dio revizorove dokumentacije o daljnjim postupcima.²⁵¹ Na oblik i opseg dokumentacije utječe vrsta, veličina i složenost subjekta i njegovih internih kontrola, dostupnost subjektovih informacija i revizijska metodologija i tehnologija koja se koristi tijekom revizije.

A153. Za subjekte koji imaju nekomplikirano poslovanje i procese relevantne za financijsko izvještavanje, dokumentacija može biti u jednostavnom obliku i relativno neopsežna. Nije nužno dokumentirati cijelo revizorovo razumijevanje subjekta i pitanja povezana s njim. Ključni sastavni dijelovi razumijevanja koje dokumentira revizor uključuju one dijelove na kojima revizor temelji procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja.

A154. Opseg dokumentacije također može odražavati iskustvo i sposobnosti članova angažiranog revizijskog tima. Pod uvjetom da su zahtjevi MRevS-a 230 uvijek ispunjeni, revizija koju obavlja angažirani tim sastavljen od manje iskusnih pojedinaca može zahtijevati detaljniju dokumentaciju kako bi im pomogla u stjecanju primjerenog razumijevanja subjekta, nego što je to u slučaju kad uključuje iskusnije osobe.

A155. Za revizije koje se obavljaju iz godine u godinu, određena dokumentacija može se prenositi i ažurirati prema potrebi kako bi odražavala promjene u subjektovom poslovanju ili njegovim procesima.

Dodatak 1

(Vidjeti točke 4(c), 14-24, A77-A121)

Komponente internih kontrola

1. Ovaj Dodatak dodatno objašnjava komponente internih kontrola, kako je navedeno u točkama 4(c), 14-24 i A77-A121, te kako su one povezane s revizijom financijskih izvještaja.

Okruženje kontrola

2. Okruženje kontrola obuhvaća sljedeće sastavne dijelove:

- (a) *Priopćavanje i provedba integriteta i etičkih vrijednosti.* Učinkovitost kontrola ne može nadmašiti integritet i etičke vrijednosti ljudi koji ih kreiraju, administriraju te ih podvrgavaju monitoringu. Integritet i etičke vrijednosti proizvod su subjektovih standarda etike i ponašanja, nači-

²⁴⁸ MRevS 265, *Priopćavanje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu*, točka A7

²⁴⁹ MRevS 330, točka 8.

²⁵⁰ MRevS 300, *Planiranje revizije financijskih izvještaja*, točke 7 i 9.

²⁵¹ MRevS 330, točka 28.

na na koji se priopćavaju ti standardi i kako se provode u praksi. Provedba integriteta i etičkih vrijednosti uključuje, na primjer, menadžmentovo djelovanje radi uklanjanja ili ublažavanja poticaja i iskušenja koji mogu poticati osoblje da se uključi u nečasne, nelegalne ili neetične aktivnosti. Priopćavanje subjektivih politika u vezi sa integritetom i etičkim vrijednostima može uključiti priopćavanje standarda ponašanja osoblju pomoću pravilnika ili kodeksa ponašanja i primjerima.

- (b) *Predanost kompetentnosti.* Kompetentnost je znanje i vještina nužna za izvršavanje zadataka koji spadaju u posao pojedine osobe.
- (c) *Sudjelovanje onih koji su zaduženi za upravljanje.* Na svijest subjekta o kontrolama značajan utjecaj imaju oni koji su zaduženi za upravljanje. Važnost odgovornosti onih koji su zaduženi za upravljanje navodi se u kodeksu ponašanja i drugim zakonima i regulativama ili uputama sastavljenim za potrebe onih koji su zaduženi za upravljanje. Ostale odgovornosti onih koji su zaduženi za upravljanje uključuju nadziranje oblikovanosti i učinkovitosti djelovanja postupaka u vezi sa zviždačima i postupka za pregledavanje učinkovitosti subjektivih internih kontrola.
- (d) *Menadžmentova filozofija i stil rukovođenja.* Menadžmentova filozofija i stil rukovođenja obuhvaća široki raspon karakteristika. Na primjer, menadžmentove stavove i aktivnosti u vezi s financijskim izvještavanjem kroz konzervativan ili agresivan pristup izbora između raspoloživih alternativnih računovodstvenih načela ili savjesnost i konzervativizam u stvaranju računovodstvenih procjena.
- (e) *Organizacijska struktura.* Uspostavljanje primjerene organizacijske strukture uključuje razmatranje ključnih područja ovlasti i odgovornosti te prikladnih linija izvještavanja. Prikladnost organizacijske strukture subjekta djelomično ovisi i o njegovoj veličini i vrstama njegovih aktivnosti.
- (f) *Dodjeljivanje ovlasti i odgovornosti.* Dodjeljivanje ovlasti i odgovornosti može uključiti politike u vezi s prikladnom poslovnom praksom, znanje i iskustvo ključnog osoblja i resurse za obavljanje dužnosti. Osim toga, ono može obuhvaćati politike i komuniciranje usmjereno na osiguravanje da cjelokupno osoblje razumije subjektive ciljeve, da zna kakav je međusobni odnos njegovih aktivnosti i kako pridonosi ostvarivanju tih ciljeva i da shvaća za što će i kako biti odgovorno.
- (g) *Politika i praksa u vezi s ljudskim resursima.* Politika i praksa u vezi s ljudskim resursima često ukazuju na važna pitanja u vezi sa svjesnošću koju subjekt ima spram kontrola. Primjerice, standardi zapošljavanja najkvalificiranijih osoba – s naglaskom na školsku spremu, radno iskustvo, provedeno usavršavanje i dokazima čestitog i etičkog ponašanja – pokazuju privrženost poslovnog subjekta kompetentnim osobama i osobama vrijednim povjerenja. Politike uvježbavanja koje ukazuju na buduće uloge i odgovornosti te uključuju mjere, kao što su pohađanje centara za trening i seminara, pokazuju očekivane razine izvršavanja i ponašanja. Unapređivanje zasnovano na periodičnom ocjenjivanju uspješnosti pokazuje privrženost poslovnog subjekta unaprjeđivanju kvalificiranih osoba na više razine odgovornosti.

Proces subjektivog procjenjivanja rizika

3. Za svrhe financijskog izvještavanja, subjektov postupak za procjenu rizika uključuje načine na koje menadžment identificira rizike relevantne za sastavljanje financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja subjekta, procjenjuje njihovu važnost, procjenjuje vjerojatnost njihovog nastanka i odlučuje o aktivnostima reagiranja na njih. Primjerice, subjektov postupak za procjenu rizika može uređivati način na koji subjekt sagledava mogućnost neevidentiranih transakcija ili identificira i analizira značajne procjene iskazane u financijskim izvještajima.
4. Rizici relevantni za financijsko izvještavanje uključuju vanjske i unutarnje događaje i okolnosti koji mogu nastati i negativno utjecati na mogućnost subjekta da inicira, evidentira, obradi i izvjesti financijske podatke dosljedno tvrdnjama menadžmenta u financijskim izvještajima. Menadžment može inicirati planove, programe ili aktivnosti radi suočavanja s određenim rizicima ili pak prihvatiti rizik zbog troškova ili drugih razloga. Rizici mogu nastati ili se mijenjati zbog okolnosti kao što su sljedeće:
- *Promjene u poslovnom okruženju.* Promjene u regulativnom ili poslovnom okruženju mogu imati za posljedicu promjene u pritislima koje stvara konkurencija te značajno različite rizike.
 - *Novo osoblje.* Novo osoblje može imati drugačiji odnos spram internih kontrola ili ih različito shvaćati.
 - *Novi ili obnovljeni informacijski sustavi.* Značajne i brze promjene informacijskih sustava mogu promijeniti rizike u vezi s internim kontrolama.
 - *Brzi rast.* Značajno i brzo širenje poslovanja može naprezati kontrole i povećati rizik loma kontrola.
 - *Nova tehnologija.* Uvođenje nove tehnologije u poslovne procese ili informacijske sustave može promijeniti rizik povezan s internim kontrolama.
 - *Novi poslovni modeli, proizvodi ili aktivnosti.* Ulazak u područja poslovanja ili transakcija s kojima poslovni subjekt ima malo iskustva može stvoriti nove rizike povezane s internim kontrolama.
 - *Restrukturiranje kompanije.* Restrukturiranje može biti popraćeno smanjenjem broja osoblja i promjenama u nadzoru i podjelama dužnosti što može promijeniti rizik u vezi s internim kontrolama.
 - *Širenje inozemnog poslovanja.* Širenje ili stjecanje inozemnog poslovanja stvara nove i često jedinstvene rizike koji mogu utjecati na interne kontrole, primjerice, povećavanjem ili mijenjanjem rizika iz transakcija u stranoj valuti.
 - *Nova računovodstvena dostignuća.* Primjena novih računovodstvenih načela ili promjena računovodstvenih načela može utjecati na rizike koji se odnose na sastavljanje financijskih izvještaja.

Informacijski sustav, uključujući povezane poslovne obrade, relevantan za financijsko izvještavanje te komuniciranje

5. Informacijski sustav sastoji se od infrastrukture (fizičkih i hardverskih komponenti), softvera, ljudi, postupaka i podataka. Mnogi informacijski sustavi rašireno koriste informacijsku tehnologiju (IT).
6. Informacijski sustav relevantan za ciljeve financijskog izvještavanja, koji uključuje sustav financijskog izvještavanja, obuhvaća metode i evidencije koje:
- identificiraju i evidentiraju sve valjane transakcije;
 - pravodobno opisuju transakciju s dovoljno detalja koji dopuštaju primjerenu klasifikaciju transakcija za financijsko izvještavanje;

- mjere vrijednost transakcija na način koji dopušta evidentiranje njihove ispravne novčane vrijednosti u financijskim izvještajima;
 - određuju vremensko razdoblje u kojem su transakcije nastale kako bi dopustio evidentiranje transakcija u primjerenom obračunskom razdoblju; i
 - ispravno prezentiraju transakcije i objavljivanja u financijskim izvještajima.
7. Kvaliteta sustavom generiranih informacija utječe na sposobnost menadžmenta da donese primjerene odluke pri rukovođenju i kontroliranju poslovanja subjekta te na sastavljanje pouzdanih financijskih izvještaja.
8. Komuniciranje, koje uključuje osiguranje razumijevanja pojedinačnih uloga i odgovornosti koje pripadaju internim kontrolama nad financijskim izvještavanjem, može biti u obliku kao što su priručnici politika, računovodstveni i financijski priručnici za izvještavanje i dopisi. Komunicirati se može elektronski, usmeno ili kroz aktivnosti menadžmenta.

Kontrolne aktivnosti

9. Općenito, kontrolne aktivnosti koje mogu biti relevantne za reviziju mogu se kategorizirati kao politike i postupci koji se odnose na sljedeće:
- *Pregledi uspješnosti poslovanja.* Ove kontrolne aktivnosti uključuju preglede i analize ostvarene uspješnosti u odnosu na budžete, prognoze i ostvarenja prethodnih razdoblja; povezivanje različitih skupova podataka – poslovnih ili financijskih – jednih s drugima, zajedno s analizama odnosa i istražiteljskim i korektivnim aktivnostima; uspoređivanje internih podataka s vanjskim izvorima informacija; i pregledavanje funkcijske ili poslovne uspješnosti.
 - *Obrađivanje informacija.* Dvije opsežne grupe kontrolnih aktivnosti informacijskih sustava su aplikacijske kontrole, koje se primjenjuju u obrađivanju pojedinačnih aplikacija i opće IT kontrole, koje su politike i postupci koji se odnose na mnoge aplikacije i podržavaju učinkovito funkcioniranje aplikacijskih kontrola pomažući ispravno trajno djelovanje informacijskog sustava. Primjeri aplikacijskih kontrola uključuju provjeravanje matematičke točnosti evidencija, održavanje i pregledavanje računa i bruto bilanci, automatizirane kontrole, kao što su kontrole editiranja ulaznih podataka i kontrole neprekinutosti numeričkog niza i naknadno ručno pregledavanje izvješća o izuzecima. Primjeri općih IT kontrola su kontrole promjena programa, kontrole koje ograničavaju pristup programima ili podacima, kontrole nad primjenom novih verzija paketa aplikacijskog softvera i kontrole nad sistemskim softverom koji ograničava pristup ili prati uporabu pomoćnih programa sustava koji mogu mijenjati financijske podatke ili evidencije bez ostavljanja revizijskih dokaza.
 - *Fizičke kontrole.* Kontrole koje obuhvaćaju:
 - o fizičku zaštitu imovine, uključujući primjerene zaštite kao što su zaštitna sredstva za pristup imovini i evidencijama;
 - o autoriziranje pristupa računalnim programima i datotekama; i
 - o periodično inventariziranje i uspoređivanje s iznosima prikazanim na kontrolnim računima (primjerice, uspoređivanje rezultata popisa novca, vrijednosnih papira i zaliha s računovodstvenim podacima).
 - Razmjer u kojem su fizičke kontrole namijenjene sprječavanju krađe imovine relevantne za sastavljanje financijskih izvještaja te stoga i za reviziju, ovisan je o okolnostima, kao što su one kad je imovina vrlo podložna otuđivanju.

- *Podjela dužnosti.* Dodjeljivanje različitim osobama odgovornosti za autoriziranje transakcija, evidentiranje transakcija i čuvanje imovine. Podjela dužnosti je smišljena radi smanjivanja mogućnosti koja bi omogućavala bilo kojoj osobi da bude u poziciji počiniti i sakriti pogreške ili prijevare u normalnom tijeku odvijanja njezinih dužnosti.

10. Određene kontrolne aktivnosti mogu ovisiti o postojanju primjerenih politika viših razina koje su donijeli menadžeri ili oni koji su zaduženi za upravljanje. Na primjer, kontrole autoriziranja mogu se delegirati po ustanovljenim uputama, kao što su kriteriji za investiranje koje su postavili oni koji su zaduženi za upravljanje; suprotno tome, nerutinske transakcije, kao što su velika stjecanja ili otuđivanja, mogu zahtijevati određena odobrenja s više razine, uključujući u nekim slučajevima odobrenja od dioničara.

Monitoring kontrola

11. Važna odgovornost menadžmenta je uspostava i održavanje internih kontrola na trajnoj osnovi. Menadžmentov monitoring kontrola uključuje razmatranje djeluju li one kako je namjeravano te jesu li promijenjene prikladno promjenama uvjeta. Monitoring kontrola može uključivati aktivnosti poput menadžmentovog pregleda jesu li pravodobno pripremljeni dokumenti za usklađivanje s bankom, ocjene internih revizora o tome postupa li osoblje u prodaji u skladu s politikom subjekta o ugovornim uvjetima prodaje i pregleda pravnog odjela o tome postupa li se u skladu s politikama subjekta koje se odnose na etiku i poslovanje. Monitoring se također obavlja kako bi se osiguralo trajno učinkovito provođenje kontrola. Primjerice, ako se ne prati pravodobnost i točnost usklađivanja bankovnih izvješća s poslovnim evidencijama klijenata, osoblje će vjerojatno prestati pripremati ta izvješća.
12. Interni revizori ili osoblje koje provodi slične funkcije mogu doprinijeti monitoringu kontrola subjekta kroz odvojeno ocjenjivanje. Uobičajeno, oni redovito stvaraju informacije o funkcioniranju internih kontrola, usmjeravajući značajnu pozornost na ocjenjivanje učinkovitosti internih kontrola i priopćavaju informacije o dobrim stranama i nedostacima internih kontrola te preporuke za unaprjeđivanje internih kontrola.
13. Monitoring kontrola može uključivati korištenje informacija iz komunikacije s trećim stranama koje može ukazivati na probleme ili navoditi područja koja zahtijevaju poboljšanja. Kupci implicitno potvrđuju datume računa plaćanjem računa ili reklamiranjem terećenja. Osim toga, regulatori mogu komunicirati sa subjektom u vezi s pitanjima koja utječu na funkcioniranje internih kontrola, na primjer pomoću izvješća regulativnih agencija za banke. Također, pri obavljanju aktivnosti monitoringa, menadžment može razmatrati obavijesti u vezi s internim kontrolama dobivene od vanjskih revizora.

Dodatak 2

(Vidjeti točke A41, A133)

Uvjeti i događaji koji mogu ukazivati na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja

U nastavku slijede primjeri uvjeta i događaja koji mogu ukazivati na postojanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja. Primjeri obuhvaćaju široki raspon uvjeta i događaja. Međutim, nisu svi uvjeti i

događaji relevantni za svaki revizijski angažman niti je popis potpun za sve slučajeve.

- Poslovanje u regijama koje su gospodarski nestabilne, primjerice u državama sa značajnom devalvacijom ili visoko inflatorna gospodarstva.
- Poslovanje izloženo nepostojanim tržištima, primjerice trgovanje derivatima.
- Poslovanje koje je jako izloženo složenoj regulativi.
- Problem likvidnosti i neograničenosti vremena poslovanja, uključujući gubitak značajnih kupaca.
- Ograničenja u dostupnosti kapitala i kredita.
- Promjene u djelatnosti u kojoj posluje subjekt.
- Promjene u lancu nabave.
- Razvijanje ili nuđenje novih proizvoda ili usluga ili ulazak u nove djelatnosti.
- Širenje na nove lokacije.
- Promjene u subjektu kao što su velika stjecanja ili reorganizacije ili drugi neuobičajeni događaji.
- Poslovni segmenti ili društva za koje je vjerojatno da će biti prodani.
- Postojanje kompleksnih saveza i zajedničkih pothvata.
- Korištenje izvanbilančnog financiranja, subjekata posebne namjene i drugih složenih financijskih aranžmana.
- Značajne transakcije s povezanim stranama.
- Manjak osoblja s primjerenim vještinama računovodstvenog i financijskog izvještavanja.
- Promjene u ključnom osoblju, uključujući odlazak ključnih izvršitelja.
- Nedostaci u internim kontrolama, posebno u onima s kojima se menadžment ne suočava.
- Nedosljednost između IT strategije subjekta i njegove poslovne strategije.
- Promjene u IT okruženju.
- Instaliranje važni novih IT sustava u vezi s financijskim izvještavanjem.
- Uputi regulativnih ili državnih tijela o poslovanju ili financijskim rezultatima subjekta.
- Pogrešna prikazivanja u prošlosti, pogreške ili značajni iznosi prilagodbi na kraju razdoblja.
- Značajni iznosi nerutinskih ili nesustavnih transakcija, uključujući unutar kompanijske transakcije i veliki iznosi prihoda na kraju razdoblja.
- Transakcije koje su evidentirane na osnovi menadžmentovih namjera, primjerice, refinanciranje duga, imovina namijenjena prodaji i klasifikacija utrživih vrijednosnih papira.
- Primjena novih računovodstvenih dostignuća.
- Računovodstvena mjerenja koja uključuju složene postupke.
- Događaji ili transakcije koji uključuju mjerenje značajne neizvjesnosti, uključujući računovodstvene procjene.
- Nedovršeni sudski sporovi i potencijalne obveze, primjerice, garancije u vezi s prodajom, financijske garancije i popravljane šteta u vezi s očuvanjem okoline.

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 320

ZNAČAJNOST U PLANIRANJU I OBAVLJANJU REVIZIJE
(Stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

| | Točka |
|--|----------|
| Uvod | |
| Područje koje uređuje ovaj MRevS | 1 |
| Značajnost u kontekstu revizije | 2 – 6 |
| Datum stupanja na snagu | 7 |
| Cilj | 8 |
| Definicije | 9 |
| Zahtjevi | |
| Utvrđivanje značajnosti i značajnost za provedbu kad se planira revizija | 10 – 11 |
| Izmjena s napredovanjem revizije | 12 – 13 |
| Dokumentacija | 14 |
| Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima | |
| Značajnost i revizijski rizik | A1 |
| Značajnost u kontekstu revizije | A2 |
| Utvrđivanje značajnosti i značajnost za provedbu kad se planira revizija | A3 – A13 |
| Izmjena s napredovanjem revizije | A14 |

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 320, *Značajnost u planiranju i obavljanju revizije* treba čitati povezano s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

Uvod

Područje koje uređuje ovaj MRevS

1. Ovaj Međunarodni revizijski (MRevS) uređuje revizorovu odgovornost za primjenu koncepta značajnosti u planiranju i obavljanju revizije financijskih izvještaja. MRevS 450²⁵² objašnjava kako se u reviziji primjenjuje značajnost u ocjenjivanju učinka utvrđenih pogrešnih prikaza i neispravljenih pogrešnih prikaza, ako ih ima, u financijskim izvještajima.

Značajnost u kontekstu revizije

2. Okviri financijskog izvještavanja često razmatraju koncept značajnosti u kontekstu sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja. Iako okviri financijskog izvještavanja mogu razmatrati značajnost s različitim značenjem, oni najčešće objašnjavaju da se:
 - pogrešni prikazi, uključujući propuste, smatraju značajnima ako se može razumno očekivati da oni, pojedinačno ili u zbroju, mogu utjecati na poslovne odluke korisnika koje su donesene na osnovi financijskih izvještaja;
 - prosudbe o značajnosti stvaraju u kontekstu okružujućih okolnosti i na njih utječe veličina ili vrsta pogrešnog prikaza ili njihova kombinacija; i
 - prosudbe o pitanjima koja su značajna korisnicima financijskih izvještaja temelje na razmatranju zajedničkih potreba za

²⁵² MRevS 450, *Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tijekom revizije*

financijskim informacijama korisnika kao grupe.²⁵³ Ne sagledava se mogući učinak pogrešnih prikazivanja na određene pojedinačne korisnike, kojima se potrebe mogu znatno razlikovati.

3. Takva razmatranja, ako postoje u primjenjivom okviru financijskog izvještavanja, osiguravaju referentni okvir revizoru i pri utvrđivanju značajnosti za reviziju. Ako primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ne sadrži razmatranje koncepta značajnosti, karakteristike navedene u točki 2 osiguravaju revizoru referentni okvir.
4. Revizorovo određivanje značajnosti pitanje je profesionalne prosudbe i na njega ima utjecaj revizorova percepcija potreba korisnika financijskih izvještaja za financijskim informacijama. U tom kontekstu, razumno je pretpostaviti da korisnici:
 - (a) imaju razumno znanje o poslovnim i gospodarskim aktivnostima i računovodstvu te spremnost za proučavanje informacija u financijskim izvještajima s razumnom pozornošću;
 - (b) razumiju kako su financijski izvještaji sastavljeni, prezentirani i revidirani do razine značajnosti;
 - (c) uviđaju neizvjesnosti svojstvene mjerenju iznosa temeljnog na primjeni procjena, prosudbi i sagledavanja budućih događaja; i
 - (d) donose razumne ekonomske odluke na osnovi informacija u financijskim izvještajima.
5. Revizor primjenjuje koncept značajnosti i u planiranju i u obavljanju revizije, i pri ocjenjivanju učinaka pogrešnih prikaza utvrđenih u reviziji i neispravljenih pogrešnih prikaza, ako ih ima, na financijske izvještaje i pri formiranju mišljenja u revizorskom izvješću. (Vidjeti točku A1.)
6. U planiranju revizije, revizor stvara prosudbe o veličini pogrešnih prikaza koji će se smatrati značajnima. Te prosudbe osiguravaju osnovu za:
 - (a) utvrđivanje vrsta, vremenskog rasporeda i opsega postupaka procjene rizika;
 - (b) identificiranje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja; i
 - (c) utvrđivanje vrsta, vremenskog rasporeda i opsega daljnjih revizijskih postupaka.

Značajnost utvrđena kad se planira revizija ne ustanovljuje nužno iznos ispod kojeg će se neispravljeni pogrešni prikazi, pojedinačno ili u zbroju, uvijek ocjenjivati kao neznčajni. Okolnosti u vezi s nekim pogrešnim prikazima mogu uzrokovati da ih revizor ocijeni kao značajne, čak ako su ispod iznosa značajnosti. Nije izvedivo oblikovati revizijske postupke radi otkrivanja svih pogrešnih prikaza koji bi bili značajni samo zbog svoje vrste. Međutim, razmatranje vrste potencijalnih pogrešnih prikazivanja u objavljivanjima je relevantno za oblikovanje revizijskih postupaka radi postupanja s rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja.²⁵⁴ Povrh toga, kad ocjenjuje učinak na financijske

izvještaje svih neispravljenih pogrešnih prikazivanja, revizor razmatra ne samo veličinu nego i vrstu neispravljenih pogrešnih prikazivanja te specifične okolnosti njihovog nastanka.²⁵⁵ (Vidjeti točku A2.)

Datum stupanja na snagu

7. Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma.

Cilj

8. Cilj revizora je primjereno primijeniti koncept značajnosti u planiranju i obavljanju revizije.

Definicije

9. Za svrhe MRevS-ova, značajnost za provedbu znači iznos ili iznose koje revizor odredi niže od iznosa značajnosti za financijske izvještaje kao cjelinu kako bi smanjio na prihvatljivo nisku razinu vjerojatnost da zbrojena neispravljenost i neotkrivena pogrešna prikazivanja prijeđu iznos značajnosti za financijski izvještaj kao cjelinu. Ako je primjenjivo, značajnost za provedbu odnosi se također na iznos ili iznose koje je odredio revizor niže od jedne ili više razina značajnosti za određenu klasu transakcija, stanja računa ili objave.

Zahtjevi

Utvrđivanje značajnosti i značajnosti za provedbu kad se planira revizija

10. Kad uspostavlja opću strategiju revizije, revizor mora odrediti značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu. Ako, u određenim okolnostima subjekta, postoji jedna ili više određenih klasa transakcija, stanja računa i objavljivanja za koje je razumno očekivati da pogrešni prikazi iznosa manjih od iznosa značajnosti za financijske izvještaje kao cjelinu utječu na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi financijskih izvještaja, revizor mora također odrediti razinu ili razine značajnosti koje treba primijeniti na te određene klase transakcija, stanja računa i objavljivanja. (Vidjeti točke A3-A12.)
11. Revizor mora odrediti značajnost za provedbu za svrhe procjenjivanja rizika značajnog pogrešnog prikazivanja i utvrđivanje vrste, vremenskog rasporeda i opsega daljnjih revizijskih postupaka. (Vidjeti točku A13.)

Izmjena s napredovanjem revizije

12. Revizor mora izmijeniti značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu (i ako je primjenjivo, razinu ili razine značajnosti za određene klase transakcija, stanja računa i objava) u slučaju kad tijekom revizije spozna informacije koje bi uzrokovale da bi revizor početno odredio različit iznos ili različite iznose. (Vidjeti točku A14.)
13. Ako revizor zaključi da je za financijske izvještaje kao cjelinu primjerena niža značajnost (i ako je primjenjivo, razina ili razine značajnosti za određene klase transakcija, stanja računa i objavljivanja) nego što je početno određena, revizor mora utvrditi je li nužno izmijeniti značajnost za provedbu i jesu li vrste, vremenski raspored i opseg daljnjih revizijskih postupaka i nadalje primjereni.

²⁵³ Na primjer, »Okvir za sastavljanje i prezentaciju financijskih izvještaja« koji je usvojio Odbor za međunarodne računovodstvene standarde u travnju 2001. navodi da, za profitno orijentirane subjekte, budući da su investitori snabdjevači subjekta rizičnim kapitalom, osiguravanje financijskih izvještaja koji zadovoljavaju njihove potrebe također će zadovoljiti većinu potreba ostalih korisnika koje se mogu zadovoljiti financijskim izvještajima.

²⁵⁴ Vidjeti MRevS 315 (izmijenjen), *Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja kroz razumijevanje subjekta i njegovog okruženja*, točke: A134–A135.

²⁵⁵ MRevS 450, točka A21.

Dokumentacija

14. U revizijsku dokumentaciju revizor mora uključiti sljedeće iznose i čimbenike razmotrene u njihovom određivanju.²⁵⁶
- značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu; (Vidjeti točku 10)
 - ako je primjenjivo, razinu ili razine značajnosti za određene klase transakcija, stanja računa i objavljivanja; (Vidjeti točku 10)
 - značajnost za provedbu; i (Vidjeti točku 11)
 - svaku izmjenu za (a)-(c) kako revizija napreduje. (Vidjeti točke 12-13.)

* * *

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Značajnost i revizijski rizik (Vidjeti točku 5)

- A1. U obavljanju revizije financijskih izvještaja, opći su ciljevi revizora steći razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja, zbog prijevare ili pogreške, omogućavajući na taj način revizoru izraziti mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji sastavljani, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja; i izvijestiti o financijskim izvještajima, te komunicirati kako se zahtijeva MRevS-ovima, u skladu s revizorovim nalazima.²⁵⁷ Revizor stječe razumno uvjerenje pribavljanjem dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza kako bi smanjio revizijski rizik na prihvatljivo nisku razinu.²⁵⁸ Revizijski rizik je rizik izražavanja neprimjerenog revizorskog mišljenja kad su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani. Revizijski rizik je funkcija rizika značajnog pogrešnog prikazivanja i rizika neotkrivanja.²⁵⁹ Značajnost i revizijski rizik razmatraju se kroz reviziju, osobito, pri:
- identificiranju i procjenjivanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja;²⁶⁰
 - utvrđivanju vrste, vremenskog rasporeda i opsega daljnjih revizijskih postupaka;²⁶¹ i
 - ocjenjivanju učinka neispravljenih pogrešnih prikaza, ako ih ima, na financijske izvještaje²⁶² i pri formiranju mišljenja u revizorskom izvješću.²⁶³

Materijalnost u kontekstu revizije (Vidjeti točku 6)

- A2. Utvrđivanje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja uključuje primjenu stručne prosudbe za utvrđivanje tih kategorija transakcija, stanja računa i objavljivanja, uključujući kvalitativne objave, čije bi pogrešno prikazivanje moglo biti značajno (tj. općenito, pogrešni prikazi smatraju se značajnima ako se razumno može očekivati da će utjecati na ekonomske odluke korisnika donesene na temelju financijskih

izvještaja u cjelini). Pri razmatranju mogu li pogrešni prikazi u kvalitativnim objavama biti značajni, revizor može utvrditi relevantne čimbenike kao što su:

- okolnosti subjekta za to razdoblje (na primjer, subjekt je možda tijekom tog razdoblja poduzeo značajnu poslovnu kombinaciju);
- primjenjivi okvir financijskog izvještavanja, uključujući njegove promjene (na primjer, novi standard financijskog izvještavanja može zahtijevati nove kvalitativne objave koje su značajne za subjekt);
- kvalitativne objave koje su korisnicima financijskih izvještaja važne zbog vrste subjekta (na primjer, objavljivanje rizika likvidnosti može biti važno korisnicima financijskih izvještaja za financijsku instituciju).

Utvrđivanje značajnosti i značajnosti za provedbu kad se planira revizija

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora (Vidjeti točku 10)

- A3. U slučaju subjekta javnog sektora, zakonodavci i regulatori često su osnovni korisnici njihovih financijskih izvještaja. Nadalje, financijski izvještaji mogu se koristiti za donošenje odluka različitih od ekonomskih odluka. Na određivanje značajnosti za financijske izvještaje kao cjelinu (i ako je primjenjivo, razine ili razina značajnosti za određene klase transakcija, stanja računa i objava) u reviziji financijskih izvještaja subjekta javnog sektora, stoga, utječe zakon, regulativa ili druga pravna stečevina, kao i potrebe zakonodavca i javnosti za financijskim informacijama u vezi s programima javnog sektora.

Upotreba mjerila u utvrđivanju značajnosti za financijske izvještaje kao cjelinu (Vidjeti točku 10)

- A4. Utvrđivanje značajnosti uključuje primjenu profesionalne prosudbe. Postotak se često primjenjuje na odabrano mjerilo kao početna točka u utvrđivanju značajnosti za financijske izvještaje kao cjelinu. Čimbenici koji mogu utjecati na utvrđivanje primjerenog mjerila uključuju sljedeće:
- elemente financijskih izvještaja (na primjer, imovinu, obveze, vlasnički kapital, prihode, rashode);
 - ima li stavki na koje je usmjerena pozornost korisnika određenih subjektovih financijskih izvještaja (na primjer, za svrhe ocjenjivanja financijske uspješnosti korisnici se mogu fokusirati na profit, prihode ili neto imovinu);
 - vrstu subjekta, gdje je subjekt u svom životnom vijeku, i gospodarsko okruženje i okruženje djelatnosti u kojoj subjekt posluje;
 - subjektovu strukturu vlasništva i način na koji se financira (na primjer, ako se subjekt financira isključivo pomoću zaduživanja, radije nego kroz vlasnički kapital, korisnici mogu veći naglasak staviti na imovinu i zahtjeve u vezi s njom, nego na subjektove zarade); i
 - relativnu promjenjivost mjerila.
- A5. Primjeri mjerila koja mogu biti primjerena, ovisno o okolnostima subjekta, uključuju kategorije izvještavane dobiti, kao što je dobit prije poreza, ukupne prihode, bruto dobit i ukupne rashode, ukupni vlasnički kapital ili vrijednost neto imovine. Dobit prije poreza iz kontinuiranog poslovanja često se koristi za profitno orijentirane subjekte. Kad je dobit prije

²⁵⁶ MRevS 230, *Revizijska dokumentacija*, točke 8-11 i točka A6.²⁵⁷ MRevS 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*, točka 11.²⁵⁸ MRevS 200, točka 17.²⁵⁹ MRevS 200, točka 13(c).²⁶⁰ MRevS 315 (izmijenjen), *Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja*²⁶¹ MRevS 330, *Revizorove reakcije na procijenjene rizike*²⁶² MRevS 450, *Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tijekom revizije*²⁶³ MRevS 700 (izmijenjen), *Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima*

poreza iz kontinuiranog poslovanja promjenjiva, druga mjerila mogu biti primjerena, kao što su bruto dobit ili ukupni prihodi.

- A6. U vezi s odabranim mjerilom, relevantni financijski podaci uobičajeno uključuju financijske rezultate i financijski položaj prethodnih razdoblja, financijske rezultate i financijski položaj za periodična razdoblja i planove ili prognoze za tekuće razdoblje, prepravljene za značajne promjene u okolnostima subjekta (na primjer, značajno stjecanje) i relevantne promjene u uvjetima djelatnosti ili gospodarskom okruženju u kojem subjekt posluje. Na primjer, kad se kao početna točka, za izračunavanje značajnosti za financijske izvještaje kao cjelinu određenog subjekta, koristi postotak od dobiti prije poreza iz kontinuiranog poslovanja, okolnosti koje stvaraju iznimno povećanje ili smanjenje takve dobiti mogu dovesti revizora do zaključka da je primjerenije utvrditi značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu koristeći normalan iznos dobiti prije poreza iz kontinuiranog poslovanja temeljem prošlih rezultata.
- A7. Značajnost se odnosi na financijske izvještaje o kojima revizor izvješćuje. Gdje su financijski izvještaji sastavljeni za razdoblje financijskog izvještavanja od više ili manje nego što je dvanaest mjeseci, kao što je u slučaju za novoosnovani subjekt ili promjene razdoblja financijskog izvještavanja, značajnost se odnosi na financijske izvještaje sastavljene za to razdoblje financijskog izvještavanja.
- A8. Utvrđivanje postotka koji treba primijeniti na odabrano mjerilo uključuje primjenu profesionalne prosudbe. Postoji odnos između postotka i odabranog mjerila, kao što je da će postotak primijenjen na dobit prije poreza iz kontinuiranog poslovanja uobičajeno biti veći od postotka primijenjenog na ukupne prihode. Na primjer, revizor može smatrati da je za profitno orijentiran subjekt u proizvođačkoj djelatnosti primjereno pet posto od dobiti prije poreza iz kontinuiranog poslovanja, dok za neprofitni subjekt može smatrati da je primjeren jedan posto od ukupnih prihoda ili ukupnih rashoda. Viši ili niži postoci, međutim, mogu se smatrati primjerenim u danim okolnostima.

Posebna razmatranja za male subjekte

- A9. Gdje je subjektova dobit prije poreza, iz kontinuiranog poslovanja, dosljedno nominalna, što može biti u slučaju poslovanja s vlasnikom-menadžerom gdje vlasnik uzima većinu dobiti prije poreza kao primanje, mjerilo kao što je dobit prije poreza i takvih primanja može biti relevantnije.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

- A10. U reviziji subjekta javnog sektora, ukupni troškovi ili neto troškovi (rashodi minus prihodi ili izdaci minus primici) mogu biti odgovarajuća mjerila za aktivnosti programa. Gdje subjekt javnog sektora skrbi za javnu imovinu, imovina može biti odgovarajuće mjerilo.

Razina ili razine značajnosti za određene klase transakcija, stanja računa i objavljivanja (Vidjeti točku 10)

- A11. Čimbenici koji mogu ukazivati na postojanje jedne ili više određenih klasa transakcija, stanja računa ili objavljivanja za koje je razumno očekivati da će pogrešni prikazi manjih iznosa nego što je značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu utjecati na ekonomske odluke korisnika koje su donesene na osnovi financijskih izvještaja uključuju sljedeće:

- utječe li zakon, regulativa ili primjenjivi okvir financijskog izvještavanja na korisnikova očekivanja u vezi s mjerenjem ili objavljivanjem određenih stavki (na primjer, transakcije s povezanim strankama, i nagrađivanje menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje, i analiza osjetljivosti za računovodstvene procjene fer vrijednosti s visokom nezvjesnošću procjene);
- ključne objave u vezi s djelatnošću u kojoj subjekt posluje (na primjer, troškovi istraživanja i razvoja za farmaceutske kompanije); i
- je li pozornost usmjerena na određeni aspekt subjektovog poslovanja koji je posebno objavljen u financijskim izvještajima (na primjer, objavljivanja o segmentima ili značajnoj poslovnoj kombinaciji).

- A12. U razmatranju postoje li, u danim okolnostima subjekta, takve klase transakcija, stanja računa ili objavljivanja, revizor može smatrati korisnim steći razumijevanje stavova i očekivanja onih koji su zaduženi za upravljanje i menadžmenta.

Značajnost za provedbu (Vidjeti točku 11)

- A13. Planiranje revizije samo da bi se otkrili pojedinačno značajni pogrešni prikazi previda činjenicu da zbroj pojedinačno neznčajnih pogrešnih prikaza može uzrokovati da financijski izvještaji budu značajno pogrešno prikazani i ne ostavlja prostor za moguće neotkrivene pogrešne prikaze. Značajnost za provedbu (koja je, kako je definirano, jedan ili više iznosa) postavljena kako bi smanjila na prihvatljivo nisku razinu vjerojatnost da zbroj neispravljenih i neotkrivenih pogrešnih prikaza u financijskim izvještajima prijeđe značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu. Slično tome, značajnost za provedbu u vezi s razinom utvrđenom za određenu klasu transakcija, stanje računa ili objavljivanje postavljena je na prihvatljivo nisku razinu kako bi smanjila vjerojatnost da zbroj neispravljenih i neotkrivenih pogrešnih prikaza u određenoj klasi transakcija, stanju računa ili objavi prijeđe razinu značajnosti za tu određenu klasu transakcija, stanje računa ili objavljivanje. Određivanje značajnosti za provedbu nije jednostavan mehanički izračun i uključuje primjenu profesionalne prosudbe. Na određivanje utječe revizorovo razumijevanje subjekta, ažurirano tijekom obavljanja postupaka procjene rizika, kao i vrste i opseg pogrešnih prikazivanja utvrđenih u ranijim revizijama i time i revizorova očekivanja u vezi s pogrešnim prikazima u tekućem razdoblju.

Izmjena s napredovanjem revizije (Vidjeti točku 12)

- A14. Značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu (i ako je primjenjivo, razinu ili razine značajnosti za određene klase transakcija, stanja računa ili objavljivanja) *može trebati izmijeniti* zbog promjena u okolnostima koje su nastale tijekom revizije (na primjer, zbog odluke da se proda važan dio subjektovog poslovanja) ili novih informacija ili promjene u revizorovom razumijevanju subjekta i njegovog poslovanja kao posljedice obavljenih daljnjih revizijskih postupaka. Na primjer, ako tijekom revizije izgleda da će ipak stvarni financijski rezultati po svojoj prilici biti značajno različiti od anticipiranih rezultata za kraj razdoblja, koji su početno bili korišteni za određivanje značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu, revizor mijenja tu značajnost.

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 330

REVIZOROVE REAKCIJE NA PROCIJENJENE RIZIKE

(Stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

| | Točka |
|--|-----------|
| Uvod | |
| Područje koje uređuje ovaj MRevS | 1 |
| Datum stupanja na snagu | 2 |
| Cilj | 3 |
| Definicije | 4 |
| Zahtjevi | |
| Sveobuhvatne reakcije | 5 |
| Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje | 6 – 23 |
| Prikladnost prezentacije financijskih izvještaja | 24 |
| Ocjenjivanje dostatnosti i primjerenosti revizijskih dokaza | 25 – 27 |
| Dokumentacija | 28 – 30 |
| Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima | |
| Sveobuhvatne reakcije | A1 – A3 |
| Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje | A4 – A58 |
| Prikladnost prezentacije financijskih izvještaja | A59 |
| Ocjenjivanje dostatnosti i primjerenosti revizijskih dokaza | A60 – A62 |
| Dokumentacija | A63 |

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 330, *Revizorove reakcije na procijenjene rizike* treba čitati povezano s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

Uvod**Područje koje uređuje ovaj MRevS**

- Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje odgovornost revizora za oblikovanje i implementaciju reakcija na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja koje je tijekom revizije financijskih izvještaja identificirao i procijenio revizor u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjen).²⁶⁴

Datum stupanja na snagu

- Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma.

²⁶⁴ MRevS 315 (izmijenjen), *Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja*

Cilj

- Cilj je revizora da oblikovanjem i implementacijom primjerenih reakcija na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja prikupi dostatne i primjerene revizijske dokaze koji se odnose na te procijenjene rizike.

Definicije

- Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
 - Dokazni postupci – revizijski postupci oblikovani radi otkrivanja značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje. Dokazni postupci uključuju:
 - testove detalja (za klase transakcija, stanja račun i objavljivanja); i
 - dokazne analitičke postupke.
 - Testovi kontrola – revizijski postupci oblikovani radi ocjenjivanja operativne učinkovitosti kontrola (op. prev.: ili učinkovitosti djelovanja kontrola) u sprječavanju, ili otkrivanju i ispravljanju, značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje.

Zahtjevi**Sveobuhvatne reakcije**

- Revizor mora oblikovati i implementirati sveobuhvatne reakcije kako bi se suočio s procijenjenim rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja na razini financijskih izvještaja. (Vidjeti točke A1-A3.)

Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje

- Revizor mora oblikovati i obaviti daljnje revizijske postupke čija se vrsta, vremenski raspored i opseg temelje na procijenjenim rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje i koji predstavljaju reakciju na te rizike. (Vidjeti točke A4-A8.)
- Prilikom oblikovanja daljnjih revizijskih postupaka koje mora obaviti, revizor mora:
 - razmotriti razloge za danu procjenu rizika nastanka značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje za svaku klasu transakcija, stanje računa ili objavljivanje, uključujući:
 - vjerojatnost značajnog pogrešnog prikazivanja zbog određenih karakteristika relevantne klase transakcija, stanja računa, ili objavljivanja (tj. inherentni rizik); i
 - pitanje je li se prilikom procjene rizika vodilo računa o relevantnim kontrolama (tj. o kontrolnom riziku), zahtijevajući time od revizora da pribavi revizijske dokaze kako bi utvrdio djeluju li kontrole učinkovito (tj. revizor se namjerava pouzdati u operativnu učinkovitost kontrola prilikom određivanja vrsta, vremenskog rasporeda i opsega dokaznih postupaka); i (Vidjeti točke A9-A18)
 - prikupiti što uvjerljivije revizijske dokaze što je viši revizijski rizik. (Vidjeti točku A19.)

Testovi kontrola

- Revizor mora oblikovati i obaviti testove kontrola kako bi prikupio dostatne i primjerene revizijske dokaze za operativnu učinkovitost relevantnih kontrola ako:
 - revizorova procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje uključuje očekivanje da kontrole djeluju učinkovito (tj. revizor se namjerava pouzdati u operativnu

- učinkovitost kontrola prilikom određivanja vrsta, vremenskog rasporeda i opsega dokaznih postupaka); ili
- (b) dokazni postupci sami za sebe ne mogu osigurati dostatne i primjerene revizijske dokaze na razini tvrdnje. (Vidjeti točke A20-A24.)
9. Prilikom oblikovanja i obavljanja testova kontrola, što je veći stupanj revizorova pouzdanja u učinkovitost kontrole, revizor mora prikupiti uvjerljivije revizijske dokaze. (Vidjeti točku A25.)
- Vrsta i opseg testova kontrola
10. Prilikom oblikovanja i obavljanja testova kontrola revizor bi trebao:
- (a) kako bi prikupio revizijske dokaze o operativnoj učinkovitosti kontrola provesti druge revizijske postupke u kombinaciji s postavljanjem upita, uključujući o:
- (i) načinu na koji su kontrole korištene u relevantnom vremenu tijekom razdoblja obuhvaćenog revizijom;
- (ii) dosljednosti njihove primjene; i
- (iii) tome tko ih je i u kojem smislu primijenio; (Vidjeti točke A26-A29)
- (b) odrediti ovisi li kontrole koje treba testirati o drugim kontrolama (indirektna kontrola) i, ako ovisi, je li potrebno prikupiti revizijske dokaze koji mora potkrijepljivati operativnu učinkovitost tih indirektnih kontrola. (Vidjeti točke A30-A31.)

Vremenski raspored testova kontrola

11. Revizor mora testirati kontrole za određeno razdoblje ili kroz određeno razdoblje, u kojem se namjerava pouzdati u te kontrole, ovisno o točkama 12 i 15 u nastavku, kako bi osigurao odgovarajuću osnovu za revizorovo namjeravano pouzdanje. (Vidjeti točku A32.)

Korištenje revizijskih dokaza prikupljenih tijekom izvještajnog međurazdoblja

12. Ako revizor prikuplja revizijski dokaz o učinkovitosti djelovanja kontrola tijekom obračunskog međurazdoblja, revizor mora:
- (a) prikupiti revizijske dokaze o značajnim promjenama tih kontrola za razdoblje nakon provedenih revizijskih postupaka; i
- (b) odrediti dodatne revizijske dokaze koji se trebaju prikupiti za preostalo razdoblje. (Vidjeti točke A33-A34.)

Korištenje revizijskih dokaza prikupljenih u prethodnim revizijama

13. Prilikom odlučivanja je li prikladno koristiti revizijski dokaz o učinkovitosti djelovanja kontrola, koji je prikupljen u prethodnim revizijama i ako je prikladno, prilikom određivanja vremena koje može proteći prije ponovnog testiranja kontrola, revizor mora razmotriti sljedeće:
- (a) učinkovitost drugih elemenata internih kontrola, uključujući kontrolno okruženje, monitoring kontrola te proces procjene rizika od strane poslovnog subjekta;
- (b) rizike koji proizlaze iz karakteristika kontrola, uključujući pitanje jesu li kontrole ručne ili automatizirane;
- (c) učinkovitost općih IT kontrola;
- (d) učinkovitost kontrola i njihovu primjenu od strane subjekta, uključujući vrstu i opseg odstupanja od njihove primjene zabilježene u prethodnim revizijama, i pitanje je li bilo promjena osoblja koja značajno utječu na primjenu kontrole;

- (e) pitanje uzrokuje li, uslijed promijenjenih okolnosti, ne mišljenje određene kontrole rizik; i
- (f) rizike značajnog pogrešnog prikazivanja i razmjera pouzdanja u kontrole. (Vidjeti točku A35.)
14. Ako revizor planira koristiti revizijski dokaz o učinkovitosti djelovanja određenih kontrola prikupljen u prethodnoj reviziji, revizor mora uspostaviti kontinuiranu relevantnost tih dokaza prikupljanjem revizijskih dokaza o tome jesu li se nakon te revizije dogodile značajne promjene u tim kontrolama. Kako bi potvrdio razumijevanje tih specifičnih kontrola, revizor mora taj dokaz prikupiti postavljanjem upita u kombinaciji s promatranjem ili provjeravanjem te mora:
- (a) ako su se dogodile promjene koje utječu na nastavljavanje relevantnosti revizijskog dokaza iz prethodne revizije, testirati kontrole tijekom tekuće revizije; i (Vidjeti točku A36)
- (b) ako nije bilo takvih promjena, testirati kontrole najmanje jedanput u svakoj trećoj reviziji, a neke kontrole mora testirati u svakoj reviziji kako bi se izbjegla mogućnost da se sve kontrole na koje se namjerava osloniti revizor testiraju u jednom razdoblju dok se u preostala dva razdoblja kontrole ne bi testirale. (Vidjeti točke A37-A39.)

Kontrole nad značajnim rizicima

15. Ako se revizor planira pouzdati u kontrole nad rizikom koji smatra značajnim, revizor mora testirati te kontrole u tekućem razdoblju.

Ocjenjivanje učinkovitosti djelovanja kontrola

16. Kad ocjenjuje učinkovitost djelovanja relevantnih kontrola, revizor mora ocijeniti ukazuju li pogrešna prikazivanja koja su otkrivena dokaznim postupcima na to da kontrole ne djeluju učinkovito. Činjenica da se dokaznim postupcima nije otkrilo pogrešno prikazivanje, međutim, ne pruža revizijski dokaz da su kontrole koje se povezuju s testiranom tvrdnjom učinkovite. (Vidjeti točku A40.)
17. Ako se otkriju odstupanja od kontrola u koje se revizor namjerava pouzdati, revizor mora postaviti posebne upite kako bi razumio te događaje i njihove moguće posljedice te mora odrediti: (Vidjeti točku A41)
- (a) pružaju li obavljene testovi kontrola odgovarajuću osnovu za oslanjanje na te kontrole;
- (b) jesu li potrebni dodatni testovi kontrola; ili
- (c) treba li potencijalne rizike pogrešnog prikazivanja razriješiti korištenjem dokaznih postupaka.

Dokazni postupci

18. Neovisno o procijenjenim rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja, revizor mora oblikovati i provesti dokazne postupke za svaku značajnu klasu transakcija, stanje računa i objavljivanje. (Vidjeti točke A42-A47.)
19. Revizor mora razmotriti trebaju li se postupci eksternih konfirmiranja obaviti kao dokazni revizijski postupci. (Vidjeti točke A48-A51.)

Dokazni postupci koji se odnose na proces zaključivanja financijskih izvještaja

20. Revizorovi dokazni postupci moraju uključiti sljedeće revizijske postupke koji se odnose na proces zaključivanja financijskih izvještaja:
- (a) potvrđivanje ili usklađivanje financijskih izvještaja s povezanim poslovnim knjigama, uključujući potvrđivanje ili

usklađivanje informacija u objavljivanjima, bez obzira na to jesu li te informacije pribavljene iz poslovnih knjiga ili izvan njih; i

- (b) ispitivanje značajnih knjiženja u dnevniku i drugih usklađivanja učinjenih tijekom razdoblja pripreme financijskih izvještaja (Vidjeti točku A52.)

Dokazni postupci kao reakcije na značajne rizike

21. Ako revizor utvrdi da je procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje značajan rizik, revizor mora obaviti dokazne postupke koji reagiraju specifično na taj rizik. Kad se revizijski pristup značajnim rizicima sastoji samo u obavljanju dokaznih postupaka, ti postupci moraju uključiti testove detalja. (Vidjeti točku A53.)

Vremenski raspored dokaznih postupaka

22. Ako se dokazni postupci provode na neki datum prije datuma bilance, revizor mora pokriti preostalo razdoblje provodeći:
- (a) dokazne postupke u kombinaciji s testovima kontrola za promatrano razdoblje; ili
- (b) ako revizor odredi da je dostatno, samo daljnje dokazne postupke,

koji osiguravaju razumnu osnovu za proširivanje revizijskih zaključaka na razdoblje od kad su postupci provedeni do kraja razdoblja obuhvaćenog revizijom. (Vidjeti točke A54-A57.)

23. Ako u tijeku obračunskog razdoblja otkrije pogrešna prikazivanja koja nije očekivao otkriti kad je procjenjivao rizik značajnog pogrešnog prikazivanja, revizor mora ocijeniti trebaju li se mijenjati povezana procjena rizika i planirane vrste, vremenski raspored ili opseg dokaznih postupaka koji se odnose na preostalo razdoblje do datuma bilance. (Vidjeti točku A58.)

Prikladnost prezentacije i objavljivanja

24. Revizor mora obaviti revizijske postupke radi ocjenjivanja je li opća prezentacija financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Pri tom ocjenjivanju, revizor mora razmotriti jesu li financijski izvještaji prezentirani na način koji primjereno odražava:
- klasifikaciju i opis financijskih informacija i s njima povezanih osnovnih transakcija, događaja i uvjeta; i
 - prezentaciju, strukturu i sadržaj financijskih izvještaja. (Vidjeti točku A59.)

Ocjenjivanje dostatnosti i primjerenosti revizijskih dokaza

25. Revizor mora na temelju provedenih revizijskih postupaka i prikupljenih revizijskih dokaza prije zaključivanja revizije ocijeniti je li procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje i dalje primjerena. (Vidjeti točke A60-A61.)
26. Revizor mora zaključiti jesu li prikupljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi. Prilikom oblikovanja mišljenja, revizor mora razmotriti sve relevantne revizijske dokaze neovisno o tome potvrđuju li ili pobijaju li ti dokazi tvrdnje u financijskim izvještajima. (Vidjeti točku A62.)
27. Ako revizor nije prikupio dostatne i primjerene revizijske dokaze za značajne tvrdnje iz financijskih izvještaja, revizor mora nastojati prikupiti dodatne revizijske dokaze. Ako revizor nije u mogućnosti prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze, revizor mora izraziti mišljenje s rezervom ili suzdržati se od mišljenja o financijskim izvještajima.

Dokumentacija

28. Revizor mora u revizijsku dokumentaciju uključiti:²⁶⁵
- (a) sveobuhvatne reakcije usmjerene na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na razini financijskih izvještaja te vrste, vremenski raspored i opseg provedenih daljnjih revizijskih postupaka;
- (b) povezanost tih postupaka s procijenjenim rizicima na razini tvrdnji; i
- (c) rezultate revizijskih postupaka, uključujući zaključke u slučaju da oni nisu na drugačiji način očigledni. (Vidjeti točku A63.)
29. Ako revizor planira koristiti revizijske dokaze o operativnoj učinkovitosti kontrola prikupljene u proteklim revizijama, revizor mora u revizijsku dokumentaciju uključiti zaključke u vezi s oslanjanjem na kontrole koje su bile testirane u prethodnoj reviziji.
30. Revizijska dokumentacija mora pokazivati da su informacije u financijskim izvještajima potvrđene ili usklađene s pripadajućim računovodstvenim evidencijama, uključujući potvrđivanje ili usklađivanje objavljivanja bez obzira jesu li takve informacije pribavljene iz glavne i pomoćnih poslovnih knjiga ili izvan njih.

* * *

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Sveobuhvatne reakcije (Vidjeti točku 5)

- A1. Sveobuhvatne reakcije radi postupanja s procijenjenim rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja na razini financijskih izvještaja mogu uključivati:
- naglašavanje potrebe za održavanjem profesionalnog skepticizma angažiranom timu;
 - dodjeljivanje iskusnijeg osoblja ili onog osoblja koje ima specijalne vještine, odnosno korištenje stručnjaka;
 - osiguranje jačeg nadzora;
 - uključivanje dodatnih elemenata nepredvidljivosti u izboru daljnjih revizijskih postupaka; i
 - veće promjene vrsta, vremenskog rasporeda ili opsega revizijskih postupaka, na primjer, obavljanje dokaznih postupaka na kraju razdoblja umjesto na neki raniji datum ili promjena vrste revizijskih postupaka kako bi se probavio uvjerljiviji revizijski dokaz.
- A2. Na procjenu rizika nastanka značajnog pogrešnog prikazivanja na razini financijskih izvještaja, a samim time i na revizorove sveobuhvatne reakcije, utječe revizorovo razumijevanje kontrolnog okruženja. Učinkovito kontrolno okruženje omogućuje revizoru veće povjerenje u interne kontrole i pouzdanost interno prikupljenih revizijskih dokaza unutar poslovnog subjekta i stoga može, na primjer, dopustiti revizoru poduzimanje nekih revizijskih postupaka tijekom razdoblja radije nego da ih poduzme na kraju razdoblja. Nedostaci u kontrolnom okruženju imaju suprotan učinak; na primjer, revizor može reagirati na neučinkovito kontrolno okruženje na način da:
- obavi više revizijskih postupaka na kraju razdoblja, nego tijekom razdoblja;
 - dokaznim postupcima prikupi šire revizijske dokaze;
 - povećava broj lokacija koje treba uključiti u opseg revizije.

²⁶⁵ MRevS 230, *Revizijska dokumentacija*, točke 8-11 i A6.

A3. Stoga se takva razmatranja značajno povezuju s revizorovim općim pristupom, na primjer s pristupom u kojemu je naglasak na dokaznim postupcima (dokazni pristup) ili s pristupom koji koristi testove kontrola i dokazne postupke (kombinirani pristup).

Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje

Vrsta, vremenski raspored i opseg daljnjih revizijskih postupaka (Vidjeti točku 6)

A4. Revizorova procjena identificiranih rizika na razini tvrdnje jest osnova za razmatranja o prikladnom revizijskom pristupu u oblikovanju i provedbi daljnjih revizijskih postupaka. Na primjer, revizor može odrediti da:

- samo obavljanjem testova kontrola revizor može postići učinkovitu reakciju na procijenjeni rizik nastanka značajnog pogrešnog prikazivanja za određenu tvrdnju;
- je obavljanje samo dokaznih postupaka primjereno za određene tvrdnje i stoga revizor isključuje utjecaj kontrola iz relevantne procjene rizika. To može biti zbog toga što postupci revizorove procjene rizika nisu ustanovili bilo kakve učinkovite kontrole relevantne za tvrdnju, ili zbog toga što bi testiranje kontrola bilo neučinkovito pa se stoga revizor ne namjerava pouzdati u učinkovitost djelovanja kontrola prilikom određivanja vrsta, vremenskog rasporeda i opsega dokaznih postupaka; ili
- je učinkoviti pristup upravo kombinirani pristup, gdje se zajedno koriste testovi kontrola i dokazni postupci.

Međutim, kao što nalaže točka 18, neovisno o izbranom pristupu revizor oblikuje i obavlja dokazne postupke za svaku značajnu klasu transakcija, stanje računa, i objavljivanje.

- A5. Vrsta revizijskog postupka odnosi se na njegovu svrhu (tj. test kontrola ili dokazni postupak) i na njegovu vrstu (tj. provjeravanje, promatranje, postavljanje upita, confirmiranje, ponovno izračunavanje, ponovno izvođenje ili analitičke postupke). Vrsta revizijskih postupaka je od najveće važnosti u reagiranju na procijenjene rizike.
- A6. Vremenski raspored revizijskog postupka odnosi se na vrijeme kad se postupak provodi, odnosno na razdoblje ili datum na koji se odnosi revizijski dokaz.
- A7. Opseg revizijskog postupka odnosi se na količinu posla koji se treba obaviti, primjerice, na veličinu uzorka ili broj promatranja kontrolne aktivnosti.
- A8. Oblikovanje i obavljanje daljnjih revizijskih postupaka čija se vrsta, vremenski raspored i opseg temelje na procijenjenim rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje, i reakcija su na njih, pružaju jasnu vezu između revizorovih daljnjih revizijskih postupaka i procjene rizika.

Reakcije na procijenjene rizike na razini tvrdnje (Vidjeti točku 7(a))
Vrsta

A9. Revizorovi procijenjeni rizici mogu utjecati na izvođenje obje vrste revizijskih postupaka koje treba obaviti i na njihovu kombinaciju. Primjerice, kad je procijenjeni rizik visok, revizor može tražiti da, uz provjeravanje dokumenta, treća strana confirmira potpunost uvjeta iz ugovora. Nadalje, za neke tvrdnje pojedini revizijski postupci mogu biti primjereniji nego neki drugi. Primjerice, kad je riječ o prihodima, testovi kontrola mogu biti najbolja reakcija na procijenjeni rizik pogrešnog prikazivanja tvrdnje o potpunosti, dok dokazni postupci mogu biti najbolja reakcija na procjenu rizika pogrešnog prikazivanja tvrdnje o nastanku događaja.

A10. Za određivanje vrsta revizijskih postupaka relevantni su razlozi za procjenu koja se pridružuje riziku. Na primjer, ako je procijenjeni rizik niži zbog pojedinih karakteristika klase transakcija, bez razmatranja povezanih kontrola, tada revizor može odrediti da sami dokazni analitički postupci mogu osigurati dostatne i primjerene revizijske dokaze. S druge pak strane, ako je zbog internih kontrola niži rizik i revizor namjerava temeljiti dokazne postupke na toj niskoj procjeni, tada provodi testove tih kontrola, kao što to nalaže točka 8(a). To može biti slučaj kod, primjerice, klase transakcija razumno istovrsnih ne složenih karakteristika koje se rutinski obrađuju i koje kontrolira subjektov informacijski sustav.

Vremenski raspored

- A11. Revizor može obavljati testove kontrola ili dokazne postupke u tijeku međurazdoblja ili na kraju razdoblja. Što je rizik značajnog pogrešnog prikazivanja viši, to je vjerojatnije da revizor može odlučiti kako je učinkovitije obaviti dokazne postupke u vremenu blizu ili na kraju razdoblja radije nego na neki raniji datum, ili mora revizijske postupke obaviti nenajavljeno ili u nepredvidivo vrijeme (na primjer, provodeći nenajavljene revizijske postupke na odabranim lokacijama). To je osobito relevantno pri razmatranju reakcija na rizike prijevara. Na primjer, revizor može zaključiti da, kad su identificirani rizici namjernog pogrešnog prikazivanja ili manipulacija, revizijski postupci, kojima se proširuju revizijski zaključci za međurazdoblje od kad su postupci provedeni do kraja razdoblja obuhvaćenog revizijom, neće biti učinkoviti.
- A12. S druge strane, obavljanje revizijskih postupaka prije datuma kraja razdoblja može pomoći revizoru u identificiranju značajnih pitanja u ranim fazama revizije te ih posljedično tome može riješiti uz pomoć menadžmenta ili razvijajući učinkoviti revizijski pristup rješavanja takvih pitanja.
- A13. Nadalje, određeni revizijski postupci mogu se obavljati isključivo na kraju razdoblja ili nakon toga, na primjer:
- potvrđivanje ili usklađivanje financijskih izvještaja s pripadajućim računovodstvenim evidencijama, uključujući potvrđivanje ili usklađivanje objavljivanja, bez obzira jesu li takve informacije pribavljanje iz glavne i pomoćnih knjiga ili izvan njih;
 - ispitivanje prepravljivanja obavljenih tijekom sastavljanja financijskih izvještaja; i
 - postupci kojima se reagira na rizik da subjekt, na kraju razdoblja, može sklopiti neodgovarajuće ugovore o prodaji ili transakcije možda neće moći biti završene do kraja razdoblja.
- A14. Daljnji relevantni čimbenici koji utječu na revizorovo razmatranje vremenskog rasporeda obavljanja revizijskih postupaka uključuju sljedeće:
- kontrolno okruženje;
 - vrijeme dostupnosti relevantne informacije (na primjer, elektronički dokumenti mogu biti naknadno upisani preko starih podataka pri čemu se stari podaci nepovratno brišu ili postupci koje treba promatrati mogu nastati isključivo u određeno vrijeme);
 - vrstu rizika (na primjer, ako postoji rizik prikazivanja napuhanih prihoda kako bi se naknadnim stvaranjem lažnih sporazuma o prodaji postigla očekivana zarada, revizor može htjeti ispitati ugovore dostupne na datum kraja razdoblja);
 - razdoblje ili datum na koji se odnosi revizijski dokaz; i

- vremenski raspored pripreme financijskih izvještaja, osobito za ona objavljivanja koja sadrže daljnja objašnjenja o iznosima iskazanim u izvještaju o financijskom položaju, izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaju o promjenama u vlasničkom kapitalu ili izvještaju o novčanim tokovima.

Opseg

- A15. Opseg revizijskih postupaka koji se prosuđuje potrebnim određuje se nakon razmatranja značajnosti, procijenjenog rizika i stupnja uvjerenja koji revizor planira postići. Kad se pojedina svrha ostvaruje kombinacijom postupaka, opseg svakog postupka razmatra se zasebno. Općenito, opseg revizijskih postupaka se povećava kako se povećava rizik značajnog pogrešnog prikazivanja. Na primjer, kao reakcija na procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare može biti primjereno povećati veličinu uzorka ili obaviti dokazne analitičke postupke na detaljnijoj razini. Međutim, povećanje opsega revizijskih postupaka je učinkovito jedino ako je sam revizijski postupak relevantan za specifični rizik.
- A16. Upotreba revizijskih tehnika potpomognutih računalom (CAATs) može omogućiti opsežnije testiranje elektroničkih transakcija i datoteka što može biti korisno, na primjer, kad revizor, reagirajući na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja koja se povezuju s prijevaram, odluči promijeniti opseg testiranja. Takve se tehnike mogu koristiti za izbor uzroka transakcija iz ključne računalne datoteke kako bi se izabrale transakcije sa specifičnim karakteristikama ili kako bi se umjesto uzorka testirala čitava populacija.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

- A17. Kad je riječ o revizijama subjekata javnog sektora, mandat za obavljanje revizije i bilo koji drugi revizijski zahtjevi mogu utjecati na revizorovo razmatranje vrste, vremenskog rasporeda i opsega daljnjih revizijskih postupaka.

Posebna razmatranja za manje subjekte

- A18. Kod vrlo malih subjekata možda neće postojati mnogo kontrolnih aktivnosti koje bi revizor mogao utvrditi, ili može biti ograničen pisani trag o njihovom postojanju, odnosno načinu njihova djelovanja. U takvim slučajevima, za revizora može biti učinkovitije obaviti daljnje revizijske postupke koji su primarno dokazni postupci. U rijetkim pak slučajevima odsustvo kontrolnih aktivnosti ili drugih komponenti kontrole može onemogućiti prikupljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza.

Više procjene rizika (Vidjeti točku 7(b))

- A19. Kad zbog više procjene rizika prikuplja više uvjerljivijih revizijskih dokaza, revizor može povećati količinu dokaza ili prikupiti relevantniji ili pouzdaniji dokaz, primjerice, stavljanjem većeg naglaska na prikupljanje dokaza od trećih strana ili prikupljanjem potvrđujućih dokaza iz određenog broja neovisnih izvora.

Testovi kontrola

Oblikovanje i obavljanje testova kontrola (Vidjeti točku 8)

- A20. Testovi kontrola obavljaju se isključivo za one kontrole za koje je revizor utvrdio da su prikladno oblikovane za sprječavanje, ili otkrivanje i ispravljanje, značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje. Ako su u različitim razdobljima obračunskog razdoblja obuhvaćenog revizijom korištene bitno različite kontrole, svaka se razmatra odvojeno.
- A21. Testiranje operativne učinkovitosti kontrola razlikuje se od stjecanja razumijevanja kontrola i ocjenjivanja oblikovano-

sti i implementacije kontrola. Međutim, koriste se iste vrste revizijskih postupaka. Prema tome, revizor može odlučiti da je učinkovitije testirati učinkovitost djelovanja kontrola u isto vrijeme kad se ocjenjuje njihovo oblikovanje te kad se utvrđuje jesu li te kontrole i implementirane.

- A22. Nadalje, premda neki postupci procjene rizika možda nisu izričito oblikovani kao testovi kontrola, oni usprkos tome mogu osigurati revizijske dokaze o učinkovitosti djelovanja kontrola i kao takvi služiti kao testovi kontrola. Na primjer, revizorovi postupci procjene rizika mogu uključivati:

- postavljanje upita o menadžmentovom korištenju poslovnih planova;
- promatranje menadžmentove usporedbe mjesečnih planiranih i ostvarenih rashoda i
- provjeravanje izvješća koja se odnose na istraživanje odstupanja između planiranih i ostvarenih iznosa.

Ovi revizijski postupci pružaju spoznaju o oblikovanosti politika planiranja kod subjekta i o tome jesu li te politike implementirane te se njima također mogu prikupiti revizijski dokazi o učinkovitosti djelovanja politike planiranja u sprečavanju ili otkrivanju značajnog pogrešnog prikazivanja u klasifikaciji rashoda.

- A23. Povrh toga, revizor može oblikovati test kontrola koji se mora obavljati istovremeno s testom detalja iste transakcije. Premda se svrha testa kontrola razlikuje od svrhe testa detalja, obje se mogu istovremeno postići obavljanjem testa kontrola i testa detalja iste transakcije, također poznatih pod nazivom "test s dvostrukom svrhom". Primjerice, revizor može oblikovati i ocijeniti rezultate testa kako bi ispitivanjem fakture odredio je li faktura odobrena i kako bi osigurao revizijski dokaz o transakciji. Test s dvostrukom svrhom oblikuje se i ocjenjuje razmatranjem svake svrhe testa odvojeno.

- A24. U nekim slučajevima, revizor može utvrditi kako nije moguće oblikovati učinkovite dokazne postupke pomoću kojih bi prikupio dostatne i primjerene revizijske dokaze na razini tvrdnje.²⁶⁶ To može nastati kad subjekt u poslovanju koristi informacijske tehnologije te ne nastaje nikakva dokumentacija o transakcijama niti se održava na drugačiji način od onog u samom IT sustavu. U takvim slučajevima, točka 8(b) zahtijeva da revizor obavi testove relevantnih kontrola.

Revizijski dokaz i namjeravano oslanjanje na kontrole (Vidjeti točku 9)

- A25. Kad se prihvaćeni pristup prvenstveno sastoji od testova kontrola, osobito gdje nije moguće ili gdje nije praktično prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze isključivo putem dokaznih postupaka, može se tražiti viša razina uvjerenja u učinkovitost djelovanja kontrola.

Vrste i opseg testova kontrola

Drugi revizijski postupci u kombinaciji s postavljanjem upita (Vidjeti točku 10(a))

- A26. Upit sam za sebe nije dovoljan za testiranje učinkovitosti djelovanja kontrola. Stoga se u kombinaciji s upitom provode drugi revizijski postupci. U tom pogledu, upit u kombinaciji s pregledavanjem ili ponovnim izvođenjem može osigurati veće uvjerenje nego upit i promatranje, budući da se promatranje odnosi isključivo na trenutak provedbe promatranja.

²⁶⁶ MRevS 315 (izmijenjen), točka 30.

A27. Vrsta pojedine kontrole utječe na vrstu revizijskog postupka potrebnog za prikupljanje revizijskog dokaza o tome jesu li kontrole učinkovito djelovale. Primjerice, ako za neke kontrole postoji dokumentacija o učinkovitosti njihova djelovanja, revizor može odlučiti ispitati dokumentaciju kako bi prikupio revizijski dokaz o toj učinkovitosti. Za druge kontrole pak takva dokumentacija možda neće biti dostupna ili relevantna. Na primjer, dokumentacija o djelovanju možda neće postojati za neke čimbenike u kontrolnom okruženju, kao što su prijenos ovlaštenja i odgovornosti, ili za neke vrste kontrolne aktivnosti, kao što su kontrolne aktivnosti koje se obavljaju putem računala. U tim se slučajevima revizijski dokaz o učinkovitosti djelovanja može prikupiti upitom u kombinaciji s drugim revizijskim postupcima, kao što su promatranje ili upotreba revizijskih tehnika potpomognutih računalom (CAAT's).

Opseg testova kontrola

A28. Kad je potreban još uvjerljiviji revizijski dokaz o učinkovitosti kontrole, može biti prikladno povećati opseg testova kontrole. Uz razmatranje stupnja oslanjanja na kontrole, prilikom određivanja opsega testova kontrola, revizor može razmotriti sljedeća pitanja:

- učestalost obavljanja kontrola od strane poslovnog subjekta tijekom razdoblja;
- duljinu vremena u kojem se revizor oslanja na učinkovito djelovanje kontrola tijekom revizijskog razdoblja;
- očekivanu stopu odstupanja od kontrola;
- relevantnost i pouzdanost revizijskih dokaza koji se prikupljaju u vezi s učinkovitošću djelovanja kontrola na razini tvrdnji; i
- opseg revizijskih dokaza prikupljen testovima drugih kontrola povezanih s tvrdnjom.

MRevS 530²⁶⁷ sadrži daljnje upute o opsegu testiranja.

A29. Revizor možda neće trebati povećati opseg testiranja automatiziranih kontrola upravo zbog konzistentnosti svojstvene IT obradama. Može se očekivati da će automatizirane kontrole funkcionirati dosljedno sve dok se program ne izmijeni (uključujući tabele, datoteke ili druge stalne podatke koje program koristi). Jednom kad revizor odredi da automatizirana kontrola djeluje kao što je očekivano (što se može provesti u isto vrijeme kad se kontrole inicijalno ugrađuju ili na neki drugi datum), revizor razmatra obavljanje testova kako bi utvrdio da kontrole i dalje učinkovito djeluju. Takvi testovi mogu uključiti određivanje da:

- se program ne mijenja bez podvrgavanja kontrolama promjene programa;
- se za obradu transakcija koristi ovlaštena verzija programa; i
- su druge relevantne opće kontrole učinkovite.

Takvi testovi također mogu uključiti utvrđivanje da nije bilo promjena programa, kao što može biti u slučaju kad subjekt koristi programski paket aplikacija bez modificiranja ili održavanja. Na primjer, revizor može ispitati zapise o administriranju IT zaštite kako bi prikupio revizijski dokaz da u tijeku razdoblja nije bilo neovlaštenog pristupa.

Testiranje neizravnih kontrola (Vidjeti točku 10(b))

A30. U nekim slučajevima, može biti nužno prikupiti revizijski dokaz koji potkrjepljuje učinkovito djelovanje neizravnih kontrola. Na primjer, kad revizor odluči testirati učinkovitost korisnikova pregleda izvješća o izuzecima koji se odnose na prodaju iznad dozvoljenog kreditnog limita, korisnikov pregled i povezano praćenje predstavljaju kontrolu koja je od izravne važnosti za revizora. Kontrole točnosti informacija u izvješćima (na primjer, opće IT kontrole) opisuju se kao »neizravne kontrole«.

A31. Zbog inherentne dosljednosti svojstvene IT obradi, revizijski dokaz o implementaciji automatiziranih aplikacijskih kontrola kad se razmatra zajedno s revizijskim dokazom o operativnoj učinkovitosti općih kontrola subjekta (osobito njihovih promjena), također može osigurati značajan revizijski dokaz o učinkovitosti njihova djelovanja.

Vremenski raspored testova kontrola

Namjeravano razdoblje oslanjanja na kontrole (Vidjeti točku 11)

A32. Revizijski dokaz koji se isključivo odnosi na vremensku točku može biti dovoljan za potrebe revizije, na primjer, kad se testiraju kontrole fizičkog popisa zaliha subjekta. Ako se pak, s druge strane, revizor namjerava osloniti na kontrole tijekom razdoblja, prikladni su testovi koji pružaju revizijski dokaz o učinkovitosti kontrola u relevantnim vremenskim točkama tijekom tog razdoblja. Takvi testovi mogu uključiti testove subjektovog monitoringa kontrola.

Korištenje revizijskih dokaza prikupljenih u tijeku međurazdoblja (Vidjeti točku 12(b))

A33. Za određivanje koji se dodatni revizijski dokazi o kontrolama koje djeluju tijekom preostalog razdoblja nakon obavljanja revizijskih postupaka trebaju prikupiti relevantni su sljedeći čimbenici:

- značajnost procijenjenih rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje;
- specifične kontrole koje su testirane tijekom međurazdoblja i značajne promjene tih kontrola nakon što su testirane, uključujući promjene u informacijskom sustavu, procesima i osoblju;
- stupanj u kojem se mogu osigurati revizijski dokazi o učinkovitosti djelovanja tih kontrola;
- duljina preostalog razdoblja;
- opseg do kojeg revizor namjerava smanjiti daljnje dokazne postupke na temelju pouzdanja u kontrole; i
- kontrolno okruženje.

A34. Dodatni se revizijski dokaz može prikupiti, na primjer, proširivanjem testova kontrola na preostalo razdoblje ili testiranjem subjektovog monitoringa kontrola.

Korištenje revizijskog dokaza prikupljenog u prethodnim revizijama (Vidjeti točku 13)

A35. U određenim okolnostima, revizijski dokaz prikupljen u prethodnim revizijama može osigurati revizijski dokaz pri čemu revizor obavlja revizijske postupke kako bi utvrdio njegovu kontinuiranu relevantnost. Na primjer, prilikom obavljanja prethodne revizije, revizor je mogao utvrditi da su automatizirane kontrole djelovale u skladu s njezinom namjenom. Revizor može, primjerice, pomoću upita menadžmentu i pregledavanja logova utvrditi koje su se kontrole promijenile i prikupiti revizijski dokaz kako bi utvrdio utječe li promjena te kontrole na kontinuirano učinkovito djelovanje te kontrole.

²⁶⁷ MRevS 530, Revizijsko uzorkovanje

Razmatranje revizijskog dokaza o tim promjenama može biti razlogom za prikupljanje većeg ili manjeg opsega revizijskih dokaza o učinkovitom djelovanju kontrola u tekućem razdoblju.

Kontrole koje su se promijenile nakon prethodnih revizija (Vidjeti točku 14(a))

A36. Promjene kontrola mogu utjecati na relevantnost revizijskih dokaza koji su prikupljeni u prethodnim revizijama pa tako ti dokazi možda više neće biti osnova za nastavak oslanjanja na te kontrole. Na primjer, promjene u sustavu koji omogućuje subjektu primanje novog izvješća iz postojećeg sustava, vjerojatno ne utječu na značajnost revizijskog dokaza prikupljenog u prethodnoj reviziji; međutim, promjena koja uzrokuje prikupljanje i obradu podataka na drugačiji način utječe na značajnost dokaza.

Kontrole koje se nisu promijenile nakon prethodnih revizija (Vidjeti točku 14(b))

A37. Revizorova odluka hoće li se osloniti na revizijski dokaz prikupljen u prethodnim revizijama:

(a) za kontrole koje se nisu promijenile od trenutka kad su posljednji put testirane, i

(b) kad je riječ o kontrolama koje smanjuju značajan rizik, pitanje je profesionalne prosudbe. Nadalje, duljina trajanja razdoblja između ponovnog testiranja takvih kontrola također je pitanje profesionalne prosudbe, ali kao što se zahtijeva točkom 14(b) to se testiranje treba obaviti najmanje jednom svake tri godine.

A38. Općenito, što je rizik značajnog pogrešnog prikazivanja viši, ili što je veće oslanjanje na kontrole, vjerojatno treba proteći kraće vremensko razdoblje za testiranje kontrola. Čimbenici koji mogu skratiti vrijeme ponovnog testiranja kontrola ili zbog kojih se revizor uopće ne oslanja na revizijski dokaz prikupljen u prethodnim revizijama, uključuju sljedeće:

- manjkavo kontrolno okruženje;
- manjkavi monitoring kontrola;
- značajni ručni element u relevantnim kontrolama;
- promjene onog osoblja koje značajno utječe na primjenu kontrole;
- promjena okruženja koja ukazuje na potrebu promjena u kontroli; i
- manjkave opće IT kontrole.

A39. Kad postoje brojne kontrole na koje se revizor temeljem revizijskog dokaza prikupljenog u prethodnim revizijama, namjerava osloniti, testiranje nekih od tih kontrola tijekom svake revizije pruža informaciju koja potvrđuje kontinuiranu učinkovitost kontrolnog okruženja. To pomaže revizorovoj odluci o tome je li primjereno pouzdati se u revizijski dokaz prikupljen u prethodnim revizijama.

Ocjenjivanje učinkovitosti djelovanja kontrola (Vidjeti točke 16-17)

A40. Značajno pogrešno prikazivanje otkriveno revizorovim postupcima predstavlja snažan indikator postojanja značajnih nedostataka u internim kontrolama.

A41. Pojam učinkovitosti djelovanja kontrola uvažava vjerojatnost nastanka odstupanja u načinu primjene kontrola od strane subjekta. Odstupanja od propisanih kontrola mogu nastati, primjerice, zbog čimbenika kao što su promjene ključnog osoblja, značajne sezonske fluktuacije u opsegu transakcija i ljudske pogreške. Otkrivena stopa odstupanja, osobito u us-

poredbi s očekivanom stopom, može upozoravati na to da se na tu kontrolu ne može osloniti u svrhu smanjivanja rizika na razini tvrdnje na onu koji je procijenio revizor.

Dokazni postupci (Vidjeti točku 18)

A42. Točka 18 zahtijeva od revizora oblikovanje i obavljanje dokaznih postupaka za svaku značajnu klasu transakcija, stanje računa i objavljivanje, neovisno o procijenjenom riziku značajnog pogrešnog prikazivanja. Ovaj se zahtjev odražava činjenicu da: (a) je revizorova procjena rizika pitanje prosudbe pa revizor možda neće identificirati sve rizike značajnog pogrešnog prikazivanja; i (b) postoje inherentna ograničenja internih kontrola, uključujući mogućnost da ih menadžment zaobiđe.

Vrste i opseg dokaznih postupaka

A43. Ovisno o okolnostima, revizor može odrediti da:

- će provedba isključivo dokaznih analitičkih postupaka biti dovoljna za smanjenje revizijskog rizika na prihvatljivo nisku razinu, na primjer, gdje se revizorova procjena rizika temelji na revizijskim dokazima prikupljenim testovima kontrola;
- su primjereni jedino testovi detalja; i
- je kombinacija dokaznih analitičkih postupaka i testova detalja najbolja reakcija na procijenjene rizike.

A44. Dokazni analitički postupci općenito su primjenjiviji na veliki broj transakcija koje se mogu predvidjeti u tijeku razdoblja. MRevS 520²⁶⁸ određuje zahtjeve i pruža upute za primjenu analitičkih postupaka tijekom revizije.

A45. Vrsta rizika i tvrdnje je relevantna za oblikovanje testova detalja. Na primjer, testovi detalja povezani s tvrdnjom o postojanju ili nastanku mogu uključivati izbor iz stavaka sadržanih u financijskom izvještaju i prikupljanje relevantnih revizijskih dokaza. S druge strane, testovi detalja povezani s tvrdnjom o potpunosti mogu uključivati izbor između stavaka za koje se očekuje da će biti uključene u relevantan iznos u financijskom izvještaju i ispitivanje jesu li te stavke uključene.

A46. Upravo stoga što rizik značajnog pogrešnog prikazivanja uzima u obzir interne kontrole, možda će trebati povećati opseg dokaznih postupaka kad rezultati testova kontrola postanu nezadovoljavajući. Međutim, povećavanje opsega revizijskog postupka prikladno je samo ako je sam revizijski postupak relevantan za određeni rizik.

A47. U oblikovanju testova detalja, pod opsegom testiranja uobičajeno se misli na veličinu uzorka. Međutim, druga su pitanja također relevantna, uključujući pitanje je li učinkovitije koristiti druge selektivne načine testiranja. Vidjeti MRevS 500.²⁶⁹

Razmatranje treba li provesti postupke eksternog konfirmiranja (Vidjeti točku 19)

A48. Postupci eksternih konfirmiranja često su relevantni za tvrdnje koje se povezuju sa stanjem računa i njihovim elementima, ali ne smiju biti ograničeni na te stavke. Na primjer, revizor može tražiti vanjsko konfirmiranje uvjeta iz sporazuma, ugovora ili transakcija između subjekta i drugih stranaka. Postupci eksternog konfirmiranja također se mogu provoditi kako bi se prikupili revizijski dokazi o odsutnosti određenih uvjeta. Na primjer, u zahtjevu se može izričito tražiti konfirmiranje da ne postoji »dodatni ugovor« koji može biti relevan-

²⁶⁸ MRevS 520, *Analitički postupci*

²⁶⁹ MRevS 500, *Revizijski dokazi*, točka 10.

tan za ispitivanje tvrdnje o razgraničenju subjektivih prihoda. Druge situacije gdje postupci eksternog potvrđivanja mogu osigurati relevantne revizijske dokaze koji se odnose na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja uključuju:

- stanje računa u banci i druge informacije relevantne za odnos s bankom;
- stanje potraživanja od kupaca i rokove dospijea;
- zalihe koje drže treće strane u carinskim skladištima za obradu ili u konsignaciji;
- dokumente o dokazu vlasništva koje drže odvjetnici ili financijski djelatnici radi sigurnog čuvanja ili kao osiguranje;
- ulaganja koja radi čuvanja drže treće strane ili koja su kupljena burzovnih mešetara i koja nisu isporučena do datuma bilance;
- iznose koji se duguju vjerovnicima, uključujući relevantne rokove otplate i restriktivne klauzule; i
- stanje obveza prema dobavljačima i rokove dospijea.

A49. Premda eksterna potvrđivanja mogu osigurati relevantne revizijske dokaze koji se odnose na određene tvrdnje, postoje neke tvrdnje za koje eksterna potvrđivanja osiguravaju manje relevantne revizijske dokaze. Na primjer, eksterne potvrđivanja pružaju manje relevantne revizijske dokaze u vezi s naplativošću potraživanja od kupaca, nego u vezi s njihovim postojanjem.

A50. Revizor može odrediti da postupci eksternog potvrđivanja provedeni u jednu svrhu pružaju mogućnost prikupljanja revizijskih dokaza o drugim pitanjima. Na primjer, zahtjev za potvrđivanje stanja računa u banci često uključuje zahtjev za informacijama koje su relevantne za druge tvrdnje financijskih izvještaja. Takvo razmatranje može utjecati na revizorovo odlučivanje o tome hoće li provesti postupak eksternog potvrđivanja.

A51. Čimbenici koji mogu pomoći revizoru u odlučivanju trebaju li se obaviti postupci eksternog potvrđivanja kao dokazni revizijski postupci, uključuju:

- poznavanje problematike od strane osobe kojoj se upućuje zahtjev za potvrđivanje – odgovori mogu biti još pouzdaniji ako ih daje osoba koja ima potrebna saznanja o informacijama koje se potvrđuju;
- sposobnost ili spremnost namjeravane potvrđivačke strane da odgovori, na primjer, da potvrđivačka strana:
 - o ne prihvati odgovornost za odgovaranje na zahtjev za potvrđivanje;
 - o može smatrati odgovaranje preskupim ili će smatrati da zahtijeva previše vremena;
 - o je zabrinuta za potencijalnu pravnu odgovornost koja proizlazi iz odgovaranja;
 - o može knjižiti transakcije u različitim valutama; ili
 - o može djelovati u okruženju gdje odgovaranje na zahtjev za potvrđivanje nije značajni aspekt svakodnevnog poslovanja.

U tim situacijama, strane koje bi trebale potvrditi informaciju možda ne odgovore, možda odgovore površno ili možda pokušaju ograničiti oslanjanje na te odgovore; i

- objektivnost namjeravane potvrđivačke strane – ako je ta osoba povezana strana subjekta, odgovori na zahtjev za potvrđivanje mogu biti manje pouzdani.

Dokazni postupci povezani s procesom zaključivanja financijskih izvještaja (Vidjeti točku 20)

A52. Vrsta, a također i opseg revizorovih dokaznih postupaka koji se odnose na proces zaključivanja financijskih izvještaja ovise o vrsti i složenosti subjektivog procesa financijskog izvještavanja i povezanim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja.

Dokazni postupci kao reakcija na značajne rizike (Vidjeti točku 21)

A53. Točka 21 ovog MRevS-a zahtijeva od revizora obavljanje dokaznih postupaka koji konkretno reagiraju na one rizike koje revizor smatra značajnima. Revizijski dokazi u obliku eksterne potvrđivanja primljene izravno od odgovarajuće strane kojoj je bio upućen zahtjev za potvrđivanje mogu pomoći revizoru u prikupljanju revizijskih dokaza s visokom razinom pouzdanosti koje revizor zahtijeva kako bi reagirao na značajne rizike značajnog pogrešnog prikazivanja, bilo zbog prijevara ili pogreške. Na primjer, ako revizor utvrdi da je menadžment pod pritiskom kako bi ispunio očekivane zarade, može postojati rizik da menadžment napuhuje prodaju nepravilno priznavajući prihode povezane s ugovorima o prodaji koji onemogućavaju priznavanje prihoda ili fakturiranjem prodaje prije isporuke. U tim okolnostima, revizor može, na primjer, oblikovati postupke eksternog potvrđivanja ne samo da bi potvrdio nenaplaćene iznose, već da bi potvrdio i detalje ugovora o prodaji, uključujući datum, bilo koje pravo povrata i uvjete isporuke. Povrh toga, revizor može smatrati učinkovitim dopuniti takve postupke eksternog potvrđivanja s upitima nefinancijskom osoblju subjekta o bilo kakvim promjenama u ugovorima o prodaji i uvjetima isporuke.

Vremenski raspored dokaznih postupaka (Vidjeti točke 22-23)

A54. U većini slučajeva, revizijski dokazi prikupljeni dokaznim postupcima iz prethodnih revizija predstavljaju slab ili ne predstavljaju revizijski dokaz za tekuće razdoblje. Međutim, postoje izuzeci koji mogu biti relevantni za tekuće razdoblje, primjerice, pravno mišljenje o strukturi utrživih vrijednosnih papira koji se zamjenjuju za druge prenosive financijske instrumente, koje je prikupljeno u prethodnoj reviziji a koje se nije promijenilo. U tim slučajevima, može biti primjereno koristiti revizijski dokaz prikupljen dokaznim postupcima u prethodnoj reviziji ako se taj dokaz i povezano pitanje nisu značajno promijenili a revizijski se postupci obavljaju tijekom tekućeg razdoblja kako bi se tvrdila njegova daljnja relevantnost.

Korištenje revizijskog dokaza prikupljenog tijekom međurazdoblja (Vidjeti točku 22)

A55. U nekim okolnostima, revizor može odrediti da je učinkovito obaviti dokazne postupke na neki datum prije kraja razdoblja te usporediti i uskladiti informacije koje se odnose na stanja na kraju razdoblja s usporednim informacijama za datum prije kraja razdoblja kako bi:

- identificirao iznose koji se čine neuobičajenima;
- istražio sve takve iznose; i
- obavio dokazne analitičke postupke ili testove detalja u cilju testiranja preostalog razdoblja.

A56. Provedba dokaznih postupaka na datum prije kraja razdoblja bez poduzimanja dodatnih postupaka na kasniji datum povećava rizik da revizor neće otkriti pogrešna prikazivanja koja mogu postojati na kraju razdoblja. Taj je rizik veći što je preostalo razdoblje dulje. Čimbenici kao što su sljedeći mogu utjecati na to hoće li se provoditi dokazni postupci na datum prije kraja razdoblja:

- kontrolno okruženje i druge relevantne kontrole;

- dostupnost informacija koje su neophodne za revizijske postupke na kasniji datum;
- svrha dokaznog postupka;
- procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja;
- vrsta klase transakcija ili stanja računa te povezanih tvrdnji; i
- mogućnost da revizor obavi primjerene dokazne postupke ili dokazne postupke kombinirane s testovima kontrola kako bi obuhvatio preostalo razdoblje u svrhu smanjivanja rizika da pogrešna prikazivanja koja mogu postojati na kraju razdoblja ne budu otkrivena.

A57. Čimbenici kao što su sljedeći, mogu utjecati na to hoće li revizor obavljati dokazne revizijske postupke za razdoblje između nekog ranijeg datuma i datuma kraja razdoblja:

- jesu li stanja na kraju razdoblja za određenu klasu transakcija ili stanje računa razumno predvidiva s aspekta njihova iznosa, relativne značajnosti i strukture;
- jesu li primjereni subjekti postupci analiziranja i usklađivanja takvih klasa transakcija ili stanja računa na datume prije kraja razdoblja i za utvrđivanje ispravnog računovodstvenog vremenskog razgraničavanja;
- hoće li informacijski sustav relevantan za financijsko izvještavanje osigurati informacije u vezi sa zaključnim stanjima i s transakcijama u preostalom razdoblju koji su dostatni za ispitivanje:
 - (a) značajnih neuobičajenih transakcija ili knjiženja (uključujući transakcije, odnosno knjiženja provedena na kraju ili pri kraju razdoblja);
 - (b) ostalih uzroka značajnih fluktuacija ili očekivanih fluktuacija koje nisu nastale; i
 - (c) promjena u strukturi klasa transakcija ili stanja računa.

Pogrešna prikazivanja otkrivena tijekom međurazdoblja (Vidjeti točku 23)

A58. Kad revizor zaključi da se planirane vrste, vremenski raspored ili opseg dokaznih postupaka koji pokrivaju preostalo razdoblje trebaju mijenjati kao posljedica neočekivanih pogrešnih prikazivanja otkrivenih na datum prije kraja razdoblja, takvo mijenjanje može uključiti proširenje ili ponavljanje, na kraju razdoblja, onih postupaka koji su obavljani tijekom međurazdoblja.

Prikladnost prezentacije financijskih izvještaja (Vidjeti točku 24)

A59. Ocjenjivanje primjerenosti prezentacije, rasporeda i sadržaja financijskih izvještaja uključuje, na primjer, razmatranje korištene terminologije koju zahtijeva primjenjivi okvir financijskog izvještavanja, razine prikazanih detalja, agregiranost i raščlanjenost iznosa i osnove prikazanih iznosa.

Ocjenjivanje dostatnosti i primjerenosti revizijskih dokaza (Vidjeti točke 25-27)

A60. Revizija financijskih izvještaja je kumulativan i iterativan proces. Kako revizor obavlja planirane revizijske postupke, prikupljeni revizijski dokazi mogu biti razlogom revizorove promjene vrsta, vremenskog rasporeda i opsega drugih planiranih revizijskih postupaka. Informacije koje revizor dobiva tijekom obavljanja revizije mogu se značajno razlikovati od informacija na kojima se temeljila procjena rizika. Primjerice:

- opseg pogrešnih prikazivanja koje revizor otkriva dokaznim postupcima može izmijeniti revizorovu procjenu rizika te može ukazivati na značajne nedostatke u internim kontrolama;

- revizor može postati svjestan neusklađenosti računovodstvenih evidencija ili proturječnih ili nedostajućih dokaza; i
- analitički postupci provedeni u sveobuhvatnom pregledu na kraju revizije mogu ukazati na rizik značajnog pogrešnog prikazivanja koji se prethodno nije utvrdio.

U takvim okolnostima, na temelju ponovnog razmatranja procijenjenih rizika za sve ili neke klase transakcija, stanja računa ili objavljivanja i povezane tvrdnje, revizor može morati ponovno ocijeniti planirane revizijske postupke. MRevS 315 (izmijenjen) sadrži daljnje upute za mijenjanje revizorove procjene rizika.²⁷⁰

A61. Revizor ne može pretpostaviti da je pojava prijevare ili pogreške izolirani događaj. Stoga je razmatranje kako otkrivanje pogrešnog prikazivanja utječe na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja važno za određivanje ostaje li procjena rizika primjerena.

A62. Revizorova prosudba o tome što čini dostatne i primjerene revizijske dokaze ovisi o nekim čimbenicima kao što su:

- značajnost potencijalnog pogrešnog prikazivanja tvrdnje i vjerojatnost da će takvo prikazivanje, bilo pojedinačno ili zajedno s drugim potencijalno pogrešnim prikazivanjima imati značajan učinak na financijske izvještaje;
- učinkovitost menadžmentovih reakcija i kontrola za postupanje s rizicima;
- iskustvo sa sličnim potencijalnim pogrešnim prikazivanjima, koje je stečeno tijekom proteklih revizija;
- rezultati obavljenih revizijskih postupaka, uključujući pitanje jesu li takvi revizijski postupci utvrdili određene slučajeve prijevare ili pogreške;
- izvor i pouzdanost dostupnih informacija;
- uvjerljivost revizijskih dokaza; i
- razumijevanje subjekta i njegova okruženja, uključujući i njegove interne kontrole.

Dokumentacija (Vidjeti točku 28)

A63. Oblik i opseg revizijske dokumentacije pitanje je profesionalne prosudbe te ovisi o vrsti, veličini i složenosti subjekta, njegovih internih kontrola, dostupnosti informacija subjekta te o revizijskoj metodologiji i tehnologiji koja se koristi u reviziji.

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 402

REVIZIJSKA RAZMATRANJA U VEZI SA SUBJEKTOM KOJI KORISTI RAD USLUŽNIH ORGANIZACIJA

(Stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

| | Točka |
|----------------------------------|-------|
| Uvod | |
| Područje koje uređuje ovaj MRevS | 1 – 5 |
| Datum stupanja na snagu | 6 |
| Ciljevi | 7 |
| Definicije | 8 |

²⁷⁰ MRevS 315 (izmijenjen), točka 31.

Zahtjevi

| | |
|---|---------|
| Razumijevanje sadržaja usluge koju pruža uslužna organizacija, uključujući i interne kontrole | 9 – 14 |
| Reagiranje na procijenjeni rizik značajnih pogrešnih prikazivanja | 15 – 17 |
| Izvešće tipa 1 i izvješće tipa 2 koja isključuju usluge poduslužnih organizacija | 18 |
| Prijevarena, neusklađenost sa zakonima i drugom regulativom i neispravljene značajne pogreške u vezi s aktivnostima u uslužnoj organizaciji | 19 |
| Izveščivanje korisnikovog revizora | 20 – 22 |

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

| | |
|---|-----------|
| Razumijevanje sadržaja usluge koju pruža uslužna organizacija, uključujući i interne kontrole | A1 – A23 |
| Reagiranje na procijenjeni rizik značajnih pogrešnih prikazivanja | A24 – A39 |
| Izvešće tipa 1 i izvješće tipa 2 koja isključuju usluge poduslužnih organizacija | A40 |
| Prijevarena, neusklađenost sa zakonima i drugom regulativom i neispravljene značajne pogreške u vezi s aktivnostima u uslužnoj organizaciji | A41 |
| Izveščivanje korisnikovog revizora | A42 – A44 |

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 402, *Revizijska razmatranja u vezi sa subjektom koji koristi rad uslužnih organizacija* treba čitati povezano s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

Uvod**Područje koje uređuje ovaj MRevS**

- Ovaj MRevS uređuje odgovornost korisnikovog revizora za stjecanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza kad subjekt korisnik koristi usluge jedne ili više uslužnih organizacija. To se osobito odnosi na način na koji revizor primjenjuje MRevS 315 (izmijenjen)²⁷¹ i MRevS 330²⁷² u stjecanju razumijevanja subjekta korisnika, uključujući interne kontrole koje su relevantne za reviziju, u mjeri koja je dostatna za identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja te za oblikovanje i obavljanje daljnjih revizijskih postupaka kao reakcija na to.
- Mnogi subjekti određene aspekte svog poslovanja povjeravaju vanjskim uslužnim organizacijama (eng. outsourcing), koje pružaju usluge u rasponu od obavljanja određene zadaće pod nadzorom subjekta do zamjene čitavih poslovnih jedinica ili funkcija, kao što je funkcija za usklađenost s poreznim propisima. Mnoge usluge pružene od strane takvih uslužnih organizacija predstavljaju sastavni dio poslovnih aktivnosti subjekta. Međutim, sve te usluge ne moraju biti relevantne za reviziju.
- Usluge obavljene od strane uslužne organizacije relevantne su za reviziju financijskih izvještaja subjekta kad su te usluge i kontrole nad njima dio informacijskog sustava subjekta, uključujući

povezane poslovne procese relevantne za financijsko izvještavanje. Premda se većina kontrola u uslužnim organizacijama vjerojatno odnosi na financijsko izvještavanje, mogu postojati i druge kontrole koje mogu biti značajne za reviziju kao što su kontrole vezane uz sigurnost imovine. Usluge uslužne organizacije su dio informacijskog sustava subjekta, uključujući povezane poslovne procese, relevantne za financijsko izvještavanje, ako takve usluge utječu na sljedeće:

- klase transakcija u subjektovom poslovanju koje su značajne za njegovo financijsko izvještavanje;
 - postupke, kako u okviru informacijske tehnologije (IT) tako i u okviru ručne obrade, pomoću kojih su transakcije inicirane, zabilježene, obrađene, korigirane po potrebi, prenesene u glavnu knjigu i iskazane u financijskim izvještajima;
 - poslovne knjige, bilo u elektroničkom ili materijalnom obliku, koje podržavaju informacije i specifične pozicije financijskih izvještaja subjekta koje su korištene za iniciranje, evidentiranje, obradu i izvještavanje o transakcijama subjekta. To uključuje ispravke pogrešnih zapisa i način na koji su informacije transferirane u glavnu knjigu;
 - način na koji informacijski sustav subjekta obuhvaća događaje i uvjete, osim transakcija, koji su značajni za financijske izvještaje;
 - proces financijskog izvještavanja koji je korišten u svrhu pripreme financijskih izvještaja subjekta, uključujući značajne računovodstvene procjene i objavljivanja; i
 - kontrole dnevnika, uključujući nestandardne unose u dnevnik koji su korišteni za evidentiranje jednkrotnih, neuobičajenih transakcija ili usklađivanja.
- Vrsta i opseg rada koji treba obaviti korisnikov revizora u pogledu usluga obavljenih od strane servisne organizacije ovisi o vrstama i značajnosti tih usluga za subjekt, kao i o značajnosti tih usluga za reviziju.
 - Odredbe ovog MRevS-a se ne odnose na usluge koje pružaju financijske institucije i koje su ograničene na obradu, za račune subjekta koji se vode u financijskoj instituciji, transakcije koje je subjekt izričito autorizirao kao što je, na primjer, obrada transakcija na poslovnim računima kod banke ili obrada transakcija s vrijednosnim papirima od strane brokera. Povrh toga, ovaj MRevS se ne odnosi na reviziju transakcija proizašlih iz vlasničkih financijskih interesa u drugim subjektima kao što su, na primjer, partnerstvo, korporacije, zajednička ulaganja, kad se o vlasničkom interesu vode računi i izvještava držatelju interesa.

Datum stupanja na snagu

- Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma.

Ciljevi

- Ciljevi revizora subjekta korisnika, u slučaju kad subjekt koristi usluge servisne organizacije, su:
 - steći razumijevanje sadržaja i značajnosti usluga isporučenih od strane uslužne organizacije i njihov utjecaj na interne kontrole subjekta koje su relevantne za reviziju i dostatne za identificiranje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja; i
 - oblikovati i obaviti revizorske postupke koji odgovaraju tim rizicima.

²⁷¹ MRevS 315 (izmijenjen), *Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja*

²⁷² MRevS 330, *Revizorske reakcije na procijenjene rizike*

Definicije

8. Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
- Komplementarne kontrole subjekta korisnika – kontrole za koje servisna organizacija prilikom oblikovanja svojih usluga pretpostavlja da će biti implementirane od strane subjekta korisnika i koje su, ako je to potrebno radi ostvarenja ciljeva kontrole, navedene u opisu njezinog sustava.
 - Izvjeshće o opisu i oblikovanosti kontrola uslužne organizacije – (koje se u ovom MRevS-u naziva – izvješće tipa 1) – izvješće koje obuhvaća:
 - opis sustava uslužne organizacije, kontrolnih ciljeva i povezanih kontrola koje su bile oblikovane i implementirane na određeni datum; sastavlja ga menadžment uslužne organizacije; i
 - izvjeshće revizora uslužne organizacije s ciljem davanja razumnog uvjerenja koje uključuje mišljenje revizora uslužne organizacije o opisu sustava uslužne organizacije, kontrolnim ciljevima i povezanim kontrolama i prikladnosti oblikovanosti kontrola za postizanje određenih kontrolnih ciljeva.
 - Izvjeshće o opisu, oblikovanosti i operativnoj učinkovitosti kontrola uslužne organizacije (koje se u ovom MRevS-u naziva – izvješće tipa 2) – izvješće koje obuhvaća:
 - opis sustava uslužne organizacije, kontrolnih ciljeva i povezanih kontrola koje su bile oblikovane i implementirane na određeni datum ili tijekom određenog razdoblja i u nekim slučajevima, njihove operativne učinkovitosti tijekom određenog razdoblja; sastavlja ga menadžment uslužne organizacije; i
 - izvjeshće revizora uslužne organizacije s ciljem davanja razumnog uvjerenja koje uključuje:
 - mišljenje revizora uslužne organizacije o opisu sustava uslužne organizacije, kontrolnim ciljevima i povezanim kontrolama, prikladnosti dizajna kontrola za postizanje određenih kontrolnih ciljeva i operativnoj učinkovitosti kontrola; i
 - opis testova kontrola, koje je obavio revizor uslužne organizacije, i njihovih rezultata.
 - Revizor uslužne organizacije – revizor koji na zahtjev uslužne organizacije sastavlja izvješće s izražavanjem uvjerenja o kontrolama uslužne organizacije.
 - Uslužna organizacija – organizacija koja je treća strana (ili segment takve organizacije) i koja pruža usluge subjektima korisnicima koje su dio informacijskog sustava tih subjekata relevantan za financijsko izvještavanje.
 - Sustav uslužne organizacije – politike i postupci koje je oblikovala, implementirala i koje održava uslužna organizacija radi pružanja usluga subjektima korisnicima koje su obuhvaćene izvješćem revizora uslužne organizacije.
 - Poduslužne organizacije – uslužne organizacije čije usluge koriste druge uslužne organizacije kako bi svojim korisnicima pružile određene usluge koje čine sastavni dio informacijskog sustava subjekta korisnika koji je relevantan za financijsko izvještavanje.
 - Revizor subjekta korisnika – revizor koji revidira i izvještava o financijskim izvještajima subjekta korisnika.
 - Subjekt korisnik – subjekt koji koristi usluge uslužne organizacije i čiji se financijski izvještaji revidiraju.

Zahtjevi**Razumijevanje sadržaja usluga koje pruža uslužna organizacija, uključujući i interne kontrole**

9. Kad stječe razumijevanje subjekta korisnika, u skladu s odredbama MRevS-a 315 (izmijenjen)²⁷³, revizor mora steći razumijevanje načina na koji subjekt koristi usluge uslužne organizacije, uključujući: (Vidjeti točke A1-A2)
- vrste usluge koju je pružila uslužna organizacija i značajnost tih usluga za subjekta korisnika, uključujući i njihov utjecaj na interne kontrole subjekta; (Vidjeti točke A3-A5)
 - vrste i značajnost obrađenih transakcija ili računa ili procesa financijskog izvještavanja na koje je utjecala uslužna organizacija; (Vidjeti točku A6)
 - stupanj interakcija između aktivnosti uslužne organizacije i aktivnosti subjekta korisnika; (Vidjeti točku A7)
 - vrsta odnosa između subjekta korisnika i uslužne organizacije, uključujući relevantne uvjete ugovora za aktivnosti koje poduzima uslužna organizacija. (Vidjeti točke A8-A11.)
10. Pri stjecanju razumijevanja o internim kontrolama relevantnim za reviziju, sukladno MRevS-u 315 (izmijenjen)²⁷⁴, revizor subjekta mora ocijeniti način oblikovanja i implementaciju relevantnih kontrola koje se odnose na usluge primljene od uslužne organizacije, uključujući i one koje su vezane uz transakcije koje je obavila uslužna organizacija. (Vidjeti točke A12-A14.)
11. Revizor subjekta korisnika mora, u svrhu utvrđivanja i procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, odrediti je li dobio dostatna saznanja potrebna za razumijevanje sadržaja i značajnosti usluge izvršene od strane uslužne organizacije, kao i za razumijevanje utjecaja te usluge na interne kontrole subjekta.
12. Ako revizor korisnika ne može steći dostatno razumijevanje od subjekta korisnika, revizor korisnika mora steći to razumijevanje iz jednog ili više sljedećih postupaka:
- upotrebom izvješća tipa 1 ili izvješća tipa 2, ako je raspoloživo;
 - kontaktiranjem uslužne organizacije, putem subjekta korisnika, s ciljem dobivanja specifičnih informacija;
 - posjetom uslužnoj organizaciji i obavljanjem postupaka koji će osigurati potrebne informacije o relevantnim kontrolama u uslužnoj organizaciji; i
 - korištenjem drugog revizora za obavljanje postupaka koji će osigurati potrebne informacije o relevantnim kontrolama u uslužnoj organizaciji. (Vidjeti točke A15-A20.)
- Korištenje izvješća tipa 1 ili tipa 2 za podršku razumijevanju uslužne organizacije od strane revizora korisnika*
13. Prilikom utvrđivanja dostatnosti i primjerenosti revizijskih dokaza na osnovi izvješća tipa 1 ili izvješća tipa 2, revizor se mora uvjeriti u postojanje:
- kompetentnosti i neovisnosti revizora uslužne organizacije; i
 - adekvatnosti standarda temeljem kojih je izdano izvješće tipa 1 ili izvješće tipa 2. (Vidjeti točku A21.)
14. Ako revizor namjerava kao revizijski dokaz koristiti izvješće tipa 1 ili izvješće tipa 2, kako bi podržao svoje razumijevanje internih kontrola u uslužnoj organizaciji, revizor mora:

²⁷³ MRevS 315 (izmijenjen), točka 11.²⁷⁴ MRevS 315 (izmijenjen), točka 12.

- (a) ocijeniti je li opisivanje i oblikovanje kontrola u uslužnoj organizaciji prikazano na određeni datum ili za određeno razdoblje koje odgovara svrsi revizora korisnika;
- (b) ocijeniti dostatnost i primjerenost dokaza iz izvješća za razumijevanje internih kontrola subjekta korisnika koje su relevantne za reviziju; i
- (c) utvrditi jesu li komplementarne kontrole, identificirane od strane uslužne organizacije, relevantne za subjekta korisnika i, ako jesu, saznati je li subjekt korisnik oblikovao i implementirao takve kontrole. (Vidjeti točke A22-A23.)

Revizorova reakcija na procijenjeni rizik materijalno značajnih pogrešnih prikazivanja

15. Revizor mora kao odgovor na procijenjeni rizik, sukladno MRevS-u 330, učiniti sljedeće:
- (a) utvrditi jesu li dostupni dostatni i primjereni revizijski dokazi u pogledu relevantnih tvrdnji iz financijskih izvještaja u evidencijama koje vodi korisnički subjekt; te ako nisu,
 - (b) obaviti daljnje revizijske postupke kako bi pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze ili koristiti rad drugog revizora da u njegovo ime obavi te postupke u uslužnoj organizaciji. (Vidjeti točke A24-A28.)

Testovi kontrola

16. Kad revizorova procjena rizika uključuje očekivanja da kontrole u uslužnoj organizaciji funkcioniraju učinkovito, revizor mora dokaze o učinkovitosti djelovanja tih kontrola pribaviti temeljem jednog ili više sljedećih postupaka:
- (a) korištenjem izvješća tipa 2, ako je raspoloživ;
 - (b) izvođenjem primjerenih testova kontrola u uslužnoj organizaciji; ili
 - (c) angažiranjem drugog revizora koji će u njegovo ime provesti testove kontrola u uslužnoj organizaciji. (Vidjeti točke A29–A30.)

Uporaba izvješća tipa 2 kao dokaza da su kontrole u uslužnoj organizaciji učinkovite

17. Ako, u skladu s točkom 16(a), revizor planira koristiti izvješće tipa 2 kao dokaz da su kontrole u uslužnoj organizaciji učinkovite, revizor mora u svrhu potvrde svoje procjene rizika utvrditi osigurava li izvještaj revizora uslužne organizacije dostatne i primjerene revizijske dokaze o učinkovitosti djelovanja tih kontrola:
- (a) ocjenjivanjem jesu li opis, oblikovanje i učinkovitost djelovanja kontrola u uslužnoj organizaciji određeni na datum ili za razdoblje koje je prikladno za svrhu revizije;
 - (b) utvrđivanjem jesu li komplementarne kontrole subjekta korisnika, koje su identificirane od strane uslužne organizacije, relevantne za subjekta korisnika i ako jesu, stjecanjem razumijevanja o tome je li subjekt implementirao takve kontrole i ako je, testiranjem učinkovitosti njihova djelovanja;
 - (c) ocjenjivanjem adekvatnosti razdoblja pokrivenog testovima kontrola, kao i vremena proteklog od izvođenja testova kontrola; i
 - (d) ocjenjivanjem jesu li testovi kontrola provedeni od strane revizora uslužne organizacije, kao i nalazi navedeni u njegovom izvješću, relevantni za tvrdnje u financijskim izvještajima subjekta korisnika i osiguravaju li dostatne i primjerene revizijske dokaze koji podržavaju revizorovu procjenu rizika. (Vidjeti točke A31-A39.)

Izvješće tipa 1 i izvješće tipa 2 koja isključuju usluge poduslužnih organizacija

18. Ako revizor namjerava koristiti izvješće tipa 1 ili izvješće tipa 2 koje isključuje usluge izvršene od strane poduslužnih organizacija i ako su te usluge relevantne za reviziju financijskih izvještaja subjekta, revizor mora primijeniti odredbe ovog MRevS-a na usluge izvršene od strane poduslužne organizacije. (Vidjeti točku A40.)

Prijevare, neusklađenost sa zakonima i neispravljena pogrešna prikazivanja u odnosu na aktivnosti uslužne organizacije

19. Revizor mora postaviti upit menadžmentu o tome je li ih uslužna organizacija izvjestila, odnosno jesu li na neki drugi način postali svjesni postojanja prijevare, neusklađenosti sa zakonima ili postojanja značajnih pogrešnih prikazivanja koji utječu na financijske izvještaje subjekta – korisnika. U takvim situacijama revizor mora ocijeniti kako takve situacije utječu na vrste, vremenski raspored i opseg daljnjih revizijskih postupaka, uključujući utjecaj na revizorove zaključke i izvještaj. (Vidjeti točku A41.)

Izvršavanje od strane korisnikovog revizora

20. Ako korisnikov revizor nije mogao pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze vezane uz usluge primljene od uslužne organizacije, a koji su relevantni za reviziju financijskih izvještaja subjekta, korisnikov revizor mora u revizorskom izvješću iskazati modificirano mišljenje sukladno odredbama MRevS-a 705 (izmijenjen)²⁷⁵. (Vidjeti točku A42.)
21. Prilikom izražavanja nemodificiranog mišljenja, korisnikov revizor ne smije se pozivati na rad revizora uslužne organizacije, osim ako je to zahtijevano zakonskim propisima ili regulativom. Ako je takvo pozivanje zakonom ili regulativom ipak zahtijevano, u izvješću korisnikovog revizora mora se navesti da to ne umanjuje njegovu odgovornost za izraženo mišljenje. (Vidjeti točku A43.)
22. Ako je pozivanje na rad revizora uslužne organizacije relevantno za razumijevanje modificiranog mišljenja korisnikovog revizora, u izvješću korisnikovog revizora mora se navesti da to ne umanjuje njegovu odgovornost za izraženo mišljenje. (Vidjeti točku A44.)

* * *

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Razumijevanje sadržaja usluga koje pruža uslužna organizacija, uključujući i interne kontrole

Izvori informacija (Vidjeti točku 9)

- A1. Informacije o sadržaju usluga pruženih od strane uslužne organizacije mogu se dobiti iz raznih izvora kao što su, primjerice:
- različiti priručnici;
 - prikazi sustava;
 - tehničke upute;
 - uvjeti ugovora ili sporazum o uslugama između subjekta korisnika i uslužne organizacije;
 - izvještaji uslužne organizacije, izvještaji službe interne revizije ili izvještaji regulativnog tijela o kontrolama u uslužnoj organizaciji; i
 - izvještaji revizora uslužne organizacije, uključujući pisma menadžmentu, ako su dostupni.

²⁷⁵ MRevS 705, *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*, točka 6.

A2. Saznanja stečena iskustvom i suradnjom s uslužnom organizacijom, primjerice iskustva iz drugih revizijskih angažmana, također mogu pomoći u stjecanju razumijevanja sadržaja primljene usluge. To može osobito pomoći ako su usluge i kontrole takvih usluga u uslužnoj organizaciji visoko standardizirane.

Vrste usluga koje pruža uslužna organizacija (Vidjeti točku 9(a))

A3. Subjekt može koristiti rad uslužne organizacije kao što su to, primjerice, usluge vezane uz izvođenje određenih transakcija, održavanje i s tim povezane odgovornosti ili usluge bilježnja transakcija i obrade podataka. Uslužne organizacije koje osiguravaju takve usluge uključuju, na primjer, bankovne zaklade koje investiraju sredstva mirovinskog osiguranja, usluge vezane uz hipotekarne poslove, kao i aplikacije različitih servisnih providera koje osiguravaju softverske pakete za potrebe elektroničkog poslovanja.

A4. Primjeri usluga koje su relevantne za reviziju uključuju:

- vođenje poslovnih knjiga;
- upravljanje imovinom; i
- iniciranje, bilježenje ili obradu transakcija u svojstvu agenta subjekta korisnika.

Razmatranja specifična za male poslovne subjekte

A5. Mali poduzetnici mogu koristiti vanjske knjigovodstvene usluge u rasponu od obrade određenih transakcija (na primjer, plaćanje poreza na plaće) i vođenja poslovnih knjiga do izrade financijskih izvještaja. Korištenje takvih usluga uslužne organizacije ne umanjuje odgovornost menadžmenta za sastavljanje financijskih izvještaja.²⁷⁶

Vrste i značajnost transakcija obavljenih od strane uslužne organizacije (Vidjeti točku 9(b))

A6. Uslužna organizacija može uspostaviti politike i postupke koji utječu na interne kontrole subjekta korisnika. Takve politike i postupci su fizički i operativno odvojeni od subjekta. Značajnost kontrola kod uslužne organizacije za kontrole subjekta korisnika ovisi o vrstama usluge koje pruža uslužna organizacija te o vrsti i značajnosti obrađene transakcije za subjekt. U određenim situacijama, obavljene transakcije od strane uslužne organizacije kao i račun na koji utječu, ne moraju biti značajni za financijske izvještaje subjekta, no vrsta obavljene transakcije može biti značajna. U takvim okolnostima korisnikov revizor može odrediti da je potrebno razumijevanje tih kontrola.

Stupanj interakcije između aktivnosti uslužne organizacije i aktivnosti subjekta (Vidjeti točku 9(c))

A7. Značajnost kontrola uslužne organizacije za kontrole subjekta korisnika također ovisi o stupnju interakcija između aktivnosti subjekta i aktivnosti uslužne organizacije. Stupanj interakcije odnosi se na opseg u kojem subjekt korisnik može izabrati i implementirati učinkovite kontrole nad uslugama uslužne organizacije. Na primjer, visoki stupanj interakcije između aktivnosti subjekta i aktivnosti uslužne organizacije postoji kad subjekt korisnik autorizira transakcije, a uslužna organizacija ih izvršava i za te transakcije vodi računovodstvo. U tim okolnostima, može biti praktično da subjekt korisnik implementira učinkovite kontrole nad tim transakcijama. S druge strane, kad uslužna organizacija inicira ili inicijalno

bilježi, izvršava i vodi računovodstvo za transakcije subjekta, postoji manji stupanj interakcija između ove dvije organizacije. U tim okolnostima subjekt korisnik možda neće moći ili može odlučiti ne implementirati učinkovite kontrole nad tim transakcijama te će se pouzdati u kontrole u uslužnoj organizaciji.

Sadržaj odnosa između subjekta i uslužne organizacije (Vidjeti točku 9(d))

A8. Ugovor ili sporazum o uslugama između subjekta i uslužne organizacije može pokrivati pitanja kao što su:

- informacije koje će biti pružene subjektu korisniku i odgovornost za iniciranje transakcija koje se odnose na aktivnosti koje poduzima uslužna organizacija;
- primjena zahtjeva regulativnih tijela u pogledu načina održavanja i čuvanja zapisa ili pristupa njima;
- naknada štete, ako postoji, koje pripada subjektu korisniku ako izvršenje posla ne uspije;
- hoće li uslužna organizacija osigurati izvještaj o svojim kontrolama, i ako da, hoće li će to biti izvješće tipa 1 ili izvješće tipa 2;
- ima li korisnikov revizor pravo pristupa poslovnim knjigama subjekta korisnika koje vodi i održava uslužna organizacija, kao i drugim informacijama potrebnim za obavljanje revizije; i
- dopušta li sporazum izravnu komunikaciju između revizora subjekta korisnika i revizora uslužne organizacije.

A9. Postoji izravni odnos između uslužne organizacije i subjekta korisnika, kao i između uslužne organizacije i revizora uslužne organizacije. Taj odnos ne znači nužno postojanje izravnog odnosa između revizora subjekta i revizora uslužne organizacije. Kad ne postoji izravan odnos između ova dva revizora, komunikacija između revizora subjekta korisnika i revizora uslužne organizacije uobičajeno se obavlja uz pomoć subjekta korisnika i uslužne organizacije. Izravan odnos između revizora subjekta korisnika i revizora uslužne organizacije također može biti uspostavljen, uzimajući u obzir relevantna razmatranja vezana uz etiku i povjerljivost. Revizor uslužne organizacije može po ovlaštenju revizora subjekta korisnika obavljati postupke kao što su, na primjer:

- (a) testovi kontrola u uslužnoj organizaciji; i
- (b) dokazni postupci na prometima i stanjima u financijskim izvještajima subjekta koje je obradila uslužna organizacija.

Razmatranja specifična za subjekte javnog sektora

A10. Revizori javnog sektora uobičajeno imaju zakonom utvrđena veća prava pristupa. Međutim, mogu postojati i situacije gdje takva prava pristupa ne postoje, na primjer, kad se uslužna organizacija nalazi u drugoj jurisdikciji. U takvim slučajevima, revizor javnog sektora mora provjeriti može li sukladno toj jurisdikciji dobiti pravo pristupa. Revizor javnog sektora također može pribaviti pravo pristupa ili zatražiti od subjekta da u ugovor između subjekta korisnika i uslužne organizacije unese odredbu o pravu pristupa.

A11. Revizor javnog sektora također može koristiti rad drugog revizora radi obavljanja testova kontrola ili dokaznih postupaka vezano uz pitanja usklađenosti sa zakonom ili drugom regulativom.

²⁷⁶ MReVS 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*, točka 4 i točke A4-A5.

Razumijevanje kontrola povezanih s uslugama koje pruža uslužna organizacija (Vidjeti točku 10)

A12. Subjekt korisnik može uspostaviti kontrole nad uslugama koje pruža uslužna organizacija koje mogu biti testirane od strane revizora subjekta korisnika što može omogućiti subjektu korisniku donošenje zaključka o tome da kontrole subjekta korisnika djeluju učinkovito za neke ili za sve odnosne tvrdnje, bez obzira na kontrole kod uslužne organizacije. Ako subjekt korisnik, primjerice, koristi uslužnu organizaciju za izvršenje usluga plaćanja, subjekt može uspostaviti kontrole nad podnošenjem i primitkom informacija koje se odnose na plaće radnika koje mogu spriječiti ili detektirati značajna pogrešna prikazivanja. Te kontrole mogu uključiti:

- usporedbu podataka podnesenih uslužnoj organizaciji s izvješćima o informacijama primljenim od uslužne organizacije; i
- ponovno izračunavanje iznosa plaća na određenom uzorku radi provjere njihove točnosti, kao i pregled ukupnog iznosa plaća radi utvrđivanja razumnosti.

A13. U ovoj situaciji, revizor može obaviti testove kontrola nad obradom plaća radnika koji onda mogu osigurati osnovu za zaključivanje da kontrole subjekta korisnika djeluju učinkovito za tvrdnje koje su povezane s transakcijama plaća radnika.

A14. Kao što je navedeno u MRevS-u 315 (izmijenjen)²⁷⁷, u odnosu na određene rizike, revizor može prosuditi da nije moguće dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze samo kroz dokazne postupke. Takvi rizici mogu biti povezani s netočnim ili nepotpunim bilježenjem rutinskih i značajnih klasa transakcija i stanja računa, čija obilježja dopuštaju visoko automatizirano obrađivanje bez udjela ili s vrlo malim udjelom ručnih radnji. Takva obilježja automatiziranih procesa mogu osobito postojati kad subjekt korisnik koristi usluge uslužne organizacije. U takvim slučajevima, kontrole subjekta korisnika vezane uz takav rizik su relevantne za reviziju i stoga se od revizora zahtijeva pribavljanje razumijevanja o tome te ocjena takvih kontrola u skladu s točkama 9 i 10 ovog MRevS-a.

Daljnji postupci koje je potrebno obaviti kad se od subjekta korisnika ne može steći dostatno razumijevanje (Vidjeti točku 12)

A15. Na odluku korisnikovog revizora o daljnjim postupcima, pojedinačno ili u kombinaciji s odredbama iz točke 12, koji su potrebni za identificiranje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja vezano uz usluge uslužne organizacije, može utjecati:

- veličina subjekta, kao i veličina uslužne organizacije;
- kompleksnost transakcija subjekta korisnika i kompleksnost usluga izvršenih od strane uslužne organizacije;
- lokacija uslužne organizacije (na primjer, revizor može odlučiti koristiti rad drugog revizora za obavljanje postupaka u uslužnoj organizaciji ako je ta organizacija na udaljenoj lokaciji);
- očekuje li se od postupaka omogućavanje učinkovitog pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza; i
- vrsta odnosa između subjekta korisnika i uslužne organizacije

A16. Usluzna organizacija može angažirati svog revizora kako bi izvijestio o opisu i oblikovanju njezinih kontrola (izvješće tipa 1) ili o opisu i oblikovanju tih kontrola i učinkovitosti njihove

vog djelovanja (izvješće tipa 2). Izvješće tipa 1 ili izvješće tipa 2 može biti izdano prema Međunarodnim standardima o angažmanima s izražavanjem uvjerenja – MSIU 3402²⁷⁸ ili prema standardima donesenim od strane nadležnih i priznatih tijela koja donose standarde (koja ih mogu nazvati različitim nazivima kao, na primjer, izvješće tipa A ili izvješće tipa B).

A17. Raspoloživost izvješća tipa 1 ili izvješća tipa 2 općenito će ovisiti o tome postoji li u ugovoru između subjekta i uslužne organizacije odredba o dostupnosti takvih izvješća. Usluzna organizacija također može iz praktičnih razloga odlučiti za svoje klijente sastaviti izvješće tipa 1 ili izvješće tipa 2. Međutim, u određenim slučajevima, takva izvješća ne moraju biti raspoloživa.

A18. U određenim okolnostima, subjekt korisnik može uslužnim organizacijama povjeriti izvođenje jedne ili više poslovnih funkcija kao što su to, na primjer, računovodstvo i financije, aktivnosti vezane uz poreze ili kontrolnu funkciju. Budući da izvješće o kontrolama u uslužnoj organizaciji ne mora biti raspoloživo u tim okolnostima, posjet uslužnoj organizaciji može za revizora biti najučinkovitiji način stjecanja potrebnih znanja o kontrolama u toj organizaciji jer će vjerojatno doći do izravne interakcije između menadžmenta subjekta korisnika s menadžmentom u uslužnoj organizaciji.

A19. Drugi revizor može biti korišten za obavljanje postupaka koji će osigurati potrebne informacije o relevantnim kontrolama u uslužnoj organizaciji. Ako je izdano izvješće tipa 1 ili izvješće tipa 2, revizor može koristiti rad revizora uslužne organizacije za obavljanje tih postupaka budući da revizor uslužne organizacije ima već uspostavljen odnos s uslužnom organizacijom. Revizor korisnika koji koristi rad drugog revizora može smatrati smjernice u MRevS-u 600²⁷⁹ korisnima jer se odnose na razumijevanje angažmana drugog revizora (uključujući njegovu neovisnost i kompetentnost), na uključenost u rad drugog revizora prilikom planiranja vrste, vremenskog rasporeda i opsega takvog rada i ocjenjivanje dostatnosti i primjerenosti pribavljenih revizijskih dokaza.

A20. Subjekt korisnik može koristiti rad uslužne organizacije koja pak za usluge koje pruža subjektu (a koje su dio informacijskog sustava subjekta i koje su relevantne za reviziju) dalje koristi rad poduslužnih organizacija. Poduslužna organizacija može biti zasebni subjekt ili može biti povezana s uslužnom organizacijom. Revizor korisnika može trebati razmotriti kontrole u poduslužnoj organizaciji. U situacijama gdje su korištene usluge jedne ili više poduslužnih organizacija, interakcija između aktivnosti subjekta korisnika i uslužne organizacije proširuje se na interakciju između subjekta, uslužne i poduslužne organizacije. Stupanj te interakcije, kao i vrste i značajnost transakcija izvršenih od strane uslužne i poduslužne organizacije, su za revizora najvažniji čimbenici koje mora uzeti u obzir prilikom određivanja značajnosti kontrola uslužne i poduslužne organizacije za kontrole subjekta korisnika.

²⁷⁸ MSIU 3402, *Izvješća s mišljenjem o kontrolama kod uslužne organizacije*

²⁷⁹ MRevS 600, *Posebna razmatranja – Revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente)*, točka 2, navodi: »Revizor može smatrati ovaj MRevS, prilagođen po potrebi u danim okolnostima, korisnim kad revizor uključuje druge revizora u reviziju financijskih izvještaja koji nisu financijski izvještaji grupe...« Vidjeti također točku 19 MRevS-a 600.

²⁷⁷ MRevS 315 (izmijenjen), točka 30.

Korištenje izvješća tipa 1 i izvješća tipa 2 u svrhu razumijevanja uslužne organizacije (Vidjeti točke 13-14)

A21. Korisnikov revizor se o revizoru uslužne organizacije može raspitati kod njegove nadležne strukovne organizacije ili drugih stručnjaka te ispitati je li on podložan regulatornom nadzoru. Revizor uslužne organizacije može djelovati u jurisdikciji koja primjenjuje drugačije standarde za izvješća o kontrolama u uslužnoj organizaciji. U takvim slučajevima informacije o tim standardima korisnikov revizor može dobiti od organizacija, odnosno tijela koja takve standarde donose.

A22. Izvješće tipa 1 i izvješće tipa 2, zajedno s informacijama o subjektu, mogu pomoći korisnikovom revizoru u dobivanju spoznaja o:

- (a) aspektima kontrole u uslužnoj organizaciji koji mogu utjecati na obradu transakcija subjekta, uključujući usluge poduslužnih organizacija;
- (b) protoku značajnih transakcija kroz uslužnu organizaciju koji služi za određivanje točaka protoka transakcija gdje mogu nastati značajna pogrešna prikazivanja u financijskim izvještajima subjekta korisnika;
- (c) kontrolnim ciljevima u uslužnoj organizaciji koji su relevantni za tvrdnje u financijskim izvještajima subjekta;
- (d) o tome jesu li kontrole u uslužnoj organizaciji primjereno oblikovane i implementirane u svrhu sprječavanja i otkrivanja pogrešaka u obradi koje mogu rezultirati značajna pogrešna prikazivanja u financijskim izvještajima subjekta korisnika.

Izvješće tipa 1 ili izvješće tipa 2 može pomoći korisnikovom revizoru u stjecanju dostatnog razumijevanja za identificiranje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. Izvješće tipa 1, međutim, ne osigurava dokaze o učinkovitosti djelovanja relevantnih kontrola.

A23. Izvješće tipa 1 ili izvješće tipa 2 sastavljeno na dan ili za razdoblje koje je drugačije od izvještajnog razdoblja subjekta može revizoru pomoći u dobivanju preliminarnih saznanja o implementiranim kontrolama u uslužnoj organizaciji, ako je to izvješće nadopunjeno ažuriranim informacijama iz drugih izvora. Ako je opis kontrola uslužne organizacije prikazan na datum ili za razdoblje koje prethodi početku razdoblja revizije, korisnikov revizor može obaviti postupke za ažuriranje informacija iz tih izvješća na način da:

- raspravi o promjenama u uslužnoj organizaciji sa zaposlenicima subjekta koji mogu imati takva saznanja;
- pregleda tekuću dokumentaciju ili korespondenciju koju je izdala uslužna organizacija; ili
- raspravi promjene s osobljem uslužne organizacije.

Reakcija na procijenjeni rizik značajno pogrešnih prikazivanja (Vidjeti točku 15)

A24. U kojoj mjeri usluge uslužne organizacije povećavaju rizik značajnih pogrešnih prikazivanja ovisi o vrstama primljenih usluga i kontrolama nad tim uslugama. U određenim slučajevima, angažiranje uslužne organizacije može smanjiti rizik nastanka značajnih pogrešnih prikazivanja, osobito u situacijama kad subjekt ne posjeduje potrebno znanje za poduzimanje određenih aktivnosti, kao što su započinjanje, obrađivanje i evidentiranje transakcija ili nema prikladne resurse (na primjer, IT sustav).

A25. Kad uslužna organizacija brine o značajnim elementima poslovnih knjiga subjekta, korisnikovom revizoru može biti po-

treban izravan pristup tim knjigama kako bi prikupio dostatne i primjerene revizijske dokaze u pogledu djelovanja kontrola nad tim knjigama ili za podupiranje značajnih transakcija i stanja zabilježenih u njima ili oboje. Takav pristup može uključivati ili fizičku provjeru zapisa u poslovnom prostoru uslužne organizacije ili ispitivanje elektroničkih zapisa održanih kod korisnika ili s druge lokacije ili oboje. U situacijama gdje je elektronički omogućen izravan pristup, revizor uslužne organizacije može time dobiti dokaze o prikladnosti kontrola koje je uslužna organizacija primijenila radi osiguranja potpunosti i osiguranja integriteta podataka subjekta korisnika za koje je ona odgovorna.

A26. Prilikom određivanja vrste i opsega revizijskih dokaza koje treba pribaviti u pogledu stanja koja predstavljaju imovinu kojom u ime subjekta gospodari uslužna organizacija ili transakcija koje je uslužna organizacija poduzela u ime subjekta, korisnikov revizor treba razmotriti primjenu sljedećih postupaka:

- (a) Provjeravanje zapisa i dokumentacije koju subjekta korisnika; pouzdanost tih izvora dokaza određena je vrstom i opsegom poslovnih knjiga i pripadajućom dokumentacijom čuvanom od strane subjekta korisnika. U nekim slučajevima, subjekt ne mora voditi neovisne detaljne zapise ili dokumentaciju o specifičnim transakcijama poduzetim u njegovo ime.
- (b) Provjeravanje zapisa i dokumenata uslužne organizacije; revizorov pristup poslovnim knjigama uslužne organizacije može biti uspostavljen ugovorom između subjekta korisnika i uslužne organizacije. Korisnikov revizor također može koristiti rad drugog revizora, koji će u njegovo ime dobiti pristup poslovnim knjigama subjekta korisnika koje vodi uslužna organizacija.
- (c) Dobivanje konfirmacija o stanjima i transakcijama od uslužne organizacije; ako subjekt korisnik vodi evidenciju salda i transakcija, konfirmacija od strane uslužne organizacije koja potvrđuje te zapise subjekta može predstavljati pouzdan revizijski dokaz za postojanje odnosne imovine i transakcija. Na primjer, kad se koristi više usluga uslužnih organizacija kao, primjerice, usluge investicijskih menadžera i skrbnika, i kad te uslužne organizacije vode neovisne evidencije, revizor može potvrditi salda s tim organizacijama u cilju usporedbe informacija sa neovisnim evidencijama subjekta korisnika. Ako subjekt korisnik ne vodi neovisne evidencije, informacije dobivene u konfirmaciji od uslužne organizacije samo su izvješće o tome što se nalazi u knjigama koje vodi uslužna organizacija. Zato takve konfirmacije, ako se ne uzimaju same za sebe, mogu činiti pouzdan revizijski dokaz. U takvim okolnostima, korisnikov revizor može razmotriti mogu li se naći alternativni izvori neovisnih dokaza.
- (d) Izvođenje analitičkih postupaka nad knjigama koje vodi subjekt korisnik ili na izvješćima dobivenim od uslužne organizacije; učinkovitost analitičkih postupaka će vjerojatno varirati od tvrdnje do tvrdnje i na nju će utjecati opseg i detalji raspoloživih informacija.

A27. Drugi revizor može provesti dokazne postupke za revizora subjekta korisnika. Takav angažman može uključivati obavljanje postupaka od strane drugog revizora koji su dogovoreni od strane subjekta korisnika i njegovog revizora te s druge strane uslužne organizacije i njezinog revizora. Nalaze koji proizlaze

iz postupaka koje je obavio drugi revizor treba pregledati revizor subjekta korisnika kako bi utvrdio sadrže li oni dostatne i primjerene revizijske dokaze. Povrh toga, mogu postojati zahtjevi koji su nametnuti od strane državnih tijela ili kroz ugovorne odredbe gdje revizor uslužne organizacije obavlja postupke koji su dokaznog karaktera. Rezultate primjene zahtijevanih postupaka na stanja i transakcije koje su obrađene od strane uslužne organizacije revizori korisnika mogu koristiti kao dio dokaza za argumentaciju svog mišljenja. U takvim okolnostima, za revizora subjekta korisnika, kao i za revizora uslužne organizacije, može biti korisno dogovoriti se, prije obavljanja tih postupaka, o revizijskoj dokumentaciji, odnosno pristupu dokumentaciji koja će biti dana revizoru korisnika.

- A28. U određenim okolnostima, osobito kad subjekt korisnik povjerava izvođenje dijela ili svih svojih financijskih funkcija vanjskoj uslužnoj organizaciji, korisnikov revizor se može suočiti sa situacijom u kojoj se značajni dio revizijskih dokaza nalazi u uslužnoj organizaciji. Stoga će korisnikov revizor ili drugi revizor u njegovo ime možda trebati obaviti dokazne postupke u uslužnoj organizaciji. Revizor uslužne organizacije može osigurati izvješće tipa 2 ili dodatno, može izvesti dokazne postupke u ime revizora korisnika. Uključenost drugog revizora ne mijenja odgovornost revizora korisnika za pribavljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza koji će mu pružiti razumnu osnovu za podržavanje mišljenja korisnikovog revizora. U skladu s time, razmatranja korisnikovog revizora o tome jesu li pribavljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi te treba li provesti daljnje dokazne postupke vezana su za uključenost tog revizora, ili dokaze o tome, u usmjeravanje, nadziranje i obavljanje dokaznih postupaka koje je obavio drugi revizor.

Testovi kontrola (Vidjeti točku 16)

- A29. Od korisnikovog revizora MRevS 330²⁸⁰ zahtijeva oblikovanje i obavljanje testova kontrola radi dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza o učinkovitosti djelovanja relevantnih kontrola u određenim okolnostima. U kontekstu uslužne organizacije, taj se zahtjev primjenjuje kad:
- revizorova procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uključuje očekivanja da kontrole u uslužnoj organizaciji djeluju učinkovito (tj. revizor se namjerava osloniti na učinkovitost djelovanja kontrola u uslužnoj organizaciji u određivanju vrste, vremenskog rasporeda i opsega dokaznih postupaka); ili
 - dokazni postupci sami za sebe ili u kombinaciji s testovima učinkovitosti djelovanja kontrola kod subjekta, ne mogu osigurati dostatne i primjerene revizijske dokaze na razini tvrdnje.
- A30. Ako izvješće tipa 2 nije raspoloživo, korisnikov revizor može kontaktirati uslužnu organizaciju putem subjekta korisnika, kako bi zatražio da revizor uslužne organizacije bude angažiran za izdavanje izvješća tipa 2 koje uključuje testove učinkovitosti djelovanja relevantnih kontrola ili korisnikov revizor može koristiti rad drugog revizora za obavljanje postupaka u uslužnoj organizaciji koji testiraju učinkovitost djelovanja tih kontrola. Korisnikov revizor također može posjetiti uslužnu organizaciju i obaviti testove relevantnih kontrola ako se uslužna organizacija s time slaže. Procjena rizika korisniko-

vog revizora temelji se na kombinaciji dokaza osiguranih radom drugog revizora i njegovih vlastitih postupaka.

Uporaba izvješća tipa 2 kao revizijskog dokaza da su kontrole u uslužnoj organizaciji učinkovite (Vidjeti točku 17)

- A31. Izvješće tipa 2 ima za cilj zadovoljiti potrebe više različitih revizora; zbog toga testovi kontrola opisani u izvještaju revizora uslužne organizacije ne moraju biti relevantni za tvrdnje značajne za financijske izvještaje subjekta. Relevantni testovi kontrola i rezultati se ocjenjuju kako bi se utvrdilo da izvješće revizora uslužne organizacije osigurava dostatne i primjerene revizijske dokaze o učinkovitosti djelovanja kontrola koji potkrjepljuju procjenu korisnikovog revizora. Pri tome korisnikov revizor može razmotriti sljedeće:
- razdoblje koje pokriva testove kontrola i vrijeme proteklo od provođenja testova kontrola;
 - djelokrug rada revizora uslužne organizacije i pokrivenih usluga i procesa, testirane kontrole i testove koji su provedeni te način na koji su te kontrole povezane s kontrolama subjekta; i
 - rezultate testova kontrola i mišljenje revizora uslužne organizacije o učinkovitosti djelovanja tih kontrola.
- A32. Za potrebe određenih tvrdnji, kraći period pokriven specifičnim testovima i duže vrijeme proteklo od provođenja testova znače da testovi mogu osigurati manje revizijskih dokaza. Prilikom uspoređivanja razdoblja sadržanog u izvješću tipa 2 i izvještajnog razdoblja korisničkog subjekta, korisnikov revizor može zaključiti da izvješće tipa 2 nudi manje revizijskih dokaza ako postoji manje preklapanje između razdoblja prikazanog u izvješću tipa 2 i razdoblja na koje se korisnikov revizor namjerava osloniti u svom izvješću. Kad se pojavi takav slučaj, izvješće tipa 2 koje pokriva prethodni ili sljedeći period može osigurati dodatne revizijske dokaze. U drugim slučajevima, korisnikov revizor može utvrditi da je potrebno provesti testove kontrola u uslužnoj organizaciji radi dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza o učinkovitosti djelovanja tih kontrola. Revizor se pri tome može koristiti i radom drugog revizora.
- A33. Također, može biti potrebno da korisnikov revizor dobije dodatne dokaze o značajnim promjenama relevantnih kontrola u uslužnoj organizaciji izvan razdoblja pokrivenog u izvješću tipa 2 ili da odredi dodatne revizijske postupke koje treba obaviti. Čimbenici koje treba uzeti u obzir prilikom određivanja dodatnih revizijskih dokaza o kontrolama u uslužnoj organizaciji, koje su se dogodile izvan razdoblja pokrivenog izvješćem tipa 2, uključuju:
- značajnost procijenjenog rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje;
 - specifične kontrole koje su testirane za vrijeme privremenih razdoblja i značajne promjene koje su se dogodile od vremena testiranja, uključujući promjene informacijskog sustava, procesa i osoblja;
 - stupanj u kojem su dobiveni revizijski dokazi o učinkovitosti djelovanja tih kontrola;
 - dužinu preostalog razdoblja;
 - opseg u kojem korisnikov revizor namjerava reducirati daljnje dokazne postupke temeljene na pouzdanosti kontrola; i
 - učinkovitost kontrolnog okruženja i monitoring kontrola kod subjekta.

²⁸⁰ MRevS 330, točka 8.

- A34. Dodatni revizijski dokazi mogu biti pribavljeni, na primjer, proširenim testovima kontrola nad preostalim razdobljima ili testiranjem monitoringa kontrola subjekta.
- A35. Ako je razdoblje testiranja revizora uslužne organizacije potpuno izvan razdoblja financijskog izvještavanja korisničkog subjekta, korisnikov revizor se neće moći osloniti na takve testove kako bi donio zaključke o učinkovitosti djelovanja kontrola subjekta budući da one ne osiguravaju dokaz tekućeg revizijskog razdoblja, osim ako su provedene neke druge kontrole.
- A36. U određenim okolnostima, usluge koje pruža uslužna organizacija mogu biti oblikovane uz pretpostavku da će subjekt implementirati određene kontrole. Na primjer, usluga može biti oblikovana uz pretpostavku da će korisnički subjekt imati kontrole za autorizaciju transakcija prije nego što budu prosljeđene uslužnoj organizaciji na daljnju obradu. U takvim situacijama, opis kontrola uslužne organizacije može uključivati opis takvih komplementarnih kontrola koje su postavljene od strane korisničkog subjekta. Korisnikov revizor razmatra jesu li te komplementarne kontrole relevantne za usluge koje su pružene korisničkom subjektu.
- A37. Ako korisnikov revizor vjeruje da izvješće revizora uslužne organizacije ne osigurava dostatne i primjerene revizijske dokaze, na primjer, da izvješće ne sadrži opis testova kontrola revizora uslužne organizacije, kao ni nalaze tih testova, korisnikov revizor može dopuniti svoje razumijevanje postupaka i zaključaka revizora uslužne organizacije kontaktiranjem uslužne organizacije i postavljanjem zahtjeva za razgovorom s revizorom uslužne organizacije o djelokrugu i rezultatima rada revizora uslužne organizacije. Također, ako korisnikov revizor vjeruje da je potrebno, on može, putem subjekta, kontaktirati uslužnu organizaciju i postaviti zahtjev da revizor uslužne organizacije provede postupke u samoj uslužnoj organizaciji. Alternativno, revizor korisničkog subjekta ili neki drugi revizor na zahtjev korisnikovog revizora može provesti takve postupke.
- A38. Izvješće revizora uslužne organizacije tipa 2 navodi rezultate testova, uključujući izuzetke i druge informacije koji mogu utjecati na zaključke korisnikovog revizora. Iznimke zabilježene od strane revizora uslužne organizacije ili modificirano mišljenje u izvješću tipa 2 ne znače automatski da to izvješće neće biti korisno za reviziju financijskih izvještaja subjekta u procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. Štoviše, korisnikov revizor u procjeni testova kontrola obavljenih od strane revizora uslužne organizacije razmatra i iznimke i pitanja koji uzrokuju modificirano mišljenje u izvješću tipa 2. Prilikom razmatranja iznimaka i pitanja koji uzrokuju modificirano mišljenje, korisnikov revizor može raspraviti ta pitanja s revizorom uslužne organizacije. Ta komunikacija ovisi o kontaktu korisničkog subjekta i uslužne organizacije, kao i odobrenju uslužne organizacije za takav način komunikacije.
- Izvještavanje o nedostacima internih kontrola utvrđenih revizijom
- A39. Od korisnikovog revizora se zahtijeva da pravovremeno²⁸¹ izvještava pismeno o značajnim nedostacima utvrđenim za vrijeme obavljanja revizije kako menadžmentu, tako i onima koji su zaduženi za upravljanje. Od revizora se također zahtijeva da pravovremeno izvještava menadžment o ostalim nedostacima internih kontrola koji su uočeni za vrijeme obavljanja

revizije i koji zahtijevaju pozornost menadžmenta²⁸² sukladno profesionalnoj prosudbi revizora. Pitanja koja korisnikov revizor može utvrditi u procesu revizije i o kojima može komunicirati s upravom i menadžmentom uključuju:

- monitoring kontrola koje bi mogle biti implementirane od strane korisničkog subjekta, uključujući one prepoznate kao rezultat dobivanja izvješća tipa 1 ili izvješća tipa 2;
- primjere komplementarnih kontrola subjekta koje su zabilježene u izvješću tipa 1 ili izvješću tipa 2, ali nisu implementirane u korisničkom subjektu; i
- kontrole koje mogu biti potrebne u uslužnoj organizaciji, a koje do sada nisu postojale ili koje nisu specifično pokrivena izvješćem tipa 2.

Izvješće tipa 1 i izvješće tipa 2 koji isključuju usluge poduslužne organizacije (Vidjeti točku 18)

- A40. Ako uslužna organizacija koristi usluge poduslužne organizacije, izvješće revizora uslužne organizacije može ili uključiti ili isključiti relevantne kontrolne ciljeve i kontrole poduslužne organizacije u opisu sustava uslužne organizacije i područja rada revizora uslužne organizacije. Te dvije metode izvješćivanja poznate su kao metoda uključivanja i metoda isključivanja (op. prev. eng. inclusive method; carve-out method). Ako izvješće tipa 1 ili tipa 2 isključuje kontrole u poduslužnoj organizaciji, a usluge poduslužne organizacije su relevantne za reviziju financijskih izvještaja subjekta, od korisnikovog revizora se zahtijeva da primjeni zahtjeve ovog MRevS-a i na poduslužne organizacije. Vrsta i opseg posla koji će revizor obaviti u pogledu usluga primljenih od strane poduslužne organizacije ovisi o sadržaju i značajnosti tih usluga za poslovanje korisničkog subjekta, kao i o relevantnosti tih usluga za reviziju. Primjena zahtjeva iz točke 9 pomaže korisnikovom revizoru u određivanju učinka poduslužne organizacije te vrste i opsega posla koji treba obaviti.

Prijevara, neusklađenost sa zakonima i drugom regulativom i neispravljene značajne pogreške u vezi s aktivnostima u uslužnoj organizaciji (Vidjeti točku 19)

- A41. Od uslužne se organizacije može zahtijevati da, sukladno uvjetima ugovora, objavi uključenost subjekta u bilo kakve prijevare, neusklađenost sa zakonima i drugom regulativom ili postojanje neispravljenih pogrešnih prikazivanja koja se mogu pripisati menadžmentu ili zaposlenicima uslužne organizacije. Kao što je zahtijevano u točki 19, korisnikov revizor postavlja upite menadžmentu subjekta o tome je li uslužna organizacija izvijestila o postojanju bilo kakvih takvih slučajeva i procjenjuje utječe li to na vrstu, vremenski raspored i opseg daljnjih revizijskih postupaka korisnikovog revizora. U određenim okolnostima, korisnikov revizor može zahtijevati dodatne informacije za obavljanje te ocjene te može tražiti od subjekta da kontaktira uslužnu organizaciju radi dobivanja potrebnih informacija.

Izvješćivanje korisnikovog revizora (Vidjeti točku 20)

- A42. Ograničenje opsega revizije postoji u slučaju kad korisnikov revizor ne može dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze u pogledu usluga koje je izvršila uslužna organizacija, a koji su relevantni za reviziju financijskih izvještaja korisničkog subjekta. To može biti u sljedećim slučajevima:

²⁸¹ MRevS 265, *Priopćavanje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu, točke 9-10.*

²⁸² MRevS 265, točka 10.

- korisnikov revizor ne može steći dostatno razumijevanja o uslugama koje je pružila uslužna organizacija te nema osnova za identificiranje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja;
- procjena rizika korisnikovog revizora uključuje očekivanja da su kontrole u uslužnoj organizaciji učinkovite, a korisnikov revizor nije u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerenе revizijske dokaze o učinkovitosti djelovanja tih kontrola ili
- dostatni i primjereni revizijski dokazi su raspoloživi jedino iz evidencija koje vodi uslužna organizacija, a korisnikov revizor nije u mogućnosti dobiti izravan pristup tim evidencijama.

Hoće li korisnikov revizor izraziti mišljenje s rezervom ili će se suzdržati od mišljenja po ovoj osnovi ovisit će o njegovom zaključku o tome jesu li mogući učinci na financijske izvještaje značajni ili prožimajući.

Pozivanje na rad revizora uslužne organizacije (Vidjeti točke 21-22)

- A43. U određenim okolnostima, zakon ili druga regulativa može zahtijevati da se u izvješću korisnikovog revizora poziva na rad revizora uslužne organizacije, na primjer, za svrhu transparentnosti u javnom sektoru. U takvim okolnostima, korisnikov revizor može trebati pristanak revizora uslužne organizacije prije no što se pozove na njegov rad.
- A44. Činjenica da subjekt korisnik koristi usluge uslužne organizacije ne mijenja odgovornost korisnikovog revizora definiranu u ovom MRevS-u da pribavi dostatne i primjerenе revizijske dokaze koji mu mogu pružiti razumnu osnovu za izražavanje mišljenja. Zbog toga se korisnikov revizor prilikom izražavanja svog mišljenja ne poziva na izvješće revizora uslužne organizacije. Međutim, kad korisnikov revizor izražava modificirano mišljenje zbog modificiranog mišljenja u izvješću revizora uslužne organizacije, tada se, ako to pomaže u razumijevanju modificiranog mišljenja, korisnikov revizor može pozvati na izvješće revizora uslužne organizacije. U takvim okolnostima, prije uključivanja takve reference, korisnikov revizor može trebati pristanak revizora uslužne organizacije.

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 450

OCJENJIVANJE POGREŠNIH PRIKAZA USTANOVLJENIH TIJEKOM REVIZIJE

(Stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ

| | Točka |
|--|-------|
| Uvod | |
| Područje koje uređuje ovaj MRevS | 1 |
| Datum stupanja na snagu | 2 |
| Cilj | 3 |
| Definicije | 4 |
| Zahtjevi | |
| Kumuliranje otkrivenih pogrešnih prikaza | 5 |
| Razmatranje pogrešnih prikaza otkrivenih odvijanjem revizije | 6 – 7 |
| Komuniciranje i ispravljanje pogrešnih prikaza | 8 – 9 |

Ocjenjivanje učinka neispravljenih pogrešnih prikaza 10 – 13

Pisane izjave 14

Dokumentacija 15

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Definicija pogrešnog prikaza A1

Kumuliranje otkrivenih pogrešnih prikaza A2 – A6

Razmatranje pogrešnih prikaza otkrivenih odvijanjem revizije A7 – A9

Komuniciranje i ispravljanje pogrešnih prikaza A10 – A13

Ocjenjivanje učinka neispravljenih pogrešnih prikaza A14 – A28

Pisana izjava A29

Dokumentacija A30

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 450, *Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tijekom revizije* treba čitati povezano s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

Uvod

Područje koje uređuje ovaj MRevS

1. Ovaj Međunarodni revizijski (MRevS) uređuje revizorovu odgovornost za ocjenjivanje učinka pogrešnih prikaza identificiranih u reviziji i neispravljenih pogrešnih prikaza, ako ih ima, na financijske izvještaje. MRevS 700 bavi se revizorovom odgovornošću da, pri formiranju mišljenja o financijskim izvještajima, zaključuje li stekao razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnih pogrešnih prikaza. Pri stvaranju revizorovog zaključka zahtijevanog MRevS-om 700 (izmijenjen) uzima se u obzir revizorovo ocjenjivanje neispravljenih pogrešnih prikaza, ako ih ima, na financijske izvještaje, u skladu s ovim MRevS-om.²⁸³ MRevS 320²⁸⁴ uređuje revizorovu odgovornost da primjerenom primijeni koncept značajnosti u planiranju i obavljanju revizije financijskih izvještaja.

Datum stupanja na snagu

2. Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma.

Cilj

3. Cilj revizora je ocijeniti:
 - (a) učinak pogrešnih prikaza otkrivenih u reviziji; i
 - (b) učinak neispravljenih pogrešnih prikaza, ako ih ima, na financijske izvještaje.

Definicije

4. Za svrhe MRevS-ova, sljedeći pojmovi imaju značenja koja su im dodijeljena kako slijedi:
 - (a) Pogrešan prikaz – razlika između iznosa, klasifikacije, prezentacije ili objavljivanja pozicije u financijskom izvještaju i iznosa, klasifikacije, prezentacije ili objavljivanja koji bi

²⁸³ MRevS 700 (izmijenjen), *Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima*, točke 10-11.

²⁸⁴ MRevS 320, *Značajnost u planiranju i obavljanju revizije*

bio potreban za tu poziciju da bi bila u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Pogrešan prikaz može nastati uslijed pogreške ili prijevare. (Vidjeti točku A1)

Tamo gdje revizor izražava mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama, ili daju li istinit i fer prikaz, pogrešan prikaz također uključuje ona usklađivanja iznosa, klasifikacija, prezentacija ili objavljivanja koja su po revizorovoj prosudbi nužna da bi financijski izvještaji bili fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama, ili da bi davali istinit i fer prikaz.

- (b) Neispravljeni pogrešni prikazi – pogrešna prikazivanja koja je revizor pronašao tijekom revizije i koja nisu ispravljena.

Zahtjevi

Kumuliranje identificiranih pogrešnih prikaza

5. Revizor mora kumulirati pogrešne prikaze otkrivene tijekom revizije, osim onih koji su očito nevažni. (Vidjeti točke A2-A6.)

Razmatranje pogrešnih prikaza identificiranih tijekom revizije

6. Revizor mora odrediti treba li izmijeniti opću strategiju revizije i plan revizije ako:
- (a) vrsta otkrivenih pogrešnih prikaza i okolnosti njihovog nastanka ukazuju na to da mogu postojati drugi pogrešni prikazi koji, kada se pribroje pogrešnim prikazima kumuliranim tijekom revizije, mogu biti značajni; ili (Vidjeti točku A7)
- (b) se zbroj pogrešnih prikaza kumuliranih tijekom revizije približava iznosu značajnosti utvrđenom u skladu s MRevS-om 320. (Vidjeti točku A8.)
7. Ako je, po revizorovom zahtjevu, menadžment ispitao klase transakcija, stanja računa ili objavljivanja i ispravio pogrešne prikaze koji su bili otkriveni, revizor mora obaviti dodatne revizijske postupke kako bi utvrdio ima li preostalih pogrešnih prikaza. (Vidjeti točku A9.)

Komuniciranje i ispravljanje pogrešnih prikaza

8. Revizor mora, osim ako nije zabranjeno zakonom ili regulativom, pravodobno komunicirati s odgovarajućom razinom menadžmenta o svim pogrešnim prikazima kumuliranim tijekom revizije.²⁸⁵ Revizor mora zahtijevati da menadžment ispravi te pogrešne prikaze. (Vidjeti točke A10-A12.)
9. Ako menadžment odbije ispraviti neke ili sve pogrešne prikaze o kojima ga je obavijestio revizor, revizor mora steći razumijevanje menadžmentovih razloga za neispravljanje pogrešnih prikaza i to shvaćanje mora uzeti u obzir pri ocjenjivanju jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnih pogrešnih prikaza. (Vidjeti točku A13.)

Ocjenjivanje učinka neispravljenih pogrešnih prikaza

10. Prije ocjenjivanja učinka neispravljenih pogrešnih prikaza, revizor mora ponovno procijeniti značajnost utvrđenu u skladu s MRevS-om 320 kako bi potvrdio je li ona i nadalje primjerena u kontekstu subjektivih stvarnih financijskih rezultata. (Vidjeti točke A14-A15.)

11. Revizor mora odrediti jesu li neispravljeni pogrešni prikazi značajni, pojedinačno ili zajedno. U tom odlučivanju, revizor mora razmotriti:

- (a) veličinu i vrstu pogrešnih prikaza u odnosu na određene klase transakcija, stanja računa ili objavljivanja te u odnosu na financijske izvještaje kao cjelinu, i osobite okolnosti njihovog nastanka; i (Vidjeti točke A16-A22, A24-A25.)
- (b) učinak neispravljenih pogrešnih prikaza koji se odnose na prethodna razdoblja za relevantne klase transakcija, stanja računa ili objavljivanja i financijske izvještaje kao cjelinu. (Vidjeti točku A23.)

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje

12. Revizor mora komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o neispravljenim pogrešnim prikazima i učinku koji oni, pojedinačno ili zajedno, mogu imati na mišljenje u revizorskom izvješću, osim ako nije zabranjeno zakonom ili regulativom.²⁸⁶ Revizor mora u priopćavanju pojedinačno navesti značajne pogrešne prikaze. Revizor mora zahtijevati da ti neispravljeni pogrešni prikazi budu ispravljani. (Vidjeti točke A26-A28.)
13. Revizor mora s onima koji su zaduženi za upravljanje također komunicirati o učinku neispravljenih pogrešnih prikaza koji se odnose na prethodna razdoblja za relevantne klase transakcija, stanja računa ili objavljivanja i financijske izvještaje kao cjelinu.

Pisane izjave

14. Revizor mora zahtijevati pisanu izjavu od menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje o tome vjeruju li da su učinci neispravljenih pogrešnih prikaza beznačajni, pojedinačno ili zajedno, za financijske izvještaje kao cjelinu. Rekapitulacija takvih stavki mora biti uključena ili priložena pisanoj izjavi. (Vidjeti točku A29.)

Dokumentacija

15. Revizor mora u revizijsku dokumentaciju uključiti.²⁸⁷ (Vidjeti točku A30.)
- (a) iznos ispod kojeg će se pogrešan prikaz smatrati kao naprosto beznačajan (točka 5);
- (b) sve pogrešne prikaze kumulirane tijekom revizije i jesu li oni ispravljani (točke 5, 8 i 12); i
- (c) revizorov zaključak o tome jesu li neispravljeni pogrešni prikazi značajni, pojedinačno ili zajedno i osnovu za taj zaključak (točka 11).

* * *

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Definicija pogrešnog prikaza (Vidjeti točku 4(a))

- A1. Pogrešan prikaz može biti posljedica:
- (a) netočnosti u prikupljanju ili obrađivanju podataka na temelju kojih se sastavljaju financijski izvještaji;
- (b) zostavljanje iznosa ili objavljivanja, uključujući neadekvatna ili nepotpuna objavljivanja, i ona objavljivanja potrebna za ispunjavanje ciljeva objavljivanja određenih okvira financijskog izvještavanja, ovisno o tome što je primjenjivo;²⁸⁸

²⁸⁶ Vidjeti fusnotu 285.

²⁸⁷ MRevS 230, *Revizijska dokumentacija*, točke 8-11 i točka A6.

²⁸⁸ Na primjer, Međunarodni standard financijskog izvještavanja 7 (MSFI), *Financijski instrumenti: objavljivanja*, točka 42.H navodi da »subjekt mora objaviti sve dodatne informacije koje smatra potrebnima za ispunjavanje ciljeva objavljivanja iz stavka ...«

²⁸⁵ MRevS 260 (izmijenjen), *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje*, točka 7.

- (c) netočne računovodstvene procjene nastale previdom činjenica ili običnim pogrešnim tumačenjem činjenica;
- (d) prosudbi menadžmenta u vezi s računovodstvenim procjenama koje revizor smatra nerazumnima ili izbora i primjene računovodstvenih politika koje revizor smatra neprimjerenima.
- (e) neprimjerena klasifikacija, agregiranje ili raščlanjivanje informacija; i
- (f) za financijske izvještaje sastavljene u skladu s okvirom fer prezentacije, izostavljanje objavljivanja koje je potrebno da bi financijski izvještaji bili fer prezentirani povrh objava koje se izričito zahtijevaju okvirom.²⁸⁹

Primjeri pogrešnih prikaza nastalih prijevarom navedeni su u MRevS-u 240.²⁹⁰

Kumuliranje otkrivenih pogrešnih prikaza (Vidjeti točku 5)

»Očito nevažno«

- A2. Točka 5 ovog MRevS-a zahtijeva od revizora da akumulira pogrešne prikaze utvrđene tijekom revizije, osim onih koji su očito nevažni. »Očito nevažno« nije još jedan izraz za »nije materijalno«. Pogrešni prikazi koji su očito nevažni bit će potpuno drugačijeg (manjeg) reda veličine ili potpuno drugačije vrste od onih za koje bi se utvrdilo da su značajne i bit će pogrešni prikazi koji su očito nevažni, bilo da se uzimaju pojedinačno ili zajedno i ocjenjuju li se prema bilo kojem kriteriju veličine, vrste ili okolnosti. Ako postoji bilo kakva nesigurnost o tome je li jedna ili više stavki očito nevažna, pogrešno prikazivanje ne smatra se očito nevažnim.

Pogrešna prikazivanja u pojedinačnim izvještajima

- A3. Revizor može odrediti iznos ispod kojeg bi pogrešno prikazivanje iznosa u pojedinačnim izvještajima bilo očito nevažno i ne bi ga trebalo akumulirati jer revizor očekuje da kumuliranje takvih iznosa očito ne bi imalo značajan učinak na financijske izvještaje. Međutim, pogrešni prikazi u iznosima koji su iznad određenog iznosa kumuliraju se kako je propisano točkom 5 ovog MRevS-a. Povrh toga, pogrešni prikazi koji se odnose na iznose možda nisu očito nevažni ako se prosuđuju prema kriterijima vrste ili okolnosti te ako nisu očito nevažni, kumuliraju se kako je propisano točkom 5 ovog MRevS-a.

Pogrešna prikazivanja u objavljivanjima

- A4. Netočnosti u objavljivanjima također mogu biti očito nevažne bez obzira na to uzimaju li se pojedinačno ili zajedno te prosuđuju li se prema bilo kojem kriteriju veličine, vrste ili okolnosti. Pogrešna prikazivanja u objavljivanjima koja nisu očito nevažna također se kumuliraju kako bi se revizoru pomoglo u procjeni učinka takvih pogrešnih prikazivanja na relevantna objavljivanja i financijske izvještaje u cjelini. U točki A17 ovog MRevS-a navode se primjeri u kojima pogrešna prikazivanja u kvalitativnim objavljivanjima mogu biti značajna.

²⁸⁹ Na primjer, MSFI-jem se od subjekta zahtijeva da uključi dodatna objavljivanja ako usklađenost s posebnim zahtjevima MSFI-ja nije dostatna da bi se korisnicima omogućilo razumijevanje učinka određenih transakcija, drugih događaja i uvjeta na financijski položaj i financijsku uspješnost subjekta (Međunarodni računovodstveni standard 1, *Prezentiranje financijskih izvještaja*, točka 17(c)).

²⁹⁰ MRevS 240, *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja*, točke A1-A6.

Kumuliranje pogrešnih prikazivanja

- A5. Pogrešno prikazivanje po vrsti ili okolnostima, kumulirano kako je opisano u točkama A3 – A4, ne može se zbrojiti kao što je moguće u slučaju pogrešnih prikazivanja iznosa. Međutim, revizor je dužan u skladu s točkom 11 ovog MRevS-a pojedinačno i skupno ocijeniti ta pogrešna prikazivanja (tj. zajedno s drugim pogrešnim prikazivanjima) kako bi utvrdio jesu li značajna.
- A6. Kako bi se pomoglo revizoru u ocjenjivanju učinaka pogrešnih prikazivanja kumuliranih tijekom revizije i u komuniciranju o pogrešnim prikazivanjima s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje, može biti korisno razlikovati stvarna pogrešna prikazivanja, prosudbena pogrešna prikazivanja i projicirana pogrešna prikazivanja.
- Stvarni pogrešni prikazi su oni o kojima nema dvojbi.
 - Prosudbeni pogrešni prikazi su razlike nastale iz prosudbi menadžmenta u vezi s računovodstvenim procjenama koje revizor smatra nerazumnim ili izborom i primjenom računovodstvenih politika koje revizor smatra neprimjerenim.
 - Projicirani pogrešni prikazi su revizorove najbolje procjene pogreške u populaciji, koje uključuju projiciranje pogreške otkrivene u revizijskim uzorcima na cijelu populaciju iz koje su izvučeni uzorci. Upute o utvrđivanju projicirane pogreške i ocjenjivanju rezultata navedeni su u MRevS-u 530.²⁹¹

Razmatranje pogrešnih prikaza identificiranih tijekom revizije (Vidjeti točke 6-7)

- A7. Pogrešan prikaz ne može biti izolirani slučaj. Dokazi da drugi pogrešni prikazi mogu postojati uključuju, na primjer, gdje je revizor otkrio pogrešan prikaz nastao zbog incidenta u internim kontrolama ili zbog neprimjerenih pretpostavki ili metoda vrednovanja koje subjekt rašireno koristi.
- A8. Ako se zbroj pogrešnih prikazivanja kumuliran tijekom revizije približava značajnosti utvrđenoj u skladu s MRevS-om 320, on može biti veći od prihvatljivo niske razine rizika da bi moguća neotkrivena pogrešna prikazivanja kad se pribroje zbroju pogrešnih prikazivanja kumuliranih tijekom revizije, mogla premašiti značajnost. Neotkrivena pogrešna prikazivanja mogu postojati zbog postojanja rizika uzorkovanja i rizika neuvjetovanog uzorkovanjem.²⁹²
- A9. Revizor može zahtijevati od menadžment da ispita klase transakcija, stanja računa ili objavljivanja kako bi menadžment shvatio uzrok pogrešnog prikazivanja koji je otkrio revizor, obavio postupke radi utvrđivanja iznosa stvarnog pogrešnog prikazivanja za klase transakcija, stanja računa ili objavljivanja i obavio primjerene prilagodbe u financijskim izvještajima. Takav zahtjev može biti učinjen, primjerice, temeljem revizorova projiciranja pogrešnih prikaza otkrivenih u revizijskom uzorku za cijelu populaciju iz koje su izvučeni uzorci.

Komuniciranje i ispravljanje pogrešnih prikaza (Vidjeti točke 8-9)

- A10. Pravodobna komunikacija o pogrešnim prikazima s odgovarajućom razinom menadžmenta je važna jer omogućava menadžmentu da ocijeni jesu li klase transakcija, stanja računa i objavljivanja pogrešno prikazani, te obavijesti revizora ako se ne slaže i poduzme radnje, ako su nužne. U pravilu, odgovarajuća razina menadžmenta je ona koja ima odgovornost i ovlast ocjenjivanja pogrešnih prikaza i poduzimanja nužne radnje.

²⁹¹ MRevS 530, *Revizijsko uzorkovanje*, točke 14-15.

²⁹² MRevS 530, točke 5(c)-(d).

A11. U nekim zakonodavstvima, zakon ili regulativa mogu ograničavati revizorovo komuniciranje o određenim pitanjima s menadžmentom ili drugima unutar subjekta. Zakon ili regulativa mogu posebno zabraniti komuniciranje ili druge radnje, koje mogu naštetiti istrazi odgovarajućeg tijela o stvarnom nezakonitom djelu ili sumnji da je ono počinjeno, uključujući i upozoravanje subjekta, na primjer, kada se od revizora zahtijeva da izvijesti o otkrivenoj nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnjom da ona postoji odgovarajuće nadležno tijelo prema propisima o sprječavanju pranja novca. U tim okolnostima, pitanja koja sagledava revizor mogu biti vrlo složena i revizor može smatrati da je primjereno pribaviti pravni savjet.

A12. Menadžmentovo ispravljanje svih pogrešnih prikazivanja, uključujući one koje je priopćio revizor, omogućava menadžmentu održavanje točnih poslovnih knjiga i računovodstvene evidencije i smanjuje rizike značajnih pogrešnih prikazivanja u budućim financijskim izvještajima zbog kumulativnog učinka neznčajnih neispravljenih pogrešnih prikaza koji se odnose na prethodna razdoblja.

A13. MRevS 700 (izmijenjen) zahtijeva da revizor ocijeni jesu li financijski izvještaji sastavljeni i prezentirani, u svim značajnim odrednicama, u skladu sa zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. To ocjenjivanje uključuje razmatranje kvalitativnih aspekata računovodstvenih praksi subjekta, uključujući pokazatelje moguće pristranosti u menadžmentovim prosudbama,²⁹³ na koje može utjecati revizorovo shvaćanje menadžmentovih razloga za neobavljanje ispravaka.

Ocjenjivanje učinka neispravljenih pogrešnih prikaza (Vidjeti točke 10-11)

A14. Revizorovo utvrđivanje značajnosti u skladu s MRevS-om 320 često je temeljeno na procjenama subjektivnih financijskih rezultata jer stvarni financijski rezultati još ne moraju biti poznati. Stoga, prije revizorova ocjenjivanja učinka neispravljenih pogrešnih prikaza, može biti nužno, na temelju stvarnih financijskih rezultata, izmijeniti značajnost utvrđenu u skladu s MRevS-om 320.

A15. MRevS 320 objašnjava da, kako revizija napreduje, značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu (i ako je primjenjivo, razina značajnosti ili razine značajnosti za određene klase transakcija, stanja računa ili objavljivanja) se mijenja u slučaju kad revizor tijekom revizije spozna informaciju koja bi bila uzrokovala da revizor početno utvrdi različiti iznos ili iznose.²⁹⁴ Stoga je vjerojatno da je bilo koja značajna izmjena bila obavljena prije nego što revizor ocjenjuje učinak neispravljenih pogrešnih prikaza. Međutim, ako revizorova ponovna procjena značajnosti utvrđenih u skladu s MRevS-om 320 (vidjeti točku 10 tog MRevS-a) vodi k manjem iznosu (ili iznosima), tada se provedbena značajnost i primjerenost vrsta, vremenskog rasporeda i opsega daljnjih revizijskih postupaka ponovno razmatraju kako bi se pribavili dostatni primjereni revizijski dokazi na kojima revizor temelji revizorsko mišljenje.

A16. Svaki pojedini pogrešan prikaz sagledava se kako bi se ocijenio učinak na relevantne klase transakcija, stanja računa ili objavljivanja, uključujući pitanje je li premašena razina

značajnosti za određenu klasu transakcija, stanje računa ili objavljivanje.

A17. Povrh toga, svako pojedinačno pogrešno prikazivanje kvalitativnog objavljivanja se razmatra kako bi se ocijenio njegov učinak na relevantno objavljivanje ili objavljivanja, kao i njegov ukupni učinak na financijske izvještaje kao cjelinu. Utvrđivanje je li jedno ili više pogrešnih prikazivanja u kvalitativnom objavljivanju značajno, u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i posebnih okolnosti subjekta, pitanje je koje uključuje primjenu profesionalne prosudbe. Primjeri u kojima takve pogreške mogu biti značajne uključuju:

- Netočni ili nepotpuni opisi informacija o ciljevima, politikama i postupcima upravljanja kapitalom za subjekte s djelatnostima osiguranja i bankarskim aktivnostima.
- Izostavljanje informacija o događajima ili okolnostima koje su dovele do gubitka zbog umanjenja vrijednosti (npr. značajan dugoročni pad potražnje za metalom ili robom) u subjektu u rudarskoj djelatnosti.
- Netočan opis računovodstvene politike koja se odnosi na značajnu poziciju u izvještaju o financijskom položaju, izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaju o promjenama kapitala ili izvještaju o novčanim tokovima.
- Neadekvatan opis osjetljivosti na devizni tečaj u subjektu koji obavlja međunarodne trgovačke aktivnosti.

A18. Pri utvrđivanju jesu li neispravljene pogreške po prirodi značajne kako je propisano točkom 11 ovog MRevS-a, revizor razmatra neispravljena pogrešna prikazivanja u iznosima i objavljivanjima. Takva se pogrešna prikazivanja mogu smatrati značajnima pojedinačno ili u kombinaciji s drugim pogrešnim prikazivanjem. Na primjer, ovisno o pogrešnim prikazivanjima utvrđenima u objavljivanjima, revizor može razmotriti:

- (a) jesu li utvrđene pogreške trajne ili prožimajuće;
- (b) može li određeni broj utvrđenih pogrešnih prikazivanja, koji je relevantan je za isto pitanje i razmatra se skupno, utjecati na razumijevanje korisnika o tom pitanju.

To razmatranje kumuliranih pogrešnih prikazivanja korisno je i pri ocjenjivanju financijskih izvještaja u skladu s točkom 13(d) MRevS-a 700 (izmijenjen), kojom se od revizora zahtijeva da razmotri je li cjelokupno prezentiranje financijskih izvještaja narušeno uključivanjem informacija koje nisu relevantne ili koje zamagljuje pravilno razumijevanje objavljenih informacija.

A19. Ako se prosudi da je određeni pogrešan prikaz značajan, nije vjerojatno da će biti poništen drugim pogrešnim prikazom. Na primjer, ako je prihod bio značajno precijenjen, financijski izvještaji kao cjelina bit će značajno pogrešno prikazani, čak ako je učinak pogrešnog prikaza dobiti u cijelosti prebijen precjenjivanjem rashoda u istom iznosu. Može biti primjereno prebijanje pogrešnih prikaza unutar istog stanja računa ili klase transakcija; međutim, prije zaključivanja da je čak prijeboj neznčajnih pogrešnih prikaza primjeren, razmatra se rizik da mogu postojati daljnji neotkriveni pogrešni prikazi.²⁹⁵

²⁹³ MRevS 700 (izmijenjen), točka 12.

²⁹⁴ MRevS 320, točka 12.

²⁹⁵ Identifikacija određenog broja neznčajnih pogrešnih prikaza unutar istog računa ili klase transakcija može zahtijevati da revizor ponovno procijeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja za taj račun ili klasu transakcija.

- A20. Određivanje je li pogreška u klasifikaciji značajna uključuje ocjenjivanje kvalitativnih aspekata, kao što je učinak pogreške u klasifikaciji na obveze ili druge ugovorne klauzule, učinak na pojedine pozicije izvještaja ili podbrojeve ili učinak na ključne pokazatelje. Mogu postojati okolnosti u kojima revizor zaključuje da pogreška u klasifikaciji nije značajna u kontekstu financijskih izvještaja kao cjeline, čak ako smatra da prelazi razinu ili razine značajnosti primijenjene u ocjenjivanju drugih pogrešnih prikaza. Na primjer, pogrešna klasifikacija u pozicijama bilance ne mora se smatrati značajnom u kontekstu financijskih izvještaja kao cjeline kad je iznos pogrešne klasifikacije malen u odnosu na veličinu pozicije bilance na koju se odnosi pogrešna klasifikacija te ne utječe na račun dobiti i gubitka ili neki ključan pokazatelj.
- A21. Okolnosti u vezi s nekim pogrešnim prikazivanjima mogu biti razlog da ih revizor ocijeni značajnima, pojedinačno ili kad se razmatraju zajedno s drugim pogrešnim prikazivanjima kumuliranim tijekom revizije, čak ako su niži od značajnosti za financijske izvještaje kao cjelinu. Okolnosti koje mogu utjecati na ocjenu uključuju opseg u kojem pogrešan prikaz:
- utječe na sukladnost sa regulativnim zahtjevima;
 - utječe na sukladnost s klauzulama ugovora o kreditu ili drugim ugovornim zahtjevima;
 - je u vezi s neispravnim izborom ili primjenom računovodstvene politike koja nema značajan učinak na financijske izvještaje tekućeg razdoblja ali je vjerojatno da će imati značajan učinak na financijske izvještaje budućeg razdoblja;
 - skriva promjenu u zaradama ili drugim trendovima, poglavito u kontekstu općih gospodarskih uvjeta i uvjeta u djelatnosti;
 - utječe na pokazatelje koji se koriste za ocjenjivanje subjektovog financijskog položaja, rezultata ili novčanih tokova;
 - utječe na informacije o segmentima prezentirane u financijskim izvještajima (na primjer, značajnost pitanja za segment ili drugi dio subjektovog poslovanja za koji je utvrđeno da ima značajnu ulogu u subjektovom poslovanju ili za njegovu profitabilnost);
 - ima učinak na povećanje primanja menadžmenta, primjerice, osiguravanjem da su ispunjeni zahtjevi koji omogućuju ostvarivanje bonusa ili drugih povlastica;
 - je značajan ako se uzme u obzir revizorovo shvaćanje o poznatim ranijim komuniciranjima s korisnicima, na primjer, u vezi s prognoziranim zaradama;
 - odnosi se na stavke koje uključuju određene osobe (na primjer, jesu li vanjske strane u transakciji povezane sa subjektovim menadžmentom);
 - označava neobjavljivanje informacije koja nije posebno zahtijevana primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, ali koja je, prema prosudbi revizora, važna za korisnikovo razumijevanje financijskog položaja, financijske uspješnosti i novčanih tokova subjekta; ili
 - utječe na druge informacije koje će biti priopćene u dokumentu koji sadrži revidirane financijske izvještaje (na primjer, informacije koje će biti uključene u »Menadžmentovo izvješće i analize« ili »Pregled poslovanja i financija«) za koje se može razumno očekivati da će utjecati na poslovne odluke korisnika financijskih izvještaja. MRevS

720 (izmijenjen)²⁹⁶ uređuje revizorovo razmatranje ostalih informacija, o kojima revizor nema obvezu izvješćivati, u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje. Te okolnosti samo su primjeri; nije vjerojatno da će biti prisutni u svim revizijama i nisu nužno i potpun popis. Postojanje bilo koje okolnosti poput navedenih ne vodi nužno k zaključku da je pogrešan prikaz značajan.

- A22. MRevS 240²⁹⁷ objašnjava kako bi trebalo uzeti u obzir implikacije pogrešnog prikazivanja koje je ili može biti rezultat prijave u odnosu na druge aspekte revizije, čak i ako veličina pogrešnog prikazivanja nije značajna u odnosu na financijske izvještaje. Ovisno o okolnostima, pogrešni prikazi u objavljivanjima također mogu ukazivati na prijevaru i, na primjer, mogu proizaći iz:

- obmanjujućih objavljanja koja su proizašla iz pristranosti u prosudbama menadžmenta;
- opsežnih duplih ili neinformativnih objavljanja koji imaju za cilj zamagliti pravilno razumijevanje pitanja u financijskim izvještajima.

Kad razmatra implikacije pogrešnih prikazivanja u klasama transakcija, stanja računa i objavljanja, revizor primjenjuje profesionalni skepticizam u skladu s MRevS-om 200.²⁹⁸

- A23. Kumulativni učinak neznčajnih pogrešnih prikaza u vezi s prethodnim razdobljem može imati značajan učinak na financijske izvještaje tekućeg razdoblja. Postoje različiti prihvatljivi pristupi u revizorovom ocjenjivanju takvih neispravljenih pogrešnih prikaza za financijske izvještaje tekućeg razdoblja. Korištenje istog pristupa ocjenjivanja osigurava dosljednost iz razdoblja u razdoblje.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

- A24. U slučaju revizije subjekta javnog sektora, na ocjenjivanje značajnosti pogrešnog prikaza mogu utjecati i revizorove odgovornosti ustanovljene zakonom, regulativom ili od strane nadležnih tijela da izvjesti o određenim pitanjima kao, na primjer, o prijevari.

- A25. Nadalje, pitanja kao što su javni interes, odgovornost, nepodmitljivost i osiguranje učinkovitog zakonskog nadzora, mogu osobito utjecati na procjenu je li neka stavka značajna već samim svojim sadržajem. To poglavito vrijedi za stavke koje su u vezi s pridržavanjem zakona, regulative ili drugih odredbi nadležnih tijela.

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti točku 12)

- A26. Ako se o neispravljenim pogrešnim prikazima komuniciralo s osobom ili osobama s menadžerskim odgovornostima koja također ima upravljačke odgovornosti, nije potrebno komunicirati s njom ponovno kao osobom koja ima upravljačke odgovornosti. To vrijedi i u slučaju kad je riječ o više takvih osoba. Revizor se ipak treba uvjeriti da se kroz komuniciranje s osobama s menadžerskim odgovornostima primjereno informiraju i svi ostali s kojima bi inače revizor komunicirao zbog njihovih upravljačkih funkcija.²⁹⁹

²⁹⁶ MRevS 720 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje*

²⁹⁷ MRevS 240, točka 36.

²⁹⁸ MRevS 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*, točka 15.

²⁹⁹ MRevS 260, točka 13.

- A27. Gdje je velik broj pojedinačno neznčajnih neispravljenih pogrešnih prikaza, revizor može priopćiti broj i ukupan novčani učinak neispravljenih pogrešnih prikaza, umjesto detalja o svakom pojedinačnom neispravljenom pogrešnom prikazu.
- A28. MRevS 260 (izmijenjen) zahtijeva komunikaciju revizora s onima koji su zaduženi za upravljanje i to pisanim izjavama na zahtjev revizora (vidjeti točku 14 ovog MRevS-a).³⁰⁰ Revizor može s onima koji su zaduženi za upravljanje raspraviti razloge i posljedice propusta ispravljanja pogrešnih prikaza, vodeći računa o veličini i vrsti pogrešnih prikaza koji su bili predmet prosudbe u okružujućim okolnostima i o mogućim posljedicama u odnosu na buduće financijske izvještaje.

Pisane izjave (Vidjeti točku 14)

- A29. Budući da sastavljanje financijskih izvještaja zahtijeva da menadžment i gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje, usklade financijske izvještaje kako bi ispravili značajne pogrešne prikaze, od revizora se zahtijeva da od njih traži pisanu izjavu o neispravljenim pogrešnim prikazima. U nekim okolnostima, menadžment i gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje mogu smatrati da određeni neispravljeni pogrešni prikazi nisu pogrešni prikazi. Iz tog razloga, mogu htjeti u svojoj pisanoj izjavi dodati navod kao što je slijedeći: »Mi se ne slažemo da stavke ... i ... predstavljaju pogreške jer [opis razloga]«. Dobivanje takve izjave, međutim, ne oslobađa revizora da formira zaključak o učinku neispravljenih pogrešnih prikaza.

Dokumentacija (Vidjeti točku 15)

- A30. Pri revizorovom dokumentiranju neispravljenih pogrešnih prikaza, u obzir se može uzeti:
- sagledavanje zbrojnog učinka neispravljenih pogrešnih prikaza;
 - ocjena o tome jesu li za određenu klasu transakcija, stanje računa ili objavljanja premašene razine značajnosti, ako ih ima; i
 - ocjenjivanje učinka neispravljenih pogrešnih prikazivanja na ključne pokazatelje ili trendove te sukladnost sa zakonskim, regulativnim i ugovornim zahtjevima (na primjer, klauzulom iz ugovora o kreditu).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 500

REVIZIJSKI DOKAZI

(Na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ

| | Točka |
|--|-------|
| Uvod | |
| Područje koje uređuje ovaj MRevS | 1 – 2 |
| Datum stupanja na snagu | 3 |
| Cilj | 4 |
| Definicije | 5 |
| Zahtjevi | |
| Dostatnost i primjerenost revizijskih dokaza | 6 |

³⁰⁰ MRevS 260, točka 16(c)(ii).

| | |
|---|-------|
| Informacije koje se moraju koristiti kao revizijski dokazi | 7 – 9 |
| Odabir stavki za testiranje u svrhu prikupljanja revizijskih dokaza | 10 |
| Nedosljednost, ili sumnje u pouzdanost, revizijskih dokaza | 11 |

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

| | |
|---|-----------|
| Vanjski izvor informacija | A1 – A4 |
| Dostatnost i primjerenost revizijskih dokaza | A5 – A29 |
| Informacije koje će se koristiti kao revizijski dokazi | A30 – A62 |
| Odabir stavki za testiranje u svrhu prikupljanja revizijskih dokaza | A63 – A67 |
| Nedosljednost, ili sumnje u pouzdanost, revizijskih dokaza | A68 |

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 500, *Revizijski dokazi* mora se čitati povezano s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

Uvod

Područje koje uređuje ovaj MRevS

- Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) objašnjava što tvori revizijske dokaze u reviziji financijskih izvještaja i uređuje revizorovu odgovornost za oblikovanje i obavljanje revizijskih postupaka radi pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza kako bi mogao stvoriti razumne zaključke na kojima treba temeljiti revizorsko mišljenje.
- Ovaj MRevS je primjenjiv za sve revizijske dokaze prikupljene tijekom odvijanja revizije. Drugi MRevS-i uređuju posebne aspekte revizije (na primjer, MRevS 315 (izmijenjen)³⁰¹), revizijske dokaze koje treba pribaviti u vezi s određenom temom (na primjer, MRevS 570 (izmijenjen)³⁰²), posebne postupke za pribavljanje revizijskih dokaza (na primjer, MRevS 520³⁰³), i ocjenjivanje jesu li pribavljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi (MRevS 200³⁰⁴ i MRevS 330³⁰⁵).

Datum stupanja na snagu

- Ovaj MRevS stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma.

Cilj

- Cilj je revizora oblikovati i obaviti revizijske postupke na način koji omogućuje revizoru pribavljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza kako bi mogao izvesti razumne zaključke na kojima može temeljiti revizorsko mišljenje.

Definicije

- Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:

³⁰¹ MRevS 315 (izmijenjen), *Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja*

³⁰² MRevS 570 (izmijenjen), *Vremenska neograničenost poslovanja*

³⁰³ MRevS 520, *Analitički postupci*

³⁰⁴ MRevS 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*

³⁰⁵ MRevS 330, *Revizorove reakcije na procijenjene rizike*

- (a) *Računovodstvene evidencije* – zapisi početnih računovodstvenih knjiženja i potkrjepljujuće isprave, kao što su potvrde i zapisi o elektroničkom transferu novca; računi; ugovori; glavna i pomoćne knjige; knjiženja u dnevniku i ostale prilagodbe financijskih izvještaja koja ne odražavaju knjiženja u dnevniku; i kao što su dokumentacija i tablice koja potkrjepljuju raspored troškova, izračune, usklađivanja i objavljivanja.
- (b) *Primjerenost (revizijskog dokaza)* – mjera kvalitete revizijskog dokaza, tj. njegove relevantnosti i pouzdanosti u potkrjepljivanju zaključaka na kojima se temelji revizorsko mišljenje.
- (c) *Revizijski dokazi* – sve informacije koje je revizor koristio pri donošenju zaključaka na kojima zasniva mišljenje. Revizijski dokazi obuhvaćaju informacije sadržane u računovodstvenim evidencijama na kojima se zasnivaju financijski izvještaji i druge informacije.
- (d) *Vanjski izvor informacija* – vanjski pojedinac ili organizacija koja daje informacije koje je subjekt koristio u pripremanju financijskih izvještaja, ili koje je pribavio revizor kao revizijske dokaze, ako su takve informacije prikladne za uporabu od strane šireg kruga korisnika. Ako je informacije pružio pojedinac ili organizacija djelujući u svojstvu menadžmentova stručnjaka, uslužne organizacije³⁰⁶ ili revizorova stručnjaka³⁰⁷ pojedinac ili organizacija ne smatra se vanjskim izvorom informacija u vezi s tom određenom informacijom (Vidjeti točke A1–A4)
- (e) *Menadžmentov stručnjak* – pojedinac ili društvo s posebnom stručnošću u području izvan računovodstva ili revizije, čiji rad u tom području koristi subjekt kako bi mu to pomoglo u sastavljanju financijskih izvještaja.
- (f) *Dostatnost (revizijskih dokaza)* – mjera za količinu revizijskih dokaza. Na količinu potrebnih revizijskih dokaza utječe revizorova procjena rizika pogrešnog prikazivanja kao i kvaliteta takvih revizijskih dokaza.

Zahtjevi

Dostatni i primjereni revizijski dokazi

6. Revizor mora oblikovati i obaviti revizijske postupke koji su primjereni u danim okolnostima za svrhu pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza. (Vidjeti točke A5-A29.)

Informacije koje treba koristiti kao revizijske dokaze

7. Pri oblikovanju i obavljanju revizijskih postupaka, revizor mora razmotriti relevantnost i pouzdanost informacija koje treba koristiti kao revizijske dokaze, uključujući i informacije pribavljene iz vanjskog izvora informacija. (Vidjeti točke A30-A44.)
8. Ako su informacije koje treba koristiti kao revizijske dokaze bile pripremljene korištenjem radom menadžmentova stručnjaka, revizor mora, u opsegu u kojem je to nužno, vodeći računa o važnosti stručnjakovog rada za revizorove svrhe: (Vidjeti točke A45-A47)
- (a) ocijeniti kompetentnost, sposobnost i objektivnost tog stručnjaka; (Vidjeti točke A48-A54)
- (b) steći razumijevanje o radu tog stručnjaka; i (Vidjeti točke A55-A58)
- (c) ocijeniti prikladnost stručnjakovog rada kao revizijskog dokaza za relevantne tvrdnje. (Vidjeti točku A59.)

9. Kad se koristi informacijama koje je stvorio subjekt, revizor mora ocijeniti jesu li određene informacije dovoljno pouzdane za revizorove svrhe, uključujući i, ako je nužno u danim okolnostima, obaviti:
- (a) pribavljanje revizijskih dokaza o točnosti i potpunosti tih informacija; i (Vidjeti točke A60-A61)
- (b) ocjenjivanje jesu li te informacije dovoljno precizne i detaljne za revizorove svrhe. (Vidjeti točku A62.)

Odabiranje stavki za testiranje kako bi se pribavili revizijski dokazi

10. Kad oblikuje testove kontrola i testove detalja, revizor mora odrediti načine odabiranja stavki za testiranje koji su učinkoviti za ostvarivanje svrhe revizijskog postupka (Vidjeti točke A63-A67.)

Nedosljednost revizijskih dokaza ili dvojbe o njihovoj pouzdanosti

11. Ako:

- (a) revizijski dokazi pribavljeni iz jednog izvora su nedosljedni s onima pribavljenim iz drugog izvora; ili
- (b) revizor ima dvojbu oko pouzdanosti informacija koje treba koristiti kao revizijski dokaz,

revizor mora odrediti koje su modifikacije revizijskih postupaka ili dodaci tim postupcima nužni kako bi se razriješilo ovo pitanje te će razmotriti učinak tog pitanja, ako ga ima, na ostale aspekte revizije. (Vidjeti točku A68.)

* * *

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Vanjski izvori informacija (Vidjeti točku 5(d))

- A1. Vanjski izvori informacija mogu uključivati procjenitelje, državne organizacije, središnje banke ili priznate burze. Primjeri informacija koje mogu biti pribavljene iz vanjskih izvora informacija uključuju:
- cijene i podaci povezani s određivanjem cijene;
 - makroekonomski podaci, kao što su povijesne i prognozirane stope nezaposlenosti i stope ekonomskog rasta ili podaci o popisu stanovništva;
 - podaci o kreditnoj povijesti;
 - podaci specifični za industriju, kao što su indeks troškova reklamacija za neke ekstraktivne industrije ili informacije o broju pregledavatelja ili rejtinzima korištene za određivanje prihoda od reklamiranja u industriji zabave; i
 - mortalitetne tablice korištene za određivanje obveza u sektoru životnog osiguranja i mirovina.
- A2. Za određeni skup informacija je vjerojatnije da je prikladan za uporabu širem rasponu korisnika i manje je vjerojatno da je podvrgnut utjecaju bilo kojeg određenog korisnika ako vanjski pojedinac ili organizacija pruža javnosti besplatno taj skup informacija ili ga čini dostupnim širem rasponu korisnika uz naplatu naknade. Prosudba može biti potrebna u određivanju jesu li informacije prikladne za uporabu širem rasponu korisnika, pri čemu treba uzeti obzir mogućnost subjekta da utječe na vanjski izvor informacija.
- A3. Neki vanjski pojedinac ili organizacija ne može, u vezi s nekim određenim skupom informacija, biti i vanjski izvor informacija i menadžmentov stručnjak ili uslužna organizacija ili revizorov stručnjak.

³⁰⁶ MRevS 402, *Revizijska razmatranja u vezi sa subjektom koji koristi rad uslužnih organizacija*, točka 8.

³⁰⁷ MRevS 620, *Korištenje radom revizorova stručnjaka*, točka 6.

A4. Međutim, neki vanjski pojedinac ili organizacija može, na primjer, djelovati kao menadžmentov stručnjak kad pruža određeni skup informacija, ali može djelovati kao vanjski izvor informacija kad pruža različiti skup informacija. U nekim okolnostima, profesionalna prosudba može biti potrebna kako bi se odredilo djeluje li neki vanjski pojedinac ili organizacija kao vanjski izvor informacija ili kao menadžmentov stručnjak u vezi s određenim skupom informacija. U drugim okolnostima, razlika može biti jasna. Na primjer:

- neki vanjski pojedinac ili organizacija može pružati informacije o cijenama nekretnina koje su prikladne za uporabu od strane širokog raspona korisnika, na primjer, informacije koje su općenito dostupne u odnosu na zemljopisno područje i može biti određena kao vanjski izvor informacija u svezi s tim skupom informacija. Ista vanjska organizacija može također djelovati kao menadžmentov ili revizorov stručnjak u pružanju naručenih usluga procjene u svezi sa subjektovim portfeljem nekretnina koje su posebno prilagođene subjektovim činjenicama i okolnostima;
- neke aktuarske organizacije objavljuju mortalitetne tablice za opću uporabu koje bi se, ako ih koristi subjekt, obično smatrale informacijama iz vanjskog izvora informacija. Ista aktuarska organizacija može također biti menadžmentov stručnjak u vezi s različitim informacijama koje su prilagođene posebnim okolnostima subjekta kako bi pomogla menadžmentu odrediti obveze za mirovinu za nekoliko subjektovih mirovinskih planova;
- neki vanjski pojedinac ili organizacija može imati stručnost u primjeni modela za procjenu fer vrijednosti vrijednosnih papira za koje nema opazljivog tržišta. Ako vanjski pojedinac ili organizacija primijeni tu stručnost u stvaranju neke procjene posebno za subjekt i tim se radom koristi menadžment u pripremanju svojih financijskih izvještaja, vanjski pojedinac ili organizacija je vjerojatno menadžmentov stručnjak u vezi s tim informacijama. Ako, s druge strane, taj vanjski pojedinac ili organizacija samo pruža javnosti cijene ili podatke o određivanju cijena u vezi s privatnim transakcijama i subjekt koristi te informacije u svojoj metodi procjene, vanjski pojedinac ili organizacija bi vjerojatno bila vanjski izvor informacija u svezi s tim informacijama;
- neki vanjski pojedinac ili organizacija može objaviti informacije, prikladne za širi raspon korisnika, o rizicima ili uvjetima u industriji. Ako ih koristi subjekt u pripremanju svoje objave o rizicima (na primjer, sukladno s MSFI-em 7³⁰⁸), takve informacije bi se redovno smatrale informacijama iz vanjskog izvora informacija. Međutim, ako bi istu vrstu informacija posebno naručio subjekt da koristeći njihovu stručnost kreiraju informacije o tim rizicima prilagođeno subjektovim okolnostima, vanjski pojedinac ili organizacija bi vjerojatno djelovala kao menadžmentov stručnjak;
- neki vanjski pojedinac ili organizacija može primijeniti svoju stručnost u pružanju informacija o tekućim i budućim tržišnim trendovima, koje čini dostupnim širem rasponu korisnika i koje su prikladne za njihovu uporabu. Ako ih koristi subjekt da mu pomogne u donošenju odluke o pretpostavkama koje treba koristiti u stvaranju računovodstvenih procjena, za takve informacije bi se vjerojatno smatralo

da su iz vanjskog izvora informacija. Ako bi subjekt naručio istu vrstu informacije o tekućem i budućim trendovima relevantnim za specifične činjenice i okolnosti subjekta, vanjski pojedinac ili organizacija bi vjerojatno djelovala kao menadžmentov stručnjak.

Dostatni i primjereni revizijski dokazi (Vidjeti točku 6)

- A5. Revizijski dokazi potrebni su kako bi potkrijepili revizorsko mišljenje i izvješće. Revizijski su dokazi kumulativni po prirodi te su primarno pribavljeni iz revizijskih postupaka koji se obavljaju tijekom revizije. Međutim, oni također mogu uključivati informacije prikupljene iz drugih izvora, kao što su prijašnje revizije (pod pretpostavkom da je revizor razmotrio mogu li promjene koje su se dogodile od prijašnje revizije imati utjecaja na njihovu relevantnost u tekućoj reviziji³⁰⁹) ili postupaka kontrole kvalitete u društvu za prihvaćanje i nastavljanje odnosa s klijentom. Povrh toga, računovodstvene evidencije subjekta i drugi unutarnji izvori subjekta važan su izvor revizijskih dokaza. Informacije koje se mogu upotrijebiti kao revizijski dokazi mogu biti pripremljene korištenjem rada menadžmentovog stručnjaka ili biti pribavljene iz nekog vanjskog izvora. Revizijski dokazi uključuju informacije koje podupiru i potkrepljuju menadžmentove tvrdnje, ali i sve informacije koje proturječe takvim tvrdnjama. Povrh toga, u nekim slučajevima izostanak informacije (na primjer, zbog toga što menadžment odbija dati zahtijevanu izjavu) revizor koristi kao dokaz, te stoga takav izostanak također predstavlja revizijski dokaz.
- A6. Veći dio rada revizora u formiranju mišljenja sastoji se od pribavljanja i ocjenjivanja revizijskih dokaza. Revizijski postupci za pribavljanje revizijskih dokaza mogu uključivati provjeravanje, promatranje, konfirmiranje, ponovno izračunavanje, ponovno obavljanje i analitičke postupke, vrlo često u kombinaciji, povrh postavljanja upita. Iako upiti mogu osigurati važne revizijske dokaze te čak mogu pružiti dokaz za pogrešan prikaz, ipak upiti sami za sebe ne osiguravaju dostatne revizijske dokaze za nepostojanje značajnog pogrešnog prikaza na razini tvrdnje, niti za operativnu učinkovitost kontrola.
- A7. Kako je objašnjeno u MRevs 200,³¹⁰ razumno uvjerenje stečeno je kad je revizor prikupio dostatne i primjerene revizijske dokaze kako bi smanjio revizijski rizik (tj. rizik da revizor izrazi neadekvatno mišljenje u slučajevima kad su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani) na prihvatljivo nisku razinu.
- A8. Dostatnost i primjerenost revizijskih dokaza međusobno su povezani. Dostatnost je mjera kvantitete revizijskih dokaza. Na kvalitetu potrebnih revizijskih dokaza utječe revizorova procjena rizika pogrešnog prikazivanja (što su rizici procjene viši, to će vjerojatno biti potrebno više revizijskih dokaza), kao i kvaliteta tako prikupljenih revizijskih dokaza (što je veća kvaliteta, manja količina revizijskih dokaza može biti zahtijevana). Pribavljanje više revizijskih dokaza, međutim, ne može biti zamjena za njihovu slabu kvalitetu.
- A9. Primjerenost je mjera za kvalitetu revizijskog dokaza; tj. to je njegova relevantnost i pouzdanost u pružanju potpore zaključcima na kojima se temelji revizorsko mišljenje. Na

³⁰⁸ Međunarodni standard financijskog izvještavanja 7 (MSFI), *Financijski instrumenti: Objavljivanje*

³⁰⁹ MRevs 315 (izmijenjen), točka 9.

³¹⁰ MRevs 200, točka 5.

pouzdanost revizijskog dokaza utječu njegov izvor i njegova vrsta te je ovisna i o pojedinačnim okolnostima u kojima je revizijski dokaz pribavljen.

- A10. MRevS 330 zahtijeva od revizora da zaključi jesu li pribavljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi³¹¹. Pitanje je za profesionalnu prosudbu revizora jesu li prikupljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi kako bi se snizio revizijski rizik na prihvatljivo nisku razinu i tako omogućilo revizoru da izvede razumne zaključke na kojima temelji svoje mišljenje. MRevS 200 sadrži razmatranja pitanja kao što su vrsta revizijskih postupaka, pravodobnost financijskog izvještavanja, kao i odnos troškova i koristi, koja su relevantni čimbenici kad revizor primjenjuje profesionalnu prosudbu o tome jesu li prikupljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi.

Izvori revizijskih dokaza

- A11. Neki revizijski dokazi pribavljaju se obavljanjem revizijskih postupaka kroz testiranje računovodstvenih evidencija, na primjer, pomoću analiza i pregleda, ponovnim obavljanjem postupaka koji su primijenjeni u procesu financijskog izvještavanja, kao i usklađivanjem povezanih vrsta i primjene istih informacija. Obavljanjem takvih revizijskih postupaka, revizor može utvrditi da su računovodstvene evidencije interno dosljedne i usklađene s financijskim izvještajima.
- A12. Veće uvjerenje se redovno stječe ako su revizijski dokazi dosljedni i ako su pribavljeni iz više različitih izvora ili ako ih je više vrsta, nego iz pojedinačno razmatranih stavki revizijskih dokaza. Primjerice, potkrjepljujuće informacije pribavljene iz izvora neovisnog o subjektu mogu povećati revizorovo uvjerenje koje stječe iz interno generiranog revizijskog dokaza kao što su, na primjer, dokazi koji postoje unutar računovodstvenih evidencija, zapisnika sa sastanaka ili izjava menadžmenta.
- A13. Informacije pribavljene iz izvora neovisnih o subjektu koje revizor može upotrijebiti kao revizijski dokaz mogu uključivati konfirmacije od trećih strana i informacije iz vanjskih izvora, uključujući izvještaje analitičara kao i usporedive podatke konkurenata (podaci o referentnim veličinama).

Revizijski postupci za pribavljanje revizijskih dokaza

- A14. Kao što se zahtijeva i dalje objašnjava u MRevS-u 315 (izmijenjen) i MRevS-u 330, revizijski dokazi za izvođenje razumnih zaključaka na kojima se treba temeljiti revizorsko mišljenje pribavljaju se obavljanjem:
- postupaka procjene rizika; i
 - daljnjih revizijskih postupaka, koji obuhvaćaju:
 - testove kontrola, ako su zahtijevani MRevS-ima ili ako je revizor odlučio obaviti testiranje; i
 - dokazne postupke, uključujući testove detalja i dokazne analitičke postupke.
- A15. Revizijski postupci opisani dolje u točkama A18-A29 mogu se koristiti kao postupci procjene rizika, testovi kontrola i dokazni postupci ovisno o kontekstu u kojem ih primjenjuje revizor. Kao što je objašnjeno u MRevS-u 330, revizijski dokazi pribavljeni u prijašnjim revizijama mogu, u određenim okolnostima, pružiti primjerene revizijske dokaze ako revizor obavi revizijske postupke kako bi ustanovio jesu li ti dokazi i nadalje relevantni.³¹²

- A16. Na vrstu i vremenski raspored obavljanja revizijskih postupaka može utjecati činjenica da su neki računovodstveni podaci i ostale informacije dostupni u elektroničkom obliku ili samo u određenim točkama ili vremenskim razdobljima. Na primjer, izvorni dokumenti kao što su narudžbenice i računi mogu postojati samo u elektroničkom obliku ako subjekt upotrebljava elektroničko poslovanje ili mogu biti bačeni nakon skeniranja ako subjekt upotrebljava slikovne procesne sustave za olakšavanje čuvanja dokumenata i pozivanja na njih.
- A17. Određene elektroničke informacije mogu biti nedostupne nakon određenog vremenskog razdoblja, na primjer, ako se datoteke promjene i ako ne postoje sigurnosne kopije. Napsjetku, revizor može, na osnovi subjektivih politika čuvanja podataka, smatrati da je nužno tražiti posebno čuvanje nekih informacija kako bi ih revizor morao pregledati ili obaviti revizijske postupke u vrijeme kad su te informacije dostupne.

Provjeravanje

- A18. Provjeravanje uključuje ispitivanje evidencija ili dokumenata, internih ili eksternih, u papirnatom ili elektroničkom obliku ili na ostalim medijima i fizičko ispitivanje imovine. Provjeravanje evidencija i dokumenata pruža revizijske dokaze različite razine pouzdanosti, ovisno o njihovim vrstama i izvorima, te u slučaju internih evidencija i dokumenata, o učinkovitosti kontrola nad njihovim stvaranjem. Primjer provjeravanja koje je korišteno kao test kontrole je provjeravanje evidencija radi pribavljanja dokaza o autorizacijama.
- A19. Neki dokumenti predstavljaju izravni revizijski dokaz postojanja imovine, primjerice, dokument koji tvori financijski instrument kao što je dionica ili obveznica. Provjeravanje takvih dokumenata ne mora nužno pružiti revizijski dokaz o vlasništvu ili vrijednosti. Zatim, provjeravanje izvršenih ugovora može pružiti revizijski dokaz koji je relevantan za primjenu subjektivih računovodstvenih politika, kao što je priznavanje prihoda.
- A20. Provjeravanje materijalne imovine pruža pouzdan revizijski dokaz o postojanju, ali ne nužno i o subjektivim pravima i obvezama ili o vrednovanju imovine. Povjeravanje pojedinačnih stavki zaliha može biti popraćeno promatranjem inventure zaliha.

Promatranje

- A21. Promatranje se sastoji u gledanju procesa ili postupka kad ga obavljaju drugi, na primjer, revizorovo promatranje brojenja zaliha što ga obavlja osoblje subjekta ili promatranje obavljanja kontrolnih aktivnosti. Promatranje pruža revizijski dokaz o obavljanju procesa ili postupka, ali je ograničeno vremenskim trenutkom u kojem se to promatranje odvija, kao i činjenicom da spoznaja o podvržutosti promatranju može utjecati na način kako se obavlja proces ili postupak. Vidjeti MRevS 501 za upute o promatranju brojanja zaliha.³¹³

Eksterne konfirmacije

- A22. Eksterna konfirmacija predstavlja revizijski dokaz koji je pribavio revizor kao izravan pisani odgovor od treće strane (konfirmirajuća strana), u papirnatom obliku, elektroničkom obliku ili na drugom mediju. Postupci s eksternim konfirmacijama su često relevantni kad se adresiraju tvrdnje povezane s nekim stanjima računa i njihovim elementima. Međutim, eksterne konfirmacije ne trebaju se ograničiti samo na stanja

³¹¹ MRevS 330, točka 26.

³¹² MRevS 330, točka A35.

³¹³ MRevS 501, *Revizijski dokazi – posebna razmatranja za odabrane stavke*

računa. Na primjer, revizor može tražiti potvrđivanje uvjeta ugovora ili transakcija koje subjekt ima s trećim stranama; potvrđivački zahtjev može biti oblikovan na način da sadrži pitanje o tome jesu li obavljene kakve modifikacije ugovora, i ako jesu, koji su relevantni detalji. Postupci s eksternim potvrđivanjima mogu se također koristiti za pribavljanje revizijskih dokaza o nepostojanju pojedinih uvjeta, primjerice, o nepostojanju »dodatnog sporazuma« (side letter) koji može utjecati na priznavanje prihoda. Za daljnje upute vidjeti MRevS 505.³¹⁴

Ponovno izračunavanje

A23. Ponovno izračunavanje sastoji se u provjeri matematičke točnosti dokumenata ili evidencija. Ponovno izračunavanje može se obaviti ručno ili elektronički.

Ponovno obavljanje

A24. Ponovno obavljanje uključuje revizorovo neovisno izvršenje postupaka ili kontrola koje se izvorno obavljaju kao dio internih kontrola subjekta.

Analički postupci

A25. Analički postupci sastoje se od ocjenjivanja financijskih informacija kroz analiziranje uvjerljivih odnosa između financijskih i nefinancijskih podataka. Analički postupci također uključuju takva ispitivanja, koja su nužna za uočene fluktuacije i odnose koji nisu u skladu s ostalim relevantnim informacijama ili koji značajno odstupaju od očekivanih iznosa. Za daljnje upute vidjeti MRevS 520.

Upiti

A26. Upiti se sastoje u traženju informacija od upućenih osoba, i to financijskih i nefinancijskih informacija, unutar ili izvan subjekta. Upiti se ekstenzivno upotrebljavaju kroz cijelu reviziju povrh ostalih revizijskih postupaka. Upiti mogu biti u rasponu od strogo formalnih pisanih do neformalnih usmenih pitanja. Ocjenjivanje odgovora na upite integralni je dio procesa ispitivanja.

A27. Odgovori na upite mogu dati revizoru informacije koje nije prethodno imao ili mogu biti potkrepljujuće revizijske dokaze. Alternativno tome, odgovori mogu dati informacije koje su značajno različite od ostalih informacija koje je revizor prikupio, na primjer, informacije o mogućnosti da menadžment zaobiđe sustav internih kontrola. U nekim slučajevima, odgovori na upite daju revizoru osnovu za modificiranje ili obavljanje dodatnih revizijskih postupaka.

A28. Iako odgovori dobiveni na upite mogu biti potkrepljujući revizijski dokazi posebne važnosti, u slučaju upita o namjerama menadžmenta, informacije raspoložive za potkrepljivanje namjere menadžmenta često su ograničene. U takvim slučajevima razumijevanje prijašnjih postupanja menadžmenta u izvršavanju iskazanih namjera, razloga koje menadžment navodi za odabiranje određenog smjera djelovanja i sposobnosti menadžmenta za provedbu određenog smjera djelovanja može osigurati relevantne informacije za potkrepljivanje dokaza pribavljenih kroz upite.

A29. U vezi s nekim pitanjima revizor može razmotriti je li potrebno pribaviti pisane izjave menadžmenta i, kad je to primjereno, od onih koji su zaduženi za upravljanje kako bi potvrdio odgovore na usmene upite. Za daljnje upute vidjeti MRevS 580.³¹⁵

Informacije koje se upotrebljavaju kao revizijski dokazi

Relevantnost i pouzdanost (Vidjeti točku 7)

A30. Kao što je navedeno u točki A5, iako se revizijski dokazi primarno pribavljaju iz revizijskih postupaka obavljenih tijekom obavljanja revizije, oni također mogu sadržavati informacije prikupljene iz ostalih izvora što uključuje, na primjer, iz prijašnjih revizija, u određenim okolnostima, iz postupaka kontrole kvalitete u društvu za prihvaćanje ili nastavljavanje odnosa s klijentom i iz ispunjavanja nekih dodatnih odgovornosti prema zakonskim, regulativnim ili relevantnim etičkim zahtjevima (npr. subjektovo nepridržavanje zakona ili regulative). Na kvalitetu svih revizijskih dokaza utječe relevantnost i pouzdanost informacija na kojima se oni temelje.

Relevantnost

A31. Relevantnost obuhvaća logičnu povezanost sa svrhom obavljanja revizijskog postupka i, kad je primjereno, s tvrdnjom koju se razmatra. Relevantnost informacije koja će biti upotrijebljena kao revizijski dokaz može biti pod utjecajem smjera testiranja. Na primjer, ako je svrha revizijskog postupka testirati precijenjenost u postojanju ili vrednovanju obveza prema dobavljačima, tada testiranje evidentiranih obveza prema dobavljačima može biti relevantan revizijski postupak. Nasuprot tome, kad se testira podcijenjenost u postojanju ili vrednovanju obveza prema dobavljačima, testiranje evidentiranih iznosa ne bi bilo relevantno, ali testiranje informacija kao što su naknadna plaćanja, neplaćeni računi, izjave dobavljača te izvješća o neuparenim primkama može biti relevantno.

A32. Dani skup revizijskih postupaka može osigurati revizijske dokaze koji su relevantni za neke tvrdnje, dok za druge nisu. Na primjer, pregledavanje dokumenata vezanih uz naplatu potraživanja nakon kraja obračunskog razdoblja može pružiti revizijske dokaze u vezi s postojanjem i vrednovanjem, ali ne nužno i za razgraničenje). Slično tome, pribavljanje revizijskog dokaza za određenu tvrdnju, na primjer, o postojanju zaliha, nije zamjena za pribavljanje dokaza za drugu tvrdnju, primjerice za vrednovanje tih zaliha. Nasuprot tome, revizijski dokazi prikupljeni iz različitih izvora ili dokazi različitih vrsta mogu često biti relevantni za istu tvrdnju.

A33. Testovi kontrola oblikuju se kako bi se ocijenila operativna učinkovitost kontrola u sprječavanju, ili otkrivanju i ispravljanju, značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje. Oblikovanje testova kontrole zbog pribavljanja relevantnih revizijskih dokaza uključuje identificiranje uvjeta (karakteristika ili obilježja) koji pokazuju uspješnost kontrola te uvjeta koji ukazuju na odstupanja od primjerene uspješnosti. Postojanje ili nepostojanje tih uvjeta može zatim testirati revizor.

A34. Dokazni testovi oblikuju se radi otkrivanja značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje. Oni obuhvaćaju testove detalja i dokazne analitičke postupke. Oblikovanje dokaznih postupaka uključuje identificiranje uvjeta relevantnih za svrhu testiranja a koji tvore pogrešan prikaz u relevantnoj tvrdnji.

Pouzdanost

A35. Pouzdanost informacija koje se koriste kao revizijski dokazi, i stoga samih revizijskih dokaza, pod utjecajem je izvora i vrsta informacija, ali i okolnosti u kojima su pribavljene, uključujući i kontrole nad pripremanjem i održavanjem informacija, gdje je to relevantno. Zbog toga, generalizacije oko pouzdanosti različitih vrsta revizijskih dokaza podložne su važnim izuzecima. Čak i ako je revizijski dokaz pribavljen iz eksternih izvora, mogu postojati okolnosti koje mogu utjecati na njego-

³¹⁴ MRevS 505, *Eksterne potvrđivanje*

³¹⁵ MRevS 580, *Pisane izjave*

vu pouzdanost. Na primjer, informacija pribavljena iz izvora neovisnog od subjekta može biti nepouzdan dokaz ako izvor nije upućen u materiju ili ako menadžmentov stručnjak nije objektivan. Iako mogu postojati izuzeci, sljedeće generalizacije oko pouzdanosti revizijskih dokaza mogu biti korisne:

- pouzdanost revizijskog dokaza povećava se kad je pribavljen iz neovisnih izvora izvan subjekta;
- pouzdaniji su revizijski dokazi koji su pribavljeni unutar subjekta kad su povezane kontrole, uključujući kontrole nad njihovom pripremom i održavanjem, koje je uspostavio subjekt učinkovite;
- revizijski dokazi koje revizor izravno pribavi (na primjer, promatranjem primjene kontrole) pouzdaniji su od revizijskih dokaza pribavljenih neizravno ili preko posrednika (primjerice, upitima o primjeni kontrola);
- revizijski dokazi u dokumentiranom obliku, pisanom, elektroničkom ili na drugom mediju, pouzdaniji su od dokaza pribavljenih usmeno (na primjer, zapisnik vođen tijekom sastanka pouzdaniji je dokaz od naknadne usmene prezentacije pitanja o kojima se diskutiralo); i
- revizijski dokazi pribavljeni iz originalnih dokumenata pouzdaniji su od dokaza pribavljenih iz fotokopija i faksimila te dokumenta koji su filmirani, digitalizirani ili na ostale načine transformirani u elektroničku formu, čija pouzdanost može ovisiti o kontrolama nad njihovom pripremom i održavanjem.

- A36. MRevS 520 sadrži daljnje upute u vezi s pouzdanošću podataka upotrijebljenih za svrhe oblikovanja analitičkih postupaka kao dokaznih postupaka.³¹⁶
- A37. MRevS 240 uređuje uvjete u kojima revizor ima razloga vjerovati da neki dokument nije autentičan ili kad je modificiran bez da su modifikacije otkrivene revizoru.³¹⁷
- A38. MRevS 250 (izmijenjen)³¹⁸ sadrži daljnje upute revizoru u odnosu na ispunjavanje bilo kakvih njegovih dodatnih odgovornosti sukladno zakonskim, regulativnim ili relevantnim etičkim zahtjevima u svezi sa identificiranom subjektovom nesukladnošću, ili sumnjom da ona postoji, sa zakonima i regulativama koje mogu osigurati daljnje informacije relevantne za revizorov rad u skladu s MRevS-ovima i za ocjenjivanje implikacija takve nesukladnosti u odnosu na druge aspekte revizije.

Vanjski izvori informacija

- A39. Točka 7. zahtijeva od revizora da razmotri relevantnost i pouzdanost informacija pribavljenih iz nekog vanjskog izvora informacija koje treba koristiti kao revizijske dokaze, neovisno o tome je li te informacije koristio subjekt u pripremanju financijskih izvještaja ili ih je pribavio revizor. Za informacije pribavljene iz nekog vanjskog izvora informacija, ta razmatranja mogu, u nekim slučajevima, uključiti i revizijske dokaze o vanjskom izvoru informacija ili njegovom pripremanju informacija, pribavljenih kroz oblikovanje i obavljanje daljnjih

revizijskih postupaka u skladu s MRevS-om 330 ili, ako je primjenjivo, MRevS-om 540 (izmijenjen)³¹⁹.

- A40. Stjecanja razumijevanja o tome zašto menadžment ili, ako je primjenjivo, menadžmentov stručnjak koristi neki vanjski izvor informacija, i kako je relevantnost i pouzdanost informacija bila razmatrana (uključujući njihovu točnost i potpunost), može pomoći informiranosti revizorova razmatranja relevantnosti i pouzdanosti tih informacija.
- A41. Sljedeći čimbenici mogu biti važni kad se razmatra relevantnost i pouzdanost informacija pribavljenih iz nekog vanjskog izvora informacija, uključujući i njihovu točnost i potpunost, vodeći računa da neki od tih čimbenika mogu biti relevantni samo ako je te informacije bio koristio menadžment u pripremanju financijskih izvještaja ili kad ih je bio pribavio revizor:
- vrsta i autoritet vanjskog izvora informacija. Na primjer, središnja banka ili državni statistički ured sa zakonskim mandatom pružanja javnosti informacija o industriji vjerojatno će biti autoritet za neke vrste informacija;
 - mogućnost utjecanja na pribavljene informacije kroz odnos između subjekta i izvora informacija;
 - kompetentnost i reputacija vanjskog izvora informacija u svezi s informacijama, uključujući i pitanje pruža li, po revizorovoj profesionalnoj prosudbi, izvor rutinski informacije i ima povijest pružanja pouzdanih informacija;
 - ranije iskustvo revizora s pouzdanošću informacija koje pruža vanjski izvor informacija;
 - dokaz o općoj tržišnoj prihvaćenosti relevantnosti i/ili pouzdanosti informacija iz vanjskog izvora informacija od strane korisnika za svrhu koja je slična onoj za koju su informacije koristili menadžment ili revizor;
 - ima li subjekt uspostavljene kontrole koje rješavaju pitanje relevantnosti i pouzdanosti pribavljenih i korištenih informacija;
 - kumulira li vanjski izvor informacija sveobuhvatne tržišne informacije ili je angažiran izravno u »podešavanju« tržišnih transakcija;
 - jesu li informacije prikladne za uporabu na način kako su bile korištene i, ako je primjenjivo, jesu li bile kreirane vodeći računa o primjenjivom okviru financijskog izvještavanja;
 - alternativne informacije koje mogu proturječiti korištenim informacijama;
 - sadržaj i opseg izjava o odricanju od odgovornosti ili drugim restriktivnim izrazima povezanim s pribavljenim informacijama;
 - informacije o metodama korištenim u pripremanju informacija, o načinu na koji su metode bile primijenjene uključujući, ako je primjenjivo, kako su modeli bili korišteni u takvoj primjeni i kontrole nad metodama; i
 - ako su dostupne, informacije koje su relevantne za razmatranje prikladnosti pretpostavki i drugih podataka koje je primijenio vanjski izvor informacija u kreiranju pribavljenih informacija.
- A42. Priroda i opseg revizorova razmatranja uzima u obzir procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje za koje je relevantno korištenje vanjskih informacija, stupanj do kojeg je korištenje tih informacija relevantno za

³¹⁶ MRevS 520, točka 5(a).

³¹⁷ MRevS 240, *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja*, točka 14.

³¹⁸ MRevS 250 (izmijenjen), *Razmatranje zakona i regulativa u reviziji financijskih izvještaja*, točka 9.

³¹⁹ MRevS 540 (izmijenjen), *Revidiranje računovodstvenih procjena i objavljivanja*

razloge za procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja i mogućnost da informacije iz vanjskog izvora informacija mogu biti nepouzdana (na primjer, jesu li iz vjerodostojnog izvora). Temeljeno na revizorovu razmatranju pitanja opisanih u točki A39, revizor može utvrditi da je potrebno daljnje razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući i njegovih internih kontrola, u skladu s MRevS-om 315 ili da su daljnji revizijski postupci u skladu s MRevS-om 330³²⁰ i MRevS-om 540 (izmijenjen)³²¹, ako je primjenjivo, primjereni u danim okolnostima, za reagiranje na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja povezanih s korištenjem informacija iz nekog vanjskog izvora informacija. Takvi postupci mogu uključiti:

- obavljanje usporedbe informacija pribavljenih iz vanjskog izvora informacija s informacijama pribavljenim iz nekog alternativnog neovisnog izvora informacija;
- ako je relevantno za razmatranje menadžmentove upotrebe informacija iz nekog vanjskog izvora informacija, stjecanje razumijevanja kontrola koje je menadžment ustanovio za razmatranje pouzdanosti informacija iz vanjskih izvora informacija, i moguće testiranje operativne učinkovitosti takvih kontrola;
- obavljanje postupaka za stjecanje informacija iz vanjskog izvora radi razumijevanja njegovih procesa, tehnika i pretpostavki u svrhu identificiranja, razumijevanja i, ako je relevantno, testiranja operativne učinkovitosti njihovih kontrola.

A43. U nekim situacijama, može postojati samo jedan pružatelj određenih informacija, na primjer, informacije središnje banke ili vlade, kao što su stopa inflacije, ili jedno priznato tijelo za industriju. U takvim slučajevima, na revizorovo određivanje vrste i opsega revizijskih postupaka koji mogu biti primjereni u okolnostima utječe vrsta i vjerodostojnost izvora informacija, procijenjeni rizici značajnih pogrešnih prikazivanja za koje su relevantne te vanjske informacije i stupanj do kojeg je korištenje tih informacija relevantno za razloge procijenjenih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. Na primjer, ako je informacija iz vjerodostojnog mjerodavnog izvora, opseg revizorovih daljnjih revizijskih postupaka može biti manje opsežan, kao što su potkrjepljivanje informacija s web stranicom izvora ili objavljenim informacijama. U drugim slučajevima, ako izvor nije ocijenjen kao vjerodostojan, revizor može odrediti da su primjereni ekstenzivniji postupci i, u nedostatku bilo kojeg alternativnog neovisnog izvora informacija s kojim bi izvršio usporedbu, može razmotriti je li obavljanje postupaka radi pribavljanja informacije iz vanjskog izvora informacija, ako je izvedivo, primjereno kako bi se pribavili dostatni i primjereni revizijski dokazi.

A44. Ako revizor nema dostatnu osnovu s kojom bi razmotrio relevantnost i pouzdanost informacija iz nekog vanjskog izvora informacija, revizor može imati ograničenje u opsegu ako se dostatni i primjereni revizijski dokazi ne mogu pribaviti pomoću alternativnih postupaka. Svako nametnuto ograničenje opsega se ocjenjuje u skladu sa zahtjevima MRevS-a 705 (izmijenjen)³²².

³²⁰ MRevS 330, točka 6.

³²¹ MRevS 540 (izmijenjen), točka 30.

³²² MRevS 705 (izmijenjen), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*, točka 13.

Pouzdanost informacija koje je pripremio menadžmentov stručnjak (Vidjeti točku 8)

A45. Pripremanje financijskih izvještaja subjekta može zahtijevati znanja iz područja izvan računovodstva i revizije, kao što su aktuarske kalkulacije, procjene ili inženjerski podaci. Subjekt za ta područja može zaposliti ili angažirati stručnjaka kako bi pribavio potrebna stručna znanja za pripremanje financijskih izvještaja. Propust da se to učini kad su takva stručna znanja nužna, povećava rizike značajnih pogrešnih prikazivanja.

A46. Ako su informacije, koje treba koristiti kao revizijske dokaze, bile pripremljene od strane menadžmentovog stručnjaka primjenjuje se zahtjev iz točke 8 ovog MRevS-a. Na primjer, pojedinac ili organizacija može imati stručna znanja za primjenu modela za procjenu fer vrijednosti obveznice za koju nema opažljivog tržišta. Ako taj pojedinac ili organizacija primjenjuje ta stručna znanja u stvaranju procjene koju subjekt koristi u pripremanju financijskih izvještaja, pojedinac ili organizacija je menadžmentov stručnjak i primjenjuje se točka 8. Ako, s druge strane, taj pojedinac ili organizacija samo pribavlja podatke o cijenama u vezi s privatnim transakcijama, koji nisu na drugi način dostupni subjektu, koje subjekt koristi u vlastitim metodama procjene, takve su informacije, ako se upotrebljavaju kao revizijski dokazi, podložne točki 7 ovog MRevS-a, te su informacije iz vanjskog izvora informacija i ne smatraju se subjektovim korištenjem menadžmentovog stručnjaka.

A47. Na vrste, vremenski raspored i opseg revizijskih postupaka u vezi sa zahtjevima točke 8 ovog MRevS-a, mogu utjecati pitanja kao što su:

- vrsta i složenost pitanja za koje je angažiran menadžmentov stručnjak;
- rizici značajnih pogrešnih prikazivanja;
- dostupnost alternativnih izvora revizijskih dokaza;
- vrsta, opseg i ciljevi posla koji obavlja menadžmentov stručnjak;
- pitanje je li menadžmentov stručnjak zaposlen u subjektu ili ga je angažirao subjekt kako bi pružio relevantnu uslugu;
- razmjer u kojem menadžment može obavljati kontrolu ili utjecati na rad stručnjaka;
- pitanje je li menadžmentov stručnjak podložan standardima stručnog izvođenja posla ili drugim profesionalnim zahtjevima ili zahtjevima djelatnosti;
- vrsta i opseg bilo kakvih kontrola unutar subjekta nad radom menadžmentovog stručnjaka;
- revizorovo znanje i iskustvo o području za koje je menadžment angažirao stručnjaka; i
- revizorovo prijašnje iskustvo o radu tog stručnjaka.

Kompetentnost, sposobnost i objektivnost menadžmentovog stručnjaka (Vidjeti točku 8(a))

A48. Kompetentnost se odnosi na vrstu i razinu stručnosti menadžmentovog stručnjaka. Sposobnost je povezana s mogućnošću da menadžmentov stručnjak primijeni tu sposobnost u određenim okolnostima. Čimbenici koji utječu na sposobnost mogu uključivati, na primjer, zemljopisni položaj te dostupnost resursa i vremena. Objektivnost se odnosi na moguće učinke koje pristranost, sukob interesa ili utjecaj drugih mogu imati na profesionalnu i poslovnu prosudbu menadžmentova stručnjaka. Kompetentnost, sposobnost i objektivnost me-

nadžmentova stručnjaka i sve kontrole unutar subjekta nad radom stručnjaka važni su čimbenici u svezi s pouzdanošću informacija koje je pripremio menadžmentov stručnjak.

- A49. Informacije povezane s kompetentnošću, sposobnostima i objektivnošću menadžmentovog stručnjaka mogu se prikupiti iz različitih izvora, kao što su:
- osobno iskustvo o prijašnjem radom tog stručnjaka;
 - rasprave obavljene s tim stručnjakom;
 - rasprave obavljene s drugima koji su upoznati s radom stručnjaka;
 - znanje o kvalifikacijama tog stručnjaka, njegovom članstvu u profesionalnim tijelima ili industrijskim organizacijama, licenci za obavljanje prakse ili ostalim oblicima eksternog priznavanja kompetencija;
 - objavljeni stručnjakovi članci ili knjige; i
 - revizorov stručnjak, ako postoji, koji pomaže revizoru u pribavljanju primjerenih revizijskih dokaza u vezi s informacijama koje je pripremio menadžmentov stručnjak.
- A50. Pitanja relevantna za ocjenjivanje kompetencija, sposobnosti i objektivnosti menadžmentovog stručnjaka uključuju pitanje o tome je li njegov rad podložan standardima stručnog izvođenja ili ostalim profesionalnim ili industrijskim zahtjevima, na primjer etičkim standardima i ostalim zahtjevima profesionalnih tijela i industrijskih udruženja, akreditacijskim standardima tijela koje obavlja licenciranje ili zahtjevima nametnutim zakonima ili regulativama.
- A51. Druga pitanja koja mogu biti relevantna uključuju:
- relevantnost kompetentnosti menadžmentova stručnjaka za pitanje za koje će biti korišten rad stručnjaka, uključujući i svako područje specijalizacije unutar područja njegove stručnosti. Na primjer, određeni aktuar može biti specijaliziran za osiguranje imovine i osiguranja od nezgode, ali može imati ograničenu stručnost u vezi s izračunima mirovina;
 - kompetentnost menadžmentova stručnjaka u vezi s relevantnim računovodstvenim zahtjevima, na primjer, poznavanje pretpostavki i metoda, uključujući i modela ako su primjenjivi, koji su dosljedni s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja;
 - ako se dogode neočekivani događaji, promjene u uvjetima ili ako revizijski dokazi pribavljeni kao rezultat revizijskih postupaka upućuju na to da, kako revizija napreduje, može biti potrebno ponovno razmotriti inicijalno ocjenjivanje kompetentnosti, sposobnosti i objektivnosti menadžmentova stručnjaka.
- A52. Široki raspon okolnosti može biti prijetnja objektivnosti, na primjer, prijetnje osobnog interesa, prijetnje temeljem zagovaranja, prijetnje temeljem zbliznosti, prijetnje temeljem samopregleda i prijetnje temeljem zastrašenosti. Zaštite mogu smanjiti takve prijetnje, i zaštite mogu biti kreirane ili vanjskim strukturama (na primjer, profesijom menadžmentova stručnjaka, zakonodavstvom ili regulativom) ili poslovnim radnim okruženjem menadžmentova stručnjaka (na primjer, politike i postupci kontrole kvalitete).
- A53. Iako zaštite ne mogu eliminirati sve prijetnje objektivnosti menadžmentova stručnjaka, prijetnje kao što je zastrašenost mogu biti od manje važnosti ako je subjekt angažirao stručnjaka, nego ako je on zaposlenik subjekta, te učinkovitost zaštita zbog politika i postupaka kontrole kvalitete može biti veća. Zbog toga što će prijetnje objektivnosti uvijek postojati

kod zaposlenika subjekta, za stručnjaka koji je zaposlen kod subjekta se uobičajeno ne može smatrati da će vjerojatno biti objektivniji od ostalih zaposlenika subjekta.

- A54. Ako se ocjenjuje objektivnost stručnjaka kojeg je angažirao subjekt, može biti relevantno raspraviti s menadžmentom i tim stručnjakom sve interese i odnose koji mogu predstavljati prijetnju stručnjakovoj objektivnosti i svaku primjenjivu zaštitu, uključujući i sve profesionalne zahtjeve koji se primjenjuju na stručnjaka; i ocijeniti jesu li zaštite prikladne. Interesi i odnosi koji mogu stvarati prijetnje uključuju:
- financijske interese;
 - poslovne i osobne odnose; i
 - pružanje ostalih usluga.
- Stjecanje razumijevanja rada menadžmentovog stručnjaka (Vidjeti točku 8(b))
- A55. Razumijevanje rada menadžmentova stručnjaka uključuje razumijevanje njegovog relevantnog područja stručnosti. Razumijevanje relevantnog područja stručnosti može biti stečeno povezano s revizorovim utvrđivanjem toga ima li revizor stručnost za ocjenjivanje rada menadžmentova stručnjaka ili treba li revizor svog stručnjaka za tu svrhu.³²³
- A56. Aspekti područja menadžmentovog stručnjaka koji su relevantni za revizorovo razumijevanje mogu uključiti:
- ima li to stručnjakovo područje unutar sebe segmente specijalnosti koji su relevantni za reviziju;
 - primjenjuju li se neki profesionalni ili drugi standardi, i regulativni ili zakonski zahtjevi;
 - koje je pretpostavke ili metode koristio menadžmentov stručnjak i jesu li navedene metode općeprihvaćene unutar stručnjakovog područja te jesu li prikladne za svrhe financijskog izvještavanja.
 - vrste internih i vanjskih podataka ili informacija koje koristi menadžmentov stručnjak.
- A57. U slučaju kad je stručnjak angažiran od strane subjekta, vjerojatno je da će postojati pisani sporazum ili drugi oblik pisanog ugovora između subjekta i tog stručnjaka. Ocjenjivanje ugovora kod stjecanja razumijevanja rada menadžmentovog stručnjaka može pomoći revizoru pri utvrđivanju primjerenosti sljedećeg za revizorove svrhe:
- vrste, opsega i ciljeva stručnjakovog rada;
 - odnosne uloge i odgovornosti i menadžmenta i tog stručnjaka; i
 - vrste, vremenskog rasporeda i opsega komunikacije između menadžmenta i tog stručnjaka, uključujući formu bilo kojeg izvještaja koji će izdati stručnjak.
- A58. U slučaju kad je stručnjak zaposlen u subjektu, manje je vjerojatno da će postojati pisani ugovor ove vrste. Upiti stručnjaku i ostalim članovima menadžmenta mogu biti najprikladniji način za stjecanje nužnog razumijevanja.
- Ocjenjivanje primjerenosti rada menadžmentovog stručnjaka (Vidjeti točku 8(c))
- A59. Razmatranja, ako se ocjenjuje primjerenost uporabe rada menadžmentova stručnjaka kao revizijskog dokaza za relevantnu tvrdnju, mogu uključiti:

³²³ MRevS 620, točka 7.

- relevantnost i razumnost stručnjakovih nalaza ili zaključaka, njihovu dosljednost s drugim revizijskim dokazima, i odražavaju li se primjereno u financijskim izvještajima;
- ako taj rad stručnjaka uključuje uporabu važnih pretpostavki i metoda, relevantnost i razumnost tih pretpostavki i metoda;
- ako taj rad stručnjaka uključuje značajnu upotrebu izvornih podataka, relevantnost, potpunost i pouzdanost tih izvornih podataka; i
- ako taj rad stručnjaka uključuje korištenje informacija iz nekog vanjskog izvora informacija, relevantnost i pouzdanost tih informacija.

Informacije pripremljene od strane subjekta i upotrijebljene u revizijske svrhe (Vidjeti točke: 9(a)-(b))

- A60. Kako bi revizor prikupio pouzdane revizijske dokaze, informacije pripremljene od strane subjekta koje će se upotrijebiti za obavljanje revizijskih postupaka trebaju biti dovoljno potpune i točne. Na primjer, na učinkovitost revizije prihoda, primjenjujući standardne cijene na evidentirani opseg prodaje, utjecaj imaju točnost cijena i potpunost i točnost informacija o obujmu prodaje. Slično tome, ako revizor namjerava testirati populaciju (na primjer, plaćanja) za određene karakteristike (na primjer, autorizaciju), rezultati testa bit će manje pouzdani ukoliko nije potpuna populacija iz koje su odabrane stavke za testiranje.
- A61. Pribavljanje revizijskih dokaza o točnosti i potpunosti takvih informacija može biti obavljeno istovremeno sa stvarnim revizijskim postupkom koji se primjenjuje na te informacije kad je pribavljanje takvih informacija sastavni dio samih revizijskih postupaka. U ostalim situacijama revizor može pribavljati revizijske dokaze o točnosti i potpunosti takvih informacija testiranjem kontrola nad pripremom i čuvanjem informacija. U nekim slučajevima, međutim, revizor može odrediti da su potrebni dodatni revizijski postupci.
- A62. U nekim slučajevima, revizor može namjeravati upotrijebiti informacije pripremljene od strane subjekta za druge revizijske svrhe. Na primjer, revizor može namjeravati koristiti subjektova mjerila uspješnosti u svrhu obavljanja analitičkih postupaka ili upotrijebiti informacije pripremljene od strane subjekta za aktivnosti monitoringa, kao što su izvješća službe interne revizije. U takvim slučajevima, primjerenost pribavljenih revizijskih dokaza ovisi o tome jesu li informacije dovoljno precizne ili detaljne kako bi poslužile u revizijske svrhe. Na primjer, mjerila uspješnosti koja je koristio menadžment možda nisu dovoljno precizna kako bi se otkrili značajno pogrešni prikazi.

Odabiranje stavki za testiranje kako bi se pribavili revizijski dokazi (Vidjeti točku 10)

- A63. Učinkovit test pruža primjerene revizijske dokaze koji će, uzimajući ih s ostalim revizijskim dokazima koji su pribavljeni ili će biti pribavljeni, biti dostatni za revizorove potrebe. U odabiru stavki za testiranje od revizora se zahtijeva točkom 7 određivanje relevantnosti i pouzdanosti informacija koje će se upotrijebiti kao revizijski dokazi; drugi aspekt učinkovitosti (dostatnost) je važno razmatranje pri odabiru stavki za testiranje. Načini koji su dostupni revizoru za odabir stavki za testiranje su:
- odabir svih stavki (100%-tno ispitivanje);
 - odabir specifičnih stavki; i
 - revizijsko uzorkovanje.

Primjena bilo koje ili kombinacije ovih metoda mogu biti primjerene ovisno o konkretnim okolnostima, na primjer, o rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja povezanih s tvrdnjom koja se testira i o izvedivosti i djelotvornosti različitih načina.

Odabir svih stavki

A64. Revizor može odlučiti o tome hoće bili najprimjerene ispitati cjelokupnu populaciju stavki koje čine klasu transakcija ili stanje računa (ili stratum unutar te populacije). 100%-tno ispitivanje nije vjerojatno u slučaju testiranja kontrola, dok je više uobičajeno za testiranje detalja. 100%-tno ispitivanje može biti primjereno, na primjer, ako:

- se populacija sastoji od malog broja stavki visokih vrijednosti;
- postoji signifikantni rizik i drugi načini ne osiguravaju dostatne i primjerene revizijske dokaze; ili
- ponavljajuća priroda kalkulacija ili drugog procesa koji informacijski sustav obavlja automatski čini testiranje 100% stavki troškovno učinkovito.

Odabiranje specifičnih stavki

A65. Revizor može odlučiti odabrati specifične stavke iz populacije. Pri odlučivanju o tome, čimbenici koji mogu biti relevantni uključuju revizorovo razumijevanje subjekta, procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja i karakteristike populacije koju se testira. Odabir specifičnih stavki na temelju prosudbe podlozan je riziku neuzorkovanja. Odabrane specifične stavke mogu uključivati:

- *stavke visoke vrijednosti ili ključne stavke.* Revizor može odlučiti odabrati specifične stavke iz populacije zbog njihove visoke vrijednosti ili jer pokazuju neke druge karakteristike, na primjer, stavke su sumnjive, neuobičajene, osobito sklone riziku ili stavke na kojima su se u prošlosti pojavljivale pogreške.
- *sve stavke iznad nekog iznosa.* Revizor može odlučiti ispitati stavke čiji evidentirani iznosi prelaze određeni iznos kako bi provjerio veliki udio od ukupnog iznosa klase transakcija ili stanja računa.
- *stavke za prikupljanje informacija.* Revizor može ispitati stavke kako bi prikupio informacije o pitanjima kao što su vrsta subjekta ili transakcija.

A66. Iako će selektivno ispitivanje specifičnih stavki iz određene klase transakcija ili stanja računa često biti učinkovit način pribavljanja revizijskih dokaza, to ne predstavlja revizijsko uzorkovanje. Rezultati ovakvih revizijskih postupaka primjenjivih na stavke koje su odabrane na ovaj način ne mogu se projicirati na cijelu populaciju. Sukladno tome, selektivno ispitivanje specifičnih stavki ne pruža revizijske dokaze u svezi s preostalim dijelom populacije.

Revizijsko uzorkovanje

A67. Revizijsko uzorkovanje je oblikovano kako bi se omogućilo stvaranje zaključaka o cijeloj populaciji na temelju testiranja uzoraka koji su izvučeni iz nje. Revizijsko uzorkovanje obrađeno je u MRevS-u 530.³²⁴

Nedosljednost, ili sumnje u pouzdanost, revizijskih dokaza (Vidjeti točku 11)

A68. Pribavljanje revizijskih dokaza iz različitih izvora ili iz različitih vrsta može ukazivati na to da pojedinačna stavka revizijskog dokaza nije pouzdana, kao što je to slučaj kad je revizijski dokaz pribavljen iz jednog izvora nedosljedan s

³²⁴ MRevS 530, *Revizijsko uzorkovanje*

revizijskim dokazom pribavljenim iz drugog izvora. To može biti slučaj kad, na primjer, odgovori na upite postavljene menadžmentu, internim revizorima ili drugima nisu međusobno dosljedni ili kad su odgovori na upite postavljene onima koji su zaduženi za upravljanje, a koji bi trebali poduprijeti odgovore na upite menadžmentu nedosljedni s odgovorima menadžmenta. MRevS 230 uključuje zahtjeve za posebnom dokumentacijom ako je revizor otkrio informacije koje su nedosljedne s revizorovim konačnim zaključkom o značajnom pitanju.³²⁵

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 501

REVIZIJSKI DOKAZI – POSEBNA RAZMATRANJA ZA ODABRANE STAVKE

(Stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ

| | Točka |
|--|-----------|
| Uvod | |
| Područje koje uređuje ovaj MRevS | 1 |
| Datum stupanja na snagu | 2 |
| Cilj | 3 |
| Zahtjevi | |
| Zalihe | 4 – 8 |
| Sudski postupci i odštetni zahtjevi | 9 – 12 |
| Informacije po segmentima | 13 |
| Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima | |
| Zalihe | A1 – A16 |
| Sudski postupci i odštetni zahtjevi | A17 – A25 |
| Informacije po segmentima | A26 – A27 |

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 501, *Revizijski dokazi – posebna razmatranja za odabrane stavke* treba čitati povezano s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

Uvod

Područje koje uređuje ovaj MRevS

- Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje specifična razmatranja revizora u pribavljanju dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza u skladu s MRevS-om 330³²⁶, MRevS-om 500³²⁷ i ostalim relevantnim MRevS-ovima u vezi s posebnim aspektima zaliha, sudskim postupcima i odštetnim zahtjevima te informacijama po segmentima u reviziji financijskih izvještaja.

Datum stupanja na snagu

- Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma.

Cilj

- Cilj revizora je pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s:
 - postojanjem i kvalitativnim stanjem zaliha;
 - potpunošću sudskih sporova i odštetnih zahtjeva; i
 - prezentacijom i objavom informacija po segmentima u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

Zahtjevi

Zalihe

- Ako su zalihe značajne za financijske izvještaje, revizor mora pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s postojanjem i kvalitativnim stanjem zaliha na način da:
 - prisustvuje fizičkom brojanju zaliha, osim ako nije izvedivo, kako bi (Vidjeti točke A1-A3)
 - ocijenio menadžmentove upute i postupke za evidentiranje i kontroliranje rezultata subjektovog fizičkog brojanja zaliha; (Vidjeti točku A4)
 - promatrao izvođenje menadžmentovih postupaka za brojanje; (Vidjeti točku A5)
 - provjerio zalihe; i (Vidjeti točku A6)
 - obavio test brojenjem; i (Vidjeti točke A7-A8)
 - obavi revizijske postupke nad konačnim evidencijama zaliha subjekta kako bi se odredilo održavaju li one stvarne rezultate brojanja zaliha.
- Ako se fizičko brojanje zaliha odvija na datum koji je različit od datuma financijskih izvještaja, revizor mora, osim postupaka koje zahtijeva točka 4, obaviti revizijske postupke kako bi pribavio revizijske dokaze o tome jesu li ispravno evidentirane promjene u zalihama koje su se dogodile između datuma brojanja i datuma financijskih izvještaja. (Vidjeti točke A9-A11.)
- Ako revizor zbog nepredviđenih okolnosti nije mogao prisustvovati brojanju zaliha, revizor mora provesti ili promatrati fizičko brojanje zaliha na alternativni datum i obaviti revizijske postupke za transakcije nastale u međuvremenu između ta dva datuma.
- Ako fizičko prisustvovanje brojanju zaliha nije izvedivo, revizor mora obaviti dodatne revizijske postupke kako bi pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s postojanjem i kvalitativnim stanjem zaliha. Ako to nije moguće učiniti, revizor mora modificirati mišljenje u revizorskom izvješću u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen).³²⁸ (Vidjeti točke A12-A14.)
- Ako su zalihe koje se nalaze na čuvanju ili pod kontrolom treće strane značajne za financijske izvještaje, revizor mora pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s postojanjem i kvalitativnim stanjem zaliha na način da učini jedno ili oboje od sljedećeg:
 - zatraži potvrdu od treće strane o količini i kvalitativnom stanju zaliha koje drži u ime subjekta; (Vidjeti točku A15)
 - obavi pregled ili druge revizijske postupke primjerene u danim okolnostima. (Vidjeti točku A16.)

³²⁵ MRevS 230, *Revizijska dokumentacija*, točka 11.

³²⁶ MRevS 330, *Revizorove reakcije na procijenjene rizike*

³²⁷ MRevS 500, *Revizijski dokazi*

³²⁸ MRevS 705 (izmijenjen), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*

Sudski postupci i odštetni zahtjevi

9. Revizor mora oblikovati i obaviti revizijske postupke kako bi otkrio sudske postupke i odštetne zahtjeve koji se odnose na subjekt i mogu stvoriti rizik značajnog pogrešnog prikazivanja, uključujući: (Vidjeti točke A17-A19)
- postavljanje upita menadžmentu i, gdje je primjenjivo, ostalima unutar subjekta, kao i subjektovom internom pravnom savjetniku;
 - pregledavanje zapisnika sa sastanaka onih koji su zaduženi za upravljanje i korespondenciju između subjekata i njihovog eksternog pravnog savjetnika; i
 - pregledavanje knjigovodstvenih računa rashoda za pravne usluge. (Vidjeti točku A20.)
10. Ako revizor procijeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja u vezi s otkrivenim sudskim postupcima ili odštetnim zahtjevima ili kada obavljene revizijski postupci ukažu na to da mogu postojati i drugi sudski postupci i odštetni zahtjevi, revizor mora, osim postupaka koji zahtijevaju ostali MRevS-ovi, tražiti izravno komuniciranje sa subjektovim eksternim pravnim savjetnikom. Revizor mora to učiniti pomoću pisma s upitima, koje je pripremio menadžment i poslao revizor, kojim se zahtjeva da subjektov eksterni pravni savjetnik komunicira izravno s revizorom. Ako zakon, regulativa ili ostala odgovarajuća pravna profesionalna tijela zabranjuju komunikaciju između subjektova eksternog pravnog savjetnika i revizora, revizor mora obaviti alternativne revizijske postupke. (Vidjeti točke A21-A25.)
11. Ako:
- menadžment odbije dati suglasnost revizoru za komunikaciju ili sastanak sa subjektovim eksternim pravnim savjetnikom, ili ako subjektov eksterni pravni savjetnik odbije odgovoriti prikladno na pismo s upitima, ili mu je zabranjeno na njega odgovoriti; i
 - revizor nije u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze objavljivanjem alternativnih revizijskih postupaka;
- revizor mora modificirati mišljenje u revizorskom izvješću u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen).

Pisane izjave

12. Revizor mora tražiti od menadžmenta i, kad je primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje davanje pisane izjave da su sve stvarne ili moguće sudski postupci i odštetni zahtjevi, čije bi učinke trebalo razmatrati prilikom pripreme financijskih izvještaja, prezentirani revizoru te obračunati i objavljeni u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

Informacije po segmentima

13. Revizor mora pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s prezentacijom i objavom informacija po segmentima u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja na sljedeći način: (Vidjeti točku A26)
- stjecanjem razumijevanja o metodama koje je upotrijebio menadžment prilikom određivanja informacija po segmentima, i: (Vidjeti točku A27)
 - ocjenjivanjem je li vjerojatno da će upotreba navedenih metoda imati za posljedicu objavljivanja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja; i
 - gdje je primjereno, testiranjem primjene takvih metoda; te
 - obavljanjem analitičkih postupaka ili drugih revizijskih postupka koji su primjereni u danim okolnostima.

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Zalihe

Prisustvovanje fizičkom brojanju zaliha (Vidjeti točku 4(a))

- A1. Menadžment uobičajeno uspostavlja postupke prema kojima se zalihe fizički broje barem jednom godišnje kako bi to poslužilo kao osnova za pripremu financijskih izvještaja i, ako je primjenjivo, kako bi potvrdilo pouzdanost subjektova sustava kontinuiranog popisivanja zaliha.
- A2. Prisustvovanje fizičkom brojanju zaliha uključuje:
- provjeravanje zaliha kako bi se potvrdilo njihovo postojanje i ocijenilo kvalitativno stanje, i provođenje testova brojenja;
 - promatranje postupanja u skladu s uputama menadžmenta, kao i postupke obavljanja evidentiranja i kontroliranja rezultata fizičkog brojanja zaliha; i
 - pribavljanje revizijskih dokaza o pouzdanosti menadžmentovih postupaka brojanja.
- Ti postupci mogu poslužiti kao testovi kontrola ili dokazni postupci ovisno o revizorovoj procjeni rizika, planiranom pristupu i specifičnostima izvedbenih postupaka.
- A3. Pitanja relevantna u planiranju prisustvovanja fizičkom brojanju zaliha (ili u oblikovanju i izvođenju revizijskih postupaka sukladno točkama 4 – 8 ovog MRevS-a) uključuju, primjerice:
- rizike značajnog pogrešnog prikazivanja u vezi sa zalihama;
 - vrste internih kontrola u vezi sa zalihama;
 - očekuje li se da su ustanovljeni adekvatni postupci i izdane pravilne upute za fizičko brojanje zaliha;
 - vrijeme fizičkog brojanja zaliha;
 - provodi li subjekt kontinuiranu inventuru;
 - lokacije na kojima se zalihe drže, uključujući značajnost zaliha i rizike značajnog pogrešnog prikazivanja zaliha na različitim lokacijama, pri odlučivanju o tome na kojim je lokacijama primjereno prisustvovanje popisu. MRevS 600³²⁹ uređuje pitanje uključenosti ostalih revizora i može biti relevantan ako se takvo uključivanje odnosi na prisustvovanje fizičkom brojanju zaliha na udaljenoj lokaciji; i
 - je li potrebna pomoć revizorova stručnjaka. MRevS 620³³⁰ uređuje korištenje revizorovog stručnjaka radi pomaganja revizoru u pribavljanju dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza.

Procjena menadžmentovih uputa i postupaka (Vidjeti točku 4(a)(i))

- A4. Pitanja relevantna za procjenu menadžmentovih uputa i postupaka za evidentiranje i kontroliranje fizičkog brojanja zaliha uključuju sljedeće, primjerice:
- primjenu adekvatnih kontrolnih aktivnosti, primjerice, prikupljanje korištenih popisnih obrazaca, obrazloženje za neiskorištene popisne obrasce, te postupci brojenja i ponavljanja brojenja;
 - točnost određivanja stupnja dovršenosti zaliha nedovršene proizvodnje, zaliha s usporenim obrtajem, zastarjelih ili oštećenih stavki zaliha te zaliha koje su vlasništvo trećih osoba, primjerice koje su u konsignaciji;

³²⁹ MRevS 600, *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe* (uključujući rad revizora komponente)

³³⁰ MRevS 620, *Korištenje radom revizorovog stručnjaka*

- postupke ustanovljene kako bi se procijenile fizičke količine, gdje je primjenjivo, kao što može biti potrebno pri procjenjivanju fizičke količine za hrpu ugljena; i
- kontrolu nad kretanjem zaliha između pojedinih područja i primitak zaliha prije i nakon datuma razgraničenja.

Nadzor nad obavljanjem menadžmentovih postupaka brojanja (Vidjeti točku 4 (a)(ii))

A5. Nadzor nad obavljanjem menadžmentovih postupaka brojanja, primjerice, onih postupaka koji uključuju kretanje zaliha prije, za vrijeme i poslije brojanja, pomažu revizoru u pribavljanju revizijskih dokaza da su menadžmentove upute i postupci brojanja adekvatno oblikovani i implementirani. Povrh toga, revizor može pribaviti primjerke informacija na datum razgraničenja, kao što su detalji o kretanju zaliha, kako bi mu pomogle u obavljanju revizijskih postupaka nad računovodstvenim iskazivanjima za takva kretanja na kasniji datum.

Pregled zaliha (Vidjeti točku 4(a)(iii))

A6. Pregledavanje zaliha prilikom prisustvovanja fizičkom brojanju zaliha pomaže revizoru u potvrđivanju postojanja zaliha (ne nužno i njihovog vlasništva) kao i u otkrivanju, primjerice, nekorištenih, oštećenih ili zastarjelih zaliha.

Obavljanje testa brojanjem (Vidjeti točku 4(a)(iv))

A7. Obavljanje testa brojanjem, primjerice, uspoređivanjem odabranih stavki iz menadžmentovih popisnih obrazaca s fizičkim zalihama i uspoređivanjem stavki fizičkih zaliha s menadžmentovim popisnim obrascima, pruža revizijski dokaz o potpunosti i točnosti tih popisnih obrazaca.

A8. Povrh evidentiranja revizorovog testa brojanjem, pribavljanje primjeraka menadžmentovih konačnih popisnih obrazaca pomaže revizoru u obavljanju kasnijih revizijskih postupaka radi utvrđivanja odražavaju li subjektive konačne evidencije zaliha ispravno stvarne rezultate brojanja zaliha.

Fizičko brojanje zaliha provedeno na drugi datum od datuma financijskih izvještaja (Vidjeti točku 5)

A9. Iz praktičnih razloga, fizičko brojanje zaliha može biti provedeno na datum, ili datume, različite od datuma financijskih izvještaja. Ovo se može obaviti bez obzira na to obavlja li se godišnja inventura ili se ona provodi kontinuirano. U oba slučaja, učinkovitost oblikovanja, implementacije i održavanja kontrola nad promjenama zaliha određuje je li primjereno za revizijske svrhe provoditi fizičko brojanje zaliha na datum, ili datume, različite od datuma financijskih izvještaja. MRevS 330 ustanovljuje zahtjeve i pruža upute za dokazne postupke koji se provode na neki datum u razdoblju prije kraja godine.³³¹

A10. Gdje se održava sustav kontinuirane inventure, menadžment može obaviti fizičko brojanje ili druge testove kako bi potvrdio pouzdanost informacija o količinama zaliha uključenim u popisne obrasce kontinuiranog popisa. U nekim slučajevima, menadžment ili revizor može otkriti razlike između stanja po popisu i stvarnog stanja količina zaliha; to može ukazivati na to da kontrole nad promjenama zaliha ne djeluju učinkovito.

A11. Relevantna pitanja za razmatranje kad se oblikuju revizijski postupci kako bi se pribavili revizijski dokazi o tome jesu li ispravno evidentirane promjene iznosa zaliha između datuma brojanja i datuma konačnih evidencija zaliha uključuju:

- jesu li ispravno usklađene evidencije kontinuiranog praćenja zaliha;
- pouzdanost subjektivih evidencija o zalihama utvrđenim kontinuiranim popisom; i
- razloge za značajne razlike između informacija dobivenih tijekom fizičkog brojanja i evidencija o zalihama utvrđenim kontinuiranim popisom.

Prisustvovanje fizičkom brojanju zaliha nije izvedivo (Vidjeti točku 7)

A12. U nekim slučajevima, prisustvovanje fizičkom brojanju zaliha može biti neizvedivo. To može biti posljedica čimbenika kao što je vrsta ili lokacija zaliha. Primjerice, lokacija gdje su smještene zalihe može predstavljati prijetnju sigurnosti revizora. Međutim, pitanje neprikladnosti za revizora nije dovoljno da bi revizor donio odluku o neizvedivosti prisustvovanja popisa. Nadalje, kako je objašnjeno u MRevS-u 200³³², pitanje poteškoća, vremena ili uključenih troškova nije samo po sebi dovoljna osnova da revizor izostavi revizijski postupak za koji nema alternative ili da se zadovolji s revizijskim dokazom koji je manje od uvjerljivog.

A13. U nekim slučajevima kad je prisustvovanje neizvedivo, alternativni revizijski postupci, primjerice, pregled dokumentacije o naknadnoj prodaji određene stavke zaliha kupljene ili proizvedene prije fizičkog brojanja zaliha mogu pružiti dostatne i primjerene revizijske dokaze za postojanje ili kvalitativno stanje zaliha.

A14. U drugim slučajevima, međutim, neće biti moguće pribaviti dostatne i primjerne revizijske dokaze za postojanje i kvalitativno stanje zaliha obavljanjem alternativnih revizijskih postupaka. U takvim slučajevima, MRevS 705 (izmijenjen) zahtjeva da revizor modificira mišljenje u revizorskom izvješću zbog ograničenja opsega revizije.³³³

Zalihe na čuvanju kod ili pod kontrolom treće strane

Konfirmacije (Vidjeti točku 8(a))

A15. MRevS 505³³⁴ ustanovljuje zahtjeve i pruža upute za provođenje postupaka eksternog konfirmiranja.

Ostali revizijski postupci (Vidjeti točku 8(b))

A16. Ovisno o okolnostima, primjerice, gdje prikupljene informacije stvaraju sumnju u integritet ili objektivnost treće stranke, revizor može smatrati prikladnim obaviti ostale revizijske postupke umjesto konfirmacija s trećim stranama ili kao njihov dodatak. Primjeri ostalih revizijskih postupaka uključuju:

- prisustvovanje, ili organiziranje da drugi revizor prisustvuje, fizičkom brojanju zaliha kod treće strane, ako je primjenjivo;
- pribavljanje izvješća drugog revizora ili izvješća uslužnog revizora o primjerenosti internih kontrola treće strane za osiguranje da se zalihe pravilno broje te da su adekvatno čuvane;
- pregledavanje dokumentacije u vezi sa zalihama kod trećih strana, primjerice, skladišnih primki; i
- zahtijevanje konfirmacija od ostalih strana kad su zalihe založene kao kolateral.

³³² MRevS 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*, točka A50.

³³³ MRevS 705 (izmijenjen), točka 13.

³³⁴ MRevS 505, *Eksterne konfirmacije*

³³¹ MRevS 330, točke 22-23.

Sudski postupci i odštetni zahtjevi

Potpunost sudskih postupaka i odštetnih zahtjeva (Vidjeti točku 9)

A17. Sudski postupci i odštetni zahtjevi u koje je uključen subjekt mogu imati značajan učinak na financijske izvještaje te se zbog toga može zahtijevati njihovo objavljivanje ili uključivanje u financijske izvještaje.

A18. Osim postupaka navedenih u točki 9, ostali relevantni postupci uključuju, primjerice, upotrebu informacija koje su pribavljane u postupcima procjene rizika provedenim kao dio stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja koji pomažu revizoru spoznavanje sudskih postupaka i odštetnih zahtjeva u koje je uključen subjekt.

A19. Revizijski dokazi pribavljeni za svrhe identificiranja sudskih postupaka i odštetnih zahtjeva koji mogu stvoriti rizik značajnog pogrešnog prikazivanja također mogu pružiti revizijske dokaze u vezi s ostalim relevantnim razmatranjima, kao što su vrednovanja ili mjerenja koja se odnose na sudske postupke i odštetne zahtjeve. MRevS 540 (izmijenjen)³³⁵ ustanovljuje zahtjeve i daje upute relevantne za revizorovo razmatranje sudskih postupaka i odštetnih zahtjeva koji zahtijevaju računovodstvene procjene ili odgovarajuća objavljivanja u financijskim izvještajima.

Pregledavanje knjigovodstvenih računa rashoda za pravne usluge (Vidjeti točku 9(c))

A20. Ovisno o okolnostima, revizor može prosuditi je li prikladno pregledavati ostale povezane izvorne dokumente, kao što su fakture za pravne usluge, kao dio revizorova pregleda knjigovodstvenih računa rashoda za pravne usluge.

Komunikacija revizora sa subjektivim eksternim pravnim savjetnikom (Vidjeti točke 10-11)

A21. Izravna komunikacija sa subjektivim eksternim pravnim savjetnikom pomaže revizoru u pribavljanju dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza o tome jesu li poznate potencijalni značajni sudski postupci i odštetni zahtjevi te jesu li razumne menadžmentove procjene financijskih implikacija, kao i troškova.

A22. U nekim slučajevima, revizor može tražiti izravnu komunikaciju s klijentovim eksternim pravnim savjetnikom pomoću pisma s općim upitima. Za tu svrhu, pismom s općim upitima zahtijevaju se od subjektivog eksternog pravnog savjetnika informacije o svim sudskim postupcima i odštetnim zahtjevima s kojima je on upoznat zajedno s procjenom ishoda sudskih postupaka i odštetnih zahtjeva i procjenom financijskih implikacija, kao i sadržanih troškova.

A23. Ako se smatra da nije vjerojatno da će subjektiv eksterni pravni savjetnik primjereno odgovoriti na pismo s općim upitima, primjerice, ako profesionalno tijelo kojem eksterni pravni savjetnik pripada zabranjuje odgovaranje na takva pisma, revizor može tražiti izravnu komunikaciju kroz pismo sa specifičnim upitima. Za tu svrhu, pismo sa specifičnim upitima uključuje:

- (a) popis sudskih postupaka i odštetnih zahtjeva;
- (b) gdje su dostupne, menadžmentove procjene ishoda svakog od navedenih sudskih postupaka, odnosno odštetnog zahtjeva, kao i njegove procjene financijskih implikacija, uključujući i sadržanih troškova; i

(c) zahtjev da subjektiv eksterni pravni savjetnik potvrdi razumnost menadžmentovih procjena i pruži revizoru daljnje informacije ako savjetnik smatra da je popis nepotpun ili netočan.

A24. U određenim okolnostima, revizor treba prosuditi je li se potrebno sastati s klijentovim eksternim pravnim savjetnikom kako bi raspravili vjerojatne ishode sudskih postupaka i odštetnih zahtjeva. To može biti slučaj, primjerice, gdje:

- revizor utvrdi da pitanje predstavlja značajan rizik;
- pitanje je složeno; i
- postoji nesuglasica između menadžmenta i subjektivog eksternog pravnog savjetnika.

U pravilu takvi sastanci zahtijevaju odobrenje menadžmenta i održavaju se u prisutnosti predstavnika menadžmenta.

A25. Sukladno MRevS-u 700 (izmijenjen)³³⁶ od revizora se zahtjeva da datum revizorskog izvješća ne bude ranije od datuma kada je revizor pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze na kojima temelji revizorsko mišljenje o financijskim izvještajima. Revizijski dokazi o statusu sudskih sporova i odštetnih zahtjeva do datuma revizorskog izvješća mogu biti pribavljani postavljanjem upita menadžmentu, uključujući internom pravnom savjetniku subjekta odgovornom za rad na određenim pravnim pitanjima. U nekim slučajevima, revizor može trebati pribaviti ažurnije informacije od subjektivog eksternog pravnog stručnjaka.

Informacije po segmentima (Vidjeti točku 13)

A26. Ovisno o primjenjivom okviru financijskog izvještavanja, od subjekta se može zahtijevati, ili mu se može dopuštati, objavljivanje informacija po segmentima u financijskim izvještajima. Revizorova odgovornost koja se odnosi na prezentiranje i objavljivanje informacija po segmentima u vezi je s financijskim izvještajima kao cjelinom. U skladu s tim, revizor nije obvezan provoditi revizijske postupke koji bi bili potrebni za izražavanje mišljenja o informacijama po segmentima prezentiranim zasebno.

Razumijevanje metoda koje je koristio menadžment (Vidjeti točku 13 (a))

A27. Ovisno o okolnostima, primjeri pitanja koja mogu biti relevantna kada se stječe razumijevanje metoda koje je koristio menadžment u određivanju informacija po segmentima, kao i je li vjerojatno da će primjena tih metoda rezultirati objavljivanjima koje su u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, uključuju:

- prodaje, transfere i provizije između segmenata i eliminacije iznosa među segmentima;
- usporedbe s budžetima i ostalim očekivanim rezultatima, primjerice, operativnim profitom kao postotkom prodaje;
- raspoređivanje imovine i troškova među segmentima; i
- konzistentnost s prethodnim razdobljima, kao i primjerenost objavljivanja u vezi s nedosljednostima.

³³⁵ MRevS 540 (izmijenjen), *Revidiranje računovodstvenih procjena i s tim povezanih objavljivanja*

³³⁶ MRevS 700 (izmijenjen), *Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima*, točka 49.

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 505

EKSTERNE KONFIRMACIJE

(Stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ

| | Točka |
|---|-----------|
| Uvod | |
| Područje koje uređuje ovaj MRevS | 1 |
| Postupci eksternog confirmiranja radi dobivanja revizijskih dokaza | 2 – 3 |
| Datum stupanja na snagu | 4 |
| Ciljevi | 5 |
| Definicije | 6 |
| Zahtjevi | |
| Postupci eksternog confirmiranja | 7 |
| Menadžmentovo odbijanje davanja dopuštenja revizoru za slanje zahtjeva za confirmiranje | 8-9 |
| Rezultati postupaka eksternog confirmiranja | 10 – 14 |
| Negativne confirmacije | 15 |
| Ocjenjivanje pribavljenih dokaza | 16 |
| Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima | |
| Postupci eksternog confirmiranja | A1 – A7 |
| Menadžmentovo odbijanje davanja dopuštenja revizoru za slanje zahtjeva za confirmiranje | A8 – A10 |
| Rezultati postupaka eksternog confirmiranja | A11 – A22 |
| Negativne confirmacije | A23 |
| Ocjenjivanje pribavljenih dokaza | A24 – A25 |

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 505, *Eksterne confirmacije* treba čitati povezano s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

Uvod

Područje koje uređuje ovaj MRevS

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje revizorovo korištenje postupaka eksternog confirmiranja radi pribavljanja revizijskih dokaza u skladu sa zahtjevima MRevS-a 330³³⁷ i MRevS-a 500.³³⁸ On ne uređuje postavljanje upita u vezi sa sudskim sporovima i odštetnim zahtjevima, koje uređuje MRevS 501.³³⁹

Postupci eksternog confirmiranja radi pribavljanja revizijskih dokaza

2. MRevS 500 navodi da na pouzdanost revizijskih dokaza utječe njihov izvor i njihova vrsta te da ovisi o pojedinačnim okolnostima u kojima su dobiveni.³⁴⁰ Taj MRevS također sadrži sljedeća uopćavanja primjenjiva na revizijske dokaze:³⁴¹

³³⁷ MRevS 330, *Revizorove reakcije na procijenjene rizike*

³³⁸ MRevS 500, *Revizijski dokazi*

³³⁹ MRevS 501, *Revizijski dokazi – dodatna razmatranja za posebne stavke*

³⁴⁰ MRevS 500, točka A9.

³⁴¹ MRevS 500, točka A35.

- revizijski dokazi su pouzdaniji kada su pribavljeni iz neovisnog izvora izvan subjekta;
- revizijske dokaze koje je izravno pribavio revizor pouzdaniji su od revizijskih dokaza pribavljenih posredno ili zaključivanjem na temelju uzorka; i
- revizijski dokazi su pouzdaniji kad postoje u dokumentarnom obliku neovisno o tome jesu li u papirnatom obliku, na elektroničkom ili drugom mediju.

U skladu s tim, ovisno o okolnostima revizije, revizijski dokazi u obliku eksternih confirmacija koje revizor izravno dobije od strana kojima se šalju zahtjevi za confirmiranjem mogu biti pouzdaniji od dokaza koje interno stvara subjekt. Namjera je ovim MRevS-om pomoći revizoru u oblikovanju i oblikovanju postupaka eksternog confirmiranja kako bi se pribavili relevantni i pouzdani revizijski dokazi.

3. Ostali MRevS-ovi priznaju važnost eksternih confirmacija kao revizijskih dokaza, na primjer:

- MRevS 330 razmatra revizorovu odgovornost za oblikovanje i implementiranje općih reakcija na identificirane rizike pogrešnog prikazivanja na razini financijskog izvještaja i za oblikovanje i obavljanje daljnjih revizijskih postupaka kojima su vrste, vremenski raspored i opseg temeljeni na procijenjenim rizicima pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje³⁴² te za reakcije na njih. Osim toga, MRevS 330 zahtijeva da, neovisno o procijenjenim rizicima pogrešnog prikazivanja, revizor oblikuje i obavi dokazne postupke za svaku značajnu klasu transakcija, stanje računa i objavljivanje. Od revizora se također zahtijeva da razmotri trebaju li se obaviti postupci eksternog confirmiranja kao dokazni revizijski postupci.³⁴³
- MRevS 330 zahtijeva da revizor pribavi to uvjerljivije revizijske dokaze što je viša revizorova procjena rizika.³⁴⁴ Kako bi to postigao, revizor može povećati količinu dokaza ili pribaviti dokaze koji su relevantniji ili pouzdaniji, ili oboje. Na primjer, revizor može više pozornosti posvetiti dobivanju dokaza izravno od trećih osoba ili dobivanju potvrđujućih dokaza iz brojnih neovisnih izvora. MRevS 330 također navodi da postupci eksternog confirmiranja mogu pomoći revizoru u pribavljanju revizijskih dokaza s visokom razinom pouzdanosti koja je potrebna revizoru kao reakcija na značajne rizike pogrešnog prikazivanja zbog prijave ili pogreške.³⁴⁵
- MRevS 240 navodi da revizor može oblikovati zahtjeve za confirmiranje kako bi pribavio dodatne potvrđujuće informacije kao reakciju na procijenjene rizike pogrešnog prikazivanja zbog prijave na razini tvrdnje.³⁴⁶
- MRevS 500 navodi da potvrđujuće informacije pribavljene iz izvora neovisnog o subjektu, kao što su eksterne confirmacije, mogu povećati uvjerenje koje revizor stječe iz dokaza koji postoje unutar računovodstvenih evidencija ili iz izvjava koje daje menadžment.³⁴⁷

³⁴² MRevS 330, točke 5-6.

³⁴³ MRevS 330, točke 18-19.

³⁴⁴ MRevS 330, točka 7(b).

³⁴⁵ MRevS 330, točka A53.

³⁴⁶ MRevS 240, *Revizorove odgovornosti u vezi s prijeverama u reviziji financijskih izvještaja*, točka A38.

³⁴⁷ MRevS 500, točke A12 – A13.

Datum stupanja na snagu

4. Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma.

Cilj

5. Cilj revizora je, kad koristi postupke eksternog potvrđivanja, oblikovati i obaviti takve postupke kako bi pribavio relevantne i pouzdane revizijske dokaze.

Definicije

6. Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
- (a) Eksterna potvrđivanja – revizijski dokaz dobiven kao izravan pisani odgovor revizoru od treće strane (strane od koje se zahtijeva potvrđivanje), u pisanom obliku ili u elektroničkom ili drugom mediju.
 - (b) Zahtjev za pozitivnu potvrđivanja – zahtjev da strana kojoj se šalje zahtjev za potvrđivanje odgovori izravno revizoru navodeći slaže li se ili ne s informacijama sadržanim u traženoj potvrđivanju ili da odgovori dostavljanjem traženih informacija.
 - (c) Zahtjev za negativnu potvrđivanja – zahtjev da strana kojoj se šalje zahtjev za potvrđivanje odgovori izravno revizoru samo ako se ne slaže s informacijama sadržanim u traženoj potvrđivanju.
 - (d) Neodgovaranje – propust strane kojoj se upućuje zahtjev za potvrđivanje da odgovori, djelomično ili u cijelosti, na zahtjev za pozitivnu potvrđivanje ili kad je vraćen neuručen zahtjev za potvrđivanje.
 - (e) Izuzetak – odgovor koji ukazuje na razliku između informacije za koju se zahtijevalo potvrđivanje, ili sadržane u evidencijama poslovnog subjekta, te informacije koju je dostavila strana od koje se zahtijevalo potvrđivanje.

Zahtjevi**Postupci eksternog potvrđivanja**

7. Kad se koriste postupci eksternog potvrđivanja, revizor mora održavati kontrolu nad zahtjevima za eksterno potvrđivanje, uključujući nad:
- (a) određivanjem informacija koje treba potvrditi ili zahtijevati; (Vidjeti točku A1)
 - (b) odabiranjem odgovarajuće strane kojoj se upućuje zahtjev za potvrđivanje; (Vidjeti točku A2)
 - (c) oblikovanjem zahtjeva za potvrđivanje, uključujući određivanje da su zahtjevi ispravno adresirani i sadrže informacije za izravno slanje odgovora revizoru; i (Vidjeti točke A3-A6)
 - (d) slanjem zahtjeva, uključujući nad požurnicama upućenim stranama od kojih se zahtijeva potvrđivanje, kad je primjenjivo. (Vidjeti točku A7.)

Menadžmentovo odbijanje davanja dopuštenja revizoru za slanje zahtjeva za potvrđivanje

8. Ako menadžment odbije dopustiti revizoru slanje zahtjeva za potvrđivanje, revizor mora:
- (a) postaviti upit o menadžmentovim razlozima odbijanja i tražiti revizijske dokaze za njihovu valjanost i razumnost; (Vidjeti točku A8)

- (b) ocijeniti posljedice menadžmentovog odbijanja na revizoru procjenu relevantnih rizika pogrešnog prikazivanja, uključujući na rizik prijevare i na vrste, vremenski raspored i opseg drugih revizijskih postupaka; i (Vidjeti točku A9)
 - (c) obaviti alternative revizijske postupke oblikovane za pribavljanje relevantnih i pouzdanih revizijskih dokaza. (Vidjeti točku A10.)
9. Ako revizor zaključi da nije razumno to što mu menadžment odbija dopustiti poslati zahtjev za potvrđivanje ili revizor ne može pribaviti relevantne i pouzdane revizijske dokaze pomoću alternativnih revizijskih postupaka, revizor mora komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje u skladu s MRevS-om 260 (izmijenjen).³⁴⁸ Revizor mora također utvrditi posljedice za reviziju i revizorsko mišljenje u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen).³⁴⁹

Rezultati postupaka eksternog potvrđivanja**Pouzdanost odgovora na zahtjeve za potvrđivanje**

10. Ako revizor identificira čimbenike koji stvaraju dvojbe o pouzdanosti odgovora na zahtjeve za potvrđivanje, revizor mora pribaviti daljnje revizijske dokaze kako bi riješio te dvojbe. (Vidjeti točke A11-A16.)
11. Ako revizor utvrdi da odgovor na zahtjev za potvrđivanje nije pouzdan, revizor mora ocijeniti posljedice na procjenu rizika pogrešnog prikazivanja, uključujući na rizik prijevare i na vrste, vremenski raspored i opseg drugih revizijskih postupaka. (Vidjeti točku A17.)

Neodgovaranje

12. U slučaju svakog neodgovaranja, revizor mora obaviti alternativne revizijske postupke kako bi pribavio relevantne i pouzdane revizijske dokaze. (Vidjeti točke A18-A19.)

Kad je odgovor na zahtjev za pozitivnu potvrđivanje nužan za pribavljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza

13. Ako je revizor utvrdio da je nužan odgovor na zahtjev za pozitivnu potvrđivanje kako bi se pribavili dostatni i primjereni revizijski dokazi, alternativni revizijski postupci neće osigurati revizijske dokaze koje revizor zahtijeva. Ako revizor ne dobije takvu potvrđivanja, revizor mora utvrditi posljedice za reviziju i revizorsko mišljenje u skladu s MRevS-om 705. (Vidjeti točku A20.)

Izuzeci

14. Revizor mora istražiti izuzetke kako bi utvrdio ukazuju li ili ne na pogrešne prikaze. (Vidjeti točke A21-A22.)

Negativne potvrđivanja

15. Negativne potvrđivanja osiguravaju manje uvjerljive revizijske dokaze nego pozitivne potvrđivanja. U skladu s tim, revizor ne smije koristiti zahtjeve za negativne potvrđivanja kao jedine dokazne revizijske postupke za suočavanje s procijenjenim rizikom pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje, osim ako nije ispunjeno sve od sljedećeg: (Vidjeti točku A23)

- (a) revizor je procijenio rizik značajnog pogrešnog prikazivanja niskim i pribavio je dostatne i primjerene revizijske

³⁴⁸ MRevS 260 (izmijenjen), *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje*, točka 16.

³⁴⁹ MRevS 705 (izmijenjen), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*

dokaze u vezi s operativnom učinkovitošću kontrola relevantnih za tvrdnju;

- (b) populacija stavki podvrgnutih postupcima negativnog konfirmiranja obuhvaća veliki broj malih, homogenih stanja računa, transakcija ili uvjeta;
- (c) očekuje se mali postotak izuzetaka; i
- (d) revizor nema spoznaju o okolnostima ili uvjetima koji bi uzrokovali da se primatelji zahtjeva za negativne konfirmacije ne slažu s takvim zahtjevima.

Ocjenjivanje pribavljenih dokaza

16. Revizor mora ocijeniti osiguravaju li rezultati postupaka eksternog konfirmiranja relevantne i pouzdane revizijske dokaze ili su nužni daljnji revizijski dokazi. (Vidjeti točke A24-A25.)

* * *

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Postupci eksternog konfirmiranja

Određivanje informacija koje treba konfirmirati ili zahtijevati (Vidjeti točku 7(a))

- A1. Postupci eksternog konfirmiranja često se obavljaju zbog potvrđivanja ili zahtijevanja informacija u vezi sa stanjima računa i njihovim sastavnim dijelovima. Oni se također mogu koristiti za potvrđivanje uvjeta sporazuma, ugovora ili transakcija između subjekta i drugih strana ili zbog potvrđivanja nepostojanja određenih uvjeta, kao što su dodatni ugovori (side agreement, op.prev.).

Izbor odgovarajuće strane kojoj se upućuje zahtjev za konfirmaciju (Vidjeti točku 7(b))

- A2. Odgovori na zahtjev za konfirmaciju pružaju relevantnije i pouzdanije revizijske dokaze kad se zahtjev šalje strani za koju revizor vjeruje da je informirana o onome što se treba konfirmirati. Na primjer, ovlaštena osoba u financijskoj instituciji koja je upoznata s transakcijama ili aranžmanima za koje se zahtijeva konfirmiranje može biti najprimjerenija osoba u financijskoj instituciji od koje će se zahtijevati konfirmacija.

Oblikovanje zahtjeva za konfirmaciju (Vidjeti točku 7(c))

- A3. Oblik zahtjeva za konfirmaciju može izravno utjecati na postotak odgovora i na pouzdanost i sadržaj revizijskih dokaza pribavljenih odgovorima.
- A4. Čimbenici koje treba razmotriti pri oblikovanju zahtjeva za konfirmacije uključuju:
- tvrdnju na koju će se odnositi;
 - konkretno identificirane rizike pogrešnog prikazivanja, uključujući rizike prijave;
 - izgled i prezentaciju zahtjeva za konfirmaciju;
 - prethodno iskustvo u reviziji ili sličnim angažmanima;
 - metodu slanja (na primjer, u papirnatom obliku ili pomoću elektroničkog ili drugog medija);
 - menadžmentovu autorizaciju ili poticanje strana kojima se upućuje zahtjev da odgovore revizoru. Strane kojima se upućuje zahtjev mogu biti spremne odgovoriti samo na zahtjev za konfirmaciju koji sadrži menadžmentovu autorizaciju; i
 - mogućnost strane kojoj se namjerava uputiti zahtjev da potvrdi ili pruži zahtijevanu informaciju (na primjer, pojedinačni iznos računa nasuprot ukupnom stanju).

- A5. Zahtjev za pozitivno eksterno konfirmiranje traži od strane kojoj se šalje zahtjev da odgovori revizoru u svim slučajevima, ili navođenjem da je suglasna s danim informacijama ili davanjem informacija koje se od nje traže. Za odgovor na zahtjev za pozitivnu konfirmaciju redovito se očekuje da pruži pouzdani revizijski dokazi. Postoji rizik, međutim, da strana kojoj je upućen zahtjev za konfirmaciju može odgovoriti na njega bez provjeravanja je li informacija ispravna. Revizor može sniziti taj rizik korištenjem zahtjeva za pozitivnu konfirmaciju koji ne navodi iznos (ili drugu informaciju) u tom zahtjevu i traži da strana kojoj je upućen zahtjev upiše iznos ili navede drugu informaciju. S druge strane, korištenje ove vrste bianco zahtjeva za konfirmaciju za posljedicu može imati manji postotak odgovora zbog dodatnih napora koji moraju uložiti strane kojima se upućuje zahtjev za konfirmiranje.

- A6. Utvrđivanje da su zahtjevi ispravno adresirani uključuje testiranje valjanosti neke ili svih adresa u zahtjevima za konfirmacije prije nego što su one poslane.

Požurnice zahtjeva za konfirmaciju (Vidjeti točku 7(d))

- A7. Revizor može poslati dodatni zahtjev za konfirmaciju kad odgovor na prethodni zahtjev nije primljen u razumnom roku. Na primjer, revizor može, nakon što je ponovno provjerio točnost adrese, poslati požurnicu ili dodatni zahtjev za konfirmaciju.

Menadžmentovo odbijanje davanja dopuštenja revizoru za slanje zahtjeva za konfirmiranje

Razumnost menadžmentovog odbijanja (Vidjeti točku 8(a))

- A8. Menadžmentovo odbijanje dopuštanja da revizor pošalje zahtjev za konfirmiranje je ograničenje u pogledu revizijskih dokaza koje revizor može željeti pribaviti. Od revizora se zbog toga zahtijeva postavljanje upita o razlozima za to ograničavanje. Uobičajeni razlog zbog kojeg se postavlja ograničenje je postojanje spora ili postupka pregovaranja sa stranom kojoj se namjerava uputiti zahtjev za konfirmaciju, na čiji ishod može utjecati nepravodobno upućen zahtjev za konfirmaciju. Od revizora se zahtijeva traženje revizijskih dokaza za valjanost i razumnost razloga zbog rizika da menadžment može pokušati uskratiti revizoru pristup revizijskim dokazima koji mogu otkriti prijevaru ili pogrešku.

Posljedice za procjenu rizika pogrešnog prikazivanja (Vidjeti točku 8(b))

- A9. Revizor može zaključiti, na osnovi ocjenjivanja iz točke 8(b), da bi bilo primjereno izmijeniti procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje i izmijeniti planirane revizijske postupke u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjen).³⁵⁰ Na primjer, ako nije razuman menadžmentov zahtjev da se konfirmiranje ne provede, to može ukazati na čimbenik rizika prijave koji zahtijeva ocjenjivanje u skladu s MRevS-om 240.³⁵¹

Alternativni revizijski postupci (Vidjeti točku 8(c))

- A10. Obavljeni alternativni revizijski postupci mogu biti slični onima koji su primjereni za neodgovaranje, kao što je navedeno u točkama A18 – A19 ovog MRevS-a. Kod takvih bi se postupaka također vodilo računa o rezultatima revizorova ocjenjivanja iz točke 8(b) ovog MRevS-a.

³⁵⁰ MRevS 315 (izmijenjen), *Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja*, točka 31.

³⁵¹ MRevS 240, točka 25.

Rezultati postupaka eksternog konfirmiranja

Pouzdanost odgovora na zahtjeve za konfirmiranjem (Vidjeti točku 10)

A11. MRevS 500 navodi da, čak kad su revizijski dokazi pribavljeni iz vanjskih izvora u odnosu na subjekt, mogu postojati okolnosti koje utječu na njihovu pouzdanost.³⁵² Svi odgovori stvaraju rizik presretanja, mijenjanja ili prijave. Takvi rizici postoje neovisno o tome jesu li odgovori dobiveni u pisanom obliku ili pomoću elektroničkih ili drugih medija. Čimbenici koji mogu stvarati sumnju u pouzdanost odgovora uključuju okolnost da:

- ih je revizor dobio posredno; ili
- se doima da nisu došli od strane kojoj je izvorno upućen zahtjev za konfirmiranje.

A12. Odgovori primljeni elektronički, na primjer faksom ili elektroničkom poštom, uključuju rizike u pogledu pouzdanosti jer može biti složeno ustanoviti porijeklo i autentičnost pošiljatelja odgovora i može biti teško otkriti izmjene. Te rizike može smanjiti postupak koji koriste revizor i strana kojoj je upućen zahtjev kojim se stvara sigurno okruženje za odgovore primljene elektronički. Ako se revizor uvjeri da je takav postupak siguran i ispravno kontroliran, povećava se pouzdanost s njim povezanih odgovora. Postupak elektroničkog konfirmiranja može uključiti različite tehnike za provjeravanje identiteta pošiljatelja informacija u elektroničkom obliku, pomoću, na primjer, korištenja enkriptike, elektroničkog digitalnog potpisa i postupaka verifikacije autentičnosti web-stranice.

A13. Ako strana kojoj je upućen zahtjev za konfirmaciju koristi treću stranu za koordiniranje i davanje odgovora na zahtjeve za konfirmacije, revizor može obaviti postupke u vezi s rizicima da:

- (a) odgovor može biti iz izvora koji nije ispravan;
- (b) davatelj odgovora ne mora imati ovlast za davanje odgovora; i
- (c) nepovredivost prijenosa može biti narušena.

A14. Od revizora se zahtijeva MRevS-om 500 da utvrdi treba li izmijeniti ili dodati postupke kako bi riješio dvojbe oko pouzdanosti informacija koje će se koristiti kao revizijski dokazi.³⁵³ Revizor može odabrati provjeriti izvor ili sadržaj odgovora na zahtjev za konfirmaciju tako da kontaktira stranu kojoj je upućen zahtjev za konfirmaciju. Na primjer, kad strana kojoj je upućen zahtjev za konfirmaciju odgovori elektroničkom porukom, revizor može telefonski nazvati stranu kojoj je upućen zahtjev za konfirmaciju kako bi utvrdio je li ona stvarno poslala odgovor. Kad se odgovor vrati revizoru posredno (na primjer, jer ga je strana kojoj je upućen zahtjev za konfirmaciju netočno adresirala na subjekt umjesto na revizora), revizor može zahtijevati da mu strana kojoj je upućen zahtjev za konfirmaciju izravno odgovori u pisanom obliku.

A15. Sam po sebi, usmeni odgovor na zahtjev za konfirmaciju ne zadovoljava definiciju eksterne konfirmacije jer nije izravan pisani odgovor revizoru. Međutim, nakon dobivanja usmenog odgovora na zahtjev za konfirmaciju, revizor može, ovisno o okolnostima, zahtijevati od strane kojoj je upućen zahtjev za konfirmaciju da mu izravno odgovori u pisanom obliku. Ako ne dobije takav odgovor, u skladu s točkom 12, revizor traži drugi revizijski dokaz za potkrjepljivanje informacije iz usmenog odgovora.

A16. Odgovor na zahtjev za konfirmaciju može sadržati formulacije o ograničenju u vezi s njegovim korištenjem. Takva ograničenja nužno ne umanjuju pouzdanost odgovora kao revizijskog dokaza.

Nepouzdamani odgovori (Vidjeti točku 11)

A17. Kad revizor zaključi da je odgovor nepouzdan, revizor može trebati izmijeniti procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje i sukladno tome izmijeniti planirane revizijske postupke, u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjen).³⁵⁴ Na primjer, nepouzdan odgovor može ukazati na čimbenik rizika prijave koji zahtijeva ocjenjivanje u skladu s MRevS-om 240.³⁵⁵

Neodgovaranje (Vidjeti točku 12)

A18. Primjeri alternativnih revizijskih postupaka koje revizor može obaviti uključuju:

- za stanja računa potraživanja – ispitivanje određenih kasnijih dokaza o naplati, otpremnih dokumenata i prodaja blizu kraja razdoblja; i
- za stanja računa obveza – ispitivanje kasnijih dokaza o plaćanju ili dopisa primljenih od trećih osoba i drugih zapisa, kao što su primke.

A19. Na vrste i opseg revizijskih postupaka utječe predmetni račun ili tvrdnja. Neodgovaranje na zahtjev za konfirmaciju može ukazati na ranije neidentificirani rizik pogrešnog prikazivanja. U takvim situacijama, revizor može trebati izmijeniti procijenjeni rizik pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje i izmijeniti planirane revizijske postupke, u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjen).³⁵⁶ Na primjer, manje odgovora na zahtjeve za konfirmacije nego što je bilo anticipirano, može ukazati na ranije neidentificirani čimbenik rizika prijave koji zahtijeva ocjenu u skladu s MRevS-om 240.³⁵⁷

Kad je odgovor na zahtjev za pozitivnu konfirmaciju nužan za pribavljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza (Vidjeti točku 13)

A20. U određenim okolnostima, revizor može odrediti neki procijenjeni rizik pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje kao onaj za koji je, da bi dobio dostatne i primjerene revizijske dokaze, nužan odgovor na zahtjev za pozitivnu konfirmaciju. Takve okolnosti mogu biti gdje:

- se raspoložive informacije za potvrđivanje menadžmentove tvrdnje ili njegovih tvrdnji nalaze izvan subjekta; i
- specifični rizici prijave, kao što je rizik da menadžment zaobiđe kontrole ili rizik dosluha koji može uključivati zaposlenike i/ili menadžment, sprječavaju revizora da se osloni na dokaze koji dolaze iz subjekta.

Izuzeci (Vidjeti točku 14)

A21. Izuzeci navedeni u odgovorima na zahtjeve za konfirmiranje mogu ukazati na pogrešne prikaze ili potencijalne pogrešne prikaze u financijskim izvještajima. Kad je otkriveno pogrešno prikazivanje, MRevS 240 zahtijeva od revizora da ocijeni je li takav pogrešan prikaz indikacija za prijave.³⁵⁸ Izuzeci mogu stvoriti okvir za sagledavanje kvalitete odgovora sličnih strana kojima su upućeni zahtjevi za konfirmacije ili za slične

³⁵² MRevS 500, točka A35.

³⁵³ MRevS 500, točka 11.

³⁵⁴ MRevS 315 (izmijenjen), točka 31.

³⁵⁵ MRevS 240, točka 25.

³⁵⁶ MRevS 315 (izmijenjen), točka 31.

³⁵⁷ MRevS 240, točka 25.

³⁵⁸ MRevS 240, točka 36.

račune. Izuzeci također mogu ukazati na nedostatak ili nedostatke u subjektivim internim kontrolama nad financijskim izvještavanjem.

A22. Neki izuzeci ne predstavljaju pogrešne prikaze. Na primjer, revizor može zaključiti da su razlike u odgovorima na zahtjeve za potvrđivanje zbog izbora momenta, mjerenja ili administrativnih pogrešaka u postupcima eksternog potvrđivanja.

Negativne potvrđivane (Vidjeti točku 15)

A23. Nedobivanje odgovora na zahtjev za negativnu potvrđivane ne pokazuje izričito da je došlo do primitka zahtjeva za potvrđivane kod strane kojoj je namijenjen zahtjev ili provjeravanja točnosti informacije sadržane u zahtjevu. Prema tome, propust strane kojoj je upućen zahtjev za potvrđivane da odgovori na zahtjev za negativnu potvrđivane pruža značajno manje uvjerljive revizijske dokaze nego što pruža odgovor na zahtjev za pozitivnu potvrđivane. Također, vjerojatnije je da će strana kojoj je upućen zahtjev odgovoriti navodeći svoje neslaganje sa zahtjevom za potvrđivane kad informacije u zahtjevu nisu u njezinu korist, i manje je vjerojatno da će odgovoriti u obratnom slučaju. Na primjer, može biti vjerojatnije da će imatelj depozita na računu banke odgovoriti kad vjeruje da je stanje njegovog računa podcijenjeno u zahtjevu za potvrđivane, dok je manje vjerojatno da će odgovoriti kad vjeruje da je stanje precijenjeno. Zbog toga, slanje zahtjeva za negativnu potvrđivane imateljima depozita na računima banaka može biti koristan postupak u sagledavanju jesu li takva stanja podcijenjena, dok nije vjerojatno da će biti učinkovito u traženju dokaza o precijenjenosti.

Ocjnjivanje pribavljenih dokaza (Vidjeti točku 16)

A24. Kad ocjenjuje rezultate pojedinačnih zahtjeva za potvrđivane, revizor može kategorizirati takve rezultate kako slijedi:

- (a) odgovore primjerene potvrđivane strane koji ukazuje na suglasnost s informacijama danim u zahtjevu za potvrđivane ili pruža traženu informaciju bez izuzetka;
- (b) odgovore koji se čine nepouzdanim;
- (c) bez odgovora; ili
- (d) odgovore koji ukazuju na izuzetak.

A25. Revizorovo ocjenjivanje, kad se uzmu u obzir i ostali revizijski postupci koje revizor može obaviti, može pomoći revizoru u zaključivanju jesu li pribavljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi ili jesu li nužni daljnji revizijski dokazi, kako zahtjeva MRevS 330.³⁵⁹

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 510

POČETNI REVIZIJSKI ANGAŽMANI – POČETNA STANJA
(Stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ

| | |
|----------------------------------|-------|
| | Točka |
| Uvod | |
| Područje koje uređuje ovaj MRevS | 1 |
| Datum stupanja na snagu | 2 |

³⁵⁹ MRevS 330, točke 26 – 27.

| | |
|--|---------|
| Cilj | 3 |
| Definicije | 4 |
| Zahtjevi | |
| Revizijski postupci | 5 – 9 |
| Revizijski zaključci i izvješćivanje | 10 – 13 |
| Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima | |
| Revizijski postupci | A1 – A7 |
| Revizijski zaključci i izvješćivanje | A8 – A9 |

Dodatak: Ilustracije revizorskih izvješća s modificiranim mišljenjima

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 510, *Početni revizijski angažmani – Početna stanja* treba čitati povezano s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima.*

Uvod

Područje koje uređuje ovaj MRevS

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje revizorove odgovornosti u vezi s početnim stanjima u početnim revizijskim angažmanima. Povrh iznosa financijskih izvještaja, početna stanja uključuju pitanja, koja su postojala na početku razdoblja i koja zahtijevaju objavljivanje, kao što su nepredviđena imovina ili nepredviđene obveze i obveze. Kad financijski izvještaji sadrže usporedne financijske informacije, zahtjevi i upute MRevS-a 710³⁶⁰ se također primjenjuju, MRevS 300³⁶¹ sadrži dodatne zahtjeve i upute u vezi s radnjama prije započinjanja početne revizije.

Datum stupanja na snagu

2. Ovaj MRevS stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma.

Cilj

3. U obavljanju početnog revizijskog angažmana, cilj revizora u vezi s početnim stanjima jest pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze o tome:
- (a) sadrže li početna stanja pogrešne prikaze koji značajno utječu na financijske izvještaje tekućeg razdoblja; i
 - (b) jesu li primjerene računovodstvene politike odražene u početnim stanjima dosljedno primijenjene u financijskim izvještajima tekućeg razdoblja, ili su promjene u njima odgovarajuće obračunate te primjereno prezentirane i objavljene u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

Definicije

4. Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
- (a) Početni revizijski angažman – angažman u kojemu:
 - (i) financijski izvještaji za prethodno razdoblje nisu bili revidirani; ili
 - (ii) financijske izvještaje za prethodno razdoblje revidirao je prethodni revizor.

³⁶⁰ MRevS 710, *Usporedne informacije – podudarni iznosi i usporedni financijski izvještaji*

³⁶¹ MRevS 300, *Planiranje revizije financijskih izvještaja*

- (b) Početna stanja – stanja računa koja postoje na početku razdoblja. Temelje se na zaključnim saldima prethodnog razdoblja i odražavaju učinke transakcija i događaja prethodnog razdoblja i računovodstvenih politika primijenjenih u prethodnom razdoblju. Početna stanja također uključuju pitanja koja zahtijevaju objavljivanje, a postojala su na početku razdoblja, kao što su nepredviđena imovina ili nepredviđene obveze i obveze.
- (c) Prethodni revizor – revizor iz drugog revizorskog društva koji je revidirao financijske izvještaje poslovnog subjekta u prethodnom razdoblju i kojeg je zamijenio revizor tekućeg razdoblja.

Zahtjevi

Revizijski postupci

Početna stanja

5. Revizor mora čitati najnovije financijske izvještaje, ako ih ima, i izvješće revizora prethodnika, ako ga ima, za informacije relevantne za početna stanja, uključujući i za objavljivanja.
6. Revizor mora pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze o tome jesu li u početnim stanjima sadržani pogrešni prikazi koji značajno utječu na financijske izvještaje tekućeg razdoblja. (Vidjeti točke A1-A2)
 - (a) utvrđivanjem jesu li zaključna stanja prethodnog razdoblja ispravno prenijeta u tekuće razdoblje ili su, gdje je odgovarajuće, prepravljena;
 - (b) utvrđivanjem odražavaju li početna stanja primjenu primjerenih računovodstvenih politika; i
 - (c) obavljanjem jednog ili više od sljedećeg: (Vidjeti točke A3-A7)
 - (i) gdje su financijski izvještaji prethodne godine bili revidirani, pregledavanje radnih papira revizora prethodnika kako bi se pribavili dokazi u vezi s početnim stanjima;
 - (ii) ocjenjivanje osiguravaju li revizijski postupci obavljani u tekućem razdoblju dokaze relevantne za početna stanja; ili
 - (iii) obavljanje posebnih revizijskih postupaka radi pribavljanja dokaza u vezi s početnim stanjima.
7. Ako revizor pribavi revizijske dokaze da početna stanja sadrže pogrešna prikazivanja koja mogu značajno utjecati na financijske izvještaje tekućeg razdoblja, revizor mora obaviti one dodatne revizijske postupke koje smatra primjerenim u danim okolnostima kako bi utvrdio učinak na financijske izvještaje tekućeg razdoblja. Ako revizor zaključi da takva pogrešna prikazivanja postoje u financijskim izvještajima tekućeg razdoblja, revizor mora komunicirati o pogrešnim prikazivanjima s odgovarajućom razinom menadžmenta i onima koji su zaduženi za upravljanje u skladu s MRevS-om 450.³⁶²

Dosljednost računovodstvenih politika

8. Revizor mora pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze o tome jesu li računovodstvene politike koje su primijenjene na početna stanja dosljedno primijenjene u financijskim izvještajima

ma tekućeg razdoblja te jesu li promjene u računovodstvenim politikama primjereno obračunate i odgovarajuće prezentirane i objavljene u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

Relevantne informacije u izvješću revizora prethodnika

9. Ako je financijske izvještaje prethodnog razdoblja revidirao revizor prethodnik te je bilo modificirano mišljenje, revizor mora pri procjenjivanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima tekućeg razdoblja, u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjen)³⁶³, ocijeniti učinak pitanja koje uzrokuje modifikaciju.

Revizijski zaključci i izvješćivanje

Početna stanja

10. Ako revizor nije u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s početnim stanjima, revizor mora izraziti mišljenje s rezervom ili se suzdržati od mišljenja o financijskim izvještajima, već prema tome što je primjereno, u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen).³⁶⁴ (Vidjeti točku A8.)
11. Ako revizor zaključi da početna stanja sadrže pogrešan prikaz koji značajno utječe na financijske izvještaje tekućeg razdoblja, i učinak pogrešnog prikazivanja nije primjereno obračunat ili nije odgovarajuće prezentiran ili objavljen, revizor mora izraziti mišljenje s rezervom ili se suzdržati od mišljenja o financijskim izvještajima, već prema tome što je primjereno, u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen).

Dosljednost računovodstvenih politika

12. Ako revizor zaključi da:
 - (a) računovodstvene politike tekućeg razdoblja nisu dosljedno primijenjene u vezi s početnim stanjima u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, ili
 - (b) promjena u računovodstvenim politikama nije primjereno obračunata ili nije odgovarajuće prezentirana ili objavljena u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja,

revizor mora izraziti mišljenje s rezervom ili se suzdržati od mišljenja o financijskim izvještajima, već prema tome što je primjereno, u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen).

Modifikacija mišljenja u izvješću revizora prethodnika

13. Ako mišljenje revizora prethodnika u vezi s financijskim izvještajima prethodnog razdoblja sadrži modifikaciju mišljenja koja ostaje relevantna i značajna za financijske izvještaje tekućeg razdoblja, revizor mora modificirati revizorsko mišljenje o financijskim izvještajima tekućeg razdoblja u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen) i MRevS-om 710. (Vidjeti točku A9.)

* * *

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Revizijski postupci

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora (Vidjeti točku 6)

- A1. U javnom sektoru mogu postojati zakonska ili regulativna ograničenja za informacije koje revizor može dobiti od revizora prethodnika. Na primjer, ako je subjekt javnog sektora koji je ranije revidirao zakonski imenovan revizor (primjerice, državni revizor ili druga prikladno kvalificirana osoba u ime državnog revizora) privatiziran, opseg pristupa radnim papi-

³⁶² MRevS 450, Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tijekom revizije, točke 8 i 12.

³⁶³ MRevS 315 (izmijenjen), Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja

³⁶⁴ MRevS 705 (izmijenjen), Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora

rima ili drugim informacijama, koji taj zakonski imenovani revizor može osigurati novoimenovanom revizoru iz privatnog sektora, može biti ograničen zakonom o zaštiti privatnosti ili povjerljivosti ili regulativom. U situacijama gdje je takvo komuniciranje ograničeno, može biti potrebno pribaviti revizijske dokaze na drugi način i, ako se dostatni i primjereni revizijski dokazi ne mogu pribaviti, razmatra se učinak na revizorsko mišljenje.

- A2. Ako zakonski imenovani revizor za reviziju subjekta javnog sektora angažira revizijska društva iz privatnog sektora i za tekuću godinu imenuje revizorsko društvo iz privatnog sektora koje je različito u odnosu na revizorsko društvo iz privatnog sektora koja je revidiralo financijske izvještaje subjekta javnog sektora za prethodnu godinu, to se kod zakonski imenovanog revizora obično ne smatra promjenom revizora. Međutim, ovisno o vrsti aranžmana eksternalizacije, iz perspektive revizora privatnog sektora revizijski se angažman može smatrati početnim revizijskim angažmanom i zbog toga se primjenjuje ovaj MRevS.

Početna stanja (Vidjeti točku 6(c))

- A3. Vrste i opseg revizijskih postupaka nužnih za pribavljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza u vezi s početnim stanjima ovise o pitanjima kao što su:
- računovodstvene politike koje primjenjuje subjekt;
 - vrsta stanja računa, klasa transakcija i objavljivanja te rizici značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima tekućeg razdoblja;
 - značajnost početnih stanja povezanih s financijskim izvještajima tekućeg razdoblja; i
 - jesu li bili revidirani financijski izvještaji prethodnog razdoblja i, ako jesu, je li mišljenje revizora prethodnika bilo modificirano.
- A4. Ako je financijske izvještaje prethodnog razdoblja revidirao revizor prethodnik, moguće je da revizor može pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s početnim stanjima, pregledavanjem radnih papira revizora prethodnika. Osigurava li takvo pregledavanje dostatne i primjerene revizijske dokaze, ovisi o profesionalnoj kompetentnosti i neovisnosti revizora prethodnika.
- A5. Relevantni etički i profesionalni zahtjevi daju upute revizoru tekućeg razdoblja za komuniciranje s revizorom prethodnikom.
- A6. Za kratkotrajnu imovinu i kratkoročne obveze, neki se revizijski dokazi o početnim stanjima mogu dobiti revizijskim postupcima za tekuće razdoblje. Primjerice, naplata (odnosno plaćanje) početnih stanja računa potraživanja (odnosno računa obveza iz poslovanja) tijekom tekućeg razdoblja pružit će neke revizijske dokaze o njihovu postojanju, pravima i obvezama, potpunosti i vrednovanju na početku razdoblja. U slučaju zaliha, međutim, revizijski postupci tekućeg razdoblja o zaključnim stanjima zaliha pružaju malo revizijskih dokaza u vezi sa stanjem zaliha na početku razdoblja. Stoga, dodatni revizijski postupci mogu biti nužni te jedno ili više od sljedećeg može osigurati dostatne i primjerene revizijske dokaze:
- promatranje brojenja tekućih zaliha (prisustvovanje popisu) i njihovo preračunavanje na početna stanja količina zaliha;

- obavljanje revizijskih postupaka za vrednovanje stavki početnih zaliha; i
- obavljanje revizijskih postupaka za bruto dobit i za iskazivanje u odgovarajućim obračunskim razdobljima.

- A7. Za dugotrajnu imovinu i dugoročne obveze, poput dugotrajne materijalne imovine, ulaganja i dugoročnih obveza, neki revizijski dokazi mogu se pribaviti ispitivanjem računovodstvenih evidencija i drugih informacija na kojima se zasnivaju početna stanja. U određenim slučajevima bit će moguće da revizor dobije potvrđivanje početnih stanja od trećih strana, primjerice za dugoročne obveze i dugotrajna ulaganja. U ostalim slučajevima može zatrebati provesti dodatne revizijske postupke.

Revizijski zaključci i izvješćivanje

Početna stanja (Vidjeti točku 10)

- A8. MRevS 705 (izmijenjen) ustanovljuje zahtjeve i pruža upute za okolnosti koje za posljedicu mogu imati modifikaciju revizorskog mišljenja o financijskim izvještajima, vrstu mišljenja primjerenu u danim okolnostima i sadržaj revizorskog izvješća kad je modificirano revizorsko mišljenje. Nemogućnost revizora da pribavi dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s početnim stanjima može imati za posljedicu jednu od sljedećih modifikacija mišljenja u revizorskom izvješću:
- mišljenje s rezervom ili suzdržanost od mišljenja, već prema tome što je primjereno u danim okolnostima; ili
 - ako nije zabranjeno zakonom ili regulativom, mišljenje koje je s rezervom ili sa suzdržanosti, već prema tome koje je primjereno, u vezi s rezultatima poslovanja i novčanim tokovima, gdje je relevantno, i nemodificirano u vezi s financijskim položajem.

Dodatak sadrži ilustracije revizorskog izvješća.

Modifikacija mišljenja iz izvješća revizora prethodnika (Vidjeti točku 13)

- A9. U nekim situacijama, moguće je da modifikacija mišljenja revizora prethodnika neće biti relevantna i značajna za mišljenje o financijskim izvještajima tekućeg razdoblja. To može biti slučaj gdje je, na primjer, postojalo ograničenje opsega revizije u prethodnom razdoblju, ali je u tekućem razdoblju riješeno pitanje koje je stvaralo ograničenje opsega revizije.

Dodatak

(Vidjeti točku A8)

Ilustracije revizorskih izvješća s modificiranim mišljenjima

Napomena: Kroz ova ilustrativna revizorska izvješća, odjeljak s mišljenjem je pozicioniran u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) i odjeljak s osnovom za mišljenje je pozicioniran odmah nakon odjeljka s mišljenjem. Također, prva i zadnja rečenica koja je uključena u odjeljak o revizorovim odgovornostima je sada uključena kao dio novog odjeljka s osnovom za mišljenje.

Ilustracija 1:

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća pretpostavljaju se sljedeće okolnosti:

- Revizija potpunog seta financijskih izvještaja subjekta koji nije uvršten na burzu korištenjem okvira fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600³⁶⁵ se ne primjenjuje).
- Financijski izvještaji su sastavljeni od strane menadžmenta subjekta u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI-jevi) (okvir opće namjene).
- Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis odgovornosti menadžmenta za financijske izvještaje iz MRevS-a 210.³⁶⁶
- Revizor nije promatrao brojenje fizičkih zaliha na početku tekućeg razdoblja i nije mogao pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s početnim stanjima zaliha.
- Smatra se da su mogući učinci nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza u vezi s početnim stanjima zaliha značajni ali ne i prožimajući za subjektovu financijsku uspješnost i novčane tokove.³⁶⁷
- Financijski položaj na kraju godine je fer prezentiran.
- U toj određenoj jurisdikciji, zakon i regulativa zabranjuju revizoru davanje mišljenja koje je s rezervom u vezi s financijskom uspješnošću i novčanim tokovima i nemodificiranog mišljenja u vezi s financijskim položajem.
- Na reviziju se primjenjuju relevantni etički zahtjevi koji su na snazi u toj jurisdikciji.
- Na osnovi prikupljenih revizijskih dokaza, revizor je zaključio da ne postoje značajna neizvjesnost u odnosu na događaje ili stanja koja mogu baciti značajnu sumnju na sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen).³⁶⁸
- Revizor nema obvezu i nije odlučio priopćiti ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701.³⁶⁹
- Revizor je prikupio sve druge informacije prije datuma revizorskog izvješća i nije identificirao značajno pogrešno prikazivanje drugih informacija.
- Usporedni iznosi su prezentirani a financijske izvještaje za prethodnu godinu revidirao je prethodni revizor. Ne postoji zakonska ili regulativna zabrana da se revizor pozove na izvješće prethodnog revizora u odnosu na usporedne iznose te je revizor odlučio se na njih pozvati.
- Osobe koje su odgovorne za nadzor nad financijskim izvještajima su različite od onih koje su odgovorne za pripremu financijskih izvještaja.
- Povrh revizije financijskih izvještaja, revizor ima druge obveze izvješćivanja sukladno lokalnom zakonu.

³⁶⁵ MRevS 600, Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente)

³⁶⁶ MRevS 210, Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana

³⁶⁷ Ako se za moguće učinke, po revizorovoj prosudbi, smatra da su značajni i prožimajući za subjektovu financijsku uspješnost i novčane tokove, revizor bi se suzdržao od mišljenja o financijskoj uspješnosti i novčanim tokovima.

³⁶⁸ MRevS 570 (izmijenjen), Vremenska neograničenost poslovanja

³⁶⁹ MRevS 701, Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima dioničkog društva ABC [ili drugi primjereni naslovnik]

Izvješće o reviziji financijskih izvještaja³⁷⁰

Obavili smo reviziju priloženih financijskih izvještaja dioničkog društva ABC (Društvo), koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju na 31. prosinca 20X1. godine, izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama u kapitalu i rezervama i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, osim za moguće učinke pitanja koje je opisano u odjeljku »Osnova za mišljenje s rezervom« našeg izvješća, priloženi financijski izvještaji daju fer prezentaciju, u svim značajnim odrednicama, (ili daju istinitu i fer prikaz) financijskog položaja Društva na 31. prosinca 20X1. godine i njegovog financijskog rezultata i njegovih novčanih tokova za godinu koja je tada završila, u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI).

Osnova za mišljenje s rezervom

Imenovani smo revizorima Društva 30. lipnja 20X1. godine i stoga nismo promatrali brojanje fizičkih zaliha na početku godine. Nismo se mogli uvjeriti alternativnim sredstvima u vezi s količinama zaliha držanim na dan 31. prosinca 20X0. Budući da početno stanje zaliha ulazi u utvrđivanje financijskog rezultata i novčanih tokova, nismo mogli utvrditi jesu li mogle biti potrebne uskladbe u pogledu dobiti za godinu iskazanu u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti i neto novčanih tokova od poslovnih aktivnosti iskazanih u izvještaju o novčanim tokovima.

Našu reviziju obavili smo u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS). Naše odgovornosti u skladu s tim standardima dodatno su opisane u odjeljku našeg izvješća pod nazivom »Odgovornosti revizora za reviziju financijskih izvještaja«. Neovisni smo o Društvu u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu reviziju financijskih izvještaja u [jurisdikcija], te smo ispunili naše druge etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima. Smatramo da su revizijski dokazi koje smo prikupili dostatni i primjereni za pružanje temelja za naše kvalificirano mišljenje.

Ostala pitanja

Financijske izvještaje Društva ABC za godinu koja je završila 31. prosinca 20X0. godine revidirao je drugi revizor koji je na 31. ožujka 20X1. godine izrazio nemodificirano mišljenje o tim financijskim izvještajima.

Ostale informacije (ili drugi naslov ako je primjereno kao što je »Informacije različite od financijskih izvještaja i revizorskog izvješća o njima«)

(Izvješćivanje u skladu s izvještajnim zahtjevima iz MRevS-a 720 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u Dodatku 2 MRevS-a 720 (izmijenjen).)

Odgovornost menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijske izvještaje³⁷¹

(Izvješćivanje u skladu s MRevS 700 (izmijenjen)³⁷² – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).)

³⁷⁰ Podnaslov »Izvješće o financijskim izvještajima« nije potreban u okolnostima kad nije primjenjiv drugi podnaslov »Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima«.

³⁷¹ Kroz cijela ova ilustrativna revizorska izvješća pojmovi »menadžment« i »oni koji su zaduženi za upravljanje« mogu trebati biti zamijenjeni drugim pojmovima koji su primjereni u kontekstu pravnog okvira u određenoj jurisdikciji.

³⁷² MRevS 700 (izmijenjen), Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima

Odgovornosti revizora za reviziju financijskih izvještaja

(Izveščivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).)

Izvešće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima

[Izveščivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

[Potpis u ime revizorskog društva, osobno ime revizora, ili oboje, ovisno što je primjereno u određenoj jurisdikciji]

[Revizorova adresa]

[Datum]

Ilustracija 2:

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća pretpostavljaju se sljedeće okolnosti:

- Revizija potpunog seta financijskih izvještaja subjekta koji nije uvršten na burzu korištenjem okvira fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 se ne primjenjuje).
- Financijski izvještaji su sastavljeni od strane menadžmenta subjekta u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI-jevi) (okvir opće namjene).
- Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis odgovornosti menadžmenta za financijske izvještaje iz MRevS-a 210.
- Revizor nije promatrao brojenje fizičkih zaliha na početku tekućeg razdoblja i nije mogao pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s početnim stanjima zaliha.
- Smatra se da su mogući učinci nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza u vezi s početnim stanjima zaliha značajni ali ne i prožimajući za subjektovu financijsku uspješnost i novčane tokove.³⁷³
- Financijski položaj na kraju godine je fer prezentiran.
- Mišljenje koje je s rezervom u vezi s financijskom uspješnošću i novčanim tokovima te nemodificirano mišljenje u vezi s financijskim položajem smatraju se primjerenima u danim okolnostima.
- Na reviziju se primjenjuju relevantni etički zahtjevi koji su na snazi u toj jurisdikciji.
- Na osnovi prikupljenih revizijskih dokaza, revizor je zaključio da ne postoje značajna neizvjesnost u odnosu na događaje ili stanja koja mogu baciti značajnu sumnju na sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen).
- Revizor nema obvezu i nije odlučio priopćiti ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701.
- Revizor je prikupio sve druge informacije prije datuma revizorskog izvješća i nije identificirao značajno pogrešno prikazivanje drugih informacija.
- Usporedni iznosi su prezentirani a financijske izvještaje za prethodnu godinu revidirao je prethodni revizor. Ne postoji zakonska ili regulativna zabrana da se revizor pozove na izvješće prethodnog revizora u odnosu na usporedne iznose te je revizor odlučio se na njih pozvati.
- Osobe koje su odgovorne za nadzor nad financijskim izvještajima su različite od onih koje su odgovorne za pripremu financijskih izvještaja.
- Povrh revizije financijskih izvještaja, revizor ima druge obveze izvješćivanja sukladno lokalnom zakonu.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima dioničkog društva ABC [ili drugi primjereni naslovnik]
Izvešće o reviziji financijskih izvještaja³⁷⁴

Mišljenja

Obavili smo reviziju priloženih financijskih izvještaja dioničkog društva ABC (Društvo), koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju na 31. prosinca 20X1. godine, izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama u kapitalu i rezervama i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Kvalificirano mišljenje o financijskim rezultatima i novčanim tokovima

Prema našem mišljenju, osim za moguće učinke pitanja koje je opisano u odjeljku »Osnova za mišljenje s rezervom« našeg izvješća, priloženi izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti i izvještaj o novčanim tokovima daju fer prezentaciju, u svim značajnim odrednicama, (ili daju istinitu i fer prikaz) financijskog rezultata i novčanih tokova Društva za godinu koja je završila 31. prosinca 20X1. u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI).

Mišljenje o financijskom položaju

Prema našem mišljenju priloženi izvještaj o financijskom položaju daje fer prezentaciju, u svim značajnim odrednicama, (ili daje istinit i fer prikaz) financijskog položaja Društva na dan 31. prosinca 20X1. godine u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI).

Osnova za mišljenje s rezervom

Imenovani smo revizorima Društva 30. lipnja 20X1. godine i stoga nismo promatrali brojanje fizičkih zaliha na početku godine. Nismo se mogli uvjeriti alternativnim sredstvima u vezi s količinama zaliha držanim na dan 31. prosinca 20X0. Budući da početno stanje zaliha ulazi u utvrđivanje financijskog rezultata i novčanih tokova, nismo mogli utvrditi jesu li mogle biti potrebne uskladbe u pogledu dobiti za godinu iskazanu u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti i neto novčanih tokova od poslovnih aktivnosti iskazanih u izvještaju o novčanim tokovima.

Našu reviziju obavili smo u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS). Naše odgovornosti u skladu s tim standardima dodatno su opisane u odjeljku našeg izvješća pod nazivom »Odgovornosti revizora za reviziju financijskih izvještaja«. Neovisni smo o Društvu u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu reviziju financijskih izvještaja u [jurisdikcija], te smo ispunili naše druge etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima. Smatramo da su revizijski dokazi koje smo prikupili dostatni i primjereni za pružanje temelja za naše nemodificirano mišljenje o financijskom položaju i naše kvalificirano mišljenje o financijskom rezultatu i novčanim tokovima.

Ostala pitanja

Financijske izvještaje Društva ABC za godinu koja je završila 31. prosinca 20X0. godine revidirao je drugi revizor koji je na 31. ožujka 20X1. godine izrazio nemodificirano mišljenje o tim financijskim izvještajima.

³⁷³ Ako se za moguće učinke, po revizorovoj prosudbi, smatra da su značajni i prožimajući za subjektovu financijsku uspješnost i novčane tokove, revizor bi se suzdržao od mišljenja o financijskoj uspješnosti i novčanim tokovima.

³⁷⁴ Podnaslov »Izvešće o financijskim izvještajima« nije potreban u okolnostima kad nije primjenjiv drugi podnaslov »Izvešće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima«.

Ostale informacije (ili drugi naslov ako je primjereno kao što je »Informacije različite od financijskih izvještaja i revizorskog izvješća o njima«)

(Izvršavanje u skladu s izvještajnim zahtjevima iz MRevS-a 720 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u Dodatku 2 MRevS-a 720 (izmijenjen).)

Odgovornost menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijske izvještaje³⁷⁵

(Izvršavanje u skladu s MRevS 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).)

Odgovornosti revizora za reviziju financijskih izvještaja

(Izvršavanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).)

Izvršavanje o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima

[Izvršavanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

[Potpis u ime revizorskog društva, osobno ime revizora, ili oboje, ovisno što je primjereno u određenoj jurisdikciji]

[Revizorova adresa]

[Datum]

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 520

ANALITIČKI POSTUPCI

(Stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ

| | Točka |
|--|-----------|
| Uvod | |
| Područje koje uređuje ovaj MRevS | 1 |
| Datum stupanja na snagu | 2 |
| Ciljevi | 3 |
| Definicije | 4 |
| Zahtjevi | |
| Dokazni analitički postupci | 5 |
| Analitički postupci koji pomažu kad se stvaraju opći zaključci | 6 |
| Istraživanje rezultata primjene analitičkih postupaka | 7 |
| Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima | |
| Definicija analitičkih postupaka | A1 – A3 |
| Dokazni analitički postupci | A4 – A16 |
| Analitički postupci koji pomažu kad se stvaraju opći zaključci | A17 – A19 |
| Istraživanje rezultata primjene analitičkih postupaka | A20 – A21 |

³⁷⁵ Ili drugi pojmovi koji su primjereni u kontekstu pravnog okvira u određenoj jurisdikciji.

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 520, *Analitički postupci* treba čitati povezano s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

- Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje uporabu analitičkih postupaka kao dokaznih postupaka (dokazni analitički postupci). Također, uređuje revizorovu odgovornost za obavljanje analitičkih postupaka blizu kraja revizije koji pomažu revizoru u stvaranju općih zaključaka o financijskim izvještajima. MRevS 315 (izmijenjen)³⁷⁶ uređuje upotrebu analitičkih postupaka u postupcima procjene rizika. MRevS 330 uključuje zahtjeve i upute u pogledu vrsta, vremenskog rasporeda i opsega revizijskih postupaka kao reakcije na procijenjene rizike; ti revizijski postupci mogu uključivati dokazne analitičke postupke.³⁷⁷

Datum stupanja na snagu

- Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma.

Ciljevi

- Ciljevi revizora su sljedeći:
 - pribaviti relevantne i pouzdane revizijske dokaze primjenjujući dokazne analitičke postupke; i
 - oblikovati i obaviti analitičke postupke blizu kraja revizije koji pomažu revizoru pri formiranju općeg zaključka o tome jesu li financijski izvještaji konzistentni s revizorovim razumijevanjem subjekta.

Definicija

- Za potrebe MRevS-ova, pojam »analitički postupci« znači ocjenjivanje financijskih informacija analiziranjem vjerojatnih odnosa između financijskih i nefinancijskih podataka. Analitički postupci također uključuju takva ispitivanja, koja su nužna, za uočene fluktuacije i odnose koji nisu u skladu s ostalim relevantnim informacijama ili koji značajno odstupaju od predviđenih iznosa. (Vidjeti točke A1-A3.)

Zahtjevi

Dokazni analitički postupci

- Prilikom oblikovanja i obavljanja dokaznih analitičkih postupaka, bilo samostalno ili u kombinaciji s testovima detalja, kao dokaznih postupaka u skladu s MRevS-om 330³⁷⁸, revizor mora: (Vidjeti točke A4-A5)
 - odrediti prikladnost pojedinih dokaznih analitičkih postupaka za dane tvrdnje, uzimajući u obzir procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja i testove detalja, ako ih ima, za te tvrdnje; (Vidjeti točke A6-A11)
 - ocijeniti pouzdanost podataka iz kojih se izvode revizorova očekivanja za evidentirane iznose ili pokazatelje, uzimajući u obzir izvor, usporedivost, vrstu i relevantnost dostupnih informacija i kontrolu u pripremi tih informacija; (Vidjeti točke A12-A14)

³⁷⁶ MRevS 315 (izmijenjen) *Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja*, točka 6(b).

³⁷⁷ MRevS 330 *Revizorove reakcije na procijenjene rizike*, točke 6 i 18.

³⁷⁸ MRevS 330, točka 18.

- (c) razviti očekivanja evidentiranih iznosa ili pokazatelja i procijeniti jesu li očekivanja dovoljno precizna da bi se utvrdio pogrešan prikaz koji, pojedinačno ili zajedno s ostalim pogrešnim prikazima, može uzrokovati da su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani; i (Vidjeti točku A15)
- (d) odrediti iznos razlike između evidentiranih iznosa i očekivanih vrijednosti koja je prihvatljiva bez potrebe obavljanja daljnjih istraživanja zahtijevanih u točki 7. (Vidjeti točku A16.)

Analitički postupci koji pomažu kad se stvaraju opći zaključci

6. Revizor mora oblikovati i provesti analitičke postupke blizu kraja revizije koji pomažu revizoru kad formira opći zaključak o tome jesu li financijski izvještaji u skladu s revizorovim razumijevanjem subjekta. (Vidjeti točke A17-A19.)

Istraživanje rezultata primjene analitičkih postupaka

7. Ako analitički postupci koji su provedeni u skladu s ovim MRevS-om otkriju fluktuacije ili odnose koje nisu konzistentni s ostalim relevantnim informacijama ili se razlikuju od očekivanih vrijednosti u značajnom iznosu, revizor mora istražiti takve razlike:
- (a) postavljanjem upita menadžmentu i pribavljanjem primjerenih revizijskih dokaza relevantnih za odgovore menadžmenta; i
- (b) obavljanjem ostalih revizijskih postupaka kako je potrebno u danim okolnostima. (Vidjeti točke A20-A21.)

* * *

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Definicija analitičkih postupaka (Vidjeti točku 4)

- A1. Analitički postupci uključuju komparacije financijskih informacija subjekta, s primjericе:
- usporedivim informacijama iz prijašnjih razdoblja;
 - anticipiranim rezultatima subjekata, kao što su budžeti i predviđanja ili očekivanja revizora, kao što je procjena amortizacije; i
 - sličnim informacijama iz djelatnosti, kao što je usporedba koeficijenta obrtaja potraživanja s prosjekom djelatnosti ili s ostalim usporedivim subjektima iz iste djelatnosti.
- A2. Analitički postupci također uključuju razmatranje odnosa, primjericе:
- između elemenata financijskih informacija koji bi potvrdili predvidivi obrazac temeljen na iskustvu klijenata, kao što su postoci bruto marže profita; i
 - između financijskih informacija i relevantnih nefinancijskih informacija, kao što su troškovi plaća u odnosu na broj zaposlenih.
- A3. Različite metode mogu biti korištene kako bi se proveli analitički postupci. Ove metode uključuju od obavljanja jednostavnih usporedbi do složenih analiza temeljenih na naprednim statističkim tehnikama. Analitički postupci mogu se primjenjivati na konsolidirane financijske izvještaje, komponente ili pojedinačne elemente informacija.

Dokazni analitički postupci (Vidjeti točku 5)

- A4. Revizorovi dokazni analitički postupci za razinu tvrdnje mogu biti testovi detalja, dokazni analitički postupci ili kombinacija navedenih. Odluka o tome koje revizijske postupke obaviti, uključujući i odluku hoće li se koristiti dokazni analitički postupci, temelji se na revizorovoj prosudbi o očekivanoj učinkovitosti i djelotvornosti dostupnih revizijskih postupaka s ciljem snižavanja revizijskog rizika na razini tvrdnje na prihvatljivo nisku razinu.
- A5. Revizor može postaviti upite menadžmentu o dostupnosti i pouzdanosti informacija potrebnih za primjenjivanje dokaznih analitičkih postupaka, kao i o rezultatima analitičkih postupaka koje je provodio sam subjekt. Može biti učinkovito upotrijebiti analitičke podatke koje je pripremio menadžment, ukoliko je revizor zadovoljan kvalitetom pripremljenih informacija.

Prikladnost primjene analitičkih postupaka za pojedine tvrdnje (Vidjeti točku 5(a))

- A6. Dokazni analitički postupci načelno se više primjenjuju za velike volumene transakcija koje su predvidljive kroz vrijeme. Primjena planiranih analitičkih postupaka temelji se na očekivanju da pojedini odnosi postoje te su kontinuirani u odsustvu uvjeta koji bi potvrdivali suprotno. Međutim, prikladnost pojedinih analitičkih postupaka ovisit će ponajviše o revizorovoj procjeni koliko će pojedini analitički postupak biti učinkovit u otkrivanju značajnog pogrešnog prikazivanja koji, pojedinačno ili zajedno s ostalim pogrešnim prikazivanjima, može uzrokovati da su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani.
- A7. U nekim slučajevima, čak i jednostavan model predviđanja može biti učinkovit analitički postupak. Primjericе, kada subjekt ima poznati broj zaposlenih s fiksnim plaćama, tada revizor može koristiti tu informaciju kako bi procijenio ukupne troškove plaća za promatrano razdoblje s velikom pouzdanošću te na taj način pribavio revizijski dokaz za značajnu stavku u financijskim izvještajima te smanjio potrebu za obavljanjem testova detalja za plaće. Uporaba dobro poznatih pokazatelja (kao što su marže profita kod klijenata koji obavljaju maloprodaju) može biti učinkovit dokazni analitički postupak s ciljem osiguranja dokaza o razumnosti evidentiranih iznosa.
- A8. Različiti oblici analitičkih postupaka daju različite razine uvjerenja. Analitički postupci koji uključuju, primjericе, predviđanje ukupnog prihoda od najma u zgradi s apartmanima, uzimajući u obzir cijene najma, broj apartmana i slobodne sobe, mogu pružiti uvjerljive dokaze koji mogu eliminirati potrebu za daljnjem verifikacije i provođenje testova detalja, pod uvjetom da su elementi dovoljno verificirani. Nasuprot tome, kalkulacija i komparacija marži profita kao načina za potvrđivanje adekvatnosti priznavanja prihoda može pružiti manje pouzdane dokaze, ali može pružiti korisnu potvrdu ako se koristi u kombinaciji s ostalim revizijskim postupcima.
- A9. Određivanje prikladnosti pojedinog dokaznog analitičkog postupka ovisi o vrsti tvrdnje, kao i o revizorovoj procjeni rizika značajnog pogrešnog prikazivanja. Primjericе, ukoliko su manjkave kontrole obrade narudžbi prodaje, revizor bi se trebao pouzdati više u testove detalja nego u dokazne analitičke postupke za tvrdnje povezane s potraživanjima.
- A10. Određeni dokazni analitički postupak može se također smatrati prikladnim kad se obavljaju testovi detalja za istu tvrdnju. Primjericе, prilikom prikupljanja revizijskih dokaza za

tvrdnju vrednovanja za stanja računa potraživanja od kupaca, revizor može upotrijebiti analitičke postupke za starosnu analizu potraživanja, kao dopunu provođenju testova detalja o kasnijim naplatama kako bi utvrdio naplativost potraživanja.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

A11. Odnosi između pojedinačnih stavki u financijskim izvještajima koji se tradicionalno razmatraju u reviziji poslovnih subjekata ne moraju uvijek biti relevantni u revizijama državnih ili ostalih subjekata u javnom sektoru; primjerice, u mnogim javnim subjektima bit će vrlo malo poveznica između prihoda i troškova. Osim toga, iz razloga što se rashodi kod akvizicije imovine ne moraju kapitalizirati, ne mora postojati veza između izdataka i, primjerice, zaliha i fiksne imovine i iznosa te imovine koji su prikazani u financijskim izvještajima. Također, podaci o industriji ili statistički podaci za svrhe uspoređivanja ne moraju postojati za javni sektor. Međutim, postoje odnosi koji mogu biti relevantni i u javnom sektoru, primjerice, odstupanja od troška po kilometru izgradnje ceste ili broja kupljenih vozila u odnosu na broj rashodovanih vozila.

Pouzdanost podataka (Vidjeti točku 5(b))

A12. Na pouzdanost podataka utječu izvor, vrsta, kao i okolnosti u kojima su podaci prikupljeni. Prema tome, sljedeći su elementi relevantni kad se procjenjuje jesu li podaci relevantni za oblikovanje dokaznih analitičkih postupaka:

- izvor dostupnih informacija. Primjerice, informacija može biti pouzdanija kad je pribavljena iz neovisnog izvora izvan subjekta;³⁷⁹
- usporedivost dostupnih informacija. Primjerice, moguće je da će biti potrebno prilagoditi podatke za cjelokupnu granu kako bi bili usporedivi s podacima subjekta koji proizvodi i prodaje specijalizirane proizvode;
- vrsta i relevantnost dostupnih informacija. Primjerice, jesu li budžeti postavljeni kao rezultati koji se očekuju ili kao ciljevi koje treba postići; i
- kontrole uspostavljene nad pripremom informacija koje bi trebale osigurati potpunost, točnost i ispravnost. Primjerice, kontrole koje su uspostavljene nad pripremom, nadziranjem i ostvarivanjem budžeta.

A13. Revizor može razmotriti testiranje operativne učinkovitosti kontrola, ako postoje, nad subjektovom pripremom informacija koje revizor koristi u obavljanju dokaznih analitičkih postupaka kao reakciju na procijenjene rizike. Kad su takve kontrole učinkovite, revizor općenito ima veće povjerenje u pouzdanost informacija te posljedično tome u rezultate analitičkih postupaka. Učinkovitost djelovanja kontrola nad nefinancijskim informacijama često može biti testirana zajedno s ostalim testovima kontrola. Primjerice, prilikom uspostavljanja kontrole nad obrađivanjem računa za prodaju subjekt može uključiti kontrolu nad evidentiranjem količine prodaje. U takvim uvjetima, revizor može testirati učinkovitost djelovanja kontrole za evidentiranje prodanih količina proizvoda zajedno s testiranjem učinkovitosti djelovanja kontrole nad obrađivanjem prodajnih faktura. Alternativno, revizor može razmotriti je li informacija bila objektom revizijskog testiranja. MRevS 500 postavlja zahtjeve te pruža upute za određi-

vanje revizorskih postupaka koje treba obaviti za informacije koje će se koristiti u dokaznim analitičkim postupcima.³⁸⁰

A14. Pitanja razmatrana u točkama A12(a)-A12(d) su relevantna bez obzira na to provodi li revizor dokazne analitičke postupke na godišnjim financijskim izvještajima ili na privremeni datum i planira obaviti dokazne analitičke postupke za preostalo razdoblje. MRevS 330 uspostavlja zahtjeve i daje upute za dokazne postupke obavljene na neki datum prije kraja razdoblja.³⁸¹

Procjene jesu li očekivanja dovoljno precizna (Vidjeti točku 5(c))

A15. Pitanja relevantna za revizorovu procjenu jesu li očekivanja koja stvara revizor dovoljno točna da bi mogla otkriti značajno pogrešno prikazivanje koje, kada mu se pribroje ostala pogrešna prikazivanja, može uzrokovati da financijski izvještaji u cijelosti budu značajno pogrešno prikazani, uključuju:

- točnost s kojom očekivani rezultati dokaznih analitičkih mogu biti predviđeni. Primjerice, revizor može očekivati veću konzistentnost u komparaciji bruto marži profita iz jednog u drugo razdoblje, nego iz uspoređivanja diskrecijskih troškova, kao što su troškovi istraživanja i oglašavanja;
- stupanj do kojega se informacije mogu raščlaniti. Primjerice, dokazni analitički postupci mogu biti učinkovitiji kada se primjenjuju na financijske informacije pojedinog sektora poslovanja ili financijske izvještaje komponente diversificiranih poslovnih subjekata, nego kada se primjenjuju na financijske izvještaje subjekta kao cjeline; i
- dostupnost informacija, financijskih i nefinancijskih. Primjerice, revizor može razmotriti jesu li financijske informacije, kao što su planovi i prognoze, i nefinancijske informacije, kao što je broj proizvedenih i prodanih jedinica, dostupne kako bi se oblikovali dokazni analitički postupci. Ako su informacije dostupne, revizor može razmotriti pouzdanost informacija kako je prethodno razmatrano u točkama A12-A13.

Iznos razlike evidentiranih iznosa od očekivanih vrijednosti koji je prihvatljiv (Vidjeti točku 5(d))

A16. Na revizorovo određivanje iznosa razlike u odnosu na očekivanja koji se može prihvatiti bez daljnjih istraživanja utječe značajnost³⁸², kao i konzistentnost sa željenom razinom uvjerenja, uzimajući u obzir mogućnost da pogrešni prikazi, pojedinačno ili zajedno s ostalim pogrešnim prikazivanjima, mogu uzrokovati da financijski izvještaji budu značajno pogrešno prikazani. MRevS 330 zahtjeva od revizora prikupljanje to uvjerljivijih dokaza što je veća revizorova procjena rizika.³⁸³ Prema tome, povećavanjem procijenjenog rizika, smanjuje se iznos razlike koja se može smatrati prihvatljivom bez daljnjih istražnih postupaka s ciljem postizanja poželjne razine uvjerljivih dokaza.³⁸⁴

Analitički postupci koji pomažu kad se stvaraju opći zaključci (Vidjeti točku 6)

A17. Zaključci izvedeni na temelju rezultata analitičkih postupaka oblikovanih i obavljenih u skladu s točkom 6 imaju svrhu potkrijepiti zaključke formirane tijekom procesa revizije poje-

³⁸⁰ MRevS 500, točka 10.

³⁸¹ MRevS 330, točke 23-23.

³⁸² MRevS 320, *Značajnost u planiranju i obavljanju revizije*, točka A14.

³⁸³ MRevS 330, točka 7(b)

³⁸⁴ MRevS 330, točka A19.

³⁷⁹ MRevS 500, *Revizijski dokazi*, točka A35.

dinačnih komponenti ili elemenata financijskih izvještaja. To pomaže revizoru u stvaranju razumnih zaključaka na kojima treba temeljiti revizorsko mišljenje.

A18. Rezultati takvih analitičkih postupaka mogu otkriti prijašnji neidentificirani rizik pogrešnog prikazivanja. U takvim uvjetima, MRevS 315 (izmijenjen) zahtjeva od revizora izmjenu procjene rizika značajnog pogrešnog prikazivanja te da sukladno tome izmijeni prijašnje planirane revizijske postupke.³⁸⁵

A19. Analitički postupci koji su obavljani u skladu s točkom 6 mogu biti slični onima korištenima za postupke procjene rizika.

Istraživanje rezultata primjene analitičkih postupaka (Vidjeti točku 7)

A20. Revizijski dokazi povezani s odgovorima menadžmenta mogu biti prikupljeni na način da se ocjenjuju ti odgovori menadžmenta, uzimajući u obzir revizorovo razumijevanje poznavanja subjekta i njegove okoline zajedno s ostalim dokazima pribavljenima u postupku revizije.

A21. Potreba za obavljanjem ostalih revizijskih postupaka može se pojaviti, primjerice, kad menadžment nije u mogućnosti dati objašnjenje ili kad objašnjenja u kontekstu s pribavljenim revizijskim dokazima u vezi s menadžmentovim objašnjenjem nisu primjerena.

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 530

REVIZIJSKO UZORKOVANJE

(Stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ

| | Točka |
|--|-----------|
| Uvod | |
| Područje koje uređuje ovaj MRevS | 1 – 2 |
| Datum stupanja na snagu | 3 |
| Cilj | 4 |
| Definicije | 5 |
| Zahtjevi | |
| Oblikovanje uzorka, veličina i odabir stavki za testiranje | 6 – 8 |
| Obavljanje revizijskih postupaka | 9 – 11 |
| Vrsta i uzrok odstupanja i pogrešnih prikaza | 12 – 13 |
| Projeciranje pogrešnih prikaza | 14 |
| Procjena rezultata revizorovog uzorkovanja | 15 |
| Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima | |
| Definicije | A1 – A3 |
| Oblikovanje uzorka, veličina i odabir stavki za testiranje | A4 – A13 |
| Obavljanje revizijskih postupaka | A14 – A16 |
| Vrsta i uzrok odstupanja i pogrešnih prikaza | A17 |
| Projeciranje pogrešnih prikaza | A18 – A20 |
| Procjena rezultata revizorovog uzorkovanja | A21 – A23 |

Dodatak 1: Stratifikacija i odabir prema ponderiranoj vrijednosti

Dodatak 2: Primjer čimbenika koji utječu na veličinu uzorka za testove kontrola

Dodatak 3: Primjeri čimbenika koji utječu na veličinu uzorka za testove detalja

Dodatak 4: Metode odabira uzorka

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 530, *Revizijsko uzorkovanje* treba čitati povezano s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

Uvod

Područje koje uređuje ovaj MRevS

- Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) se primjenjuje kad revizor odluči upotrijebiti uzorak u obavljanju revizijskih postupaka. On uređuje revizorovu *uporabu statističkog i nestatističkog uzorka pri oblikovanju i odabiru revizijskog uzorka, obavljanju testova kontrola i testova detalja, kao i ocjenjivanjem rezultata temeljenih na uzorku.*
- Ovaj MRevS komplementaran je MRevS-u 500³⁸⁶ koji se bavi pitanjem revizorove odgovornosti za oblikovanje i obavljanje revizijskih postupaka radi pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza kako bi mogao stvoriti razumne zaključke na kojima će temeljiti revizorsko mišljenje. MRevS 500 pruža upute o načinima dostupnima revizoru za odabir stavki za testiranje, od kojih je revizijsko uzorkovanje jedan od načina.

Datum primjene

- Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma.

Cilj

- Cilj revizora je, kad koristi revizijsko uzorkovanje, osigurati razumnu osnovu na temelju koje će revizor izvući zaključke o populaciji iz koje je izabran uzorak.

Definicija

- Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
 - Revizijsko uzorkovanje – primjena revizijskih postupaka na manje od 100 % stavki unutar populacije koja je relevantna za reviziju tako da sve jedinice uzorka imaju jednaku mogućnost biti odabrane kako bi revizoru osigurale razumnu osnovu za stvaranje zaključka o cijeloj populaciji.
 - Populacija – cjelovit skup podataka iz kojeg se odabiru uzorci i o kojem revizor želi stvoriti zaključke.
 - Rizik uvjetovan uzorkovanjem – rizik da revizorovi zaključci temeljeni na uzorku mogu biti drugačiji od zaključka do kojeg bi se došlo obavljanjem istih revizijskih postupaka na čitavoj populaciji. Rizik uzorkovanja može voditi k stvaranju dvije vrste pogrešnih zaključaka:
 - u slučaju testova kontrola, da su kontrole uspješnije nego što je to u stvarnosti, ili, u slučaju testova detalja, da značajna pogrešna prikazivanja ne postoje iako u stvarnosti ona postoje. Revizor prvenstveno vodi računa o ovoj vrsti pogrešnih zaključaka jer ona utječe na učinkovitost revizije i vjerojatnije je da vodi k neprijemnom revizorskom mišljenju; i

³⁸⁵ MRevS 315 (izmijenjen), točka 31.

³⁸⁶ MRevS 500, *Revizijski dokazi*

- (ii) u slučaju testova kontrola, da su kontrole manje uspješne nego što jesu u stvarnosti, ili, u slučaju testova detalja, da postoje značajna pogrešna prikazivanja iako u stvarnosti ne postoje. Ova vrsta pogrešnih zaključaka utječe na djelotvornost revizije jer će uobičajeno voditi k obavljanju dodatnih poslova koji će ustanoviti da su početni zaključci bili pogrešni.
- (iii) Rizik neuvjetovan uzorkovanjem – rizik da revizor stvori pogrešan zaključak zbog bilo kojeg razloga koji nije povezan s uzorkovanjem. (Vidjeti točku A1)
- (d) Anomalija – pogreška ili devijacija koja dokazivo nije reprezentativna za pogreške ili devijacije u populaciji.
- (e) Jedinice uzorka – pojedinačne stavke koje čine populaciju. (Vidjeti točku A2)
- (f) Statističko uzorkovanje – pristup uzorkovanju koji ima sljedeće karakteristike:
 - (c) slučajan odabir stavki uzoraka; i
 - (d) korištenje teorije vjerojatnosti u ocjeni rezultata uzorka, uključujući i pri mjerenju rizika uzorka.

Pristup uzorkovanju koji nema karakteristike iz (i) ili (ii) smatra se nestatističkim uzorkovanjem.

- (g) Stratificiranje – proces dijeljenja populacije u podskupine, od kojih je svaka podskupina uzorak koji čini grupa jedinica sa sličnim obilježjima (često novčana vrijednost).
- (h) Prihvatljivo pogrešno prikazivanje – novčani iznos koji odredi revizor i u vezi s kojim nastoji steći odgovarajuću razinu uvjerenja da stvarno pogrešno prikazivanje u populaciji ne nadmašuje taj novčani iznos. (Vidjeti točku A3)
- (i) Ukupna učestalost odstupanja – učestalost odstupanja od propisanih internih kontrolnih postupaka koju odredi revizor i u vezi s kojom nastoji steći odgovarajuću razinu uvjerenja da stvarna učestalost odstupanja u populaciji ne prelazi učestalost koju je on odredio.

Zahtjevi

Oblikovanje uzorka, veličina i odabir stavki za testiranje

6. Prilikom oblikovanja revizijskog uzorka, revizor mora razmotriti svrhu revizijskog postupka, kao i karakteristike populacije iz koje će odabrati uzorak. (Vidjeti točke A4-A9.)
7. Revizor mora odrediti veličinu uzorka dovoljnu da snizi rizik uzorkovanja na prihvatljivo nisku razinu. (Vidjeti točke A10-A11.)
8. Revizor mora odabrati stavke za uzorak na način da svaka jedinica populacije ima jednaku mogućnost odabira u uzorak. (Vidjeti točke A12-A13.)

Obavljanje revizijskih postupaka

9. Revizor mora obaviti revizijske postupke, sukladno svrsi, na svakoj odabranoj stavci.
10. Ako revizijski postupak nije primjenjiv na odabranu stavku, revizor mora primijeniti postupak na zamjensku stavku. (Vidjeti točku A14.)
11. Ukoliko revizor nije u mogućnosti primijeniti oblikovani revizijski postupak, ili prikladan alternativni postupak, na odabranu stavku, revizor mora tretirati tu stavku kao devijaciju od propisane kontrole u slučaju testova kontrole ili kao pogrešan prikaz u slučaju testova detalja. (Vidjeti točke A15-A16.)

Vrsta i uzrok odstupanja i pogrešnih prikaza

12. Revizor mora istražiti vrste i uzrok bilo koje devijacije ili otkrivenih pogrešnih prikaza, kao i ocijeniti mogući učinak na svrhu revizijskog postupka i na ostala područja revizije. (Vidjeti točku A17.)
13. U iznimno rijetkim slučajevima kad revizor smatra da je pogrešan prikaz ili devijacija u uzorku anomalija, revizor mora steći visoku razinu sigurnosti da takav pogrešan prikaz ili devijacija nisu reprezentativni za populaciju. Revizor mora steći tu razinu sigurnosti provodeći dodatne revizijske postupke kako bi pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze da pogrešan prikaz ili devijacija ne utječu na ostatak populacije.

Projeciranje pogrešnih prikaza

14. Za testove detalja, revizor mora projicirati pronađene pogrešne prikaze u uzorku na cijelu populaciju. (Vidjeti točke A18-A20.)

Procjenjivanje rezultata revizorova uzorkovanja

15. Revizor mora ocijeniti:
 - (a) rezultate uzorka; i (Vidjeti točke A21-A22)
 - (b) je li upotreba revizijskog uzorka pružila razumnu osnovu za zaključke o populaciji koja je bila testirana. (Vidjeti točku A23.)

* * *

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Definicije

Rizik neuvjetovan uzorkovanjem (Vidjeti točku 5(d))

- A1. Primjeri rizika neuvjetovanog uzorkovanjem uključuju neprikladne revizijske postupke ili pogrešnu interpretaciju revizijskog dokaza, kao i neuspjeh u prepoznavanju pogrešnog prikazivanja ili devijacije.

Jedinica uzorka (Vidjeti točku 5(f))

- A2. Uzorak mogu biti materijalne jedinice (na primjer, čekovi, krediti banaka, računi ili stanja potraživanja od kupaca) ili monetarne jedinice.

Prihvatljivo pogrešno prikazivanje (Vidjeti točku 5(i))

- A3. Prilikom oblikovanja uzorka, revizor određuje prihvatljivu pogrešku kako bi se usmjerio na rizik da, skupno ili pojedinačno, neznajni pogrešni prikazi mogu uzrokovati da financijski izvještaji budu značajno pogrešno prikazani te da osiguraju granicu za moguće neotkrivene pogrešne prikaze. Prihvatljiva pogreška je, kako je definirana u MRevS-u 320, primjena značajnosti za provedbu na određeni postupak uzorkovanja. Prihvatljiva pogreška može biti ista ili niža od značajnosti za provedbu.

Oblikovanje, veličina i izbor stavki za testiranje

Oblikovanje uzorka (Vidjeti točku 6)

- A4. Revizijsko uzorkovanje omogućuje revizoru pribaviti i ocijeniti revizijske dokaze o nekim karakteristikama odabranih stavki kako bi to pomoglo u formiranju zaključka koji se odnosi na cijelu populaciju iz koje je uzorak izveden. Revizijsko se uzorkovanje može primijeniti korištenjem ili statističkih ili nestatističkih metoda uzorkovanja.
- A5. Prilikom oblikovanja revizijskog uzorka, revizorovo razmatranje uključuje specifičnu svrhu koja se treba postići, kao i kombinaciju revizijskih postupaka za koju je najvjerojatnije da će postići tu svrhu. Razmatranje vrste revizijskih dokaza koja se traži, kao i potencijalnih devijacija i pogrešnih prikazivanja i

ostalih karakteristika povezanih s revizijskim dokazima, pomoći će revizoru u definiranju što tvori devijaciju ili pogrešan prikaz i koju populaciju treba upotrijebiti za uzorkovanje. U ispunjavanju zahtjeva iz točke 9 MRevS-a 500, kad obavlja revizijsko uzorkovanje, revizor obavlja revizijske postupke kako bi pribavio dokaz da je populacija iz koje se odabire uzorak potpuna.

- A6. Revizorovo razmatranje svrhe revizijskog postupka, kako se zahtjeva u točki 6, uključuje jasno razumijevanje što sačinjava devijaciju ili pogrešan prikaz tako da su svi, ili jedan od tih uvjeta koji su relevantni za svrhu revizijskog postupka uključeni u procjenu devijacija i projekcija pogrešnih prikaza. Primjerice, u testovima detalja u vezi s postojanjem potraživanja, kao što je potvrđivanje, plaćanja kupaca prije datuma potvrđivanja, ali primljena ubrzo nakon tog datuma ne smatraju se pogrešnim prikazima. Također, knjiženje na računu pogrešnog kupca ne utječe na ukupno stanje računa potraživanja od kupaca. Zbog toga, može biti neprimjereno to smatrati pogrešnim prikazivanjem pri ocjenjivanju rezultata na temelju uzorka za pojedini revizijski postupak, čak i onda kad to može imati važan učinak na ostala područja revizije, kao što je procjena rizika prijevare ili adekvatnosti ispravaka sumnjivih potraživanja.
- A7. U razmatranju karakteristika populacije, za testove kontrole, revizor radi procjenu očekivane stope devijacija temeljenu na revizorovom razumijevanju relevantnih kontrola ili na ispitivanju malog broja stavki iz populacije. Ta se procjena obavlja u cilju oblikovanja revizijskog uzorka, kao i određivanja veličine uzorka. Primjerice, ako je očekivana stopa devijacije neprihvatljivo visoka, revizor će uobičajeno odlučiti da neće obavljati testove kontrola. Slično, za testove detalja, revizor radi procjenu očekivanih pogrešnih prikazivanja u populaciji. Ako su očekivana pogrešna prikazivanja velika, 100%-tno ispitivanje ili upotreba uzorka velike veličine u tim se slučajevima smatra prikladnom kad se obavljaju testovi detalja.
- A8. U razmatranju obilježja populacije iz koje će se odabrati uzorak, revizor može odrediti da su stratificiranje ili izbor ponderiranih veličina primjereni. Dodatak 1 sadrži daljnje upute za stratificiranje i određivanje ponderiranih veličina.
- A9. Odluka o tome hoće li upotrijebiti statističko ili nestatističko uzorkovanje pitanje je za profesionalnu prosudbu revizora; ipak, veličina uzorka nije ispravan kriterij za razlikovanje između statističkog i nestatističkog pristupa.

Veličina uzoraka (Vidjeti točku 7)

- A10. Na veličinu rizika uzorkovanja koju je revizor spreman prihvatiti utječe veličina zahtijevanog uzorka. Što je niži rizik revizor voljan prihvatiti, to veća treba biti veličina uzorka.
- A11. Veličina uzorka može se odrediti primjenom statističkih formula ili profesionalnom prosudbom. Dodaci 2 i 3 pokazuju da na određivanje veličine uzorka tipično utječu mnogi čimbenici. Kad su okolnosti slične, učinak na veličinu uzorka čimbenika, koji su navedeni u Dodacima 2 i 3, bit će sličan bez obzira odabere li se statistički ili nestatistički pristup.

Odabir stavki za testiranje (Vidjeti točku 8)

- A12. Kod statističkog uzorkovanja, jedinice uzorka odabiru se tako da svaka jedinica uzorka ima jednaku vjerojatnost biti izabrana. Kod nestatističkog uzorka, za odabir jedinica uzorka koristi se prosudba. S obzirom na to da je svrha uzorkovanja pružiti razumnu osnovu revizoru kako bi stvorio zaključke o populaciji iz koje se uzorak odabire, važno je da revizor odabe-

re reprezentativan uzorak, kako bi se izbjegla pristranost, na način da se odaberu one jedinice uzorka koje imaju tipične karakteristike populacije.

- A13. Osnovne metode za odabir uzoraka su slučajni odabir, sustavni odabir te prigodni odabir. Svaka od tih metoda obrađena je u Dodatku 4.

Obavljanje revizijskih postupaka (Vidjeti točke 10-11)

- A14. Primjer kad je potrebno obaviti postupak zamjene jedinice iz uzorka su poništeni čekovi koji su odabrani za testiranje dokaza o autorizaciji plaćanja. Ako revizor smatra da je ček primjereno poništen te kao takav ne sadrži devijaciju, ispituje se prikladno izabrana zamjena.
- A15. Primjer kad revizor ne može primijeniti oblikovani revizijski postupak na odabranu jedinicu postoji kad je izgubljena dokumentacija vezana uz tu jedinicu.
- A16. Primjer prikladnog alternativnog postupka može biti ispitivanje naplate u kasnijem razdoblju zajedno s dokazima o njihovim izvorima i stavki koje se namjeravaju naplatiti kad nije bilo odgovora na poslan zahtjev za pozitivnu potvrđivanje.

Vrsta i uzrok devijacija i pogrešnih prikaza (Vidjeti točku 12)

- A17. U analizi otkrivenih devijacija i pogrešnih prikaza, revizor može ustanoviti da oni mogu imati zajednička obilježja, primjerice, tip transakcije, lokaciju, proizvodnu liniju ili vremensko razdoblje. U takvim okolnostima, revizor može odlučiti identificirati sve jedinice populacije koje imaju zajedničko obilježje te proširiti revizijske postupke na te stavke. Naposljetku, takve devijacije i odstupanja mogu bi namjerna i mogu upućivati na mogućnost da je počinjena prijevare.

Projeciranje pogrešnih prikaza (Vidjeti točku 14)

- A18. Od revizora se zahtjeva da projicira pogrešne prikaze na populaciju kako bi dobio širi uvid u razmjere pogrešnih prikaza. Međutim, projekcija pogrešnih prikaza ne mora biti dovoljna za određivanje iznosa koji treba evidentirati.
- A19. Kad je ustanovljeno da je pogrešan prikaz anomalija, ona može biti isključena iz projekcije pogrešnih prikaza za cijelu populaciju. Ipak, učinak takvog pogrešnog prikaza, ako nije ispravljen, treba biti razmatran zajedno s projekcijom pogrešnih prikaza koji nisu anomalije.
- A20. Za testove kontrola, nije potrebna eksplicitna projekcija devijacija budući da je stopa devijacije uzorka također i projicirana stopa devijacije za populaciju kao cjelinu. MRevS 330³⁸⁷ daje upute za slučaj kad su otkrivene devijacije u kontrolama na koje se revizor namjerava osloniti.

Procjena rezultata revizorova uzorkovanja (Vidjeti točku 15)

- A21. Za testove kontrole, neočekivano visoka stopa devijacije u uzorku može dovesti do povećanja procijenjenog rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, osim ako nisu pribavljeni daljnji revizijski dokazi koji dokazuju početnu procjenu rizika. Za testove detalja, neočekivano visoki iznos pogrešnih prikazivanja u uzorku može navesti revizora da vjeruje kako su klasa transakcija ili stanje računa značajno pogrešno prikazani, i to kad ne postoje daljnji revizijski dokazi koji bi upućivali na suprotno.

³⁸⁷ MRevS 330, Revizorove reakcije na procijenjene rizike, točka 17.

A22. U slučaju testova detalja, projicirani pogrešni prikazi i anomalije su, ako postoje, revizorova najbolja procjena pogrešnih prikaza u populaciji. Kad projicirani pogrešni prikazi uvećani za pogrešne prikaze temeljem anomalije, ako postoje, premaše tolerantnu pogrešku, uzorak ne pruža razumnu osnovu za zaključke o populaciji koja je testirana. Što su projicirani pogrešni prikazi i anomalijski pogrešni prikazi bliži tolerantnoj pogrešci, to je vjerojatnije da stvarni pogrešni prikazi u populaciji mogu premašivati tolerantnu pogrešku. Također, ako su projicirani pogrešni prikazi veći od revizorova očekivanja pogrešnih prikaza upotrijebljenih u određivanju veličine uzorka, revizor može zaključiti da postoji neprihvatljivo visok rizik uzorkovanja da stvarni pogrešni prikazi u populaciju premašuju tolerantnu pogrešku. Uzimanje u obzir rezultata ostalih revizijskih postupaka pomaže revizoru procijeniti rizik da stvarni pogrešni prikazi u populaciji premašuju tolerantnu pogrešku te da se taj rizik može smanjiti ako se pribave dodatni revizijski dokazi.

A23. Ako revizor zaključi da revizijsko uzorkovanje ne pruža razumnu osnovu za stvaranje zaključaka o populaciji koja je testirana, revizor može:

- zahtijevati od menadžmenta da istraži pogrešne prikaze koji su otkriveni, kao i mogućnosti daljnjih pogrešnih prikaza te da napravi potrebne uskladbe; i
- prilagoditi vrstu, vrijeme i opseg daljnjih analitičkih postupaka kako bi se najbolje postiglo zahtijevano uvjerenje. Primjerice, u slučaju testova kontrola, revizor može proširiti veličinu uzorka, testirati alternativnu kontrolu ili modificirati povezane dokazne postupke.

Dodatak 1

(Vidjeti točku A8)

Stratifikacija i odabir prema ponderu vrijednosti

U razmatranju karakteristika populacije iz koje će se oblikovati uzorak, revizor može odrediti da je primjerena stratifikacije ili odabir prema ponderu vrijednosti. Ovaj Dodatak daje upute kako revizor treba koristiti stratifikaciju te tehnike ponderiranja u oblikovanju uzorka.

Stratifikacija

1. Učinkovitost revizije može se poboljšati podjelom populacije u određene podpopulacije koje imaju prepoznatljiva obilježja. Cilj stratifikacije je smanjiti promjenjivost stavki pojedinog sloja i tako omogućiti smanjivanje veličine uzorka bez povećanja rizika uzorkovanja.
2. Pri provođenju testova detalja obično se populacija stratificira po novčanoj vrijednosti. To omogućuje usmjeravanje većih revizijskih napora prema stavkama većih vrijednosti koje ujedno sadržavaju najveću potencijalnu mogućnost pogrešnog prikazivanja u terminima procjenjivanja. Slično, populacija može biti stratificirana prema specifičnim obilježjima koja imaju veći rizik pogrešnog prikazivanja, primjerice kad se kod vrednovanja računa potraživanja testiraju ispravci potraživanja od sumnjivih kupaca, stanja potraživanja od kupaca mogu se stratificirati prema rokovima dospijeca.
3. Rezultati revizijskih postupaka primijenjenih na uzorak jedinica unutar podpopulacije (stratum) mogu se projicirati samo na stavke koje čine tu podpopulaciju. Kako bi se izveli zaključci za cijelu populaciju, revizor će trebati razmotriti rizik značajnog pogrešnog prikazivanja u odnosu na sve ostale podpopulacije koje čine cijelu populaciju. Primjerice, 20 % jedinica u popula-

ciji može predstavljati 90 % vrijednosti stanja računa. Revizor može odlučiti pregledati uzorak tih stavki. Revizor ocjenjuje rezultate tog uzorka i donosi zaključke za 90 % vrijednosti odvojeno od zaključaka za preostalih 10 % (koje može smatrati neznačajnim ili može dalje uzorkovati ili primijeniti druge metode prikupljanja revizijskih dokaza).

4. Ukoliko su klasa transakcija ili stanje računa bili podijeljeni u podpopulacije, pogrešan prikaz se projicira za svaku podpopulaciju pojedinačno. Projicirani pogrešni prikazi za svaku podpopulaciju tada se kombiniraju kad se razmatra mogući učinak pogrešnih prikazivanja na ukupno stanje računa ili ukupnu klasu transakcija.

Odabir prema ponderu vrijednosti

5. Prilikom provođenja testova detalja ponekad može biti učinkovito da se identificiraju jedinice uzorka kao pojedinačne vrijednosne stavke koje čine populaciju. Nakon što su odabrane specifične vrijednosne stavke unutar populacije, primjerice, potraživanja od kupaca, revizor tada može ispitati pojedine stavke, primjerice, pojedinačna stanja kupaca koja sadrže te vrijednosne stavke. Jedna od glavnih prednosti ovakvog pristupa u određivanju jedinica uzorka je to što su revizijski naponi usmjereni na stavke veće vrijednosti zato što one imaju veću mogućnost biti odabrane u uzorku, a istodobno to može rezultirati smanjivanjem veličine uzorka. Ovaj pristup može se koristiti zajedno sa sustavnom metodom odabira uzorka (koja je opisana u Dodatku 4) i koji je najefikasniji kad se stavke nasumično odabiru.

Dodatak 2

(Vidjeti točku A11)

Primjeri čimbenika koji utječu na veličinu uzorka za testove kontrola

Slijedi prikaz čimbenika koje revizor može razmatrati pri određivanju veličine uzorka za testove kontrola. Ti čimbenici, koje revizor treba razmotriti zajedno, podrazumijevaju da revizor, kao reakciju na procijenjene rizike, ne modificira vrste ili vremenski raspored testova kontrole ili na drugi način promijeni pristup temeljen na dokaznim postupcima.

| Čimbenik | Učinak na veličinu uzorka | |
|--|---------------------------|--|
| 1. Povećanje opsega u kojem revizorova procjena rizika uzima u obzir relevantne kontrole | Povećanje | Što veće uvjerenje revizor namjerava pribaviti od operativne učinkovitosti kontrola, to će niža biti razina revizorove procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja i bit će potrebna veća veličina uzorka. Kad revizorova procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje uključuje očekivanje operativne učinkovitosti kontrola, od revizora se zahtijeva da obavi testove kontrola. Uz pretpostavku da je sve ostalo jednako, što je u procjeni rizika veće oslanjanje revizora na operativnu učinkovitost kontrola, to je veći obujam revizorovog testiranja kontrola (i zbog toga se veličina revizorova uzorka povećava). |

| | | |
|---|-----------------|--|
| 2. Povećanje stope prihvatljivih odstupanja | Smanjenje | Što je niža stopa prihvatljivih odstupanja, to veća treba biti veličina uzoraka. |
| 3. Povećanje u očekivanoj stopi odstupanja od populacije koju treba testirati | Povećanje | Što je veća očekivana stopa odstupanja, treba biti veća veličina uzorka kako bi revizor mogao stvoriti razumnu procjenu stvarne stope odstupanja. Čimbenici relevantni za revizorovo razmatranje očekivane stope devijacije uključuju revizorovo razumijevanje poslovanja (osobito postupaka procjene rizika koji su poduzeti kako bi razumio interne kontrole), promjena u osoblju ili internim kontrolama, rezultata revizijskih postupaka primijenjenih u prethodnim razdobljima, kao i rezultata ostalih revizijskih postupaka. Visoke očekivane stope odstupanja kontrola obično opravdavaju malo, ili nikakvo, smanjenje procjene rizika značajnog pogrešnog prikazivanja. |
| 4. Povećanje revizorove željene razine uvjerenja da stopa prihvatljivih odstupanja nije veća od stvarne stope odstupanja u populaciji | Povećanje | Što je veća razina uvjerenja koju želi revizor, prema kojemu su rezultati temeljeni na uzorku zapravo samo indikator stvarnog odstupanja u populaciji, to je potrebno imati veću veličinu uzorka. |
| 5. Povećanje broja jedinica u populaciji iz kojih se izvlači uzorak | Neznatan učinak | Za velike populacije, stvarna veličina populacije ima malen, ako ikakav, utjecaj na veličinu uzorka. Nasuprot tome, za male populacije, revizorovo uzorkovanje često nije učinkovito u onoj mjeri kao što su to alternativne metode prikupljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza. |

Dodatak 3

(Vidjeti točku A11)

Primjeri čimbenika koji utječu na veličinu uzorka za testove detalja

Slijedi prikaz čimbenika koje revizor može razmatrati pri određivanju veličine uzorka za testove detalja. Ti čimbenici, koje revizor treba razmotriti zajedno, podrazumijevaju da revizor, kao reakciju na procijenjene rizike, ne modificira pristup testovima kontrola ili na drugi način modificira vrste ili vremenski raspored testova kontrole.

| Čimbenik | Učinak na veličinu uzorka | |
|---|---------------------------|---|
| 1. Povećanje revizorove procjene rizika značajnog pogrešnog prikazivanja | Povećanje | Što je viša revizorova procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja, to je potreban veći uzorak. Na revizorovu procjenu značajnog pogrešnog prikazivanja utječu inherentni i kontrolni rizik. Primjerice, ako revizor ne obavi testove kontrola, njegova se procjena rizika ne može sniziti za učinkovitost djelovanja internih kontrola u vezi s pojedinom tvrdnjom. Stoga, da bi smanjio revizijski rizik na prihvatljivo nisku razinu, revizoru je potreban nizak rizik neotkrivanja i više će se osloniti na dokazne testove. Što se više revizijskih dokaza dobije testovima detalja (tj. što je niži rizik neotkrivanja), bit će potrebna veća veličina uzorka. |
| 2. Povećanje upotrebe ostalih dokaznih postupaka usmjerenih na istu tvrdnju | Smanjenje | Što se revizor više oslanja na ostale dokazne postupke (testove detalja ili analitičke dokazne postupke) da bi na prihvatljivu razinu smanjio rizik neotkrivanja u vezi s određenom populacijom, to će manju razinu uvjerenja revizor trebati iz uzorkovanja, i stoga veličina uzorka može biti manja. |
| 3. Povećanje razine uvjerenja za koju revizor želi da stopa prihvatljivih odstupanja nije veća od stvarne stope odstupanja u populaciji | Povećanje | Što je veća razina uvjerenja za koju revizor zahtjeva da su rezultati na temelju uzorka u stvari pokazatelji stvarnog iznosa pogrešnog prikazivanja u populaciji, potrebna je veća veličina uzorka. |
| 4. Povećanje prihvatljivog pogrešnog prikaza | Smanjenje | Što je niži prihvatljivi pogrešni prikaz, to je potrebna veća veličina uzorka. |
| 5. Povećanje iznosa pogrešnog prikaza koji revizor očekuje pronaći u populaciji | Povećanje | Što je veći iznos pogrešnog prikaza koji revizor očekuje pronaći u populaciji, veća treba biti veličina uzorka kako bi mogao stvoriti razumnu procjenu stvarnog iznosa pogrešnih prikaza u populaciji. Čimbenici koji su relevantni za revizorovo razmatranje iznosa očekivanih pogrešnih prikaza obuhvaćaju u kojoj se mjeri vrijednosti stavki utvrđuju subjektivno, rezultate postupaka procjene rizika, rezultate testova kontrola, rezultate revizijskih postupaka primijenjenih u prethodnim razdobljima i rezultate ostalih dokaznih postupaka. |

| | | |
|--|-----------------|---|
| 6. Stratifikacija populacije | Smanjivanje | Kad je novčana vrijednost stavki u populaciji dosta širokog raspona (promjenjiva), može biti korisno stratificirati populaciju. Kad se populacija može primjereno stratificirati, ukupna veličina uzorka dobivena na osnovi podpopulacija obično će biti manja od veličine uzorka koja bi se zahtijevala za dostizanje tražene razine rizika uzorkovanja da se pojedini uzorak odabira iz cijele populacije. |
| 7. Broj jedinica u populaciji iz kojih se izvlači uzorak | Neznatan učinak | Za velike populacije stvarna veličina populacije ima vrlo malen, ako ga uopće i ima, utjecaj na veličinu uzorka. Stoga, za male populacije revizijsko uzorkovanje često nije učinkovito u onoj mjeri kao što su to alternativni postupci prikupljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza. (Međutim, pri korištenju metode uzorkovanja na osnovi novčane jedinice, povećanje novčane vrijednosti populacije povećava veličinu uzorka, osim ako se ne poništi proporcionalnim povećanjem značajnosti za financijske izvještaje kao cjelinu [i, ako je primjenjivo, za povećanje razine ili razina značajnosti za određene klase transakcija, stanja računa ili objavljivanja]). |

Dodatak 4

(Vidjeti točku A13)

Metode odabira uzorka

Postoje brojne metode odabira uzorka. Glavne metode su sljedeće:

- Nasumični odabir (primjenjuje se korištenjem tablice slučajnih brojeva).
- Sustavni odabir podrazumijeva odabir stavki uzorka iz populacije primjenom određenih intervala pri čemu se populacija podijeli na određene intervale, primjerice 50, počinje se na 50. stavci i izabire se svaka sljedeća 50. stavka u populaciji. Iako početna stavka može biti odabrana slučajno, uzorak će se temeljiti na slučajnom odabiru ako se odabire na temelju kompjutoriziranog generatora tablice slučajnih brojeva. Kad se upotrebljava sustavni odabir, revizor treba utvrditi da jedinice uzorka unutar populacije nisu strukturirane na način da intervali u uzorku odgovaraju određenom pravilu u populaciji.
- Uzorkovanje na osnovi monetarnih jedinica je jedan oblik odabira prema ponderu veličine (kao što je opisano u Dodatku 1) u kojem veličina uzorka, odabir i ocjena rezultiraju zaključkom u monetarnim iznosima.
- Prigodni je revizorov odabir jedinica iz populacije bez primjene tehnike raspoređivanja. Iako se ne koristi nikakvom tehnikom strukturiranja, revizor treba izbjeći pristranost ili predvidljivost (primjerice, izbjegavanje poteškoće u lociranju stavki, ili stalno prihvaćanje ili izbjegavanje prve ili zadnje stavke na stranici) i

time stvoriti podjednaku mogućnost odabira za svaku stavku. Prigodni uzorak nije prikladan kad se upotrebljava statističko uzorkovanje.

- Blok uzorak uključuje odabir iz populacije svih pojedinačnih stavki u određenom razdoblju. Blok uzorak se uobičajeno ne može koristiti u revizijskom uzorkovanju zbog toga što se za najveći broj populacija koje su strukturirane u blokovima (segmentima) očekuje da stavke u istom bloku imaju slične karakteristike jedna s drugom, ali različite karakteristike od ostalih stavki u cijeloj populaciji. Iako u pojedinim slučajevima upotreba blok uzorka može biti prikladan revizijski postupak, vrlo rijetko će to biti prikladna metoda odabira uzorka kad revizor na temelju uzorka nastoji donijeti zaključke o cijeloj populaciji.

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 540 (IZMIJENJEN)**REVIDIRANJE RAČUNOVODSTVENIH PROCJENA I POVEZANIH OBJAVA**

(Na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na ili nakon 15. prosinca 2019.)

SADRŽAJ

| | Točka |
|---|------------|
| Uvod | |
| Područje koje uređuje ovaj MRevS | 1 |
| Priroda računovodstvenih procjena. | 2 – 3 |
| Ključni koncepti ovog MRevS-a | 4 – 9 |
| Datum stupanja na snagu | 10 |
| Cilj | 11 |
| Definicije | 12 |
| Zahtjevi | |
| Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti | 13 – 15 |
| Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. | 16 – 17 |
| Reagirane na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja | 18 – 30 |
| Objavljivanja povezana s računovodstvenim procjenama | 31 |
| Pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta | 32 |
| Sveobuhvatno ocjenjivanje temeljeno na obavljenim revizijskim postupcima | 33 – 36 |
| Pisane izvještaje | 37 |
| Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje, menadžmentom ili drugim relevantnim stranama | 38 |
| Dokumentacija | 39 |
| Primjena i ostali materijali s objašnjenjima | |
| Priroda računovodstvenih procjena | A1 – A7 |
| Ključni koncepti ovog MRevS-a | A8 – A13 |
| Definicije | A14 – A18 |
| Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti | A19 – A63 |
| Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja | A64 – A80 |
| Reagirane na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja | A81 – A132 |

| | |
|---|-------------|
| Pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta. | A133 – A136 |
| Sveobuhvatno ocjenjivanje temeljeno na obavljenim revizijskim postupcima | A137 – A144 |
| Pisane izjave | A145 |
| Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje, menadžmentom ili drugim relevantnim stranama | A146 – A148 |
| Dokumentacija | A149 – A152 |

Dodatak 1: Čimbenici inherentnog rizika

Dodatak 2: Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 540 (izmijenjen), *Revidiranje računovodstvenih procjena i povezanih objava*, treba čitati povezano s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

Uvod

Područje koje uređuje ovaj MRevS

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje revizorove odgovornosti povezane s računovodstvenim procjenama i povezanim objavljivanjima u reviziji financijskih izvještaja. On osobito uključuje zahtjeve i upute koje se odnose na, ili objašnjavaju kako MRevS 315 (izmijenjen)³⁸⁸, MRevS 330³⁸⁹, MRevS 450³⁹⁰, MRevS 500³⁹¹ i drugi relevantni MRevS-i trebaju biti primijenjeni u vezi s računovodstvenim procjenama i povezanim objavljivanjima. On također uključuje zahtjeve i upute za ocjenjivanje pogrešnih prikazivanja računovodstvenih procjena i povezanih objavljivanja te pokazatelja moguće pristranosti menadžmenta.

Priroda računovodstvenih procjena

2. Računovodstvene procjene jako variraju u sadržaju i zahtijeva se da ih menadžment učini kad se novčani iznosi ne mogu izravno opažati. Mjerenje tih novčanih iznosa je podložno nesigurnosti procjene koja odražava inherentna ograničenja u znanju ili podacima. Ta ograničenja uzrokuju inherentnu subjektivnost i varijacije u mjerenju ishoda. Proces stvaranja računovodstvene procjene uključuje odabiranje i primjenjivanje metoda za korištenje pretpostavki i podataka, što zahtijeva prosudbu menadžmenta i može uzrokovati složenosti u mjerenju. Učinci složenosti, subjektivnosti ili drugih čimbenika inherentnog rizika na mjerenja tih novčanih iznosa utječe na njihovu podložnost pogrešnom prikazivanju. (Vidjeti točke A1-A6, Dodatak 1.)

3. Iako se ovaj MRevS primjenjuje na sve računovodstvene procjene, stupanj do kojeg je neka računovodstvena procjena podložna nesigurnosti procjene će značajno varirati. Vrste, vremenski raspored i opseg procjene rizika i daljnjih revizijskih postupaka zahtijevani ovim MRevS-om varirat će u odnosu na nesigurnost procjene i procjenu povezanih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. Za određene računovodstvene procjene, nesigurnost procjene može biti vrlo niska, temeljeno na njihovoj prirodi te složenost i subjektivnost uključena u njihovo stvaranje može

³⁸⁸ MRevS 315 (izmijenjen), *Identificiranje i procjenjivanje rizika pogrešnih prikazivanja kroz stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja*

³⁸⁹ MRevS 330, *Revizorove reakcije na procijenjene rizike*

³⁹⁰ MRevS 450, *Ocjenjivanje pogrešnih prikazivanja ustanovljenih tijekom revizije*

³⁹¹ MRevS 500, *Revizijski dokazi*

također biti vrlo niska. Za takve računovodstvene procjene, postupci procjene rizika i daljnji revizijski postupci zahtijevani ovim MRevS-om ne bi se očekivalo da će biti opsežni. Kad su nesigurnost procjene, složenost ili subjektivnost vrlo visoke, očekivalo bi se da su takvi postupci puno opsežniji. Ovaj MRevS sadrži upute o tome kako se zahtjevi ovog MRevS-a mogu tome prilagoditi. (Vidjeti točku A7.)

Ključni koncepti ovog MRevS-a

- Ovaj MRevS zahtijeva odvojenu procjenu inherentnog rizika za svrhe procjenjivanja rizika pogrešnih prikazivanja za računovodstvene procjene na razini tvrdnje. Ovisno o vrsti određene računovodstvene procjene, podložnost tvrdnje pogrešnom prikazivanju koje bi bilo značajno može ovisiti o ili na nju može utjecati nesigurnost procjene, složenost, subjektivnost ili drugi čimbenik inherentnog rizika i njihovi međusobni odnosi. Kao što je objašnjeno u MRevS-u 200³⁹², inherentni rizik je viši za neke tvrdnje i povezane klase transakcija, stanja računa i objavljivanja nego za druge. U skladu s tim, procjena inherentnog rizika ovisi o stupnju do kojeg čimbenici inherentnog rizika utječu na vjerojatnost ili raspon pogrešnih prikazivanja, i varira u rasponu koji se u ovom naziva MRevS-u spektrom inherentnog rizika. (Vidjeti točke A8-A9, A65-A66, Dodatak 1.)
- Ovaj MRevS poziva se na relevantne zahtjeve u MRevS-u 315 (izmijenjen) i MRevS-u 330, i pruža povezane upute, kako bi istaknuo važnost revizorovih odluka o kontrolama koje se odnose na računovodstvene procjene, uključujući odluke o tome:
 - o jesu li kontrole relevantne za reviziju, za koje se od revizora zahtijeva da ocijeni njihovu oblikovanost i utvrdi jesu li bile implementirane;
 - o je li potrebno testirati operativnu učinkovitost relevantnih kontrola.
- Ovaj MRevS također zahtijeva odvojenu procjenu kontrolnog rizika kad se procjenjuju rizici značajnih pogrešnih prikazivanja za računovodstvene procjene na razini tvrdnje. U procjenjivanju kontrolnog rizika, revizor uzima u obzir razmatra li se u revizorovim daljnjim revizijskim postupcima planirano oslanjanje na operativnu učinkovitost kontrola. Ako revizor ne obavi testiranje kontrola, revizorova procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje ne može se smanjiti za učinkovito djelovanje kontrola u vezi s određenom tvrdnjom³⁹³. (Vidjeti točku A10.)
- Ovaj MRevS ističe da revizorovi daljnji revizijski postupci (uključujući, gdje je primjereno, testove kontrola) trebaju biti reakcija na razloge za procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje, uzimajući u obzir učinak jednog ili više čimbenika inherentnog rizika i revizorovu procjenu kontrolnog rizika.
- Na primjenu profesionalnog skepticizma u vezi s računovodstvenim procjenama utječe revizorovo razmatranje čimbenika inherentnog rizika i njegova važnost raste kad su računovodstvene procjene podložne većem stupnju nesigurnosti procjene ili na njih utječe veći stupanj složenosti, subjektivnosti ili drugih čimbenika inherentnog rizika. Slično tome, primjena profesionalnog skepticizma je važna kad postoji veća podložnost pogrešnom prikazivanju zbog menadžmentove pristranosti ili prijave. (Vidjeti točku A11.)

³⁹² MRevS 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*, točka A40.

³⁹³ MRevS 530, *Revizijsko uzorkovanje*, Dodatak 3.

9. Ovaj MRevS zahtijeva da revizor ocijeni, temeljeno na obavljenim revizijskim postupcima i pribavljenim revizijskim dokazima, jesu li računovodstvene procjene i povezana objavljivanja razumne³⁹⁴ u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja ili su pogrešne. Za svrhe ovog MRevS-a razumno u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja znači da su relevantni zahtjevi primjenjivog okvira financijskog izvještavanja primjereno primijenjeni, uključujući one koji se odnose na (Vidjeti točke A12–A13, A139–A144):

o stvaranje računovodstvene procjene, uključujući odabiranje metode, pretpostavki i podataka u pogledu prirode računovodstvene procjene i činjenica i okolnosti subjekta;

o izbor menadžmentove točke procjene; i

o objave o računovodstvenoj procjeni, uključujući objave o tome kako se računovodstvena procjena stvarala i koje objašnjavaju prirodu, opseg i izvore nesigurnosti procjene.

Datum stupanja na snagu

10. Ovaj MRevS je na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na ili nakon 15. prosinca 2019.

Cilj

11. Cilj revizora je pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze o tome jesu li računovodstvene procjene i povezane objave u financijskim izvještajima razumne u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja.

Definicije

12. Za svrhe MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:

- Računovodstvena procjena – novčani iznos za koji je mjerenje, u skladu sa zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, podložno nesigurnosti procjene (Vidjeti točku A14);
- Revizorova točka procjene ili revizorov raspon – iznos ili raspon iznosa, već prema tome što je odgovarajuće, kojeg je uspostavio revizor u ocjenjivanju menadžmentove točke procjene (Vidjeti točku A15);
- Nesigurnost procjene – podložnost inherentnom nedostatku preciznosti u mjerenju (Vidjeti točku A16, Dodatak 1);
- Menadžmentova pristranost – pomanjkanje neutralnosti menadžmenta u pripremanju informacija (Vidjeti točku A17);
- Menadžmentova točka procjene – iznos kojeg je kao računovodstvenu procjenu izabrao menadžment za priznavanje ili objavljivanje u financijskim izvještajima;
- Ishod računovodstvene procjene – stvarni novčani iznos koji nastaje kao posljedica okončavanja transakcija, događaja ili uvjeta kojima se bavi računovodstvena procjena. (Vidjeti točku A18.)

Zahtjevi

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti

13. Pri stjecanju razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući i internih kontrola subjekta, kako zahtjeva MRevS 315 (izmijenjen),³⁹⁵ revizor mora steći razumijevanje sljedećih pitanja povezanih s subjektivim računovodstvenim procjenama. Revizorovi postupci za stjecanje razumijevanja moraju biti

obavljeni u opsegu koji je nužan za osiguravanje odgovarajuće osnove za identificiranje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razinama financijskih izvještaja i tvrdnji. (Vidjeti točke A19-A22.)

Subjekt i njegovo okruženje

- subjektive transakcije i drugi događaji i uvjeti ili njihove promjene mogu uzrokovati potrebu za, ili promjenu u, računovodstvenim procjenama budu priznate ili objavljene u financijskim izvještajima (Vidjeti točku A23);
- zahtjevi primjenjivog okvira financijskog izvještavanja koji su povezani s računovodstvenim procjenama (uključujući kriterije priznavanja, osnove mjerenja i povezane zahtjeve prezentiranja i objavljivanja); i kako se ti zahtjevi primjenjuju u kontekstu vrste i okolnosti subjekta i njegovog okruženja, uključujući kako su transakcije i drugi događaji ili uvjeti podložni, ili na njih utječu, čimbenici inherentnog rizika (Vidjeti točke A24-A25);
- regulativni čimbenici relevantni za subjektive računovodstvene procjene, uključujući, kada je primjenjivo, regulativne okvire povezane s bonitetnim nadzorom (Vidjeti točku A26);
- priroda računovodstvenih procjena i povezanih objava za koje revizor očekuje da budu uključene u subjektive financijske izvještaje, temeljeno na revizorovu razumijevanju pitanja u 13(a) – (c) gore. (Vidjeti točku A27.)

Subjektive interne kontrole

- vrste i opseg nadzora i upravljanja koje je subjekt uspostavio nad menadžmentovim procesom financijskog izvještavanja relevantnim za računovodstvene procjene (Vidjeti točke A28-A30);
- kako menadžment identificira potrebu za, i primjenjuje, specijalizirane vještine ili znanja povezana s računovodstvenim procjenama, uključujući i u odnosu na korištenje menadžmentova stručnjaka (Vidjeti točku A31);
- kako subjektov proces procjene rizika identificira i postupa s rizicima povezanim s računovodstvenim procjenama (Vidjeti točke A32-A33);
- kako se subjektov informacijski sustav odnosi prema računovodstvenim procjenama, uključujući:
 - klase transakcija, događaje i uvjete koji su važni za financijske izvještaje i koji stvaraju potrebu za, ili promjenu u, računovodstvenim procjenama i povezanim objavama (Vidjeti točke A34-A35) i
 - za takve računovodstvene procjene i povezana objavljivanja, kako menadžment:
 - identificira relevantne metode, pretpostavke ili izvore podataka i potrebu za promjenama u njima, koje su primjerene u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, uključujući kako menadžment (Vidjeti točke A36-A37):
 - odabire ili oblikuje, i primjenjuje, korištene metode, uključujući i korištenje modela (Vidjeti točke A38-A39);
 - odabire pretpostavke koje će se koristiti, uključujući razmatranje alternativa i identificira važne pretpostavke (Vidjeti točke A40-A43)
 - odabire podatke koje će se koristiti. (Vidjeti točku A44)

³⁹⁴ Vidjeti također MRevS 700 (izmijenjen), *Formiranje mišljenja i izvještavanje o financijskim izvještajima*, točka 13(c).

³⁹⁵ MRevS 315 (izmijenjen), točke 3, 5–6, 9, 11–12, 15–17 i 20–21.

- a. razumije stupanj nesigurnosti procjene, uključujući kroz razmatranje raspona mogućih ishoda mjerenja (Vidjeti točku A45)
 - b. postupa s nesigurnošću procjene, uključujući odabiranje točke procjene i povezanih objavljivanja za uključivanje u financijske izvještaje. (Vidjeti točke A46-A49)
 - (e) kontrolne aktivnosti koje su relevantne za reviziju nad menadžmentovim procesom stvaranja računovodstvenih procjena kako je opisano u točki 13(h)(ii) (Vidjeti točke A50-A54);
 - (f) kako menadžment pregledava ishode prethodnih računovodstvenih procjena i postupa s rezultatima tog pregleda.
14. Revizor mora pregledati ishode prethodnih računovodstvenih procjena, ili, gdje je primjenjivo, njihove ponovne procjene kako bi to pomoglo u identificiranju i procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja u tekućem razdoblju. Revizor mora uzeti u obzir karakteristike računovodstvene procjene u određivanju vrste i opsega tog pregleda. Namjera pregleda nije da se dovedu u pitanje prosudbe o računovodstvenim procjenama prethodnog razdoblja koje su bile primjerene temeljeno na informacijama dostupnim u vrijeme kada su bile učinjene. (Vidjeti točke A55–A60.)
15. U vezi s računovodstvenim procjenama, revizor mora utvrditi je li potrebno da angažirani tim ima specijalizirane vještine ili znanja da bi obavio postupke procjene rizika, identificirao i procijenio rizike značajnih pogrešnih prikazivanja, da bi oblikovao i obavio revizijske postupke kao odgovor na te rizike ili da bi ocijenio pribavljene revizijske dokaze. (Vidjeti točke A61–A63.)

Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja

16. U identificiranju i procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja povezanih s računovodstvenim procjenama i povezanim objavama na razini tvrdnje, kako zahtjeva MRevS 315 (izmijenjen)³⁹⁶, revizor mora odvojeno procijeniti inherentni rizik i kontrolni rizik. Revizor mora u identificiranju rizika pogrešnih prikazivanja i u procjenjivanju inherentnog rizika uzeti u obzir sljedeće (vidjeti točke A64–A71):
- (i) stupanj do kojeg je računovodstvena procjena podložna nesigurnosti procjene; i (vidjeti točke A72–A75)
 - (ii) stupanj do kojega složenost, subjektivnost ili drugi čimbenici inherentnog rizika utječu na sljedeće (vidjeti točke A76–A79):
 - (i) odabir i primjenu metode, pretpostavki i podataka u stvaranju računovodstvene procjene; ili
 - (ii) odabir menadžmentove točke procjene i povezanih objava za uključivanje u financijske izvještaje.
17. Revizor mora utvrditi je li, po revizorovoj prosudbi, neki od rizika značajnih pogrešnih prikazivanja identificiran i procijenjen u skladu s točkom 16, signifikantni rizik³⁹⁷. Ako je revizor utvrdio da postoji signifikantni rizik, revizor mora steći razumijevanje subjektivnih kontrola, uključujući i kontrolnih aktivnosti, relevantnih za taj rizik³⁹⁸. (Vidjeti točku A80.)

Reagirane na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja

18. Sukladno zahtjevima MRevS 330³⁹⁹, revizorovi daljnji revizijski postupci biti će reagirajući na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje⁴⁰⁰ s obzirom na procjenu danu tim rizicima. Revizorovi daljnji revizijski postupci moraju uključiti jedan ili više od sljedećih pristupa:
- i. pribavljanje revizijskih dokaza o događajima nastalim do datuma revizorskog izvješća (vidjeti točku 21);
 - ii. testiranje kako je menadžment stvorio računovodstvenu procjenu (vidjeti točke 22–27); ili
 - iii. razvijanje revizorove točke procjene ili raspona (vidjeti točke 28–29).

Revizorovi daljnji revizijski postupci moraju uzeti u obzir da što je viši procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja, to uvjerljiviji trebaju biti revizijski dokazi⁴⁰¹. Revizor mora oblikovati i obaviti daljnje revizijske postupke na način koji nije pristran prema pribavljanju revizijskih dokaza koji mogu biti potkrepljujući ili prema isključivanju revizijskih dokaza koji mogu biti opovrgavajući. (Vidjeti točke A81–A84.)

19. Sukladno zahtjevima MRevS 330⁴⁰², revizor mora oblikovati i obaviti testove radi pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza o operativnoj učinkovitosti relevantnih kontrola, ako:
- (a) revizorova procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje uključuje očekivanje da kontrole djeluju učinkovito; ili
 - (b) dokazni postupci sami za sebe ne mogu osigurati dostatne i primjerene revizijske dokaze na razini tvrdnje.

U vezi s računovodstvenim procjenama, revizorovi testovi takvih kontrola moraju reagirati na razloge za procjenu koja se odnosi na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja.

U oblikovanju i obavljanju testova kontrola, revizor mora pribaviti to uvjerljivije revizijske dokaze što se više revizor oslanja na učinkovitost kontrola⁴⁰³. (Vidjeti točke A85–A89.)

20. Za signifikantni rizik povezan s nekom računovodstvenom procjenom, revizorovi daljnji revizijski postupci moraju uključiti testove kontrola u tekućem razdoblju ako revizor planira osloniti se na te kontrole. Kad se pristup signifikantnom riziku sastoji samo od dokaznih postupaka, ti postupci moraju uključiti testove detalja⁴⁰⁴. (Vidjeti točku A90.)

Pribavljanje revizijskih dokaza iz događaja nastalih do datuma revizorskog izvješća

21. Ako revizorovi daljnji revizijski postupci uključuju pribavljanje revizijskih dokaza iz događaja nastalih do datuma revizorskog izvješća, revizor mora ocijeniti jesu li takvi revizijski dokazi dostatni i primjereni za postupanje s rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja povezanim s računovodstvenim procjenama, uzimajući u obzir da promjene u okolnostima i drugim relevantnim uvjetima između događaja i datuma mjerenja mogu utjecati na relevantnost takvih revizijskih dokaza u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. (Vidjeti točke A91–A93.)

³⁹⁹ MRevS 330, točke 6–15 i 18.

⁴⁰⁰ MRevS 330, točke 6–7 i 21.

⁴⁰¹ MRevS 330, točka 7(b).

⁴⁰² MRevS 330, točka 8.

⁴⁰³ MRevS 330, točka 9.

⁴⁰⁴ MRevS 330, točke 15 i 21.

³⁹⁶ MRevS 315 (izmijenjen), točke 25 i 26.

³⁹⁷ MRevS 315 (izmijenjen), točka 27.

³⁹⁸ MRevS 315 (izmijenjen), točka 29.

Testiranje kako je menadžment izradio računovodstvenu procjenu

22. Ako se testira kako je menadžment izradio računovodstvenu procjenu, revizorovi daljnji revizijski postupci moraju uključiti postupke, oblikovane i obavljene u skladu s točkama 23–26, kako bi se pribavili dostatni i primjereni revizijski dokazi u vezi s rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja povezanim s: (Vidjeti točku A94)
- odabirom i primjenom metode, važnih pretpostavki i podataka koje je menadžment koristio u stvaranju računovodstvene procjene; i
 - pitanjem kako je menadžment odabrao točku procjene i razradio povezane objave o nesigurnosti procjene.

Metode

23. U primjenjivanju zahtjeva točke 22, u vezi s metodama, revizorovi daljnji revizijski postupci moraju se baviti:
- pitanjima je li odabrana metoda primjerena u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, i, ako je primjenjivo, je li primjerena promjena spram metode korištene u prethodnim razdobljima (vidjeti točke A95, A97);
 - pitanjem ukazuju li prosudbe stvorene u odabiranju metode na moguću pristranost menadžmenta (vidjeti točku A96);
 - pitanjima jesu li izračuni primijenjeni u skladu s metodom i jesu li matematički točni;
 - ako menadžmentova primjena metode uključuje složeno modeliranje, jesu li prosudbe bile primijenjene dosljedno i da li, kada je primjenjivo (vidjeti točke A98–A100):
 - oblikovanost modela ispunjava cilj mjerenja u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, je li primjerena u danim okolnostima, i, ako je primjenjivo, je li promjena spram modela korištenog u prethodnim razdobljima primjerena u danim okolnostima; i
 - su usklađivanja izlaznih rezultata modela konzistentna s ciljem mjerenja u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i jesu li primjerena u danim okolnostima; i
 - pitanjem je li u primjenjivanju modela održavan integritet važnih pretpostavki i podataka. (Vidjeti točku A101.)

Važne pretpostavke

24. U primjenjivanju zahtjeva točke 22, u vezi s važnim pretpostavkama, revizorovi daljnji revizijski postupci moraju se baviti pitanjima:
- jesu li važne pretpostavke primjerene u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, i, ako je primjenjivo, jesu li primjerene promjene spram prethodnih razdoblja (Vidjeti točke A95, A102–A103);
 - ukazuju li prosudbe stvorene u odabiranju važnih pretpostavki na moguću pristranost menadžmenta (Vidjeti točku A96);
 - jesu li važne pretpostavke dosljedne međusobno i s onima korištenim u drugim računovodstvenim procjenama ili s povezanim pretpostavkama korištenim u drugim područjima subjektivih poslovnih aktivnosti, temeljeno na revizorovim znanjima stečenim u reviziji (Vidjeti točku A104); i
 - kada je primjenjivo, ima li menadžment namjeru provesti određene pravce djelovanja i mogućnost da to ostvari. (Vidjeti točku A105.)

Podaci

25. U primjenjivanju zahtjeva točke 22, u vezi s podacima, revizorovi daljnji revizijski postupci moraju se baviti pitanjima:
- jesu li podaci primjereni u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, i, ako je primjenjivo, jesu li primjerene promjene spram prethodnih razdoblja (Vidjeti točke A95, A106);
 - ukazuju li prosudbe stvorene u odabiranju podataka na moguću pristranost menadžmenta (Vidjeti točku A96);
 - jesu li podaci relevantni i pouzdani u danim okolnostima (Vidjeti točku A107) i
 - je li menadžment primjereno shvatio ili protumačio podatke, uključujući i one u vezi s pojmovima iz ugovora. (Vidjeti točku A108.)

Menadžmentov odabir točke procjene i povezana objavljivanja o nesigurnosti procjene

26. U primjenjivanju zahtjeva točke 22, revizorovi daljnji revizijski postupci moraju se baviti pitanjima je li menadžment, u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, poduzeo odgovarajuće radnje da:
- razumije nesigurnost procjene (Vidjeti točku A109) i
 - se bavi s nesigurnošću procjene odabiranjem odgovarajuće točke procjene i razradom povezanih objava o nesigurnosti procjene. (Vidjeti točke A110–A114.)
27. Kad, po revizorovoj prosudbi temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, menadžment nije poduzeo odgovarajuće radnje da razumije nesigurnost procjene ili se s njom bavi, revizor mora (Vidjeti točke A115–A117):
- zahtijevati da menadžment obavi dodatne postupke kako bi razumio nesigurnost procjene ili da u odnosu na nju ponovo razmotri odabir menadžmentove točke procjene ili dodatnih objava povezanih s nesigurnošću procjene, i ocijeniti menadžmentove reakcije u skladu s točkom 26;
 - ako revizor utvrdi da se menadžmentova reakcija na revizorov zahtjev ne bavi dovoljno s nesigurnošću procjene, do opsega koji je izvediv, razviti revizorovu točku procjene ili raspon u skladu s točkama 28–29; i
 - ocijeniti postoje li nedostaci u internim kontrolama i, ako je tako, priopćiti ih u skladu s MRevS-om 265⁴⁰⁵.

Razvijanje revizorove točke procjene ili raspona

28. Ako revizor razvija točku procjene ili raspon kako bi ocijenio menadžmentovu točku procjene i povezana objavljivanja o nesigurnosti procjene, uključujući ako se to zahtijeva točkom 27(b), revizorovi daljnji revizijski postupci moraju uključiti postupke kako bi se ocijenilo jesu li korištene primjerene metode, pretpostavke ili podaci u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. Neovisno o tome koristi li revizor menadžmentove ili vlastite metode, pretpostavke ili podatke, ti daljnji revizijski postupci moraju biti oblikovani i obavljani kako bi se postupilo s pitanjima iz točki 23–25. (Vidjeti točke A118–A123.)
29. Ako revizor razvija revizorov raspon, revizor mora:
- odrediti da raspon uključuje samo iznose koji su potkrijepljeni dostatnim i primjerenim revizijskim dokazima i za koje je revizor ocijenio da su razumni u kontekstu ciljeva

⁴⁰⁵ MRevS 265, *Priopćavanje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu*

mjerjenja i drugih zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja (Vidjeti točke A124–A125); i

- (b) oblikovati i obaviti daljnje revizijske postupke kako bi pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s procijenjenim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja povezanim s objavama u financijskim izvještajima koje opisuju nesigurnost procjene.

Druga razmatranja povezana s revizijskim dokazima

30. U pribavljanju revizijskih dokaza u vezi s rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja povezanim s računovodstvenim procjenama, neovisno od izvora informacija koje treba koristiti kao revizijske dokaze, revizor mora postupati u skladu s relevantnim zahtjevima u MRevS-u 500.

Ako koristi rad menadžmentova stručnjaka, zahtjevi u točkama 21–29 ovog MRevS-a mogu pomoći revizoru u ocjenjivanju primjerenosti stručnjakovog rada kao revizijskog dokaza za relevantne tvrdnje u skladu s točkom 8(c) MRevS-a 500. U ocjenjivanju rada menadžmentova stručnjaka, na vrste, vremenski raspored i opseg daljnjih revizijskih postupaka utječe revizorova ocjena stručnjakovih kompetentnosti, sposobnosti i objektivnosti, revizorova razumijevanje sadržaja posla kojeg je obavio stručnjak i revizorova upoznatost s područjem stručnosti stručnjaka. (Vidjeti točke A126–A132.)

Objavljanja povezana s računovodstvenim procjenama

31. Revizor mora oblikovati i obaviti daljnje revizijske postupke kako bi pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s procijenjenim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje za objavljivanja povezana s računovodstvenim procjenama, različitim od onih povezanih s nesigurnošću procjene obrađenih u točkama 26(b) i 29(b).

Pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta

32. Revizor mora ocijeniti jesu li prosudbe i odluke menadžmenta u stvaranju računovodstvenih procjena koje su uključene u financijske izvještaje, čak ako su pojedinačno razumne, pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta. Ako su identificirani pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta, revizor mora ocijeniti posljedice za reviziju. Ako postoji namjera obmanjivanja, menadžmentova pristranost je prijevarne prirode. (Vidjeti točke A133–A136.)

Sveobuhvatno ocjenjivanje temeljeno na obavljenim revizijskim postupcima

33. U primjenjivanju MRevS-a 330 na računovodstvene procjene⁴⁰⁶, revizor mora ocijeniti, temeljeno na obavljenim revizijskim postupcima i pribavljenim revizijskim dokazima, jesu li (Vidjeti točke A137–A138):

- (a) procjene rizika pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje i nadalje primjerene, uključujući i ako su identificirani pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta;
- (b) menadžmentove odluke povezane s priznavanjem, mjerenjem, prezentiranjem i objavljivanjem tih računovodstvenih procjena u financijskim izvještajima u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja; i
- (c) pribavljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi.

34. U stvaranju ocjene zahtijevane točkom 33(c), revizor mora uzeti u obzir sve relevantne pribavljene revizijske dokaze, neovisno

⁴⁰⁶ MRevS 330, točke 25–26.

jesu li potkrjepljujući ili opovrgavajući⁴⁰⁷. Ako revizor nije u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze, revizor mora ocijeniti posljedice za reviziju ili revizorsko mišljenje o financijskim izvještajima u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen)⁴⁰⁸.

Određivanje jesu li računovodstvene procjene razumne ili pogrešne

35. Revizor mora utvrditi jesu li računovodstvene procjene i povezana objavljivanja razumna u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja ili su pogrešna. MRevS 450⁴⁰⁹ pruža upute o tome kako revizor može razlikovati pogreške (neovisno jesu li činjenične, prosudbene ili projicirane) za potrebe revizorovog ocjenjivanja učinka neispravljenih pogrešaka na financijske izvještaje. (Vidjeti točke A12–A13, A139–A144.)

36. U vezi s računovodstvenim procjenama, revizor mora ocijeniti:

- (a) u slučaju okvira fer prezentacije, je li menadžment uključio objavljivanja, povrh onih posebno zahtijevanih okvirom, koja su nužna za postizanje fer prezentacije financijskih izvještaja kao cjeline;⁴¹⁰ ili
- (b) u slučaju okvira sukladnosti, jesu li objavljivanja ona koje su nužna da financijski izvještaji ne bi bili obmanjujući⁴¹¹.

Pisane izjave

37. Revizor mora zahtijevati pisane izjave od menadžmenta⁴¹²; kad je primjereno, od onih koji su zaduženi za upravljanje o tome jesu li primjerene metode, važne pretpostavke i podaci korišteni u stvaranju računovodstvenih procjena i povezanih objavljivanja za postizanje priznavanja, mjerenja ili objavljivanja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Revizor mora također razmotriti potrebu dobivanja izjava o specifičnim računovodstvenim procjenama, uključujući one u vezi s korištenim metodama, pretpostavkama ili podacima. (Vidjeti točku A145.)

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje, menadžmentom ili drugim relevantnim stranama

38. U primjenjivanju MRevS-a 260 (izmijenjen)⁴¹³ i MRevS-a 265⁴¹⁴ od revizora se zahtijeva da komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje ili menadžmentom o određenim pitanjima, uključujući važne kvalitativne aspekte subjektivih računovodstvenih praksi i važne manjkavosti u internim kontrolama, već prema tome što je primjereno. U takvom postupanju, revizor mora razmotriti pitanja, ako ih ima, za komuniciranje u vezi s računovodstvenim procjenama i uzeti u obzir odnose li se razlozi koji stvaraju rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na nesigurnost procjene ili učinke složenosti, subjektivnosti ili drugih čimbenika inherentnog rizika u stvaranju računovodstvenih procjena i povezanih objavljivanja. Nadalje, u određenim okolnostima, zakonom ili regulativom se zahtijeva od revizora da komunicira o određenim pitanjima s drugim relevantnim stranama, kao što su regulatori ili bonitetni nadzornici. (Vidjeti točke A146–A148.)

⁴⁰⁷ MRevS 500, točka 11.

⁴⁰⁸ MRevS 705 (izmijenjen), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizor*

⁴⁰⁹ MRevS 450, točka A6.

⁴¹⁰ Vidjeti također MRevS 700 (izmijenjen), točka 14.

⁴¹¹ Vidjeti također MRevS 700 (izmijenjen), točka 19.

⁴¹² MRevS 580, *Pisane izjave*

⁴¹³ MRevS 260 (izmijenjen), *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje*, točka 16(a).

⁴¹⁴ MRevS 265, točka 9.

Dokumentacija

39. Revizor mora uključiti u revizijsku dokumentaciju⁴¹⁵ (Vidjeti točke A149–A152):

- (a) ključne elemente revizorova razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući subjektivih internih kontrola povezanih sa subjektivim računovodstvenim procjenama;
- (b) povezanost revizorovih daljnjih revizijskih postupaka s procijenjenim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje,⁴¹⁶ uzimajući u obzir razloge (da li povezane s inherentnim rizikom ili kontrolnim rizikom) za procjenu tih rizika;
- (c) revizorove reakcije ako menadžment nije poduzeo primjerene radnje da razumije i postupa s nesigurnošću procjene;
- (d) pokazatelje moguće pristranosti menadžmenta povezane s računovodstvenim procjenama, ako ih ima, i revizorovo ocjenjivanje posljedica za reviziju, kako zahtjeva točka 32; i
- (e) važne prosudbe povezane s revizorovim određivanjem jesu li računovodstvene procjene i povezana objavljivanja razumni u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja ili su pogrešni.

* * *

Materijali za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima**Priroda računovodstvenih procjena** (Vidjeti točku 2)*Primjeri računovodstvenih procjena*

- A1. Primjeri računovodstvenih procjena povezanih s klasama transakcija, stanjima računa i objavljivanjima uključuju:
- zastarjelost zaliha,
 - amortizaciju nekretnine i opreme,
 - vrednovanje infrastrukturne imovine,
 - vrednovanje financijskih instrumenata,
 - ishod tekućeg sudskog spora,
 - rezerviranje za očekivane kreditne gubitke,
 - vrednovanje obveza iz ugovora o osiguranju,
 - obveze temeljem jamstava,
 - obveze temeljem mirovinskih prava zaposlenika,
 - plaćanja temeljena na dionicama,
 - fer vrijednost imovine ili obveza stečenih u poslovnoj kombinaciji, uključujući određivanje goodwilla i nematerijalne imovine,
 - umanjenje vrijednosti dugotrajne imovine ili nekretnine ili opreme koja se drži za otuđivanje,
 - nemonetarne razmjene imovine ili obveza između neovisnih strana,
 - prihode priznate temeljem dugoročnih ugovora.

Metode

- A2. Metoda je tehnika mjerenja koju koristi menadžment radi stvaranja računovodstvene procjene u skladu sa zahtijevanom osnovom mjerenja. Na primjer, jedna od priznatih metoda korištenih za stvaranje računovodstvenih procjena povezanih s transakcijama plaćanja temeljenih na dionicama je da se odredi teoretska cijena opcije koja daje pravo na prodaju korištenjem Black-Scholes formule za određivanje cijene opcije.

Metoda se primjenjuje korištenjem računalnih alata ili procesa, ponekad poznatim kao model, i uključuje primjenjivane pretpostavke i podataka i uzimanje u obzir skupa odnosa među njima.

Pretpostavke i podaci

- A3. Pretpostavke obuhvaćaju prosudbe temeljene na dostupnim informacijama o pitanjima kao što su izbor kamatne stope, diskontne stope ili prosudbe o budućim uvjetima ili događajima. Menadžment može odabrati pretpostavku iz raspona primjerenih alternativa. Pretpostavke koje može stvoriti ili utvrditi menadžmentov stručnjak postaju menadžmentove pretpostavke ako ih koristi menadžment u stvaranju neke računovodstvene procjene.
- A4. Za svrhe ovog MRevS-a, podaci su informacije koje se mogu dobiti kroz izravno promatranje ili od strana koje su vanjske u odnosu na subjekt. Informacije dobivene primjenom analitičkih ili interpretativnih tehnika na podatke nazivaju se izvedeni podaci ako takve tehnike imaju dobro uspostavljenu teoretsku osnovu i zato imaju manju potrebu za menadžmentovom prosudbom. U protivnom, takve informacije su pretpostavka.
- A5. Primjeri podataka uključuju:
- cijene dogovorene u tržišnim transakcijama;
 - operativna vremena ili količine izlaza iz proizvodnog stroja;
 - povijesne cijene ili drugi uvjeti uključeni u ugovore, kao što su ugovorena kamatna stopa, plan plaćanja i uvjeti uključeni u sporazum o zajmu;
 - prospektivne informacije kao što su ekonomske prognoze ili prognoze zarada dobivene iz eksternih izvora informacija, ili
 - buduću kamatnu stopu određenu korištenjem interpolacijskih tehnika iz kamatnih stopa terminkih ugovora (izvedeni podatak).
- A6. Podaci mogu dolaziti iz širokog raspona izvora. Na primjer, podaci mogu biti:
- stvoreni unutar organizacije ili izvan nje;
 - dobiveni iz sustava koji je ili unutar ili izvan glavne knjige ili pomoćnih knjiga;
 - vidljivi u ugovorima; ili
 - vidljivi u zakonodavnim ili regulatornim objavama.

Prilagodljivost (Vidjeti točku 3)

- A7. Primjeri točki koje uključuju upute o tome kako se mogu ispuniti zahtjevi ovog MRevS-a uključuju točke A20–A22, A63, A67 i A84.

Ključni koncepti ovog MRevS-a*Čimbenici inherentnog rizika* (Vidjeti točku 4)

- A8. Čimbenici inherentnog rizika su karakteristike uvjeta i događaja koje mogu utjecati na podložnost tvrdnje pogrešnom prikazivanju, prije razmatranja kontrola. Dodatak 1 dalje objašnjava vrste tih čimbenika inherentnog rizika i njihov međusobni odnos, u kontekstu stvaranja računovodstvenih procjena i njihovog prezentiranja u financijskim izvještajima.
- A9. Osim čimbenika inherentnog rizika nesigurnosti procjene, složenosti ili subjektivnosti, drugi čimbenici inherentnog rizika koje revizor može razmatrati u identifikiranju i procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja mogu uključiti opseg u kojem je računovodstvena procjena podložna, ili na nju utječe:

⁴¹⁵ MRevS 230, *Revizijska dokumentacija*, točke 8–11, A6, A7 i A10.

⁴¹⁶ MRevS 330, točka 28(b).

- promjena u vrsti ili okolnostima relevantnih stavki financijskog izvještaja ili zahtjevi primjenjivog okvira financijskog izvještavanja koji mogu uzrokovati potrebu za promjenama u metodi, pretpostavki ili podacima korištenim u stvaranju računovodstvene procjene.
- podložnost pogrešnom prikazivanju zbog menadžmentove pristranosti ili prijevere u stvaranju računovodstvene procjene.

Kontrolni rizik (Vidjeti točku 6)

A10. Važno razmatranje za revizora u procjenjivanju kontrolnog rizika na razini tvrdnje je učinkovitost oblikovanosti kontrola na koje se revizor namjerava osloniti i opseg u kojem se kontrole bave procijenjenim inherentnim rizicima na razini tvrdnje. Revizorova ocjena da su kontrole učinkovito oblikovane i bile implementirane potkrjepljuje očekivanje o operativnoj učinkovitosti kontrola pri određivanju hoće li se one testirati.

Profesionalni skepticizam (Vidjeti točku 8)

A11. Točke A60, A95, A96, A137 i A139 su primjeri točki koje opisuju način na koji revizor može primijeniti profesionalni skepticizam. Točka A152 pruža upute o načinu na koji može biti dokumentirano revizorovo primjenjivanje profesionalnog skepticizma i uključuje primjere posebnih točki u ovom MRevS-u za koje dokumentacija može pružiti dokaz o primjeni profesionalnog skepticizma.

Koncept »Razumno« (Vidjeti točke 9, 35)

A12. Druga razmatranja koja mogu biti relevantna za revizorovo razmatranje o tome jesu li razumne računovodstvene procjene i povezana objavljivanja u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja uključuju pitanja:

- jesu li podaci i pretpostavke korišteni u stvaranju računovodstvene procjene dosljedni međusobno i s onima korištenim u drugim računovodstvenim procjenama ili područjima subjektivih poslovnih aktivnosti; i
- uzima li računovodstvena procjena u obzir primjerene informacije kako zahtijeva primjenjivi okvir financijskog izvještavanja.

A13. Izraz »primjereno primijenjen« onako kako je korišten u točki 9 znači na način koji nije samo sukladan sa zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja nego, i u postizanju toga, odražava prosudbe koje su dosljedne s ciljem osnove mjerenja u tom okviru.

Definicije

Računovodstvena procjena (Vidjeti točku 12(a))

A14. Računovodstvene procjene su novčani iznosi koji mogu biti povezani s klasama transakcija ili stanjima računa priznatim ili objavljivanjima u financijskim izvještajima. Računovodstvene procjene također uključuju novčane iznose uključene u objavljivanja ili korištene za stvaranje prosudbi o priznavanju ili objavljivanju koje su povezane s klasom transakcija ili stanjem računa.

Revizorova točka procjene ili revizorov raspon (Vidjeti točku 12(b))

A15. Revizorova točka procjene ili raspon mogu se koristiti za ocjenjivanje neke računovodstvene procjene izravno (na primjer, rezerviranje za umanjenje vrijednosti ili fer vrijednost različitih vrsta financijskih instrumenata) ili neizravno (na primjer, iznos koje treba koristiti kao važnu pretpostavku za neku računovodstvenu procjenu). Sličan pristup revizor može primijeniti u razvijanju iznosa ili raspona iznosa u ocjenjivanju nemonetarne stavke ili pretpostavke (na primjer, procijenjeni vijek uporabe neke imovine).

Nesigurnost procjene (Vidjeti točku 12(c))

A16. Nisu sve računovodstvene procjene podložne visokom stupnju nesigurnosti procjene. Na primjer, za neke stavke financijskog izvještaja može postojati aktivno i otvoreno tržište koje osigurava redovno dostupne i pouzdane informacije o cijenama po kojima se obavljaju stvarne razmjene. Međutim, nesigurnost procjene može postojati čak i kada su metoda vrednovanja i podaci dobro definirani. Na primjer, vrednovanje vrijednosnih papira uvrštenih na aktivno i otvoreno tržište po objavljenim tržišnim cijenama može zahtijevati usklađivanje ako se drže značajne količine ili postoji podložnost ograničenjima u utrživosti. Nadalje, opće ekonomske okolnosti koje prevladavaju u to vrijeme, na primjer, nelikvidnost u određenom tržištu, mogu utjecati na nesigurnost procjene.

Menadžmentova pristranost (Vidjeti točku 12(d))

A17. Okviri financijskog izvještavanja često zahtijevaju neutralnost, tj. nepostojanje pristranosti. Nesigurnost procjene uzrokuje subjektivnosti u stvaranju računovodstvene procjene. Postojanje subjektivnosti uzrokuje potrebu za menadžmentovom prosudbom i podložnost nenamjernoj ili namjernoj menadžmentovoj pristranosti (na primjer, kao posljedicu motiviranosti da se postigne željeni iznos dobiti ili omjer kapitala). Podložnost neke računovodstvene procjene menadžmentovoj pristranosti povećava se s razmjerom u kojem postoji subjektivnost u stvaranju računovodstvene procjene.

Ishod računovodstvene procjene (Vidjeti točku 12(f))

A18. Neke računovodstvene procjene, po svojoj prirodi, nemaju ishod relevantan za revizorov rad obavljen u skladu s ovim MRevS-om. Na primjer, računovodstvena procjena može biti temeljena na percepcijama tržišnih sudionika u vremenskoj točki. U skladu s tim, cijene realizirane kada je neka imovina prodana ili obveza prenijeta mogu se razlikovati od povezanih računovodstvenih procjena stvorenih na datum izvještavanja jer se s protekom vremena mijenjaju percepcije tržišnih sudionika.

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti

Stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja (Vidjeti točku 13)

A19. Točke 11–24 MRevS-a 315 (izmijenjen) zahtijevaju da revizor stekne razumijevanje određenih pitanja o subjektu i njegovom okruženju, uključujući i subjektivnih internih kontrola. Zahtjevi u točki 13 ovog MRevS-a odnose se specifičnije na računovodstvene procjene i zasnovani su na općenitijim zahtjevima u MRevS-u 315 (izmijenjen).

Prilagodljivost

A20. Vrste, vremenski raspored i opseg revizorovih postupaka za stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući razumijevanje subjektivnih internih kontrola, povezano sa subjektivnim računovodstvenim procjenama, mogu ovisiti, u većem ili manjem stupnju, o mjeri u kojoj se pojedinačno pitanje primjenjuje u danim okolnostima. Na primjer, subjekt može imati nekoliko transakcija ili drugih događaja i uvjeta koji stvaraju potrebu za računovodstvenim procjenama, a zahtjevi primjenjivog financijskog izvještavanja mogu biti jednostavni za primjenu i može biti da nema relevantnih regulativnih čimbenika. Nadalje, računovodstvene procjene mogu ne zahtijevati važne prosudbe i proces za stvaranje računovodstvenih procjena može biti manje složen. U takvim okolnostima, računovodstvene procjene mogu biti u manjoj

mjeri podložne, ili na njih mogu utjecati, nesigurnosti procjene, složenosti, subjektivnosti ili drugim čimbenicima inherentnog rizika i može biti manje kontrola relevantnih za reviziju. Ako je tako, revizorovi postupci procjene rizika su vjerojatno manje ekstenzivni i mogu se ostvariti prvenstveno kroz upite menadžmentu s odgovarajućim odgovornostima za financijsko izvještavanje i jednostavne walk-through testove menadžmentovih procesa za stvaranje računovodstvenih procjena.

- A21. Suprotno prethodnom, računovodstvene procjene mogu zahtijevati važne menadžmentove prosudbe i proces za stvaranje računovodstvenih procjena može biti složen i uključivati korištenje složenih modela. Nadalje, subjekt može imati sofisticiraniji informacijski sustav i ekstenzivnije kontrole nad računovodstvenim procjenama. U takvim okolnostima, računovodstvene procjene mogu biti u većoj mjeri podložne, ili na njih mogu utjecati, nesigurnosti procjene, složenosti, subjektivnosti ili drugim čimbenicima inherentnog rizika. Ako je tako, vrste ili vremenski raspored revizorovih postupaka procjene rizika će vjerojatno biti različiti, ili biti ekstenzivniji, nego u okolnostima iz točke A20.
- A22. Sljedeća razmatranja mogu biti relevantna za subjekte s jednostavnijim poslovanjem, koji mogu uključivati mnoge manje subjekte:

- procesi relevantni za računovodstvene procjene mogu biti nekomplikirani jer su poslovne aktivnosti jednostavne ili zahtijevane procjene mogu imati manji stupanj nesigurnosti procjene;
- računovodstvene procjene mogu biti stvarane izvan glavne knjige i pomoćnih knjiga, kontrole nad njihovim razvojem mogu biti ograničene i vlasnik-menadžer može imati važan utjecaj nad njihovim određivanjem. Revizor može trebati uzeti u obzir ulogu vlasnika-menadžera i onda kada identificira rizike značajnih pogrešnih prikazivanja kao i onda kada razmatra rizik menadžmentove pristranosti.

Subjekt i njegovo okruženje

Subjektive transakcije i drugi događaji i uvjeti (Vidjeti točku 13(a))

- A23. Promjene u okolnostima koje mogu uzrokovati potrebu za, ili promjenu u, računovodstvenim procjenama mogu uključivati pitanja, na primjer:
- je li subjekt angažiran u novim vrstama transakcija;
 - jesu li se promijenili uvjeti transakcija; ili
 - jesu li nastali novi događaji ili uvjeti.

Zahtjevi primjenjivog okvira financijskog izvještavanja (Vidjeti točku 13(b))

- A24. Stjecanje razumijevanja zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja osigurava revizoru osnovu za raspravu s menadžmentom i, gdje je primjenjivo, s onima koji su zaduženi za upravljanje o tome kako je menadžment primijenio te zahtjeve relevantne za računovodstvene procjene, i o revizorovu utvrđivanju jesu li bili odgovarajuće primijenjeni. To razumijevanje također može pomoći revizoru u komuniciranju s onima koji su zaduženi za upravljanje kada revizor razmatra važnu računovodstvenu praksu koja je prihvatljiva prema primjenjivom okviru financijskog izvještavanja ali koja nije najprimjerenija u okolnostima subjekta⁴¹⁷.

⁴¹⁷ MRevS 260 (izmijenjen), točka 16(a).

- A25. U stjecanju tog razumijevanja, revizor može nastojati shvatiti da li:

- primjenjivi okvir financijskog izvještavanja:
 - o propisuje određene kriterije za priznavanje ili metode za mjerenje računovodstvenih procjena;
 - o specificira neke kriterije koji dopuštaju ili zahtijevaju mjerenje fer vrijednosti, na primjer, pozivajući se na menadžmentove namjere da provede određene pravce djelovanja u vezi s nekom imovinom ili obvezom; ili
 - o specificira zahtijevane ili sugerirane objave, uključujući objave u vezi s prosudbama, pretpostavkama ili drugim izvorima nesigurnosti procjene povezane s računovodstvenim procjenama; i
- promjene u primjenjivom okviru financijskog izvještavanja zahtijevaju promjene subjektivnih računovodstvenih politika povezanih s računovodstvenim procjenama.

Regulatorni čimbenici (Vidjeti točku 13(c))

- A26. Stjecanje razumijevanja regulativnih čimbenika, ako ih ima, relevantnih za računovodstvene procjene mogu pomoći revizoru u utvrđivanju primjenjivog regulativnog okvira (na primjer, regulativni okviri koje uspostavljaju bonitetni nadzornici u bankarskoj ili osiguravateljskoj djelatnosti) i u određivanju da li takvi regulativni okviri:

- bave se s uvjetima za priznavanje ili metodama za mjerenje računovodstvenih procjena, ili pružaju upute povezane s njima;
- specificiraju ili pružaju upute o objavljivanjima kao dopunu zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja;
- pružaju naznaku područja za koja može postojati mogućnost menadžmentove pristranosti u ispunjavanju regulativnih zahtjeva; ili
- sadrže zahtjeve za regulativne svrhe koji nisu dosljedni sa zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, koji mogu ukazivati na moguće rizike pogrešnih prikazivanja. Na primjer, neki regulatori mogu nastojati utjecati na minimalne razine rezerviranja za očekivane kreditne gubitke koji premašuju one zahtijevane primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

Vrste računovodstvenih procjena i povezanih objavljivanja za koje revizor očekuje da budu uključeni u financijske izvještaje (Vidjeti točku 13(d))

- A27. Stjecanje razumijevanja vrste računovodstvenih procjena i povezanih objavljivanja za koje revizor očekuje da budu uključeni u subjektive financijske izvještaje pomaže revizoru u razumijevanju osnove mjerenja takvih računovodstvenih procjena i sadržaja i opsega objavljivanja koja mogu biti relevantna. Takvo razumijevanje osigurava revizoru osnovu za raspravu s menadžmentom o tome kako menadžment stvara računovodstvene procjene.

Subjektive interne kontrole relevantne za reviziju

Vrste i opseg nadzora i upravljanja (Vidjeti točku 13(e))

- A28. U primjenjivanju MRevS-a 315 (izmijenjen)⁴¹⁸, revizorovo razumijevanje vrste i opsega nadzora i upravljanja koje je subjekt uspostavio nad menadžmentovim procesom stvaranja računovodstvenih procjena može biti važno za ocjenu koja se zahtijeva od revizora jer se ono odnosi na pitanja:

⁴¹⁸ MRevS 315 (izmijenjen), točka 14.

- je li menadžment, pod nadzorom onih koji su zaduženi za upravljanje, stvorio i podržava etičko ponašanje i kulturu poštenja; i
 - osigurava li snaga elemenata kontrolnog okruženja skupno odgovarajuću osnovu za druge komponente internih kontrola i jesu li te druge komponente oslabljene nedostacima u kontrolnom okruženju.
- A29. Revizor može steći razumijevanje da li oni koji su zaduženi za upravljanje:
- imaju vještine ili znanja da razumiju karakteristike određene metode ili model za stvaranje računovodstvene procjene ili rizike povezane s računovodstvenim procjenama, na primjer, rizicima povezanim s metodom ili informacijskim tehnologijama korištenim u stvaranju računovodstvenih procjena;
 - imaju vještine ili znanja da razumiju je li menadžment napravio računovodstvene procjene u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja;
 - su neovisni spram menadžmenta, imaju zahtijevane informacije da pravodobno ocijene kako je menadžment napravio računovodstvene procjene i ovlast da dovedu u pitanje menadžmentove radnje kada se čini da su te radnje neadekvatne ili neprimjerene;
 - nadziru menadžmentov proces stvaranja računovodstvenih procjena, uključujući i korištenje modela; ili
 - nadziru aktivnosti koje poduzima menadžment, što može uključiti postupke nadzora i pregleda oblikovanih da otkriju i isprave manjkavosti u oblikovanosti ili operativnoj učinkovitosti kontrola nad računovodstvenim procjenama.
- A30. Stjecanje razumijevanja nadzora kojeg obavljaju oni koji su zaduženi za upravljanje može biti važno kada postoje računovodstvene procjene koje:
- zahtijevaju značajnu menadžmentovu prosudbu radi postupanja sa subjektivnošću;
 - imaju visoku nesigurnost procjene;
 - su složene za stvaranje, na primjer, zbog ekstenzivne uporabe informacijskih tehnologija, velikih volumna podataka ili korištenja više izvora podataka ili pretpostavki sa složenim međusobnim odnosima;
 - imale su ili su trebale imati promjene u metodi, pretpostavkama ili podacima u usporedbi s prethodnim razdobljima; ili
 - sadrže važne pretpostavke.
- Menadžmentova primjena specijaliziranih vještina ili znanja, uključujući korištenje menadžmentova stručnjaka (Vidjeti točku 13(f))
- A31. Revizor može razmatrati povećavaju li sljedeće okolnosti vjerojatnost da menadžment treba angažirati stručnjaka⁴¹⁹:
- specijalizirana priroda pitanja koje zahtijeva procjenu, na primjer, računovodstvena procjena može uključiti mjerenja mineralnih rezervi ili rezervi ugljikovodika u ekstraktivnim industrijama ili vrednovanje vjerojatnog ishoda primjene složenih ugovornih uvjeta,
 - zahtijevane složene vrste modela za primjenu relevantnih zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, kao

što može biti slučaj u određenim mjerenjima, kao što su razina 3 fer vrijednosti⁴²⁰,

- neuobičajene ili neučestale vrste uvjeta, transakcija ili događaja koji zahtijevaju računovodstvenu procjenu.

Subjektov proces procjene rizika (Vidjeti točku 13(g))

A32. Razumijevanje kako subjektov proces procjene rizika identificira i postupka s rizicima koji su povezani s računovodstvenim procjenama može pomoći revizoru u razmatranju promjena u:

- zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja povezanim s računovodstvenim procjenama;
- dostupnosti ili vrsti izvora podataka koji su relevantni za stvaranje računovodstvenih procjena ili koji mogu utjecati na pouzdanost korištenih podataka;
- subjektovom informacijskom sustavu ili IT okruženju; i
- ključnom osoblju.

A33. Pitanja koja revizor može razmatrati u stjecanju razumijevanja kako menadžment identificira i postupka s podložnošću pogrešnom prikazivanju zbog menadžmentove pristranosti ili prijave u stvaranju računovodstvenih procjena, uključuje da li i kako menadžment:

- posvećuje posebnu pozornost odabiranju ili primjenjivanju metoda, pretpostavki i korištenih podataka u stvaranju računovodstvenih procjena,
- prati ključne pokazatelje uspješnosti koji mogu ukazivati na neočekivanu ili nedosljednu uspješnost u usporedbi s povijesnom ili planiranom uspješnošću ili s drugim poznatim čimbenicima,
- identificira financijske ili druge poticaje koji mogu biti motivacija za pristranost,
- prati potrebu za promjenama u metodama, važnim pretpostavkama ili korištenim podacima u stvaranju računovodstvenih procjena,
- ustanovljuje odgovarajući nadzor i pregled modela korištenih u stvaranju računovodstvenih procjena,
- zahtijeva dokumentaciju za opravdavanje, ili neovisni pregled, važnih prosudbi stvorenih u stvaranju računovodstvenih procjena.

Subjektov informacijski sustav povezan s računovodstvenim procjenama (Vidjeti točku 13(h)(i))

A34. Klase transakcija, događaji i uvjeti unutar djelokruga točke 13(h) su isti kao i klase transakcija, događaji i uvjeti povezani s računovodstvenim procjenama i povezanim objavljivanjima koji su podložni točkama 18(a) i (d) MRevS-a 315 (izmijenjen). U stjecanju razumijevanja subjektovog informacijskog sustava u dijelu koji se odnosi na računovodstvene procjene, revizor može razmatrati:

- nastaju li računovodstvene procjene iz evidentiranja rutinskih i ponavljajućih transakcija ili nastaju iz nerutinskih i neponavljajućih transakcija.
- kako se informacijski sustav bavi potpunošću računovodstvenih procjena i povezanih objava, osobito za računovodstvene procjene povezane s obvezama.

⁴¹⁹ MRevS 500, točka 8.

⁴²⁰ Vidjeti, na primjer, Međunarodni standard financijskog izvještavanja (MSFI)13, *Mjerenje fer vrijednosti*.

A35. Tijekom revizije, revizor može identificirati klase transakcija, događaje i uvjete koji stvaraju potrebu za računovodstvenim procjenama i povezanim objavljivanjima a koje je menadžment propustio identificirati. MReVS 315 (izmijenjen) uređuje postupanje u okolnostima u kojima je revizor identificirao rizike značajnih pogrešnih prikazivanja koje je menadžment propustio identificirati, uključujući i utvrđivanje postoji li važna manjkavost u internim kontrolama u vezi sa subjektivnim procesom procjene rizika⁴²¹.

Menadžmentovo identificiranje relevantnih metoda, pretpostavki i izvora podataka (Vidjeti točku 13(h)(ii)(a))

A36. Ako je menadžment promijenio metodu stvaranja neke računovodstvene procjene, razmatranja mogu uključiti pitanja je li nova metoda, na primjer, primjerenija, je li sama po sebi reakcija na promjene u okruženju ili okolnostima koje utječu na subjekt ili na promjene u zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja ili u regulativnom okruženju ili ima li menadžment neki drugi valjani razlog.

A37. Ako menadžment nije promijenio metodu za stvaranje neke računovodstvene procjene, razmatranja mogu uključiti pitanje je li primjereno nastavljeno korištenje prethodnih metoda, pretpostavki i podataka u kontekstu tekućeg okruženja ili okolnosti.

Metode (Vidjeti točku 13(h)(ii)(a)(i))

A38. Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja može propisivati metodu koju treba koristiti u stvaranju neke računovodstvene procjene. U mnogo slučajeva, međutim, primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ne propisuje jednu metodu niti zahtijevana osnova mjerenja traži ili dopušta korištenje alternativne metode.

Modeli

A39. Menadžment može oblikovati i implementirati specifične kontrole oko modela korištenih za stvaranje računovodstvenih procjena, neovisno o tome je li riječ o menadžmentovom vlastitom modelu ili nekom eksternom modelu. Ako sam model ima povećanu razinu složenosti ili subjektivnosti, kao što je model za očekivani kreditni gubitak ili model za fer vrijednost koji koristi ulaz 3 razine, za kontrole koje se bave takvom složnošću ili subjektivnošću je vjerojatnije da budu identificirane kao relevantne za reviziju. Ako postoji složenost u vezi s modelom, za kontrole nad integritetom podataka je također vjerojatnije da su relevantne za reviziju. Čimbenici za koje može biti primjereno da ih revizor razmotri u stjecanju razumijevanja modela i kontrolnih aktivnosti relevantnih za reviziju uključuju sljedeće:

- kako menadžment određuje relevantnost i točnost modela;
- ocjenjivanje ili povratno testiranje modela, uključujući je li model validiran (potvrđen) prije uporabe, ponovno validiran u redovitim intervalima kako bi se utvrdilo je li i nadalje prikladan za njegovu namjeravanu uporabu. Subjektova validacija modela može uključiti ocjenjivanje:
 - o teoretske utemeljenosti modela;
 - o matematičkog integriteta modela; i
 - o točnosti i potpunosti podataka i prikladnost podataka i pretpostavki korištenih u modelu;

- kako je model pravodobno primjereno promijenjen ili prilagođen promjenama na tržištu ili u drugim uvjetima i jesu li primjerene promjene politika kontrola nad modelom;
- jesu li usklađivanja, također znana u određenim djelatnostima kao prekrivanja, učinjena na izlaznim učincima modela i jesu li takva usklađivanja primjerena u danim okolnostima u skladu sa zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. Ako usklađivanja nisu primjerena, takva usklađivanja mogu biti pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta; i
- je li model adekvatno dokumentiran, uključujući i njegove namjeravane primjene, ograničenja, ključne parametre, zahtijevane podatke i pretpostavke, rezultati bilo kakvog obavljenog ocjenjivanja njega i sadržaja i osnove za bilo kakva usklađivanja učinjena na njegovim izlaznim veličinama.

Pretpostavke (Vidjeti točku 13(h)(ii)(a)(ii))

A40. Pitanja koja revizor može razmatrati u stjecanju razumijevanja kako je menadžment odabrao korištene pretpostavke u stvaranju računovodstvenih procjena uključuju, na primjer:

- osnovu za menadžmentov odabir i dokumentaciju koja potkrjepljuje odabir pretpostavke. Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja može osigurati kriterije ili upute koje treba koristiti u odabiru neke pretpostavke,
- kako menadžment procjenjuje jesu li pretpostavke relevantne i potpune,
- ako je primjenjivo, kako je menadžment odredio da su pretpostavke dosljedne međusobno, s onima korištenim u drugim računovodstvenim procjenama ili područjima subjektivnih poslovnih aktivnosti ili s drugim pitanjima koja su:
 - o pod kontrolom menadžmenta (na primjer, pretpostavke o programima održavanja koji mogu utjecati na procjenu korisnog vijeka imovine i jesu li oni dosljedni sa subjektivnim poslovnim planovima i vanjskim okruženjem; i
 - o izvan kontrole menadžmenta (na primjer, pretpostavke o kamatnim stopama, stopama smrtnosti ili mogućim sudskim ili regulativnim radnjama),
- zahtjeve primjenjivog okvira financijskog izvještavanja koji su povezani s objavljivanjem pretpostavki.

A41. U vezi s računovodstvenim procjenama fer vrijednosti, pretpostavke variraju u pogledu izvora podataka i osnova za prosudbe koje ih podupiru, kako slijedi:

- (a) one koje odražavaju što bi tržišni sudionici koristili u vrednovanju imovine ili obveze, razvijane na osnovi tržišnih podataka dobivenih iz izvora neovisnih od izvještavajućeg subjekta.
- (b) one koje odražavaju subjektive vlastite prosudbe o tome koje pretpostavke bi koristili tržišni sudionici u vrednovanju imovine ili obveze, razvijane na osnovi najboljih podataka dostupnih u okolnostima.

U praksi, međutim, razlika između (a) i (b) ne može uvijek biti očita i razlikovanje između njih ovisi o razumijevanju izvora podataka i osnovi za prosudbu koji podupiru pretpostavku. Nadalje, može biti nužno da menadžment odabire između brojnih različitih pretpostavki koje su koristili različiti tržišni sudionici.

A42. U ovom MReVS-u se pretpostavke korištene u stvaranju neke računovodstvene procjene nazivaju značajne pretpostavke

⁴²¹ MReVS 315 (izmijenjen), točka 17.

ako bi razumne varijacije u pretpostavci značajno utjecale na mjerenje računovodstvene procjene. Analiza osjetljivosti može biti korisna u pokazivanju stupnja do kojeg mjerenje varira temeljeno na jednoj ili više pretpostavki korištenih u stvaranju računovodstvene procjene.

Neaktivna ili nelikvidna tržišta

A43. Kad su tržišta neaktivna ili nelikvidna, revizorovo razumijevanje kako menadžment odabire pretpostavke može uključiti razumijevanje o tome:

- je li menadžment implementirao odgovarajuće politike za prihvaćanje primjene metode u takvim okolnostima. Takvo prihvaćanje može uključiti prilagodbe modela ili razvijanje novih modela koji su primjereni u danim okolnostima;
- ima li menadžment resurse s nužnim vještinama ili znanjima da primijeni ili razvije model, ako je nužno u kratkom roku, uključujući i za odabiranje tehnike vrednovanja koja je primjerena u takvim okolnostima;
- ima li menadžment resurse da odredi raspone ishoda, s obzirom na uključenu nesigurnost, na primjer, obavljanjem analize osjetljivosti;
- ima li menadžment način da procijeni kako, kad je primjenjivo, pogoršanje u tržišnim uvjetima utječe na subjektovo poslovanje, okruženje i relevantne poslovne rizike i posljedice za subjektive računovodstvene procjene, u takvim okolnostima; i
- razumije li menadžment na primjeren način kako u takvim okolnostima mogu varirati podaci o cijenama, i njihova relevantnost, iz određenih vanjskih izvora informacija.

Podaci (Vidjeti točku 13(h)(ii)(a)(iii))

A44. Pitanja koja revizor može razmatrati u stjecanju razumijevanja kako menadžment odabire podatke na kojima se temelje računovodstvene procjene uključuju:

- vrstu i izvor podataka, uključujući informacije dobivene iz vanjskog izvora informacija,
- kako menadžment ocjenjuje jesu li podaci primjereni,
- točnost i potpunost podataka,
- dosljednost korištenih podataka s podacima korištenim u prethodnim razdobljima,
- složenost sustava informacijskih tehnologija korištenih za dobivanje i obradu podataka, uključujući kada to uključuje rukovanje velikim količinama podataka,
- kako su podaci dobiveni, prenijeti i obrađeni i kako je očuvan njihov integritet.

Kako menadžment razumije i postupa s nesigurnošću procjene (Vidjeti točke 13(h)(ii)(b)–13(h)(ii)(c))

A45. Pitanja za koja može biti primjereno da ih revizor razmatra povezano s pitanjima o tome razumije li i na koji način menadžment stupanj nesigurnosti procjene uključuju, na primjer, je li:

- menadžment utvrdio alternativne metode, važne pretpostavke ili izvore podataka koji su primjereni u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, i ako jest, na koji način je to učinio.
- menadžment razmotrio alternativne ishode, na primjer, obavljanjem analize osjetljivosti kako bi odredio učinak promjena u važnim pretpostavkama ili podacima korištenim u stvaranju računovodstvene procjene, i ako jest, kako je to učinio.

A46. Zahtjevi primjenjivog okvira financijskog izvještavanja mogu specificirati pristup odabiranja menadžmentove točke procjene iz razumno mogućih ishoda mjerenja. Okviri financijskog izvještavanja mogu određivati da je primjereni iznos onaj koji je primjereno odabran između razumno mogućih ishoda mjerenja i, u nekim slučajevima, mogu ukazivati da najrelevantniji iznos može biti u središnjem dijelu tog raspona.

A47. Na primjer, u vezi s procjenama fer vrijednosti, MSFI 13⁴²² indicira da ako se za mjerenje fer vrijednosti koriste višestruke tehnike vrednovanja, rezultati (tj., proizašle indikacije fer vrijednosti) bit će ocijenjeni razmatranjem razumnosti raspona vrijednosti na koje ukazuju ti rezultati. Izmjera fer vrijednosti je točka unutar raspona koja je najreprezentativnija za fer vrijednost u danim okolnostima. U drugim slučajevima, primjenjivi okvir financijskog izvještavanja može specificirati uporabu prosjeka ponderiranog vjerojatnošću razumno mogućih ishoda mjerenja ili izmjereni iznos koji je najvjerojatniji ili je vjerojatniji nego da nije vjerojatan.

A48. Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja može propisati objavljivanja ili ciljeve objavljivanja povezane s računovodstvenim procjenama a neki subjekti mogu odabrati objaviti dodatne informacije. Ta objavljivanja ili ciljevi objavljivanja mogu se baviti, na primjer:

- korištenom metodom procjene, uključujući i svakim primjenjivim modelom i osnovom za njihov odabir,
- informacijama dobivenih iz modela ili drugih korištenih izračuna kako bi se odredile procjene za priznavanje ili objavljivanje u financijskim izvještajima, uključujući i informacijama povezanim s odnosnim podacima i korištenim pretpostavkama u tim modelima, kao što su:
 - o interno razvijene pretpostavke; ili
 - o podaci, kao što su kamatne stope, na koje utječu čimbenici izvan kontrole subjekta,
- učincima svake promjene metode procjene u odnosu na prethodno razdoblje,
- izvorima nesigurnosti procjene,
- informacijama o fer vrijednosti,
- informacijama o analizi osjetljivosti izvedenim iz financijskih modela koji pokazuju da je menadžment razmatrao alternativne pretpostavke.

A49. U nekim slučajevima, primjenjivi okvir financijskog izvještavanja može zahtijevati posebna objavljivanja u vezi s nesigurnošću procjene, na primjer:

- objavljivanje informacija o pretpostavkama učinjenim o budućim i drugim glavnim izvorima nesigurnosti procjene koje uzrokuju veću vjerojatnost ili raspon značajnih usklađivanja knjigovodstvenih iznosa imovine i obveza nakon kraja razdoblja. Takvi zahtjevi mogu biti opisani korištenjem izraza kao što su »ključni izvori nesigurnost procjene« ili »kritične računovodstvene procjene.« Oni se mogu odnositi na računovodstvene procjene koje zahtijevaju menadžmentove najteže, najsubjektivnije ili najsloženije prosudbe. Takve prosudbe mogu biti subjektivnije i složenije i u skladu s tim može se povećati mogućnost posljedičnog značajnog usklađivanja knjigovodstvene vrijednosti imovine i obveza s brojnim stavkama podataka i pretpostavki koje utječu na

⁴²² MSFI 13, *Mjerenje fer vrijednosti*, točka 63.

moguća buduća rješenja nesigurnosti procjene. Informacije koje mogu biti objavljene uključuju:

- o prirodu pretpostavke ili drugog izvora nesigurnosti procjene;
- o osjetljivost knjigovodstvenih iznosa na metode i korištene pretpostavke, uključujući i razloge za osjetljivost;
- o očekivano rješenje neke neizvjesnosti i raspon razumno mogućih ishoda u vezi s knjigovodstvenim iznosima imovine i obveza na koje odnosi; i
- o objašnjenje promjena izvršenih u prošlim pretpostavkama u vezi s tom imovinom i obvezama, ako neizvjesnost ostane neriješena,
- objavljivanje raspona mogućih ishoda i korištene pretpostavke u određivanju raspona;
- objavljivanje posebnih informacija, kao što su:
 - o informacije u vezi s značajnošću računovodstvenih procjena fer vrijednosti za subjektov financijski položaj i uspješnost; i
 - o objavljivanja u vezi tržišne neaktivnosti ili nelikvidnosti,
- kvalitativna objavljivanja kao što su izloženost riziku i kako one nastaju, ciljevi subjekta, politike i postupci za upravljanje rizikom i metode korištene za mjerenje rizika i bilo koje promjene tih kvalitativnih koncepata prethodnog razdoblja;
- kvantitativna objavljivanja kao što su mjera do koje je subjekt izložen riziku, temeljeno na informacijama pruženih interno subjektovom ključnom osoblju menadžmenta, uključujući i objavljivanja o kreditnom riziku, riziku likvidnosti i tržišnom riziku.

Kontrolne aktivnosti relevantne za reviziju nad menadžmentovim procesom stvaranja računovodstvenih procjena (Vidjeti točku 13(i))

A50. Revizorova prosudba u identificiranju kontrola relevantnih za reviziju, i stoga potreba da se ocijeni oblikovanost tih kontrola i utvrdi jesu li one bile implementirane, odnosi se na menadžmentov proces opisan u točki 13(h)(ii). Revizor može neidentificirati relevantne kontrolne aktivnosti u vezi sa svim elementima točke 13(h)(ii), ovisno o složenosti koja je povezana s računovodstvenom procjenom.

A51. Kao dio stjecanja razumijevanja kontrolnih aktivnosti relevantnih za reviziju, revizor može razmatrati:

- kako menadžment određuje primjerenost korištenih podataka za razvoj računovodstvene procjene, uključujući i slučaj kada menadžment koristi vanjski izvor informacija ili podatke izvan glavne knjige i pomoćnih knjiga;
- pregled i odobravanje računovodstvenih procjena, uključujući i pretpostavki ili korištenih podataka u njihovom razvijanju, kojeg provode odgovarajuće razine menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje;
- podjelu dužnosti između onih koji su odgovorni za stvaranje računovodstvenih procjena i onih koji obvezuju subjekt na odnosne transakcije, uključujući pitanje uzima li se pri dodjeljivanju odgovornosti primjereno u obzir vrsta subjekta i njegovi proizvodi ili usluge. Na primjer, u slučaju velike financijske institucije, relevantna podjela dužnosti može se sastojati od neovisne funkcije odgovorne za procjenjivanje i ocjenjivanje fer vrijednosti cijena subjektovih financijskih proizvoda ekipiranu osobama čije nagrađivanje nije povezano s tim proizvodima;

- učinkovitost oblikovanosti kontrolnih aktivnosti. Općenito, može biti teže menadžmentu oblikovati kontrole koje se bave subjektivnošću i nesigurnošću procjene na način koji djelotvorno sprječava ili ispravlja i otkriva značajne pogrešne prikaze, nego što je oblikovati kontrole koje se bave složenošću. Kontrole koje se bave subjektivnostima i nesigurnostima procjene mogu trebati uključiti više ručnih elemenata, koji mogu biti manje pouzdani od automatiziranih kontrola jer ih menadžment može lakše premostiti, zanemariti ili zaobići. Učinkovitost oblikovanosti kontrola koje se bave složenostima može varirati ovisno o razlozima i vrsti složenosti. Na primjer, može biti lakše oblikovati učinkovite kontrole nad metodom koja se rutinski koristi ili nad integritetom podataka.

A52. Kad menadžment ekstenzivnije koristi informacijske tehnologije u stvaranju neke računovodstvene procjene, kontrole relevantne za reviziju će vjerojatno uključiti opće IT kontrole i aplikacijske kontrole. Takve kontrole mogu se baviti rizicima povezanim s:

- pitanjem ima li sustav informacijskih tehnologija kapacitet i je li odgovarajuće konfiguriran da obradi velike količine podataka;
- kompleksnim izračunima u primjenjivanju metoda. Ako se razni sustavi zahtijevaju za obradu kompleksnih transakcija, obavljaju se redovita usklađivanja između sustava, osobito kada sustavi nemaju automatizirana sučelja ili mogu biti podložni ručnim intervencijama;
- pitanjem potvrđuje li se periodično oblikovanost i kalibriranost modela;
- potpunom i točnom ekstrakcijom podataka iz subjektovih evidencija ili vanjskih izvora informacija u vezi s računovodstvenim procjenama;
- podacima, uključujući i potpunim i točnim protokom podataka kroz subjektov informacijski sustav, prikladnošću bilo kojih modifikacija podataka korištenih u stvaranju računovodstvenih procjena, održavanjem integriteta i zaštitom podataka;
- kad se koriste vanjski izvori informacija, rizicima povezanim s obrađivanjem ili evidentiranjem podataka;
- pitanjem ima li menadžment kontrole nad pristupom, promjenom i održavanjem pojedinačnog modela radi održavanja jakog revizijskog traga za akreditiranu verziju modela i za sprječavanje neovlaštenog pristupa ili izmjene modela; i
- pitanjem postoje li odgovarajuće kontrole nad prijenosom informacija povezanih s računovodstvenim procjenama u glavnu knjigu, uključujući i odgovarajuće kontrole nad knjiznjima u dnevnik.

A53. U nekim djelatnostima, kao što su bankarstvo ili osiguranje, pojam upravljanje može biti korišten za opis aktivnosti unutar kontrolnog okruženja, nadziranje kontrola i drugih komponenti internih kontrola, kako je opisano u MRevS-u 315 (izmijenjen)⁴²³.

A54. Za subjekte sa službom interne revizije, njezin rad može biti osobito od koristi revizoru u stjecanju razumijevanja:

- vrste i opsega menadžmentova korištenja računovodstvenih procjena;

⁴²³ MRevS 315 (izmijenjen), točka A77.

- oblikovanja i implementacije kontrolnih aktivnosti koje se bave rizicima povezanim s podacima, pretpostavkama i modelima korištenim u stvaranju računovodstvenih procjena;
- aspekata subjektova informacijskog sustava koji stvara podatke na kojima se temelje računovodstvene procjene; i
- kako su novi rizici povezani s računovodstvenim procjenama identificirati, procijenjeni i kako se njima upravlja.

Pregledavanje ishoda ili ponovno procjenjivanje prethodnih računovodstvenih procjena (Vidjeti točku 14)

- A55. Pregled ishoda ili ponovno procjenjivanje ranijih računovodstvenih procjena (retrospektivni pregled) pomaže u identificiranju i procjenjivanju rizika pogrešnih prikazivanja kada prethodne računovodstvene procjene imaju ishod kroz prijenos ili realizaciju imovine ili obveze u tekućem razdoblju ili su ponovno procijenjene za svrhe tekućeg razdoblja. Kroz obavljanje retrospektivnog pregleda, revizor može pribaviti:
- informacije u vezi s efikasnošću menadžmentova prethodnog procesa procjene iz kojeg revizor može pribaviti revizijske dokaze o vjerojatnoj efikasnosti menadžmentovog tekućeg procesa;
 - revizijske dokaze za pitanja, kao što su razlozi za promjene za koje mogu biti zahtijevana objavljivanja u financijskim izvještajima;
 - informacije u vezi s složenošću ili nesigurnošću procjene koja se odnosi na računovodstvene procjene;
 - informacije u vezi s podložnošću računovodstvene procjene, ili koje mogu biti pokazatelj za, mogućoj menadžmentovoj pristranosti. Revizorov profesionalni skepticizam pomaže u identificiranju takvih okolnosti ili uvjeta i u određivanju vrste, vremenskog rasporeda i opsega daljnjih revizijskih postupaka.
- A56. Retrospektivni pregled može pružiti revizijske dokaze koji potkrjepljuju identificiranje i procjenu rizika pogrešnih prikazivanja u tekućem razdoblju. Takvi retrospektivni pregled mogu biti obavljeni za računovodstvene procjene izrađene za financijske izvještaje prethodnog razdoblja ili mogu biti obavljeni za više razdoblja ili kraće razdoblje (kao što su polugodišnje ili tromjesečno). U nekim slučajevima, retrospektivni pregled nekoliko razdoblja može biti primjeren ako se ishod računovodstvene procjene rješava kroz duže razdoblje.
- A57. MRevS 240⁴²⁴ zahtijeva retrospektivni pregled menadžmentovih prosudbi i pretpostavki povezanih s važnim računovodstvenim procjenama. Kao praktično pitanje, revizorov pregled prethodne računovodstvene procjene kao postupak procjene rizika u skladu s ovim MRevS-om može biti obavljen povezano s pregledom zahtijevanim MRevS-om 240.
- A58. Temeljeno na revizorovoj prethodnoj procjeni rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, na primjer, ako je inherentni rizik procijenjen kao viši za jedan ili više rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, revizor može prosuditi da je potreban detaljniji retrospektivni pregled. Kao dio detaljnijeg retrospektivnog pregleda, revizor može posvetiti osobitu pozornost, kad je izvedivo, učinku podataka i važnih korištenih pretpostavki u stvaranju prethodne računovodstvene procjene. S druge strane, na primjer, za računovodstvene procjene koje nastaju iz evidentiranja rutinskih i ponavljajućih transakcija, revizor

može prosuditi da je primjena analitičkih postupaka kao postupka procjene rizika dostatna za svrhe pregleda.

- A59. Cilj mjerenja za računovodstvene procjene fer vrijednosti i druge računovodstvene procjene, temeljen na tekućim uvjetima na datum mjerenja, bavi se s percepcijama o vrijednosti u vremenskoj točki, koje se mogu promijeniti značajno i brzo kako se mijenja okruženje u kojem posluje subjekt. Revizor može zato usmjeriti pregled na pribavljanje informacija koje mogu biti relevantne za identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. Na primjer, u nekim slučajevima, može biti nevjerojatno da stjecanje razumijevanja o promjenama u pretpostavkama tržišnog sudionika koje su utjecale na ishod računovodstvenih procjena fer vrijednosti prethodnog razdoblja može osigurati relevantne revizijske dokaze. U takvom slučaju, revizijski dokazi mogu biti pribavljene razumijevanjem ishoda pretpostavki (kao što su projekcije novčanih tokova) i razumijevanjem efikasnosti menadžmentova ranijeg procesa procjenjivanja koji potkrjepljuje identificiranje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja u tekućem razdoblju.
- A60. Razlika između ishoda računovodstvene procjene i iznosa priznatog u financijskim izvještajima prethodnog razdoblja ne predstavlja nužno pogrešno prikazivanje financijskih izvještaja prethodnog razdoblja. Međutim, takva razlika može predstavljati pogrešno prikazivanje ako, na primjer, razlika nastaje iz informacija koje su bile dostupne menadžmentu kad su dovršeni financijski izvještaji prethodnog razdoblja ili za koje bi se razumno očekivalo da su bile pribavljene i uzete u obzir u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja⁴²⁵. Takva razlika može dovesti u pitanje menadžmentov proces uzimanja u obzir informacija u stvaranju računovodstvena procjena. Kao posljedica toga, revizor može ponovno procijeniti kontrolni rizik i može odrediti da uvjerljiviji dokazi trebaju biti pribavljeni o pitanju. Mnogi okviri financijskog izvještavanja sadrže upute za razlikovanje između promjena u računovodstvenim procjenama koje predstavljaju pogrešna prikazivanja od onih koja to nisu, i računovodstvene tretmana koje se zahtijeva primijeniti u svakom od tih slučajeva.

Specijalizirane vještine ili znanja (Vidjeti točku 15)

- A61. Pitanja koja mogu utjecati na revizorovo utvrđivanje jesu li angažiranom timu potrebne specijalizirane vještine ili znanja, uključuju, na primjer:⁴²⁶
- prirodu računovodstvene procjene za određene djelatnosti ili industrije (na primjer, ležišta minerala, poljoprivredna imovina, složeni financijski instrumenti, obveze temeljem ugovora o osiguranju,
 - stupanj nesigurnosti procjene,
 - složenost korištene metode ili modela,
 - složenost zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja relevantnih za računovodstvene procjene, uključujući postoje li područja za koje se zna da su podložna različitim tumačenjima ili praksama ili područja gdje postoje nedosljednosti u načinu kako se rade računovodstvene procjene,
 - postupke koje revizor namjerava poduzeti kao reagiranje na procijenjene rizike pogrešnih prikazivanja,

⁴²⁵ MRevS 560, *Naknadni događaji*, točka 14.

⁴²⁶ MRevS 220, *Kontrola kvalitete za reviziju financijskih izvještaja*, točka 14 i MRevS 300, *Planiranje revizije financijskih izvještaja*, točka 8(e).

⁴²⁴ MRevS 240, *Revizorove odgovornosti u vezi s prijeverama u reviziji financijskih izvještaja*, točka 32(b)(ii).

- potrebu za prosudbu o pitanjima koja nisu navedena u primjenjivom okviru financijskog izvještavanja,
- stupanj prosudbe potrebne za odabir podataka i pretpostavki,
- složenost i opseg subjektovog korištenja informacijskih tehnologija u stvaranju računovodstvenih procjena.

Vrste, vremenski raspored i opseg uključenosti osoba sa specijaliziranim vještinama ili znanjima može varirati kroz reviziju.

- A62. Revizor može nemati nužne specijalizirane vještine ili znanja ako je pitanje o kojem se radi u području različitom od računovodstva ili revidiranja (na primjer, vještine vrednovanja) i može trebati koristiti revizorovog stručnjaka⁴²⁷.
- A63. Mnoge računovodstvene procjene ne zahtijevaju primjenu specijaliziranih vještina ili znanja. Na primjer, može biti da neće biti potrebne specijalizirane vještine ili znanja za jednostavni izračun zastarjelosti zaliha. Međutim, na primjer, za očekivane kreditne gubitke bankarske institucije ili obveze temelje ugovora o osiguranju za subjekta iz djelatnosti osiguranja, revizor će vjerojatno zaključiti da je nužno primijeniti specijalizirane vještine ili znanja.

Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja (Vidjeti točke 4, 16)

- A64. Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje povezane s računovodstvenim procjenama je važno za sve računovodstvene procjene, uključujući i ne samo one koje su priznate u financijskim izvještajima, nego također i one koje su uključene u bilješke uz financijske izvještaje.
- A65. Točka A42 MRevS-a 200 navodi da se MRevS-ovi uobičajeno ne pozivaju odvojeno na inherentni rizik i kontrolni rizik. Međutim, ovaj MRevS zahtijeva odvojenu procjenu inherentnog rizika i kontrolnog rizika kako bi se osigurala osnova za oblikovanje i obavljanje daljnjih revizijskih postupaka kao reakcija na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja, uključujući i signifikantne rizike na razini tvrdnje za računovodstvene procjene u skladu s MRevS-om 330⁴²⁸.
- A66. U identificiranju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja i u procjenjivanju inherentnog rizika, od revizora se zahtijeva da uzme u obzir stupanj do kojeg je računovodstvena procjena podložna, ili na nju utječe, nesigurnost procjene, složenost, subjektivnost ili drugi čimbenici inherentnog rizika. Revizorovo razmatranje čimbenika inherentnog rizika može također osigurati informacije koje treba koristiti u utvrđivanju:
- gdje je inherentni rizik procijenjen unutar spektra inherentnog rizika; i
 - razloga za danu procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje i da su revizorovi daljnji revizijski postupci u skladu s točkom 18 primjerena reakcija spram tih razloga.
- Međusobni odnosi između čimbenika inherentnog rizika su dalje objašnjeni u Dodatku 1.
- A67. Razlozi za revizorovu procjenu inherentnog rizika na razini tvrdnje mogu rezultirati iz jednog ili više čimbenika inherentnog rizika nesigurnosti procjene, složenosti, subjektivnosti ili drugih čimbenika inherentnog rizika. Na primjer:

- (a) računovodstvene procjene očekivanih kreditnih gubitaka vjerojatno će biti složene jer se očekivani kreditni gubici ne mogu izravno promatrati i mogu zahtijevati upotrebu složenog modela. Model može koristiti složeni skup povijesnih podataka i pretpostavki o budućim razvojem u različitim scenarijima specifičnim za subjekt koji mogu biti teški za predvidjeti. Računovodstvene procjene za očekivane kreditne gubitke su također vjerojatno podložni visokoj nesigurnosti procjene i važnoj subjektivnosti u stvaranju prosudbe o budućim događajima ili uvjetima. Slična razmatranja odnose se na obveze iz ugovora o osiguranju;
- (b) računovodstvena procjena zastarjelosti zaliha subjekta sa širokim rasponom različitih vrsta zaliha može zahtijevati složene sustave i procese, ali može uključivati malo subjektivnosti i stupanj nesigurnosti procjene može biti nizak, ovisno o vrsti zalihe;
- (c) druge računovodstvene procjene mogu biti jednostavne za izradu ali mogu imati visoku nesigurnost procjene i zahtijevati važnu prosudbu, na primjer, računovodstvena procjena koja zahtijeva jednu kritičnu prosudbu o obvezi, čiji iznos je moguć kao ishod sudskog spora.

- A68. Relevantnost i važnost čimbenika inherentnog rizika može varirati od procjene do procjene. U skladu s tim, čimbenici inherentnog rizika mogu, ili pojedinačno ili zajedno, utjecati na jednostavne računovodstvene procjene u manjem stupnju i revizor može identificirati nekoliko rizika ili procijeniti inherentni rizik na nižem kraju spektra inherentnog rizika.
- A69. Obrnuto, čimbenici inherentnog rizika mogu, pojedinačno ili zajedno, utjecati na složene računovodstvene procjene u većem stupnju i mogu dovesti do toga da revizor procijeni inherentni rizik na višem kraju spektra inherentnog rizika. Za te računovodstvene procjene, revizorovo razmatranje učinaka čimbenika inherentnog rizika će vjerojatno izravno utjecati na broj i vrste identificiranih rizika pogrešnih prikazivanja, procjenu takvih rizika i konačno na uvjerljivost revizijskih dokaza potrebnih kao reagiranje na procijenjene rizike. Također, za te računovodstvene procjene revizorova primjena profesionalnog skepticizma može biti osobito važna.
- A70. Događaji nastali nakon datuma financijskih izvještaja mogu pružiti dodatne informacije relevantne za revizorovu procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje. Na primjer, ishod računovodstvene procjene može postati poznat tijekom revizije. U takvim slučajevima, revizor može procijeniti ili izmijeniti procjenu rizika pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje⁴²⁹, neovisno od stupnja do kojeg je računovodstvena procjena podložna, ili na nju utječe, nesigurnost procjene, složenost, subjektivnost ili drugi čimbenici inherentnog rizika. Događaji nastali nakon datuma financijskih izvještaja također mogu utjecati na revizorov odabir pristupa testiranju računovodstvene procjene u skladu s točkom 18. Na primjer, za jednostavni obračun bonusa koji se temelji na jednostavnoj stopi naknade za odabrane zaposlenike, revizor može zaključiti da postoji relativno mala složenost ili subjektivnost u stvaranju računovodstvene procjene i da stoga može procijeniti inherentni rizik na razini tvrdnje na nižem kraju spektra inherentnog rizika. Plaćanje bonusa nakon kraja razdoblja može pružiti dostatne i primjerene revizijske dokaze u

⁴²⁷ MRevS 620, *Korištenje radom revizorova stručnjaka*

⁴²⁸ MRevS 330, točka 7(b).

⁴²⁹ MRevS 315 (izmijenjen), točka 31.

vezi s procijenjenim rizicima pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje.

- A71. Revizorova procjena kontrolnog rizika može biti obavljena na različite načine ovisno o preferiranim revizijskim tehnikama i metodologijama. Procjene kontrolnog rizika mogu biti izražene korištenjem kvalitativnih kategorija (na primjer, kontrolni rizik procijenjen kao maksimalni, umjereni ili minimalni) ili izrazima za revizorovo očekivanje o učinkovitosti kontrole u postupanju s identificiranim rizikom, tj., planiranim oslanjanjem na učinkovito djelovanje kontrole. Na primjer, ako je kontrolni rizik procijenjen kao maksimalan, revizor ne razmatra oslanjanje na učinkovito djelovanje kontrole. Ako je kontrolni rizik procijenjen kao niži od maksimalnog, revizor razmatra oslanjanje na učinkovito djelovanje kontrole.

Nesigurnost procjene (Vidjeti točku 16(a))

- A72. Pri uzimanju u obzir stupnja do kojeg je računovodstvena procjena podložna nesigurnosti procjene, revizor može razmatrati:

- zahtijeva li primjenjivi okvir financijskog izvještavanja:
 - o korištenje metoda za stvaranje računovodstvene procjene koja inherentno ima visoku razinu nesigurnosti procjene. Na primjer, okvir financijskog izvještavanja može zahtijevati korištenje ulaznih vrijednosti koje nisu opažljive,
 - o korištenje pretpostavki koje inherentno imaju visoku razinu nesigurnosti procjene kao što su pretpostavke s dugim razdobljem prognoze, pretpostavke temeljene na podacima koji nisu opažljivi i stoga je menadžmentu teško razvijati ih ili korištenje različitih pretpostavki koje su međusobno povezane, objave o nesigurnosti procjene;
 - o objave o nesigurnostima procjene.
- poslovno okruženje. Subjekt može biti aktivan na tržištu koje je suočeno s metežom ili mogućim poremećajem (na primjer, zbog kretanja glavnih valuta ili neaktivnih tržišta) i računovodstvena procjena može zato biti ovisna o podacima koji nisu odmah opažljivi;
- je li moguće (ili izvedivo, utoliko da je dopušteno primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja) da menadžment:
 - o stvori precizno i pouzdano predviđanje o budućoj realizaciji transakcije iz prošlosti (na primjer, iznos koji će biti plaćen prema mogućim ugovornim uvjetima), ili o učestalosti i utjecaju budućih događaja ili uvjeta (na primjer, iznos budućeg kreditnog gubitka ili iznos po kojem će biti riješen odštetni zahtjev i vrijeme njegovog rješenja); ili
 - o dobiti precizne i potpune informacije o postojećim uvjetima (na primjer, informacije o atributima vrednovanja koji bi odražavali izgled tržišnih sudionika na datum financijskih izvještaja, da razviju procjenu fer vrijednosti).

- A73. Veličina iznosa priznatog ili objavljenog u financijskim izvještajima za neku računovodstvenu procjenu nije, sama za sebe, pokazatelj njezine podložnosti pogrešnom prikazivanju jer, na primjer, računovodstvena procjena može biti podcijenjena.

- A74. U nekim okolnostima, nesigurnost procjene može biti tako visoka da ne može biti stvorena razumna procjena. Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja može spriječiti priznavanje neke stavke u financijskim izvještajima ili njezino mjerenje po fer vrijednosti. U takvim slučajevima, mogu postojati rizici pogrešnih prikazivanja koji se odnose ne samo na to treba li računovodstvena procjena biti priznata ili treba li biti mjerena po fer vrijednosti, nego također i na razumnost objavljivanja.

U vezi s takvim računovodstvenim procjenama, primjenjivi okvir financijskog izvještavanja može zahtijevati objavu računovodstvenih procjena i nesigurnosti procjena povezanih s njima. (Vidjeti točke A112–A113, A143–A144.)

- A75. U nekim slučajevima, nesigurnost procjene povezana s računovodstvenom procjenom može stvoriti značajnu sumnju u subjektivnu sposobnost da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. MRevS 570 (izmijenjen)⁴³⁰ ustanovljuje zahtjeve i pruža upute u takvim okolnostima.

Složenost ili subjektivnost (Vidjeti točku 16(b))

Stupanj do kojeg složenost utječe na odabir i primjenu metode

- A76. U uzimanju u obzir stupanj do kojeg složenost utječe na odabir i primjena metode korištene u stvaranju računovodstvene procjene, revizor može razmatrati:

- potrebu za specijaliziranim vještinama ili znanjima menadžmenta koja može ukazivati da je metoda korištena za stvaranje računovodstvene procjene inherentno složena i zato računovodstvena procjena može imati veću podložnost značajnom pogrešnom prikazivanju. Može postojati veća podložnost značajnom pogrešnom prikazivanju ako je menadžment interno razvio model i ima relativno malo iskustvo u tome ili koristi model koji primjenjuje metode koje nisu uspostavljene ili uobičajeno korištene u određenoj industriji ili okruženju;
- prirodu osnove mjerenja koju zahtijeva primijenjeni okvir financijskog izvještavanja, koja može imati za posljedicu potrebu za složenom metodom koja zahtijeva višestruke izvore povijesnih i prema budućnosti usmjerenih podataka ili pretpostavki s višestrukim međusobnim odnosima. Na primjer, rezerviranje za očekivane kreditne gubitke može zahtijevati prosudbe o budućim otplatama i drugim novčanim tokovima, temeljeno na razmatranju povijesnih iskustvenih podataka i primjeni pretpostavki usmjerenih prema budućnosti. Slično tome, vrednovanje obveze temeljem ugovora o osiguranju može zahtijevati prosudbe o budućim plaćanjima temeljem ugovora o osiguranju projiciranim na iskustvu iz povijesti i tekućim i procijenjenim budućim trendovima.

Stupanj do kojeg složenost utječe na odabir i primjenu podataka

- A77. U uzimanju u obzir stupnja do kojeg složenost utječe na odabir i primjenu podataka korištenih u stvaranju računovodstvene procjene, revizor može razmotriti:

- složenost procesa izvlačenja podataka, uzimanjem u obzir relevantnost i pouzdanost izvora podataka. Podaci iz određenog izvora mogu biti pouzdaniji od onih iz drugih izvora. Također, iz razloga očuvanja povjerljivosti ili vlasništva, neki vanjski izvori informacija neće (ili neće u potpunosti) objaviti informacije koje mogu biti relevantne u razmatranju pouzdanosti podataka koje pružaju, kao što su izvori ishodišnih podataka koje oni koriste ili kako su prikupljeni i obrađeni;
- inherentnu složenost u održavanju integriteta podataka. Kad postoji veliki volumen podataka ili višestruki izvori podataka, mogu postojati inherentne složenosti u održavanju integriteta podataka koji se koriste za stvaranje računovodstvene procjene;
- potrebu za tumačenjem složenih ugovornih uvjeta. Na primjer, određivanje novčanih priljeva ili odljeva nastalih od

⁴³⁰ MRevS 570, (izmijenjen), *Vremenska neograničenost poslovanja*

komercijalnih dobavljača ili rabata kupcima može ovisiti o vrlo složenim ugovornim uvjetima koji zahtijevaju posebno iskustvo ili kompetentnost za razumijevanje ili tumačenje.

Stupanj do kojeg subjektivnost utječe na odabir i primjenu metode, pretpostavki ili podataka

A78. U uzimanju u obzir stupnja do kojeg subjektivnost utječe na odabir i primjenu metode, pretpostavki ili podataka, revizor može razmotriti:

- stupanj do kojeg primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ne specifikira pristupe, koncepte, tehnike i čimbenike vrednovanja za korištenje u metodi procjene.
- neizvjesnost u vezi iznosa ili vremena, uključujući i trajanje razdoblja prognoze. Iznos ili vrijeme su izvor inherentne nesigurnosti procjene i stvaraju potrebu za menadžmentovu prosudbu u odabiranju točke procjene, koja za uzvrat stvara mogućnost za menadžmentovu pristranost. Na primjer, računovodstvena procjena koja uključuje projekcije pretpostavki može imati veći stupanj subjektivnosti koji može biti podložan menadžmentovoj pristranosti.

Drugi čimbenici inherentnog rizika (Vidjeti točku 16(b))

A79. Stupanj subjektivnosti povezan s nekom računovodstvenom procjenom utječe na podložnost računovodstvene procjene pogrešnom prikazivanju zbog menadžmentove pristranosti ili prijevare. Na primjer, kad je neka računovodstvena procjena podložna visokom stupnju subjektivnosti, računovodstvena procjena će vjerojatno biti jače podložna pogrešnom prikazivanju zbog menadžmentove pristranosti ili prijevare i to može imati za posljedicu širi raspon mogućih rezultata mjerenja. Menadžment može odabrati točku procjene iz raspona koji je neprimjeren u danim okolnostima, ili na koju je neprimjereno utjecala nenamjerna ili namjerna menadžmentova pristranost, i koja je stoga pogrešno prikazana. Za revizije koje se obavljaju iz razdoblja u razdoblje, pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta otkriveni tijekom revizija prethodnih razdoblja mogu utjecati na planiranje i postupke procjene rizika u tekućem razdoblju.

Signifikantni rizici (Vidjeti točku 17)

A80. Revizorova procjena inherentnog rizika, koja uzima u obzir stupanj do kojeg je neka računovodstvena procjena podložna, ili na nju utječe, nesigurnost procjene, složenost, subjektivnost ili drugi čimbenik inherentnog rizika, pomaže revizoru u određivanju je li neki od identificiranih i procijenjenih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja signifikantni rizik.

Reagirane na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja

Revizorovi daljnji revizijski postupci (Vidjeti točku 18)

A81. U oblikovanju i obavljanju daljnjih revizijskih postupaka revizor može koristiti bilo koji od tri pristupa testiranju (pojedinačno ili u kombinaciji) nabrojanih u točki 18. Na primjer, kad je korišteno više pretpostavki u stvaranju neke računovodstvene procjene, revizor može odlučiti koristiti različite pristupe testiranja za svaku testiranu pretpostavku.

Pribavljanje relevantnih revizijskih dokaza neovisno jesu li potkrjepljujući ili opovrgavajući

A82. Revizijski dokaz obuhvaća informacije koje potkrjepljuju i potvrđuju menadžmentove tvrdnje, i sve informacije koje

poturječe takvim tvrdnjama⁴³¹. Pribavljanje revizijskih dokaza na nepristran način može uključiti pribavljanje dokaza iz više izvora unutar ili izvan subjekta. Međutim, od revizora se ne zahtijeva da obavi iscrpno pretraživanje kako bi otkrio sve moguće izvore revizijskih dokaza.

A83. MRevS 330 zahtijeva da revizor pribavi to uvjerljivije revizijske dokaze što je viša revizorova procjena rizika⁴³². Zbog toga, razmatranje vrste ili količine revizijskih dokaza može biti važnije kad su inherentni rizici povezani s računovodstvenim procjenama procijenjeni na višem kraju spektra inherentnog rizika.

Prilagodljivost

A84. Na vrste, vremenski raspored i opseg revizorovih daljnjih revizijskih postupaka utječu, na primjer:

- procijenjeni rizici značajnih pogrešnih prikazivanja, koji utječu na uvjerljivost potrebnih revizijskih dokaza i imaju upliv na pristup koji revizor odabire da revidira računovodstvenu procjenu. Na primjer, procijenjeni rizici pogrešnih prikazivanja povezani s tvrdnjama postojanja ili vrednovanja mogu biti niži za jednostavni obračun bonusa koji se plaćaju zaposlenicima ubrzo nakon kraja razdoblja. U toj situaciji, može biti za revizora lakše izvedivo pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze ocjenjujući događaje nastale do datuma revizorskog izvješća, nego kroz druge pristupe testiranja.
- razlozi za procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja.

Kad se revizor namjerava osloniti na operativnu učinkovitost relevantne kontrole (Vidjeti točku 19)

A85. Testiranje operativne učinkovitosti relevantne kontrole može biti primjereno kad je inherentni rizik procijenjen kao visok u spektru inherentnog rizika, uključujući i za signifikantne rizike. Ovo može biti slučaj kada je računovodstvena procjena podložna ili na nju utječe visok stupanj složenosti. Ako na računovodstvenu procjenu utječe visok stupanj subjektivnosti i stoga zahtijeva važnu menadžmentovu prosudbu, inherentna ograničenja u učinkovitosti oblikovanosti kontrole mogu voditi revizora k tome da se više usmjeri na dokazne postupke nego na testiranje operativne učinkovitosti kontrole.

A86. U određivanju vrsta, vremenskog rasporeda i opsega testiranja operativne učinkovitosti kontrola povezanih s računovodstvenim procjenama, revizor može razmatrati čimbenike kao što su:

- vrsta, učestalost i brojnost transakcija;
- učinkovitost oblikovanosti kontrole, uključujući i jesu li kontrole primjereno oblikovane da reagiraju na procijenjeni inherentni rizik i snagu upravljanja;
- važnost određenih kontrola za opće ciljeve kontrola i procese ustanovljene u subjektu, uključujući sofisticiranost informacijskog sustava da podupre transakcije;
- nadzor kontrola i otkrivanje nedostataka u internim kontrolama;
- vrste rizika kojima se kontrole namjeravaju baviti, na primjer, kontrole povezane s korištenjem prosudbe u usporedbi s kontrolama nad potkrjepljujućim podacima;

⁴³¹ MRevS 500, točka A5.

⁴³² MRevS 330, točke 7(b) i A19.

- kompetentnost onih koji su uključeni u kontrolne aktivnosti;
- učestalost obavljanja kontrolnih aktivnosti; i
- dokaz obavljanja kontrolnih aktivnosti.

Sami dokazni postupci ne mogu osigurati dostatne i primjerene revizijske dokaze

A87. U nekim djelatnostima, kao što su djelatnosti financijskih usluga, menadžment ekstenzivno koristi IT za vođenje poslovanja. Stoga, može biti vjerojatnije da postoje rizici povezani s određenim računovodstvenim procjenama za koji sami dokazni postupci ne mogu osigurati dostatne i primjerene revizijske dokaze.

A88. Okolnosti kad mogu postojati rizici za koji sami dokazni postupci ne mogu osigurati dostatne i primjerene revizijske dokaze na razini tvrdnje uključuju:

- kad su nužne kontrole da ublaže rizike povezane s iniciranjem, evidentiranjem, obrađivanjem ili izvještavanjem informacija dobivenih izvan glavne i pomoćnih knjiga
- informacije koje potkrjepljuju jednu ili više tvrdnji su elektronički inicirane, evidentirane, obrađene ili izvještavane. Ovo će vjerojatno biti slučaj kad se koristi veliki volumen transakcija ili podataka ili složeni model, zahtijevajući ekstenzivnu uporabu informacijskih tehnologija kako bi se osigurala točnost i potpunost informacija. Složeno rezerviranje za očekivane kreditne gubitke može se zahtijevati za financijske institucije ili uslužne subjekte. Na primjer, u slučaju uslužnog subjekta, podatak korišten za kalkuliranje rezerviranja za očekivane kreditne gubitke može sadržati mnogo malih salda nastalih iz velikog volumena transakcija. U takvim okolnostima, revizor može zaključiti da dostatne i primjerene revizijske dokaze ne može pribaviti bez testiranja kontrola oko modela korištenog za kalkuliranje rezerviranja za očekivane kreditne gubitke.

U takvim slučajevima, dostatnost i primjerenost revizijskih dokaza može ovisiti o učinkovitosti kontrola nad točnošću i potpunošću informacija.

A89. Kao dio revizije financijskih izvještaja za određene subjekte (kao što su banke ili osiguravatelji), od revizora može se također zahtijevati zakonom ili regulativom poduzimanje dodatnih postupaka u vezi s internim kontrolama ili donošenje zaključka s izražavanjem uvjerenja o internim kontrolama. U takvim i drugim sličnim okolnostima, revizor može biti u stanju koristiti kao revizijske dokaze informacije pribavljene u obavljanju takvih postupaka, ovisno o određivanju jesu li kasnije nastale promjene koje mogu utjecati na njihovu relevantnost za reviziju.

Signifikantni rizici (Vidjeti točku 20)

A90. Ako se revizorovi daljnji revizijski postupci kao reakcija na signifikantni rizik sastoje samo od dokaznih postupaka, MReVS 330⁴³³ zahtijeva da ti postupci uključuju testove detalja. Takvi testovi detalja mogu biti oblikovani i obavljeni prema svakom od pristupa opisanih u točki 18 ovog MReVS-a temeljeno na revizorovoj profesionalnoj prosudbi u okolnostima. Primjeri testova detalja za signifikantne rizike povezane s računovodstvenim procjenama uključuju:

- ispitivanje, na primjer, ispitivanje ugovora za potkrjepljivane uvjeta ili pretpostavki;

- ponovno izračunavanje, na primjer, provjeravanje matematičke točnosti modela;
- usklađivanje korištenih pretpostavki s potkrjepljujućom dokumentacijom, kao što su objavljene informacije treće strane.

Pribavljanje revizijskih dokaza iz događaja nastalih do datuma revizorskog izvješća (Vidjeti točku 21)

A91. U nekim okolnostima, pribavljanje revizijskih dokaza iz događaja nastalih do datuma revizorskog izvješća može osigurati dostatne i primjerene revizijske dokaze za adresiranje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. Na primjer, prodaja cjelokupnih zaliha prekinute proizvodnje ubrzo nakon kraja razdoblja može pružiti dostatne i primjerene revizijske dokaze povezane s procjenom njihove neto nadoknadive vrijednosti na kraju razdoblja. U drugim slučajevima, može biti nužno koristiti ovaj pristup testiranja u vezi s drugim pristupom u točki 18.

A92. Za neke računovodstvene procjene, nije vjerojatno da će događaji nastali do datuma revizorskog izvješća osigurati dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s računovodstvenom procjenom. Na primjer, uvjeti ili događaji povezani s nekim računovodstvenim procjenama razvijaju se samo tijekom produženog razdoblja. Također, zbog cilja mjerenja računovodstvenih procjena fer vrijednosti, informacije nakon kraja razdoblja mogu ne odražavati događaje ili uvjete koji postoje na datum bilance i zbog toga mogu biti nerelevantne za mjerenje fer vrijednosti računovodstvene procjene.

A93. Čak ako je revizor odlučio ne koristiti taj pristup testiranja u vezi s određenim računovodstvenim procjenama, od revizora se zahtijeva postupanje u skladu s MReVS-om 560. MReVS 560 zahtijeva od revizora obavljanje revizijskih postupaka oblikovanih tako da pribave dostatne i primjerene revizijske dokaze o tome da su u financijskim izvještajima identificirani⁴³⁴ i u njima se odrazili⁴³⁵ svi događaji nastali između datuma financijskih izvještaja i datuma revizorskog izvješća koji zahtijevaju usklađivanje ili objavljivanje. Budući da mjerenje mnogih računovodstvenih procjena, različitih od računovodstvenih procjena fer vrijednosti, uobičajeno ovisi o ishodu budućih uvjeta, transakcija ili događaja, revizorov rad prema MReVS-u 560 je osobito relevantan.

Testiranje kako je menadžment izradio računovodstvenu procjenu (Vidjeti točku 22)

A94. Testiranje kako je menadžment izradio računovodstvenu procjenu može biti odgovarajući pristup ako, na primjer:

- revizorov pregled sličnih računovodstvenih procjena stvorenih u financijskim izvještajima za prethodno razdoblje sugerira da je menadžmentov postupak u tekućem razdoblju primjeren;
- računovodstvena procjena je temeljena na velikoj populaciji stavki sličnog sadržaja koje pojedinačno nisu značajne;
- primjenjivi okvir financijskog izvještavanja navodi kako se od menadžmenta očekuje da stvori računovodstvenu procjenu. Na primjer, to može biti slučaj za rezerviranja za očekivane kreditne gubitke;
- računovodstvena procjena je izvedena iz rutinske obrade podataka.

⁴³⁴ MReVS 560, točka 6.

⁴³⁵ MReVS 560, točka 8.

⁴³³ MReVS 330, točka 21.

Testiranje kako je menadžment izradio računovodstvenu procjenu može također biti primjereni pristup ako nije izvedivo da se obave neki drugi pristupi testiranju ili primjeren može biti pristup u kombinaciji s nekim od drugih pristupa testiranja.

Promjene u metodama, važnim pretpostavkama i podacima u odnosu na prethodna razdoblja (Vidjeti točke 23(a), 24(a), 25(a))

A95. Kad promjene spram prethodnih razdoblja u metodi, važnoj pretpostavki ili podatku nisu temeljene na novim okolnostima ili novim informacijama ili kad su značajne pretpostavke nedosljedne međusobno i s onima korištenim u drugim računovodstvenim procjenama ili s povezanim pretpostavkama korištenim i u drugim područjima subjektivih poslovnih aktivnosti, revizor može trebati daljnje rasprave s menadžmentom o okolnostima i, u provođenju toga, tražiti od menadžmenta objašnjenja u vezi s prikladnošću korištenih pretpostavki.

Pokazatelji menadžmentove pristranosti (Vidjeti točke 23(b), 24(b), 25(b))

A96. Ako revizor identificira pokazatelje moguće pristranosti menadžmenta, revizor može trebati daljnju raspravu s menadžmentom i može trebati preispitati jesu li pribavljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi da su metode, pretpostavke i korišteni podaci bili odgovarajući i da ih se u danim okolnostima može podržati. Primjer pokazatelja menadžmentove pristranosti za određenu računovodstvenu procjenu može biti kad je menadžment razvio odgovarajući raspon za nekoliko različitih pretpostavki i u svakom slučaju je korištena pretpostavka s kraja raspona koja rezultira najpovoljnijim mjerenjem ishoda.

Metode

Odabir metode (Vidjeti točku 23(a))

A97. Razmatranja relevantna za revizora u vezi s prikladnošću odabrane metode u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, i, ako je primjenjivo, prikladnošću promjena spram prethodnog razdoblja mogu uključiti:

- je li primjereno obrazloženje menadžmenta za odabranu metodu;
- je li metoda primjerena u okolnostima određene vrste računovodstvene procjene, zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, drugih dostupnih koncepata ili tehnika vrednovanja, regulatornih zahtjeva i djelatnosti, industrije i okruženja u kojem subjekt posluje;
- ako je menadžment utvrdio da različite metode rezultiraju rasponom značajno različitih procjena, kako je menadžment istražio razloge tih razlika; i
- jesu li promjene temeljene na novim okolnostima ili novim informacijama. Ako to nije slučaj, promjena može biti nerazumna ili nesukladna s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Proizvoljne promjene kroz vrijeme rezultiraju nedosljednim financijskim izvještajima i mogu uzrokovati pogrešna prikazivanja financijskog izvještaja ili mogu biti pokazatelj moguće menadžmentove pristranosti. (Vidjeti također točke A133–A136.)

Ta pitanja su važna ako primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ne propisuje metodu mjerenja ili dopušta višestruke metode.

Složeno modeliranje (Vidjeti točku 23(d))

A98. Model, i povezane metode, vjerojatnije je da će biti složen ako:

- razumijevanje i primjenjivanje metode, uključujući i oblikovanje modela i odabiranje i korištenje odgovarajućih podataka i pretpostavki, zahtijeva specijalizirane vještine ili znanja;
- je teško dobiti podatke potrebne za upotrebu modela jer postoje ograničenja za dostupnost ili opažljivost ili pristup podacima; ili
- je teško održavati integritet (npr., točnost, dosljednost ili potpunost) podataka i pretpostavki u korištenju modela zbog višestrukih atributa vrednovanja, višestrukih odnosa između njih ili višestrukih iteracija izračuna.

A99. Pitanja koja revizor može razmatrati ako menadžment koristi složeni model uključuju, na primjer:

- je li model validiran prije upotrebe ili ako je bilo promjena modela, jesu li provedeni periodični pregledi kako bi se osiguralo da je i nadalje prikladan za namjeravanu uporabu. Subjektov proces validacije može uključiti ocjenjivanje:
 - o teoretske zasnovanosti modela;
 - o matematičkog integriteta modela;
 - o točnosti i potpunosti modelovih podataka i pretpostavki; i
 - o modelovih izlaznih vrijednosti u usporedbi sa stvarnim transakcijama.
- postoji li odgovarajuća promjena politika i postupaka za kontrole.
- primjenjuje li menadžment odgovarajuće vještine i znanja u korištenju modela.

Ta razmatranja mogu također biti korisna za metode koje ne uključuju složeno modeliranje.

A100. Menadžment može raditi usklađivanja izlaznih veličina modela kako bi ispunio zahtjeve primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. U nekim industrijama ta prepravljavanja su poznata kao prekrivanja. U slučaju računovodstvenih procjena fer vrijednosti, može biti relevantno razmotriti odražavaju li usklađivanja izlaznih veličina modela, ako ih ima, pretpostavke koje bi tržišni sudionici koristili u sličnim okolnostima.

Održavanje integriteta važnih pretpostavki i podataka korištenih u primjenjivanju metode (Vidjeti točku 23(e))

A101. Održavanje integriteta važnih pretpostavki i podataka u primjenjivanju metode odnosi se na održavanje točnosti i potpunosti podataka i pretpostavki kroz sve etape obrađivanja informacija. Propust održavanja takvog integriteta može imati za posljedicu kvarenje podataka i pretpostavki i može uzrokovati pogrešne prikaze. U vezi s tim, relevantna razmatranja revizora mogu uključiti pitanje jesu li podaci i pretpostavke podvrgnuti svim promjenama koje je namjeravao menadžment i jesu li podvrgnuta nenamjeranim promjenama, tijekom aktivnosti kao što su unos, pohranjivanje, pretraživanje, prijenos ili obrađivanje.

Važne pretpostavke (Vidjeti točku 24)

A102. Razmatranja relevantna za revizora u vezi s primjerenošću važnih pretpostavki u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, i, ako je primjenjivo, primjerenošću promjena spram prethodnog razdoblja mogu uključiti:

- menadžmentovo obrazloženje za odabir pretpostavke;
- je li pretpostavka odgovarajuća u okolnostima s obzirom na prirodu računovodstvene procjene, zahtjeve primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i djelatnost, industriju i okruženje u kojem subjekt posluje; i
- je li promjena spram prethodnih razdoblja u odabiranju neke pretpostavke temeljena na novim okolnostima ili novim informacijama. Kad nije tako, promjena može biti nerazumna ili nesukladna s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Proizvoljne promjene u računovodstvenim procjenama mogu uzrokovati značajna pogrešna prikazivanja financijskog izvještaja ili mogu biti pokazatelj moguće menadžmentove pristranosti. (Vidjeti točke A133–A136)

A103. Menadžment može ocijeniti alternativne pretpostavke ili ishode računovodstvene procjene, koji mogu biti ostvareni kroz brojne pristupe ovisno o okolnostima. Jedan mogući pristup je analiza osjetljivosti. Ona može uključiti utvrđivanje kako novčani iznos računovodstvene procjene varira s različitim pretpostavkama. Čak za računovodstvene procjene mjerene po fer vrijednosti, mogu postojati varijacije jer će različiti tržišni sudionici koristiti različite pretpostavke. Analiza osjetljivosti može voditi k razvoju brojnih scenarija izlaznih veličina, ponekad ih menadžment karakterizira kao raspone ishoda, i uključujući i 'pesimističnih' i 'optimističkih' scenarija.

A104. Kroz znanja stečena u obavljanju revizije, revizor može spoznati korištene pretpostavke u drugim područjima subjektovog poslovanja ili može steći razumijevanje o njima. Ta problematika može uključiti, na primjer, poslovne izgleda, pretpostavke u dokumentima o strategiji i budućim novčanim tokovima. Također, ako je angažirani partner obavio druge angažmane za subjekta, MRevS 315 (izmijenjen)⁴³⁶ zahtijeva da angažirani partner razmotri jesu li informacije dobivene iz tih drugih angažmana relevantne za identificiranje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. Te informacije mogu također biti korisne za razmatranje u bavljenju s pitanjem jesu li važne pretpostavke dosljedne međusobno i s onima korištenim u drugim računovodstvenim procjenama.

A105. Primjerenost važnih pretpostavki u kontekstu zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja može ovisiti o menadžmentovoj namjeri i mogućnosti da provede određene pravce aktivnosti. Menadžment često dokumentira planove i namjere relevantne za određenu imovinu ili obveze i primjenjivi okvir financijskog izvještavanja može zahtijevati da to menadžment učini. Vrste i opseg revizijskih dokaza koje treba pribaviti o menadžmentovoj namjeri i mogućnosti je pitanje za profesionalnu prosudbu. Kada je primjenjivo, revizorovi postupci mogu uključiti sljedeće:

- pregled menadžmentove povijesti provođenja njegovih izjavljenih namjera,
- provjeru pisanih planova i druge dokumentacije, uključujući i, kada je primjenjivo, formalno odobrenih budžeta, odobrenja ili zapisnika,
- postavljanje upita menadžmentu o njegovim razlozima za određene pravce aktivnosti,
- pregled događaja nastalih nakon datuma financijskih izvještaja i do datuma revizorskog izvješća,

- ocjenjivanje subjektove mogućnosti da provede određeni pravac aktivnosti s obzirom na subjektove ekonomske okolnosti, uključujući i posljedice njegovih postojećih obveza i zakonskih, regulatornih i ugovornih ograničenja koja mogu utjecati na izvedivost menadžmentovih aktivnosti,
- razmatranje je li menadžment ispunio primjenjive zahtjeve dokumentiranja, ako ih ima, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja.

Neki okviri financijskog izvještavanja, međutim, mogu zabranjivati da se menadžmentove namjere ili planovi uzimaju u obzir kad se stvara neka računovodstvena procjena. To je često slučaj za računovodstvene procjene fer vrijednosti jer njezin cilj mjerenja zahtijeva da važne pretpostavke odražavaju one koje koriste tržišni sudionici.

Podaci (Vidjeti točku 25(a))

A106. Razmatranja relevantna za revizora u vezi s prikladnošću podataka odabranih za uporabu u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, i, ako je primjenjivo, prikladnošću promjena spram prethodnog razdoblja mogu uključiti:

- menadžmentovo obrazloženje za odabir podataka;
- jesu li podatci primjereni u okolnostima s obzirom na sadržaj računovodstvene procjene, zahtjeve primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i djelatnosti, industrije i okruženja u kojem subjekt posluje; i
- je li promjena spram prethodnih razdoblja u odabranim izvorima podataka ili odabranim stavkama podataka ili odabranim podacima temeljena na novim okolnostima ili novim informacijama. Ako nije tako, nije vjerojatno da bi bila razumna ni sukladna s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Proizvoljne promjene u računovodstvenim procjenama mogu imati kao posljedicu nedosljedne financijske izvještaje tijekom vremena i mogu uzrokovati značajna pogrešna prikazivanja financijskog izvještaja ili mogu biti pokazatelj moguće menadžmentove pristranosti (Vidjeti točke A133–A136).

Relevantnost i pouzdanost podataka (Vidjeti točku 25(c))

A107. Ako se koriste informacije koje je stvorio subjekt, MRevS 500 zahtijeva da revizor ocijeni jesu li informacije dovoljno pouzdane za revizorove svrhe, uključujući ako je nužno u danim okolnostima, pribavljanje revizijskog dokaza o točnosti i potpunosti informacije i ocjenjivanje jesu li informacije dovoljno precizne i detaljne za revizorove svrhe.⁴³⁷

Složeni zakonski ili ugovorni uvjeti (Vidjeti točku 25(d))

A108. Postupci koje revizor može razmatrati kad se računovodstvena procjena temelji na složenim zakonskim ili ugovornim uvjetima uključuju:

- razmatranje jesu li potrebne specijalizirane vještine ili znanja da se razumije ili protumači ugovor;
- postavljanje upita subjektovom pravnom savjetniku u vezi sa zakonskim ili ugovornim uvjetima; i
- provjeravanja odnosnih ugovora da se:
 - o ocijeni ishodišna poslovna svrha za transakciju ili sporazum; i
 - o razmotri jesu li uvjeti ugovora dosljedni s menadžmentovim objašnjenjima.

⁴³⁶ MRevS 315 (izmijenjen), točka 8.

⁴³⁷ MRevS 500, točka 9.

Menadžmentov odabir točke procjene i povezane objave o nesigurnosti procjene

Menadžmentove radnje da razumije i bavi se nesigurnošću procjene (Vidjeti točku 26(a))

A109. Relevantna razmatranja u vezi s pitanjem je li menadžment poduzeo odgovarajuće radnje da razumije i postupa s nesigurnošću procjene mogu uključiti pitanja o tome je li menadžment:

- (a) razumio nesigurnost procjene kroz identificiranje izvora i procjenjivanje stupnja inherentne varijabilnosti u mjerenju rezultata i rezultirajućih raspona razumno mogućih rezultata mjerenja;
- (b) identificirao stupanj do kojeg, u procesu mjerenja, složenost ili subjektivnost utječe na rizik značajnih pogrešnih prikazivanja i bavio se s rezultirajućom mogućnošću pogrešnih prikazivanja kroz primjenjivanje:
 - (i) odgovarajućih vještina i znanja u stvaranju računovodstvenih procjena; i
 - (ii) profesionalne prosudbe, uključujući i kroz identificiranje i postupanje s podložnošću menadžmentovoj pristranosti; i
- (c) postupao s nesigurnošću procjene kroz odgovarajuće odabiranje menadžmentove točke procjene i povezane objave koje opisuju nesigurnost procjene.

Odabir menadžmentove točke procjene i povezane objave o nesigurnosti procjene (Vidjeti točku 26(b))

A110. Pitanja koja mogu biti relevantna u vezi s odabirom menadžmentove točke procjene i razvojem povezanih objava o nesigurnosti procjene uključuju pitanja o tome:

- jesu li primjereno odabrane korištene metode i podaci, uključujući i kad su bile dostupne alternativne metode za stvaranje računovodstvenih procjena i alternativni izvori podataka;
- jesu li korišteni atributi vrednovanja bili primjereni i potpuni;
- jesu li korištene pretpostavke odabrane iz raspona razumno mogućih iznosa i jesu li poduprte primjerenim podacima koji su relevantni i pouzdani;
- jesu li korišteni podaci odgovarajući, relevantni i pouzdani i je li integritet tih podataka održavan;
- jesu li izračuni obavljani u skladu s metodom i jesu li matematički točni;
- je li menadžmentova točka procjene primjereno odabrana iz razumno mogućih ishoda mjerenja;
- opisuju li povezana objavljivanja primjereno iznos kao procjenu i objašnjavaju prirodu i ograničenja procesa procjenjivanja, uključujući i promjenjivost razumno mogućih ishoda mjerenja.

A111. Razmatranja relevantna za revizora u vezi prikladnosti menadžmentove točke procjene, mogu uključiti pitanja:

- je li menadžment slijedio zahtjeve primjenjivog okvira financijskog izvještavanja kad zahtjevi primjenjivog okvira financijskog izvještavanja propisuju točku procjene koja se treba koristiti nakon razmatranja alternativnih ishoda i pretpostavki, ili propisuje određenu metodu mjerenja.
- je li menadžment koristio prosudbu uzimajući u obzir zahtjeve primjenjivog okvira financijskog izvještavanja kad primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ne specificira kako odabrati iznos iz razumno mogućih ishoda mjerenja.

A112. Razmatranja relevantna za revizora u vezi menadžmentove objave o nesigurnosti procjene uključuju zahtjeve primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, koji mogu zahtijevati objavljivanja:

- koja opisuju iznos kao procjenu i objašnjavaju prirodu i ograničenja procesa za njezino stvaranje, uključujući i varijabilnosti u razumno mogućim ishodima mjerenja. Okvir također može zahtijevati dodatne objave kako bi se ostvario cilj objave⁴³⁸;
- o važnim računovodstvenim politikama povezanim s računovodstvenim procjenama. Ovisno o okolnostima, relevantne računovodstvene politike mogu uključiti pitanja kao što su posebna načela, osnove, konvencije, pravila i prakse primijenjene u pripremanju i prezentiranju računovodstvenih procjena u financijskim izvještajima;
- o važnim ili kritičnim prosudbama (na primjer, onima koje imaju najvažniji učinak na iznose priznate u financijskim izvještajima) kao i važnim pretpostavkama usmjerenim prema budućnosti ili o drugim izvorima nesigurnosti procjene.

U nekim okolnostima, dodatna objavljivanja povrh onih eksplicitno zahtijevanih okvirom financijskog izvještavanja mogu biti potrebna kako bi se postigla fer prezentacija ili, u slučaju okvira sukladnosti, da financijski izvještaji ne dovode u zabludu.

A113. Što je računovodstvena procjena podložnija većem stupnju nesigurnosti procjene, to je vjerojatnije da će rizici značajnih pogrešnih prikazivanja biti procijenjeni kao visoki i stoga trebaju biti utvrđeni uvjerljiviji revizijski dokazi, u skladu s točkom 35, o tome jesu li menadžmentova točka procjene i povezano objavljivanje o nesigurnosti procjene razumni u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja ili su pogrešni.

A114. Ako je revizorovo razmatranje nesigurnosti procjene povezano s računovodstvenom procjenom, i s njom povezanog objavljivanja, pitanje koje zahtjeva značajnu pozornost revizora, onda ono može predstavljati ključno revizijsko pitanje⁴³⁹.

Kad menadžment nije poduzeo odgovarajuće radnje da razumije i postupa s nesigurnošću procjene (Vidjeti točku 27)

A115. Kad revizor utvrdi da menadžment nije poduzeo odgovarajuće radnje da razumije i postupa s nesigurnošću procjene, dodatni postupci koje revizor može zahtijevati da ih menadžment obavi mogu uključiti, na primjer, razmatranje alternativnih pretpostavki ili obavljanje analize osjetljivosti.

A116. U razmatranju je li izvedivo razviti točku procjene ili raspon, pitanja koja revizor može trebati uzeti u obzir uključuju pitanje može li to revizor učiniti bez kompromitiranja zahtjeva neovisnosti. To može uključiti relevantne etičke zahtjeve koji se bave zabranama preuzimanja menadžmentovih odgovornosti.

A117. Ako, nakon razmatranja menadžmentove reakcije, revizor utvrdi da nije izvedivo razviti revizorovu točku procjene ili raspon, od revizora se zahtijeva da ocijeni posljedice za reviziju ili revizorsko mišljenje o financijskim izvještajima u skladu s točkom 34.

⁴³⁸ MSFI 13, *Mjerenje fer vrijednosti*, točka 92.

⁴³⁹ MRevs 701, *Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora*

Razvijanje revizorove točke procjene ili korištenje revizorova raspona (Vidjeti točke 28–29)

A118. Razvijanje revizorove točke procjene ili raspona kako bi se ocijenila menadžmentova točka procjene i povezana objava o nesigurnost procjene može biti odgovarajući pristup kad, na primjer:

- revizorov pregled slične računovodstvene procjene stvorene u financijskim izvještajima prethodnog razdoblja sugerira da se ne može očekivati da će biti učinkovit menadžmentov proces njenog stvaranja u tekućem razdoblju
- subjektive kontrole unutar i oko menadžmentovog procesa stvaranja računovodstvenih procjena nisu dobro oblikovane ili ispravno implementirane
- događaji ili transakcije između kraja razdoblja i datuma revizorskog izvješća nisu ispravno uzeti u obzir, ako je primjereno da to menadžment učini, i takvi događaji ili transakcije čini se da proturječe menadžmentovoj točki procjene
- postoje odgovarajuće alternativne pretpostavke ili izvori relevantnih podataka koji mogu biti korišteni u razvijanju revizorove točke procjene ili raspona
- menadžment nije poduzeo odgovarajuće radnje da razumije ili postupa s nesigurnošću procjene. (Vidjeti točku 27.)

A119. Na odluku o razvijanju točke procjene ili raspona također može utjecati primjenjivi okvir financijskog izvještavanja, koji može propisati točku procjene koju treba koristiti nakon razmatranja alternativnih ishoda i pretpostavki ili propisati posebnu metodu mjerenja (na primjer, korištenje diskontirane očekivane vrijednosti ponderirane vjerojatnošću ili najvjerojatnije izlazne veličine).

A120. Revizorova odluka o tome razviti li točku procjene radije nego raspon može ovisiti o prirodi procjene i revizorovoj prosudbi u okolnostima. Na primjer, priroda procjene može biti takva da se očekuje da bude manje varijabilnosti u razumno mogućim ishodima. U takvim okolnostima, razvijanje točke procjene može biti učinkovit pristup, osobito kad se može razviti s višim stupnjem preciznosti.

A121. Revizor može razviti točku procjene ili raspon na brojne načine, na primjer:

- korištenjem različitog modela u odnosu na onog kojeg je koristio menadžment, na primjer, onaj koji je komercijalno dostupan za uporabu u određenom sektoru ili industriji ili vlasnički model ili model kojeg je razvio revizor;
- korištenjem menadžmentova modela ali razvijanjem alternativnih pretpostavki ili izvora podataka u odnosu na one koje je koristio menadžment;
- korištenjem revizorove vlastite metode ali razvijanjem alternativnih pretpostavki u odnosu na one koje je koristio menadžment;
- zapošljavanjem ili angažiranjem osobe sa specijaliziranom stručnošću da razvija ili koristi model ili da osigura relevantne pretpostavke;
- razmatranjem drugih usporedivih uvjeta, transakcija ili događaja ili, ako je relevantno, tržišta za usporedivu imovinu ili obveze.

A122. Revizor također može razviti točku procjene ili raspon za samo dio računovodstvene procjene (na primjer, za određene pretpostavke ili kada samo neki dio računovodstvene procjene stvara rizik značajnog pogrešnog prikazivanja).

A123. Ako koristi vlastitu metodu, pretpostavke ili podatke da se razvije točka procjene ili raspona, revizor može dobiti dokaz o primjerenosti menadžmentove metode, pretpostavki ili podataka. Na primjer, ako revizor koristi svoje pretpostavke u razvijanju raspona kako bi ocijenio razumnost menadžmentove točke procjene, revizor može također razviti stav o tome uzrokuju li menadžmentove prosudbe u odabiranju važnih pretpostavki korištenih u stvaranju računovodstvene procjene pokazatelje moguće pristranosti menadžmenta.

A124. Zahtjev u točki 29(a) da revizor odredi kako raspon uključuje samo iznose koji su potkrijepljeni dostatnim i primjerenim revizijskim dokazima ne znači da se od revizora očekuje da dobije revizijske dokaze koji podupiru svaki pojedinačni mogući ishod iz raspona. Umjesto toga, vjerojatnije je da će revizor pribaviti dokaz kako bi utvrdio da su točke s oba kraja raspona razumne u okolnostima, time potkrijepljujući da su razumni iznosi koji su unutar tih dviju točki.

A125. Veličina revizorova raspona mogu biti višestruki iznosi značajnosti za financijske izvještaje kao cjelinu, osobito ako se značajnost temelji na rezultatima poslovanja (na primjer, dobiti prije poreza) i ta mjera je relativno mala u odnosu na imovinu ili druge mjere iz bilance. Ova situacija vjerojatnije nastaje u okolnostima kad je i sama nesigurnost procjene povezana s računovodstvenom procjenom višestruki iznos značajnosti, što je učestalije za neke vrste računovodstvenih procjena ili u nekim industrijama, kao što su osiguranje ili bankarstvo, gdje je tipičniji visok stupanj nesigurnost procjene i u tom pogledu mogu postojati posebni zahtjevi u primjenjivom okviru financijskog izvještavanja. Temeljeno na obavljenim postupcima i pribavljenim revizijskim dokazima u skladu sa zahtjevima ovog MRevS-a, revizor može zaključiti da raspon koji je višestruki iznos značajnosti je, po revizorovoj prosudbi, primjeren u okolnostima. Ako je to slučaj, revizorovo ocjenjivanje razumnosti objave o nesigurnosti procjene postaje pojačano važno, osobito pitanje priopćavaju takva objavljivanja primjereno visok stupanj nesigurnosti procjene i raspon mogućih ishoda. Točke A139–A144 uključuju dodatna razmatranja koja mogu biti relevantna u takvim okolnostima.

Druga razmatranja povezana s revizijskim dokazima (Vidjeti točku 30)

A126. Informacije koje treba koristiti kao revizijske dokaze, u vezi s rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja povezanim s računovodstvenim procjenama, može proizvesti subjekt, mogu biti pripremljene korištenjem radom menadžmentova stručnjaka ili osigurane iz vanjskog izvora informacija.

Vanjski izvori informacija

A127. Kako je objašnjeno u MRevS-u 500⁴⁴⁰, na pouzdanost informacije iz vanjskog izvora informacija utječe njezin izvor, njezina priroda i okolnosti pod kojim su dobivene. Posljedično tome, vrste i opseg revizorovih daljnjih revizijskih postupaka radi razmatranja pouzdanosti informacija korištenih u stvaranju neke računovodstvene procjene mogu varirati ovisno o prirodi tih čimbenika. Na primjer:

- ako su tržišni ili industrijski podaci, cijene ili vrednovanja povezanih podataka dobivena iz jednog vanjskog izvora informacija, specijaliziranog za takve informacije, revizor može tražiti cijenu iz alternativnog neovisnog izvora s kojom će usporediti podatke,

⁴⁴⁰ MRevS 500, točka A35.

- ako su tržišni ili industrijski podaci, cijene ili vrednovanja povezanih podataka dobiveni iz više neovisnih vanjskih izvora informacija i ukazuju na konsenzus tih izvora, revizor može trebati pribaviti manje dokaza o pouzdanosti podataka iz nekog pojedinačnog izvora,
- ako informacije dobivene iz višestrukih izvora pokazuju različite tržišne poglede revizor može nastojati shvatiti razloge za razlike u stavovima. Raznolikost može rezultirati iz korištenja različitih metoda, pretpostavki ili podataka. Na primjer, jedan izvor može koristiti tekuće cijene, a drugi izvor buduće cijene. Ako se različitost odnosi na nesigurnost procjene, točka 26(b) zahtijeva od revizora da pribavi dostatne i primjerene revizijske dokaze o tome da li su razumne, u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, objave u financijskim izvještajima koje opisuju nesigurnost procjene. U takvim slučajevima profesionalna prosudba je također važna u razmatranju informacije o primijenjenim metodama, pretpostavkama ili podacima,
- ako su informacije dobivene iz vanjskog izvora informacija koje je razvio taj izvor korištenjem vlastitog modela ili više njih točka A33 MRevS-a 500 pruža relevantne upute.

A128. Za računovodstvene procjene fer vrijednosti, dodatna razmatranja o relevantnosti i pouzdanosti informacija dobivenih iz vanjskih izvora informacija mogu uključiti pitanja:

- (a) jesu li fer vrijednosti temeljene na trgovanju istim instrumentom ili kotacijama aktivnog tržišta;
- (b) ako se fer vrijednosti temelje na transakcijama usporedive imovine ili obveza, kako su te transakcije identificirane i smatrane usporedivim;
- (c) ako nema transakcija za imovinu ili obvezu ili usporedive imovine ili obveze, kako je informacija razvijena, uključujući i da li razvijene i korištene ulazne veličine reprezentiraju pretpostavke koje bi tržišni sudionici koristili kada vrednuju imovinu ili obvezu, ako je primjenjivo; i
- (d) ako se mjerenje fer vrijednosti temelji na brokerovoj kotaciji, je li ona:
 - (i) od kreatora tržišta koji posluju s istom vrstom financijskih instrumenata;
 - (ii) obvezujuća ili neobvezujuća, s većom težinom danom kotacijama temeljenim na obvezujućim podacima; i
 - (iii) odražava tržišne uvjete na datum financijskih izvještaja, kad je zahtijevano primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

A129. Ako se informacije iz vanjskog izvora informacija koriste kao revizijski dokaz, razmatranja relevantna za revizora mogu biti o tome mogu li se dobiti informacije ili jesu li informacije dovoljno detaljne da razumije metode, pretpostavke i druge podatke koje koristi vanjski izvor informacija. To može biti ograničeno u nekim aspektima i posljedično tome utjecati na revizorovo razmatranje vrste, vremenskog rasporeda i opsega postupaka koje treba obaviti. Na primjer, usluge određivanja cijena često pružaju informacije o njihovim metodama i pretpostavkama po klasi imovine, radije nego po pojedinačnim vrijednosnim papirima. Brokери često pružaju samo ograničene informacije o ulaznim veličinama i pretpostavkama kad za pojedinačne vrijednosne papire daju indikativnu ponudu.

Točka A44 MRevS-a 500 pruža upute u vezi s ograničenjima koje stvaraju vanjski izvori informacija u davanju potkrjepljujućih informacija.

Menadžmentov stručnjak

A130. Pretpostavke povezane s računovodstvenim procjenama koje je stvorio ili koristio menadžmentov stručnjak postaju menadžmentove pretpostavke kad ih koristi menadžment u stvaranju neke računovodstvene procjene. U skladu s tim, revizor primjenjuje relevantne zahtjeve iz ovog MRevS-a na te pretpostavke.

A131. Ako rad menadžmentova stručnjaka uključuje korištenje metode ili izvore podataka povezane s računovodstvenim procjenama, ili razvijanje ili pružanje nalaza ili zaključaka povezanih s točkom procjene ili povezanim objavama za uključivanje u financijske izvještaje, zahtjevi u točkama 21–29 ovog MRevS-a mogu pomoći revizoru u primjenjivanju točke 8(c) MRevS-a 500.

Uslužne organizacije

A132. MRevS 402⁴⁴¹ bavi se s revizorovim razumijevanjem usluga koje pruža uslužna organizacija, uključujući i internim kontrolama, kao i revizorovim reakcijama na procijenjene rizike pogrešnih prikazivanja. Ako subjekt koristi usluge uslužne organizacije u stvaranju računovodstvenih procjena, zahtjevi i upute u MRevS-u 402 mogu stoga pomoći revizoru u primjenjivanju zahtjeva ovog MRevS-a.

Pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta (Vidjeti točku 32)

A133. Menadžmentovu pristranost može biti teško otkriti na razini stanja računa i može biti otkrivena kada revizor sagledava grupe računovodstvenih procjena, sve računovodstvene procjene u zbroju ili kad se promatraju kroz više računovodstvenih razdoblja. Na primjer, ako se smatra da su pojedinačno razumne računovodstvene procjene uključene u financijske izvještaje ali menadžmentove točke procjene dosljedno teže prema jednom kraju revizorova raspona razumnih ishoda koji osigurava za menadžment povoljnije ishode financijskog izvještavanja, takve okolnosti mogu ukazivati na moguću pristranost menadžmenta.

A134. Primjeri pokazatelja moguće pristranosti menadžmenta u vezi s računovodstvenim procjenama uključuju:

- promjene u nekoj računovodstvenoj procjeni ili metodi za njezino stvaranje, kad je menadžment stvorio subjektivnu procjenu da je bilo promjena u okolnostima,
- odabir ili razvitak važnih pretpostavki ili podataka koji dozvoljavaju točku procjene povoljnu za ciljeve menadžmenta,
- odabir točke procjene koji može ukazivati na obrazac optimizma ili pesimizma.

Ako su identificirani takvi pokazatelji, može postojati rizik značajnog pogrešnog prikazivanja ili na razini tvrdnje ili na razini financijskog izvještaja. Pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta sami za sebe ne tvore pogrešna prikazivanja za svrhe stvaranja zaključaka o razumnosti pojedinačne računovodstvene procjene. Međutim, u nekim slučajevima revizijski dokazi mogu ukazivati na pogrešno prikazivanje prije nego samo na pokazatelj menadžmentove pristranosti.

⁴⁴¹ MRevS 402, *Revizijska razmatranja u vezi sa subjektom koji koristi rad uslužnih organizacija*

A135. Pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta mogu utjecati na revizorov zaključak o tome jesu li i nadalje primjerene revizorove procjene rizika i povezane reakcije. Revizor može također trebati razmotriti posljedice na druge aspekte revizije, uključujući i potrebu daljnjeg preispitivanja prikladnosti menadžmentovih prosudbi u stvaranju računovodstvenih procjena. Nadalje, pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta mogu utjecati na revizorov zaključak o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnih pogrešnih prikazivanja, kako je razmatrano u MRevS-u 700 (izmijenjen).⁴⁴²

A136. Nadalje, u primjenjivanju MRevS-a 240, od revizora se zahtijeva da ocijeni ukazuju li menadžmentove prosudbe i odluke u stvaranju računovodstvenih procjena uključenih u financijske izvještaje na moguću pristranost koja predstavlja značajni pogrešni prikaz zbog prijevare⁴⁴³. Prijevarno financijsko izvještavanje je često postignuto namjernim pogrešnim prikazivanjem računovodstvenih procjena, koje može uključivati namjerno podcjenjivanje ili precjenjivanje računovodstvenih procjena. Pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta koji mogu također biti čimbenici rizika prijevare, mogu uzrokovati da revizor ponovno procjeni jesu li revizorove procjene rizika, osobito procjena rizika prijevare, i povezane reakcije i nadalje primjerene.

Sveobuhvatno ocjenjivanje temeljeno na obavljenim revizijskim postupcima (Vidjeti točku 33)

A137. Dok revizor obavlja planirane revizijske postupke, pribavljeni revizijski dokazi mogu uzrokovati da revizor modificira vrste, vremenski raspored ili opseg drugih planiranih revizijskih postupaka⁴⁴⁴. U vezi s računovodstvenim procjenama, revizor može spoznati informacije kroz obavljanje postupaka za dobivanje revizijskih dokaza koje se značajno razlikuju od informacija na kojima se temeljila procjena rizika. Na primjer, revizor je mogao identificirati subjektivnost uključenu u stvaranje računovodstvene procjene kao jedini razlog za procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja. Međutim, dok obavlja postupke kao reakciju na procijenjene rizike pogrešnih prikazivanja, revizor može otkriti da je računovodstvena procjena složenija nego što je početno smatrano, što može dovesti u pitanje procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja (na primjer, inherentni rizik može trebati ponovno procijeniti na višem kraju spektra inherentnog rizika zbog učinka složenosti) i zato revizor može trebati obaviti dodatne daljnje revizijske postupke radi pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza.⁴⁴⁵

A138. U vezi s računovodstvenim procjenama koje nisu bile priznate, osobiti fokus revizorova procjenjivanja može biti pitanje jesu li u stvarnosti bili ispunjeni kriteriji priznavanja primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. Ako određena računovodstvena procjena nije bila priznata i revizor zaključuje da je takav tretman primjeren, neki okviri financijskog izvještavanja mogu zahtijevati objavljivanje okolnosti u bilješkama uz financijske izvještaje.

Određivanje jesu li računovodstvene procjene razumne ili pogrešne (Vidjeti točke 9, 35)

A139. U utvrđivanju jesu li, temeljeno na obavljenim revizijskim postupcima i pribavljenim dokazima, menadžmentove točke procjene i povezane objave razumne ili su pogrešne:

- ako revizijski dokazi potkrepljuju raspon, veličina raspona može biti šira i, u nekim okolnostima, može biti višekratnik iznosa značajnosti za financijske izvještaje kao cjelinu (vidjeti također točku A125). Iako širi raspon može biti primjeren u danim okolnostima, on može ukazivati da je važno za revizora da razmotri jesu li pribavljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi u vezi s razumnošću iznosa unutar raspona,
- revizijski dokaz može potkrijepiti točku procjene koja se razlikuje od menadžmentove točke procjene. U takvim okolnostima, razlika između revizorove točke procjene i menadžmentove točke procjene predstavlja pogrešni prikaz,
- revizijski dokaz može potkrijepiti raspon koji ne uključuje menadžmentovu točku procjene. U takvim okolnostima, pogrešni prikaz je razlika između menadžmentove točke procjene i najbliže točke revizorova raspona.

A140. Točke A110–A114 pružaju upute radi pomoći revizoru u potvrđivanju menadžmentova odabira točke procjene i povezanim objavama koje trebaju biti uključene u financijske izvještaje.

A141. Ako revizorovi daljnji revizijski postupci uključuju testiranje kako je menadžment izradio računovodstvenu procjenu ili razvijanje neke revizorove točke procjene ili raspona, od revizora se zahtijeva da pribavi dostatne i primjerene revizijske dokaze o objavljivanjima koja opisuju nesigurnost procjene u skladu s točkama 26(b) i 29(b) i druga objavljivanja u skladu s točkom 31. Revizor tada razmatra pribavljene revizijske dokaze o objavljivanjima kao dio cjelokupnog procjenjivanja, u skladu s točkom 35, jesu li računovodstvene procjene i povezana objavljivanja razumna u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja ili su pogrešni.

A142. MRevS 450 također pruža upute u vezi s kvalitativnim objavljivanjima⁴⁴⁶ i za slučajeve u kojima bi pogrešni prikazi u objavljivanjima mogli ukazivati na prijevaru⁴⁴⁷.

A143. Ako su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom fer prezentacije, revizorovo ocjenjivanje o tome je li financijskim izvještajima postignuta fer prezentacija⁴⁴⁸ uključuje razmatranje cjelokupne prezentacije, strukture i sadržaja financijskih izvještaja i da li financijski izvještaji, uključujući i povezane bilješke, prikazuju transakcije i događaje na način kojim se postiže fer prezentacija. Na primjer, ako je neka računovodstvena procjena podložna višem stupnju nesigurnosti procjene, revizor može utvrditi da su dodatne objave nužne za postizanje fer prezentacije. Ako menadžment ne uključi takve dodatne objave, revizor može zaključiti da su financijski izvještaji značajno pogrešni.

A144. MRevS 705 (izmijenjen)⁴⁴⁹ pruža upute o posljedicama za revizorsko mišljenje ako revizor vjeruje da su menadžmentove objave u financijskim izvještajima neprikladne ili obmanjujuće, uključujući, na primjer, one u vezi s nesigurnošću procjene.

Pisane izjave (Vidjeti točku 37)

A145. Pisane izjave o posebnim računovodstvenim procjenama mogu uključiti izjave:

⁴⁴² MRevS 700 (izmijenjen), točka 11.

⁴⁴³ MRevS 240, točka 33(b).

⁴⁴⁴ MRevS 330, točka A60.

⁴⁴⁵ Vidjeti također MRevS 315 (izmijenjen), točka 31.

⁴⁴⁶ MRevS 450, točka A17.

⁴⁴⁷ MRevS 450, točka A22.

⁴⁴⁸ MRevS 700 (izmijenjen), točka 14.

⁴⁴⁹ MRevS 705 (izmijenjen), točke 22–23.

- da su u važnim prosudbama korištenim u stvaranju računovodstvene procjene uzete u obzir sve relevantne informacije o kojima je menadžment imao saznanja,
- o dosljednosti i primjerenosti u odabiru ili primjeni metoda, pretpostavki i podataka koje je koristio menadžment u stvaranju računovodstvene procjene,
- da pretpostavke primjereno odražavaju menadžmentovu namjeru i mogućnost da provede određene pravce djelovanja u ime i za korist subjekta, ako su relevantne za računovodstvene procjene i objave,
- da su objave povezane s računovodstvenim procjenama, uključujući i objave koje opisuju nesigurnost procjene, potpune i razumne u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja,
- da su odgovarajuće specijalizirane vještine ili stručnosti primijenjene u stvaranju računovodstvenih procjena,
- da nema naknadnih događaja koji bi zahtijevali usklađivanje računovodstvenih procjena i povezanih objava uključenih u financijske izvještaje,
- ako računovodstvene procjene nisu priznate ili objavljene u financijskim izvještajima, o primjerenosti menadžmentove odluke tome da kriteriji priznavanja ili objavljivanja iz primjenjivog okvira financijskog izvještavanja nisu ispunjeni.

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje, menadžmentom ili drugim relevantnim strankama (Vidjeti točku 38)

- A146. U primjenjivanju MRevS 260-a (izmijenjen), revizor priopćava onima koji su zaduženi za upravljanje svoje stavove o važnim kvalitativnim aspektima subjektivnih računovodstvenih praksi povezanih s računovodstvenim procjenama i povezanim objavama⁴⁵⁰. Dodatak 2 uključuje pitanja specifična za računovodstvene procjene koje revizor može razmatrati ako komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje.
- A147. MRevS 265 zahtijeva da revizor priopći u pisanom obliku onima koji su zaduženi za upravljanje važne manjkavosti u internim kontrolama otkrivenim tijekom revizije⁴⁵¹. Takve važne manjkavosti mogu uključiti one povezane s kontrolama nad:
- odabirom i primjenom važnih računovodstvenih politika i odabirom i primjenom metoda, pretpostavki i podataka;
 - upravljanjem rizicima i povezanim sustavima;
 - integritetom podataka, uključujući i ako su podaci dobiveni iz nekog vanjskog izvora informacija; i
 - uporabom, razvojem i ocjenjivanjem modela, uključujući i modela pribavljenih od eksternih pružatelja usluga i svakim usklađivanjem koje može biti zahtijevano.
- A148. Osim komuniciranja s onima koji su zaduženi za upravljanje, može biti dopušteno ili se zahtijevati da revizor komunicira izravno s regulatorima ili bonitetnim nadzornicima. Takvo komuniciranje može biti korisno kroz cijelu reviziju ili u određenim etapama, kao što su kad se planira revizija ili kada se dovršava revizorsko izvješće. Na primjer, u nekim zakonodavstvima, regulatori financijskih institucija zahtijevaju kooperaciju s revizorima kako bi se dijelile informacije o djelovanju i primjeni kontrola nad aktivnostima s financijskim instrumentima, izazovima u vrednovanju financijskih

instrumenata u neaktivnim tržištima, očekivanim kreditnim gubicima i rezervama osiguranja dok drugi regulatori mogu zahtijevati da shvate revizorove poglede spram važnih aspekata subjektivnih poslovanja, uključujući subjektive procjene troškova. Ovo komuniciranje može biti od koristi revizoru u identificiranju, procjenjivanju i reagiranju na rizike pogrešnih prikazivanja.

Dokumentacija (Vidjeti točku 39)

A149. MRevS 315 (izmijenjen)⁴⁵² i MRevS 330⁴⁵³ sadrže zahtjeve i upute za dokumentiranje revizorova razumijevanja subjekta, procjene rizika i reakcije na procijenjene rizike. Te upute se temelje na zahtjevima i uputama u MRevS-u 230⁴⁵⁴. U kontekstu revidiranja računovodstvenih procjena, od revizora se zahtijeva da pripremi revizijsku dokumentaciju o ključnim elementima revizorova razumijevanja subjekta i njegovog okruženja povezanih s računovodstvenim procjenama. Nadalje, revizorove prosudbe o procijenjenim rizicima pogrešnih prikazivanja povezanih s računovodstvenim procjenama, i revizorove reakcije, mogu vjerojatno dalje biti potkrijepljene dokumentacijom o komuniciranju s onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentom.

A150. U dokumentiranju povezanosti revizorovih daljnjih revizijskih postupaka s procijenjenim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje, u skladu s MRevS-om 330, ovaj MRevS zahtijeva da revizor uzme u obzir razloge stvaranja rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje. Ti razlozi mogu se odnositi na jednog ili više čimbenika inherentnog rizika ili revizorovu procjenu kontrolnog rizika. Međutim, od revizora se ne zahtijeva da dokumentira kako je svaki čimbenik inherentnog rizika uzet u razmatranje u identificiranju i procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja u vezi sa svakom računovodstvenom procjenom.

A151. Revizor također može razmatrati dokumentiranje:

- ako menadžmentova primjena metode uključuje složeno modeliranje, jesu li menadžmentove prosudbe bile primijenjene dosljedno i, ako je primjenjivo, da li oblikovanost modela ispunjava cilj mjerenja primjenjivog okvira financijskog izvještavanja,
- ako na odabir i primjenu metode, važnih pretpostavki ili podataka utječe u velikoj mjeri složenost, revizorove prosudbe u utvrđivanju jesu li potrebne specijalizirane vještine ili znanja kako bi se obavili postupci procjene rizika, oblikovali i obavili postupci koji su reakcija na te rizike ili ocijenili pribavljeni revizijski dokazi. U takvim okolnostima, dokumentacija također može uključiti kako su primijenjene zahtijevane vještine ili znanja.

A152. Točka A7 MRevS 230 navodi da, iako nema jednog načina na koji bi se dokumentiralo revizorovo primjenjivanje profesionalnog skepticizma, revizijska dokumentacija može ipak osigurati dokaz za revizorovo primjenjivanje profesionalnog skepticizma. Na primjer, u vezi s računovodstvenim procjenama, ako pribavljeni revizijski dokazi uključuju dokaze koji i potkrjepljuju i opovrgavaju menadžmentove tvrdnje, dokumentacija može uključivati kako je revizor ocijenio te dokaze, uključujući profesionalne prosudbe stvorene u formiranju

⁴⁵⁰ MRevS 260 (izmijenjen), točka 16(a).

⁴⁵¹ MRevS 265, točka 9.

⁴⁵² MRevS 315 (izmijenjen), točke 32 i A152–A155.

⁴⁵³ MRevS 330, točke 28 i A63.

⁴⁵⁴ MRevS 230, točka 8(c).

zaključka o dostatnosti i primjerenosti pribavljenih revizijskih dokaza. Primjeri drugih zahtjeva u ovom MRevS-u za koje dokumentacija može osigurati dokaz za revizorovo primjenjivanje profesionalnog skepticizma uključuju:

- točku 13(d), u vezi s tim kako je revizor primijenio razumijevanje u razradi svojih očekivanja o računovodstvenim procjenama i povezanim objavama koje trebaju biti uključene u subjektive financijske izvještaje i usporedba tih očekivanja sa subjektivim financijskim izvještajima koje je pripremio menadžment;
- točku 18, koja zahtijeva da daljnji revizijski postupci budu oblikovani i obavljani kako bi se pribavili dostatni i primjereni dokazi na način koji nije pristran prema pribavljanju revizijskih dokaza koji mogu biti potkrjepljujući ili prema isključivanju revizijskih dokaza koji mogu biti opovrgavajući;
- točke 23(b), 24(b), 25(b) i 32, koje se odnose na pokazatelje moguće pristranosti menadžmenta; i
- točke 34, koja se odnosi na revizorovo razmatranje svih relevantnih revizijskih dokaza, neovisno jesu li potkrjepljujući ili opovrgavajući.

Dodatak 1

(Vidjeti točke 2, 4, 12(c), A8, A66)

Čimbenici inherentnog rizika

Uvod

1. U identificiranju, procjenjivanju i reagiranju na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje za računovodstvenu procjenu i povezana objavljivanja, ovaj MRevS zahtijeva da revizor uzme u obzir stupanj do kojeg je računovodstvena procjena podložna nesigurnosti procjene i stupanj do kojeg na odabir i primjenu metode, pretpostavki i podataka korištenih u stvaranju računovodstvene procjene i na odabir menadžmentove točke procjene i povezanih objava za uključivanje u financijske izvještaje utječu složenost, subjektivnost ili drugi čimbenici inherentnog rizika.
2. Inherentni rizik povezan s nekom računovodstvenom procjenom je podložnost tvrdnje o računovodstvenoj procjeni značajnom pogrešnom prikazivanju, prije razmatranja kontrola. Inherentni rizik proizlazi iz čimbenika inherentnog rizika, koji stvaraju izazove primjerenom stvaranju računovodstvene procjene. Ovaj Dodatak pruža daljnje objašnjenje za prirodu čimbenika inherentnog rizika nesigurnosti procjene, subjektivnosti i složenosti i njihovom međusobnom odnosu, u kontekstu stvaranja računovodstvene procjene i odabiranju menadžmentove točke procjene i povezanih objava za uključivanje u financijske izvještaje.

Osnova mjerenja

3. Osnova mjerenja i vrsta, uvjeti i okolnosti stavke financijskog izvještaja uzrokuju nastanak relevantnih atributa vrednovanja. Ako se trošak ili cijena stavke ne može izravno opaziti, zahtijeva se stvaranje računovodstvene procjene primjenjivanjem neke primjerene metode i korištenjem odgovarajućih podataka i pretpostavki. Metodu može specificirati primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ili ju može odabrati menadžment, kako bi odražavala raspoloživo znanje o očekivanim utjecajima relevantnih atributa vrednovanja na trošak ili cijenu stavke na osnovi za mjerenje.

Nesigurnost procjene

4. Podložnost manjku preciznosti u mjerenju se često u računovodstvenim okvirima naziva nesigurnost mjerenja. Nesigurnost procjene se definira u ovom MRevS-u kao podložnost inherentnom manjku preciznosti u mjerenju. On nastaje ako se zahtijevani novčani iznos za stavku financijskog izvještaja koja je priznata ili objavljena u financijskim izvještajima ne može izmjeriti s preciznošću kroz izravno opažanje troška ili cijene. Ako izravno opažanje nije moguće, sljedeća najpreciznija alternativna strategija mjerenja je primijeniti metodu koja odražava raspoloživo znanje o trošku ili cijeni za stavku na relevantnoj osnovi za mjerenje, korištenjem opažljivih podataka o relevantnim atributima vrednovanja.
5. Međutim, ograničenja u dostupnosti takvih znanja ili podataka može ograničiti provjerljivost takvih ulaznih veličina u procesu mjerenja i time ograničiti preciznost ishoda mjerenja. Osim toga, najveći broj računovodstvenih okvira potvrđuje da postoje praktična ograničenja u informacijama koje trebaju biti uzete u obzir, kao što je slučaj u kojem bi trošak pribavljanja premašio koristi. Manjak preciznosti u mjerenju nastao iz ovih ograničenja je inherentan jer se ona ne mogu eliminirati iz procesa mjerenja. U skladu s tim, takva ograničenja su izvor nesigurnosti procjene. Druge izvore nesigurnosti mjerenja koja može nastati u mjerenju je, barem u načelu, moguće eliminirati ako se primjereno primijeni metoda i zato su to više izvori mogućeg pogrešnog prikazivanja nego nesigurnosti procjene.
6. Ako se nesigurnost procjene odnosi na neizvjesne buduće priljeve ili odljeve ekonomskih koristi koji će konačno rezultirati iz ishodišne imovine ili obveze, ishod tih tokova će biti opažljiv samo nakon datuma financijskih izvještaja. Ovisno o prirodi primjenjive osnove mjerenja i prirode, uvjeta i okolnostima stavke financijskog izvještaja, taj ishod može biti izravno opažljiv prije nego što su dovršeni financijski izvještaji ili može biti izravno opažljiv samo na kasniji datum. Za neke računovodstvene procjene, moguće je da uopće neće biti izravno opažljivog ishoda.
7. Neke neizvjesne ishode može biti relativno lako predvidjeti s visokom preciznošću za pojedinačnu stavku. Na primjer, korisni vijek proizvodnog stroja može se lako predvidjeti ako su raspoložive dovoljne tehničke informacije o njegovom prosječnom vijeku uporabe. Ako nije moguće predvidjeti budući ishod s razumnom preciznošću, kao što je slučaj s očekivanim životnim vijekom osobe na temelju aktuarskih pretpostavki, još uvijek može biti moguće predvidjeti ishod za grupu osoba s većom preciznošću. Osnova mjerenja može, u nekim slučajevima, ukazivati na razinu portfelja kao relevantnu jedinicu obračuna za svrhe mjerenja, koja može smanjiti inherentnu nesigurnost procjene.

Složenost

8. Složenost (tj. složenost inherentna procesu stvaranja neke računovodstvene procjene, prije razmatranja kontrola) dovodi do inherentnog rizika. Inherentna složenost može nastati ako:
 - postoje mnogi atributi vrednovanja s mnogim ili nelinearnim odnosima između njih,
 - određivanje odgovarajućih vrijednosti za jedan ili više atributa vrednovanja zahtijeva višestruke skupove podataka,
 - se zahtijeva više pretpostavki u stvaranju računovodstvene procjene ili kada postoje korelacije između zahtijevanih pretpostavki,
 - je korištenim podacima inherentno da ih je teško identificirati, preuzeti, razumjeti ili im pristupiti.

9. Složenost može biti povezana sa složenošću metode i procesa izračunavanja ili modelom korištenim u primjeni. Na primjer, složenost u modelu može odražavati potrebu da se primijene koncepti ili tehnike vrednovanja temeljeni na vjerojatnosti, formule za određivanje cijene opcije ili simulacijske tehnike za predviđanje neizvjesnih budućih ishoda ili hipotetskih ponašanja. Slično tome, proces izračuna može zahtijevati podatke iz višestrukih izvora ili višestruke skupove podataka da podupru stvaranje neke pretpostavke ili primjenu sofisticiranih matematičkih ili statističkih koncepata.
10. Što je složenost veća to je vjerojatnije da će menadžment trebati primijeniti specijalizirane vještine ili znanja u stvaranju neke računovodstvene procjene ili angažirati menadžmentova stručnjaka, na primjer u vezi s:
- konceptima i tehnikama vrednovanja koji se mogu koristiti u kontekstu osnove mjerenja i ciljeva ili drugih zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i kako primijeniti te koncepte ili tehnike;
 - ishodišnim atributima vrednovanja koji mogu biti relevantni s obzirom na prirodu osnove mjerenja i prirodu, uvjete i okolnosti stavki financijskog izvještaja za koje je obavljena računovodstvena procjena; ili
 - identifikiranjem odgovarajućeg izvora podataka iz internih izvora (uključujući i iz izvora izvan glavne knjige ili pomoćnih knjiga) ili iz vanjskih izvora informacija, određivanjem kako postupiti s mogućim poteškoćama u pribavljanju podataka iz takvih izvora ili u održavanju njihovog integriteta u primjenjivanju metoda ili razumijevanjem relevantnosti i pouzdanosti tih podataka.
11. Složenost povezana s podacima može nastati, na primjer, u sljedećim okolnostima:
- (a) ako je podatak teško pribaviti ili ako se on odnosi na transakcije koje nisu općenito dostupne. Čak ako je takav podatak pristupačan, na primjer kroz neki vanjski izvor informacija, može biti teško razmotriti relevantnost i pouzdanost tog podatka, ako vanjski izvor informacija nije objavio odgovarajuće informacije o ishodišnom izvoru podatka kojeg je koristio i o svakom obrađivanju podatka koje je bilo obavljeno.
 - (b) ako je podatke, koji odražavaju stavove izvora vanjskih informacija o budućim uvjetima ili događajima, koji mogu biti relevantni za razvijanje potpore za neku pretpostavku, teško razumjeti bez transparentnosti obrazloženja i informacija uzetih u obzir u razvijanju tih stavova.
 - (c) ako su neke vrste podataka inherentno teške za razumijevanje jer zahtijevaju razumijevanje stručnih složenih poslovnih ili pravnih koncepata, kao što su oni koji mogu biti zahtijevani za ispravno razumijevanje podataka a koji obuhvaćaju uvjete pravnih sporazuma o transakcijama koje uključuju složene financijske instrumente ili police osiguranja.
- Subjektivnost**
12. Subjektivnost (tj. subjektivnost inherentna procesu stvaranja neke računovodstvene procjene, prije razmatranja kontrola) odražava inherentna ograničenja u znanjima ili podacima razumno dostupnima o atributima vrednovanja. Ako takva ograničenja postoje, primjenjivi okvir financijskog izvještavanja može smanjiti stupanj subjektivnosti osiguravanjem potrebne osnove za stvaranje neke prosudbe. Takvi zahtjevi mogu, na primjer, navoditi izričite ili podrazumijevane ciljeve povezane s mjerenjem, objavom, jedinicom obračuna ili primjenom ograničenja troškova. Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja može također isticati važnost takvih prosudbi kroz zahtjeve za objavljivanjima o tim prosudbama.
13. Menadžmentova prosudba je obično potrebna u određivanju nekih ili svih sljedećih pitanja, koja često uključuju subjektivnost:
- u mjeri u kojoj nije specificirano zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, o primjerenim pristupima vrednovanja, konceptima, tehnikama i čimbenicima za uporabu u metodi procjene, uzimajući u obzir raspoloživa znanja;
 - u mjeri u kojoj su atributi vrednovanja opažljivi ako postoje različiti mogući izvori podataka, o odgovarajućem izvoru za korištenje;
 - u mjeri u kojoj atributi vrednovanja nisu opažljivi, o primjerenim pretpostavkama ili rasponu pretpostavki koji treba odrediti, uzimajući u obzir najbolje raspoložive podatke, uključujući, na primjer, stajališta tržišta;
 - o rasponu razumno mogućih ishoda iz kojeg je potrebno odabrati menadžmentovu točku procjene i relativnoj vjerojatnost da bi neke točke unutar raspona bile dosljedne s ciljevima osnove mjerenja koju zahtijeva primjenjivi okvir financijskog izvještavanja; i
 - o odabiru menadžmentove točke procjene i povezanim objavljivanjima koje treba iskazati u financijskim izvještajima.
14. Stvaranje pretpostavki o budućim događajima ili uvjetima uključuje korištenje prosudbe, pri čemu teškoća stvaranja varira sa stupnjem do kojeg su neizvjesni ti događaji ili uvjeti. Preciznost s kojom je moguće predvidjeti neizvjesne buduće događaje ili uvjete ovisi o stupnju do kojeg su ti događaji ili uvjeti određivi na osnovi znanja, uključujući i poznavanja ranijih uvjeta, događaja i povezanih ishoda. Kako je ranije opisano, nemogućnost preciznosti također doprinosi nesigurnosti procjene.
15. U vezi s budućim ishodima, pretpostavke će se morati odrediti samo za one značajke ishoda koje su neizvjesne. Na primjer, u razmatranju mjerenja mogućeg umanjenja vrijednosti potraživanja za prodaju robe na datum bilance, iznos potraživanja može biti nedvosmisleno i izravno opažljiv u povezanim dokumentima transakcija. Ono što može biti neizvjesno je iznos, ako ga ima, gubitka za umanjenje vrijednosti. U ovom slučaju, pretpostavke mogu biti zahtijevane samo o vjerojatnosti gubitka i o iznosu i vremenu bilo kojeg takvog gubitka.
16. Međutim, u drugim slučajevima, iznosi novčanih tokova utjelovljeni u pravima povezanim s nekom imovinom mogu biti neizvjesni. U takvim slučajevima, mogu se stvoriti pretpostavke kako o iznosima implicitnih prava na novčane tokove tako i o mogućim gubicima zbog umanjenja vrijednosti.
17. Može biti nužno za menadžment da razmotri informacije o prošlim uvjetima i događajima zajedno s tekućim trendovima i očekivanjima budućeg razvoja situacije. Prošli uvjeti i događaji pružaju povijesne informacije koje mogu istaknuti ponavljajuće povijesne obrasce koji se mogu ekstrapolirati u ocjenjivanju budućih ishoda. Takve povijesne informacije mogu također ukazati na obrasce takvih ponašanja koji se mijenjaju tijekom vremena (cikluse ili trendove). To može sugerirati da su se ishodišni povijesni obrasci ponašanja mijenjali na donekle predvidive načine što se također može ekstrapolirati u ocjenjivanju budućih ishoda. Druge vrste informacija mogu također biti dostupne koje ukazuju na moguće promjene u povijesnim obrascima takvog ponašanja ili u povezanim ciklusima ili trendovima. Složene

prosudbe mogu biti potrebne o predskazujućim vrijednostima takvih informacija.

18. Opseg i priroda (uključujući stupanj sadržane subjektivnosti) prosudbi uključenih u stvaranje računovodstvenih procjena mogu stvoriti mogućnost za menadžmentovu pristranost u donošenju odluke o pravcu djelovanja koji, prema menadžmentu, je odgovarajući u stvaranju računovodstvene procjene. Ako također postoji visoka razina složenosti ili visoka razina nesigurnosti procjene, ili oboje, rizik, i mogućnost, menadžmentove pristranosti ili prijevare može također biti povećan.

Odnos nesigurnosti procjene i subjektivnosti i složenosti

19. Nesigurnost procjene stvara inherentne varijacije u mogućim metodama, izvorima podataka i pretpostavkama koje mogu biti korištene za stvaranje računovodstvenih procjena. To stvara subjektivnost, i stoga, potrebu za korištenjem prosudbe u stvaranju računovodstvene procjene. Takve prosudbe se zahtijevaju u odabiranju primjerenih metoda i izvora podataka, u stvaranju pretpostavki, i u odabiranju menadžmentove točke procjene i povezanih objavljivanja za uključivanje u financijske izvještaje. Te prosudbe se stvaraju u kontekstu priznavanja, mjerenja, zahtjeva prezentiranja i objavljivanja primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. Međutim, budući da su raspoloživost i mogućnost pristupa znanjima i informacijama za potkrjepljivanje tih prosudbi ograničeni, prosudbe su subjektivne prirode.
20. Subjektivnost u takvim prosudbama stvara mogućnost za nenamjernu ili namjernu menadžmentovu pristranost u prosuđivanju. Mnogi računovodstveni okviri zahtijevaju da informacije pripremljene za uključivanje u financijske izvještaje trebaju biti neutralne (tj. ne smiju biti pristrane). S obzirom na to da pristranost može, barem načelno, biti eliminirana iz procesa procjene, izvori moguće pristranosti u stvaranju prosudbi koje se bave subjektivnošću su više izvori mogućih pogrešnih prikazivanja nego izvori nesigurnosti procjene.
21. Inherentne varijacije u mogućim metodama, izvorima podataka i pretpostavki koji mogu biti korišteni za stvaranje računovodstvenih procjena (vidjeti točku 19) također stvaraju varijacije u mogućim ishoda mjerenja. Veličina raspona razumno mogućih ishoda mjerenja rezultira iz stupnja nesigurnosti procjene i često se naziva osjetljivost računovodstvene procjene. Osim utvrđivanja ishoda mjerenja, proces procjenjivanja također uključuje analiziranje učinka inherentnih varijacija u mogućim metodama, izvorima podataka i pretpostavkama o rasponu razumno mogućih ishoda mjerenja (poznatim kao analiza osjetljivosti).
22. Razvijanje prezentacije financijskog izvještaja za neku računovodstvenu procjenu, koja, ako je zahtijevano primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, postiže vjerno predstavljanje (tj., potpuno, neutralno i bez pogreške) uključuje stvaranje odgovarajuće prosudbe u odabiranju menadžmentove točke procjene koja je primjereno odabrana unutar raspona razumno mogućih ishoda mjerenja i povezane objave koje primjereno opisuju nesigurnost procjene. Te prosudbe mogu same za sebe uključiti subjektivnost, ovisno o prirodi zahtjeva u primjenjivom okviru financijskog izvještavanja koji uređuje ta pitanja. Na primjer, primjenjivi okvir financijskog izvještavanja može zahtijevati posebnu osnovu (kao što su prosjek ponderiran vjerojatnošću ili najbolju procjenu) za odabir menadžmentove točke procjene. Slično, on može zahtijevati posebne objave ili objave koje ispunjavaju specificirane ciljeve objava ili dodatne objave koje

su zahtijevane radi postizanja fer prezentacije u danim okolnostima.

23. Iako neka računovodstvena procjena koja je podložna višem stupnju nesigurnosti procjene može biti manje precizno mjerljiva od one podložne nižem stupnju nesigurnosti procjene, računovodstvena procjena može još uvijek imati dostatnu relevantnost za korisnike financijskih izvještaja da bi bila priznata u financijskim izvještajima ako se, ako se zahtijeva primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, može postići vjerna prezentacija stavke. U nekim slučajevima, nesigurnost procjene može biti tako velika da nisu ispunjeni kriteriji priznavanja iz primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i računovodstvena procjena ne može biti priznata u financijskim izvještajima. Čak u takvim okolnostima, još uvijek mogu biti relevantni zahtjevi objavljivanja, na primjer da se objavi točka procjene ili raspon razumno mogućih ishoda mjerenja i informacije koje opisuju nesigurnost procjene i ograničenja u priznavanju stavke. Zahtjevi primjenjivog okvira financijskog izvještavanja koji se primjenjuju u takvim okolnostima mogu biti specificirani u većem ili manjem stupnju. Sukladno tome, u takvim okolnostima, može biti potrebno učiniti dodatne prosudbe koje uključuju subjektivnost.

Dodatak 2

(Vidjeti točku A146)

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje

Pitanja koja revizor može razmatrati u svrhu njihovog komuniciranja onima koji su zaduženi za upravljanje, a koja su u vezi s revizorovim stavovima o važnim kvalitativnim aspektima subjektivnih računovodstvenih praksi povezanih s računovodstvenim procjenama i povezanim objavama uključuju:

- kako menadžment identificira transakcije, druge događaje i uvjete koji mogu uzrokovati potrebu za, ili promjenu u, računovodstvenim procjenama i povezanim objavama;
- rizike značajnih pogrešnih prikazivanja;
- relativnu značajnost računovodstvene procjene za financijske izvještaje kao cjelinu;
- menadžmentovo razumijevanje (ili nerazumijevanje) u vezi s prirodom i opsegom računovodstvenih procjena i rizicima povezanim s računovodstvenim procjenama;
- je li menadžment primijenio odgovarajuće specijalizirane vještine ili znanja ili angažirao odgovarajuće stručnjake;
- revizorove stavove o razlikama između revizorove točke procjene ili raspona i menadžmentove točke procjene;
- revizorove stavove o primjerenosti odabira računovodstvenih politika povezanih s računovodstvenim procjenama i prezentacijom računovodstvenih procjena u financijskim izvještajima;
- pokazatelje moguće pristranosti menadžmenta;
- je li bilo ili trebalo biti promjena spram ranijeg razdoblja u metodama za stvaranje računovodstvenih procjena;
- ako je bilo promjena spram ranijeg razdoblja u metodama za stvaranje računovodstvenih procjena, zašto, kao i ishod računovodstvenih procjena u ranijim razdobljima;
- jesu li menadžmentove metode za stvaranje računovodstvenih procjena, uključujući i ako je menadžment koristio model, primjerene u kontekstu ciljeva mjerenja, prirode, uvjeta i okolnosti i drugih zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja;

- (l) prirodu i posljedice pretpostavki korištenih u računovodstvenim procjenama i stupanj subjektivnosti uključen u razvoj pretpostavki;
- (m) jesu li važne pretpostavke dosljedne međusobno i s onima korištenim u drugim računovodstvenim procjenama ili s korištenim pretpostavkama u drugim područjima subjektivnih poslovnih aktivnosti;
- (n) ako je relevantno za primjerenost važnih pretpostavki ili odgovarajuću primjenu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, ima li menadžment namjeru da provede određene pravce djelovanja i mogućnost da to učini;
- (o) kako je menadžment razmotrio alternativne pretpostavke ili ishode i zašto ih je odbacio, ili kako je menadžment drugačije postupao s nesigurnošću procjene u stvaranju računovodstvene procjene;
- (p) jesu li primjereni podaci i važne pretpostavke koje je koristio menadžment u stvaranju računovodstvenih procjena u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja;
- (q) relevantnost i pouzdanost informacija dobivenih iz nekog vanjskog izvora informacija;
- (r) važne poteškoće koje su se pojavile vezano uz pribavljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza povezanih s podacima dobivenim iz vanjskog izvora informacija ili vezano uz procjene koje su obavili menadžment ili menadžmentovi stručnjaci;
- (s) značajne razlike u prosudbama između revizora i menadžmenta ili menadžmentova stručnjaka u vezi s procjenama;
- (t) moguće učinke značajnih rizika i izloženosti za koje se zahtijeva da budu objavljeni u financijskim izvještajima na subjektive financijske izvještaje, uključujući i nesigurnost procjene povezanu s računovodstvenim procjenama;
- (u) razumnost objavljivanja o nesigurnosti procjene u financijskim izvještajima;
- (v) jesu li menadžmentove odluke povezane s priznavanjem, mjerenjem, prezentiranjem i objavljivanjem računovodstvenih procjena i povezanih objavljivanja u financijskim izvještajima u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 550

POVEZANE STRANE

(Stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ

| | Točka |
|---|---------|
| Uvod | |
| Područje koje uređuje ovaj MRevS | 1 |
| Sadržaj odnosa i transakcija s povezanim stranama | 2 |
| Odgovornosti revizora | 3 – 7 |
| Datum stupanja na snagu | 8 |
| Ciljevi | 9 |
| Definicije | 10 |
| Zahtjevi | |
| Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti | 11 – 17 |

| | |
|--|-----------|
| Identificiranje i procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog s odnosima i transakcijama s povezanim stranama | 18 – 19 |
| Reakcija na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog s odnosima i transakcijama s povezanim stranama | 20 – 24 |
| Ocjena računovodstvenog iskazivanja i objavljivanja identificiranih odnosa i transakcija s povezanim stranama | 25 |
| Pisane izjave | 26 |
| Komunikacija s onima koji su zaduženi za upravljanje | 27 |
| Dokumentacija | 28 |
| Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima | |
| Odgovornosti revizora | A1 – A3 |
| Definicija povezane strane | A4 – A7 |
| Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti | A8 – A28 |
| Identificiranje i procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog s odnosima i transakcijama s povezanim stranama | A29 – A30 |
| Reakcija na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog s odnosima i transakcijama s povezanim stranama | A31 – A45 |
| Ocjena računovodstvenog iskazivanja i objavljivanja identificiranih odnosa i transakcija s povezanim stranama | A46 – A47 |
| Pisane izjave | A48 – A49 |
| Dokumentacija | A50 |

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 550, *Povezane strane treba čitati povezano s MRevS-om 200, Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima.*

Uvod

Područje koje uređuje ovaj MRevS

- Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje odgovornosti revizora u reviziji financijskih izvještaja vezanim za odnose i transakcije s povezanim stranama. Posebice, on detaljnije objašnjava kako MRevS 315 (izmijenjen)⁴⁵⁵, MRevS 330⁴⁵⁶ i MRevS 240⁴⁵⁷ trebaju biti primijenjeni u vezi s rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja povezanim s odnosima i transakcijama s povezanim stranama.

Sadržaj odnosa i transakcija s povezanim stranama

- Mnoge transakcije s povezanim stranama nastaju u tijeku normalnog poslovanja. U tim slučajevima, te transakcije ne nose veći rizik značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima nego slične transakcije s nepovezanim stranama. Me-

⁴⁵⁵ MRevS 315 (izmijenjen), *Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja*

⁴⁵⁶ MRevS 330, *Revizorove reakcije na procijenjene rizike*

⁴⁵⁷ MRevS 240, *Revizorove odgovornosti u vezi s prijeverama u reviziji financijskih izvještaja*

đutim, sam sadržaj odnosa i transakcija s povezanim stranama u nekim slučajevima stvara veći rizik značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima nego transakcije između nepovezanih strana. Na primjer:

- povezane strane mogu djelovati kroz opsežan i složen raspon odnosa i struktura s pripadajućim povećanjem složenosti transakcija s povezanim stranama;
- informacijski sustav može biti neučinkovit u identificiranju ili sumiranju transakcija i otvorenih stanja između subjekta i njegovih povezanih strana; i
- transakcije s povezanim stranama ne moraju biti obavljene pod normalnim tržišnim uvjetima i odnosima; na primjer, neke transakcije s povezanim stranama mogu biti izvedene bez davanja naknade.

Odgovornosti revizora

3. S obzirom na to da povezane strane međusobno nisu neovisne, mnogi okviri financijskog izvještavanja postavljaju specifične računovodstvene zahtjeve i zahtjeve objavljivanja odnosa, transakcija i otvorenih stanja s povezanim stranama kako bi se omogućilo korisnicima financijskih izvještaja bolje razumijevanje njihovog sadržaja i stvarnih ili potencijalnih učinaka na financijske izvještaje. Tamo gdje su postavljeni takvi zahtjevi u okvirima financijskog izvještavanja, revizor ima odgovornost obaviti revizijske postupke kako bi identificirao, procijenio i reagirao na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja koji proizlaze iz propusta subjekta da na odgovarajući način računovodstveno iskaze i objavi odnose, transakcije ili otvorena stanja s povezanim stranama u skladu sa zahtjevima okvira.
4. Čak ako okvir financijskog izvještavanja postavlja minimalne zahtjeve ili nema zahtjeve u vezi s povezanim stranama, revizor ipak treba steći razumijevanje subjektivih odnosa i transakcija s povezanim stranama koje je dovoljno da bi mogao zaključiti je li financijskim izvještajima, u mjeri u kojoj na njih imaju učinak ti odnosi i transakcije: (Vidjeti točku A1)
 - (a) postignuta fer prezentacija (za okvire fer prezentacije); ili (Vidjeti točku A2)
 - (b) postignuto da ne dovode u zabludu (za okvire sukladnosti). (Vidjeti točku A3.)
5. Također, razumijevanje subjektivih odnosa i transakcija s povezanim stranama važno je za revizorovu ocjenu o tome postoji li jedan ili više čimbenika rizika prijevare prema MRevS-u 240⁴⁵⁸, upravo stoga što je lakše počiniti prijevaru kroz transakcije s povezanim stranama.
6. Zbog inherentnih ograničenja revizije, postoji neizbježan rizik da neka značajna pogrešna prikazivanja u financijskim izvještajima ne budu otkrivena, iako je revizija dobro planirana i obavljena u skladu s MRevS-ovima⁴⁵⁹. U kontekstu povezanih strana, potencijalni učinci inherentnih ograničenja revizorove mogućnosti otkrivanja značajnih pogrešnih prikazivanja su veći zbog razloga poput sljedećih:

⁴⁵⁸ MRevS 240, točka 25.

⁴⁵⁹ MRevS 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*, točka A53-A54.

- menadžment subjekta ne mora biti svjestan postojanja svih odnosa i transakcija s povezanim stranama, pogotovo ako primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ne postavlja zahtjeve u vezi s povezanim stranama; i
 - transakcije s povezanim stranama mogu dati menadžmentu veću mogućnost za dosluh, utaju ili manipulacije.
7. Planiranje i obavljanje revizije s profesionalnim skepticizmom, kako zahtjeva MRevS 200⁴⁶⁰, u ovom je kontekstu izuzetno važno, upravo zbog mogućnosti neobjavljivanja odnosa i transakcija s povezanim stranama. Zahtjevi u ovom MRevS-u su oblikovani kako bi pomogli revizoru u identificiranju i procjenjivanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja povezanih s odnosima i transakcijama s povezanim stranama te u oblikovanju revizijskih postupaka za reagiranje na procijenjene rizike.

Datum stupanja na snagu

8. Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma*.

Ciljevi

9. Ciljevi revizora jesu:
 - (a) bez obzira na to postavlja li primjenjivi okviri financijskog izvještavanja zahtjeve u vezi s povezanim stranama, pribaviti razumijevanje o odnosima i transakcijama s povezanim stranama dovoljno da bi mogao:
 - (i) identificirati čimbenike rizika prijevare, ako postoje, koji nastaju iz transakcija i odnosa s povezanim stranama, a koji su važni u identificiranju i procjenjivanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare; i
 - (ii) zaključiti, temeljem prikupljenih revizijskih dokaza, je li financijskim izvještajima, u mjeri u kojoj na njih imaju učinak ti odnosi i transakcije:
 - a. postignuta fer prezentacija (za okvire fer prezentacije); ili
 - b. postignuto da ne dovode u zabludu (za okvire sukladnosti); i
 - (b) povrh toga, gdje primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ustanovljuje zahtjeve u vezi s povezanim, prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze o tome jesu li odnosi i transakcije s povezanim stranama bili odgovarajuće identificirani, računovodstveno iskazani i objavljeni u financijskim izvještajima u skladu s okvirom.

Definicije

10. Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
 - (a) Transakcija između neovisnih strana – transakcija koja se obavlja pod uvjetima i okolnostima kao što su oni između voljnog kupca i voljnog prodavatelja koji su nepovezani i djeluju neovisno jedan od drugome i teže ostvarenju svojih najboljih interesa.
 - (b) Povezana strana – strana koja je: (Vidjeti točke A4-A7)
 - (i) povezana strana prema definiciji primjenjivog okvira financijskog izvještavanja; ili

⁴⁶⁰ MRevS 200, točka 15.

- (ii) gdje primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ne uređuje ili minimalno uređuje zahtjeve u vezi s povezanim stranama:
- osoba ili drugi subjekt koji ima kontrolu ili značajan utjecaj, izravno ili neizravno preko jednog ili više posrednika, nad subjektom koji izvještava;
 - drugi subjekt nad kojim subjekt koji izvještava ima kontrolu ili značajan utjecaj, izravno ili neizravno preko jednog ili više posrednika; ili
 - drugi subjekt koji je pod zajedničkom kontrolom subjekta koji izvještava ako ima:
 - zajedničko kontrolno vlasništvo;
 - vlasnike koji su članovi uže obitelji; ili
 - zajednički ključni menadžment (to uključuje matice, ovisna društava).

Međutim, subjekti koji su pod zajedničkom kontrolom države (tj. nacionalne, regionalne ili lokalne uprave) ne smatraju se povezanim, osim ako su uključeni u značajne transakcije ili dijele resurse u značajnom razmjeru međusobno.

Zahtjevi

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti

11. Kao dio postupaka procjene rizika i s tim povezanih aktivnosti koje MRevS 315 (izmijenjen) i MRevS 240 zahtijevaju od revizora da ih obavi tijekom revizije⁴⁶¹, revizor mora obaviti revizijske postupke i povezane aktivnosti navedene u točkama 12-17 kako bi pribavio informacije relevantne za identificiranje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja povezane s odnosima i transakcijama s povezanim stranama. (Vidjeti točku A8.)

Razumijevanje subjektivih odnosa i transakcija s povezanim stranama

12. Diskusija angažiranog tima koju zahtijevaju MRevS 315 (izmijenjen) i MRevS 240 mora⁴⁶² uključiti posebno razmatranje osjetljivosti financijskih izvještaja na značajno pogrešno prikazivanje zbog prijevare ili pogreške koje može biti posljedica subjektivih odnosa i transakcija s povezanim stranama. (Vidjeti točke A9-A10.)
13. Revizor mora postaviti upit menadžmentu:
- o identitetu subjektivih povezanih strana, kao i o promjenama u odnosu na prethodno razdoblje; (Vidjeti točke A11-A14)
 - o sadržaju odnosa između subjekta i tih povezanih strana; i
 - je li subjekt obavio bilo kakvu transakciju s tim povezanim stranama tijekom razdoblja i, ako je, koja je bila vrsta i svrha tih transakcija.
14. Revizor mora također postaviti upite menadžmentu i ostalim unutar subjekta te obaviti ostale postupke procjene rizika koje smatra odgovarajućim, kako bi stekao razumijevanje kontrola, ako postoje, a koje je ustanovio menadžment kako bi: (Vidjeti točke A15-A20)
- prepoznao, računovodstveno iskazao i objavio odnose i transakcije s povezanim stranama u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja;

- autorizirao i odobrio značajne transakcije i dogovore s povezanim stranama; i (Vidjeti točku A21)
- autorizirao i odobrio značajne transakcije i dogovore izvan normalnog tijeka poslovanja subjekta.

Zadržavanje pozornosti spram informacijama o povezanim stranama prilikom pregledavanja evidencija i dokumenata

15. Za vrijeme revizije, revizor mora, kad pregledava evidencije ili dokumente, ostati na oprezu spram aranžmana i ostalih informacija koji mogu ukazivati na odnose i transakcije s povezanim stranama, a koje menadžment nije prethodno identificirao i priopćio revizoru. (Vidjeti točke A22-A23.)

Revizor mora, kako bi pronašao indikacije koje upućuju na mogućnost postojanja odnosa i transakcija s povezanim stranama, a koje menadžment nije prethodno identificirao i priopćio revizoru, osobito pregledati sljedeće:

- konfirmacije od banaka i konfirmacije o pravnim pitanjima prikupljene kao dio revizorovih postupaka u obavljanju revizije;
- zapisnike sastanaka između vlasnika i onih koji su zaduženi za upravljanje; i
- neke druge dokumente ili evidencije koje revizor smatra važnima u danim okolnostima subjekta.

16. Ako revizor identificira neke druge važne transakcije izvan normalnog tijeka poslovanja subjekta, provodeći revizijske postupke zahtijevane točkom 15 ili neke druge revizijske postupke, revizor mora postaviti upite menadžmentu o: (Vidjeti točke A24-A25)

- sadržaju tih transakcija; i (Vidjeti točku A26)
- tome mogu li one uključivati povezane strane. (Vidjeti točku A27.)

Dijeljenje informacija o povezanim stranama s angažiranim timom

17. Revizor mora podijeliti dobivene relevantne informacije o povezanim stranama s ostalim članovima angažiranog tima. (Vidjeti točku A28.)

Identificiranje i procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog s odnosima i transakcijama s povezanim stranama

18. U ispunjavanju zahtjeva MRevS-a 315 (izmijenjen) da prepozna i procijeni rizike značajnog pogrešnog prikazivanja⁴⁶³, revizor mora identificirati i procijeniti rizike značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog s odnosima i transakcijama s povezanim stranama te utvrditi je li neki od tih rizika značajan. U tom određivanju, revizor mora tretirati identificirane značajne transakcije s povezanim stranama koje nisu dio normalnog poslovanja subjekta kao one koje stvaraju značajne rizike.
19. Ako revizor prepozna čimbenike rizika prijevare (uključujući okolnosti povezane s postojanjem povezane strane s dominantnim utjecajem) prilikom provođenja postupaka procjene rizika i povezanih aktivnosti u vezi s povezanim stranama, revizor mora razmotriti takve informacije prilikom identificiranja i procjenjivanja rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare u skladu s MRevS-om 240. (Vidjeti točku A6 i točke A29-A30.)

⁴⁶¹ MRevS 315 (izmijenjen), točka 5; MRevS 240, točka 17.

⁴⁶² MRevS 315, točka 10; MRevS 240, točka 16.

⁴⁶³ MRevS 315 (izmijenjen), točka 25.

Reakcije na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog s odnosima i transakcijama s povezanim stranama

20. Kao dio zahtjeva iz MRevS-a 330 da revizor reagira na procijenjene rizike⁴⁶⁴, revizor oblikuje i obavlja daljnje revizijske postupke kako bi pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze o procijenjenim rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog s odnosima i transakcijama s povezanim stranama. Ti revizijski postupci uključuju one koji su navedeni u točkama 21-24. (Vidjeti točke A31-A34.)

Identificiranje prethodno neidentificiranih ili neobjavljenih povezanih strana ili značajnih transakcija s povezanim stranama

21. Ako revizor identificira aranžmane ili informacije koji sugeriraju postojanje odnosa i transakcija s povezanim stranama koje menadžment nije prethodno identificirao i priopćio revizoru, revizor mora utvrditi potvrđuju li ishodišne okolnosti postojanje tih odnosa ili transakcija.

22. Ako revizor naknadno otkrije povezane strane ili značajne transakcije s povezanim stranama, a koje mu menadžment nije prethodno identificirao i priopćio, revizor mora:

- (a) hitno obavijestiti o prikupljenim informacijama ostale članove angažiranog tima; (Vidjeti točku A35)
- (b) gdje primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ustanovljuje zahtjeve u vezi s povezanim stranama:
 - (i) zatražiti od menadžmenta da identificira sve transakcije s novo identificiranim povezanim stranama za revizorovu daljnju ocjenu; i
 - (ii) postaviti upite o tome zašto su kontrole subjekta nad odnosima i transakcijama s povezanim stranama propustile identificiranje ili objavljivanje odnosa i transakcija s povezanim stranama;
- (c) obaviti odgovarajuće dokazne revizijske postupke povezano s tim novo identificiranim povezanim stranama ili sa značajnim transakcijama s povezanim stranama; (Vidjeti točku A36)
- (d) ponovo razmotriti rizik postojanja još nekih povezanih strana i značajnih transakcija s povezanim stranama koje menadžment nije prethodno identificirao ili priopćio revizoru te obavljanje dodatnih revizijskih postupka ako su potrebni; i
- (e) ako se menadžmentovo neobjavljivanje doima namjernim (i samim time indikativnim za rizik značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare), ocijeniti posljedice za reviziju. (Vidjeti točku A37.)

Identificirane značajne transakcije s povezanim stranama izvan normalnog tijeka poslovanja subjekta

23. Za identificirane značajne transakcije s povezanim stranama izvan normalnog tijeka poslovanja subjekta, revizor mora:

- (a) pregledati osnovne ugovore ili dogovore, ako ih ima, te ocijeniti:
 - (i) sugerira li poslovna logika transakcija (ili nedostatak iste) kako su te transakcije zaključene zbog prijevarnog financijskog izvještavanja ili zataškavanja protupravnog prisvajanja imovine;⁴⁶⁵ (Vidjeti točke A38-A39)

(ii) jesu li uvjeti transakcija u skladu s objašnjenjima menadžmenta; i

(iii) jesu li transakcije na odgovarajući način računovodstveno iskazane i objavljene u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja; i

- (b) pribaviti revizijske dokaze jesu li transakcije na dogovaraajući način autorizirane i odobrene. (Vidjeti točke A40-A41.)

Dokazivanje tvrdnje da su transakcije s povezanim stranama provedene prema istovjetnim uvjetima koji prevladavaju u transakcijama s nepovezanim stranama

24. Ako je menadžment izrazio tvrdnju u financijskim izvještajima kako su transakcije s povezanim stranama provedene prema istovjetnim uvjetima koji prevladavaju u transakciji s nepovezanim stranom, revizor mora pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze o toj tvrdnji. (Vidjeti točke A42-A45.)

Ocjena objašnjenja i objavljivanja identificiranih odnosa i transakcija s povezanim stranama

25. U formiranju mišljenja o financijskim izvještajima u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen)⁴⁶⁶, revizor mora ocijeniti jesu li: (Vidjeti točku A46)

- (a) identificirani odnosi i transakcije s povezanim stranama odgovarajuće računovodstveno iskazani i objavljeni u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja; i (Vidjeti točku A47)
- (b) učinci transakcija i odnosa s povezanim stranama:
 - (i) onemogućili fer prezentaciju financijskih izvještaja (za okvire fer prezentacije); ili
 - (ii) uzrokovali da financijski izvještaji dovode u zabludu (za okvire sukladnosti).

Pisane izjave

26. Gdje okvir financijskog izvještavanja ustanovljuje zahtjeve u vezi s povezanim stranama, revizor mora pribaviti pisanu izjavu menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, onih koji su zaduženih za upravljanje o tome da su: (Vidjeti točke A48-A49)

- (a) revizoru objavili identitet subjektivih povezanih strana i sve transakcije i odnose s povezanim stranama o kojima imaju spoznaje; i
- (b) odgovarajuće računovodstveno iskazali i objavili takve odnose i transakcije u skladu sa zahtjevima okvira.

Komunikacija s onima koji su zaduženi za upravljanje

27. Osim ako nisu svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni i u rukovođenje subjektom⁴⁶⁷, revizor mora komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o značajnim pitanjima nastalim tijekom revizije u vezi sa subjektivim povezanim stranama. (Vidjeti točku A50.)

Dokumentacija

28. Revizor mora uključiti u revizijsku dokumentaciju imena identificiranih povezanih strana i sadržaj odnosa s povezanim stranama.⁴⁶⁸

⁴⁶⁶ MRevS 700 (izmijenjen), *Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima*, točke 10-15.

⁴⁶⁷ MRevS 260 (izmijenjen), *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje*, točka 13.

⁴⁶⁸ MRevS 230, *Revizijska dokumentacija*, točke 8-11 i točka A6.

⁴⁶⁴ MRevS 330, točke 5-6.

⁴⁶⁵ MRevS 240, točka 33(c).

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima**Odgovornosti revizora**

Okviri financijskog izvještavanja koji propisuju minimalne zahtjeve o povezanim stranama (Vidjeti točku 4)

A1. Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja koji propisuje minimalne zahtjeve o povezanim stranama je onaj koji definira značenje povezanih strana, ali ta definicija ima sadržajno uži opseg nego definicija dana u točki 10 (b)(ii) ovog MRevS-a, tako da će se zahtjevi u okviru za objavljivanjem odnosa i transakcija s povezanim stranama primijeniti na značajno manje odnosa i transakcija s povezanim stranama.

Okviri fer prezentacije (Vidjeti točku 4(a))

A2. U kontekstu okvira fer prezentacije,⁴⁶⁹ odnosi i transakcije s povezanim stranama mogu dovesti do neispunjenja fer prezentacije u financijskim izvještajima, ako, na primjer, ekonomska stvarnost tih odnosa i transakcija nije pravilno odražena u financijskim izvještajima. Fer prezentacija u financijskim izvještajima ne može se postići ako, na primjer, subjekt prodaje imovinu vlasniku sa značajnom kontrolom po cijeni višoj ili nižoj od fer tržišne vrijednosti i ta je transakcija ubrojena u transakcije koje utječu na dobit ili gubitak subjekta kad one zapravo predstavljaju udio ili povrat kapitala ili isplatu dividendi.

Okviri sukladnosti (Vidjeti točku 4(b))

A3. U kontekstu okvira sukladnosti, hoće li odnosi i transakcije s povezanim stranama uzrokovati da financijski izvještaji dovedu u zabludu, kako je razmatrano u MRevS-u 700 (izmijenjen), ovisi o posebnim okolnostima angažmana. Na primjer, čak i ako je neobjavljivanje transakcija s povezanim stranama u financijskim izvještajima u skladu s okvirom i primjenjivim zakonom ili regulativom, financijski izvještaji svejedno mogu dovesti u zabludu ako subjektu značajan udio prihoda potječe iz transakcija s povezanim stranama, a ta činjenica nije objavljena. Međutim, bit će izuzetno rijedak slučaj da revizor za financijske izvještaje koji su sastavljeni i prezentirani u skladu s okvirom sukladnosti smatra kako oni dovedu u zabludu, ako je revizor utvrdio, u skladu s MRevS-om 210⁴⁷⁰, da je okvir prihvatljiv.⁴⁷¹

Definicija povezanih strana (Vidjeti točku 10(b))

A4. Mnogi okviri financijskog izvještavanja raspravljaju o konceptu kontrole i značajnom utjecaju. Iako raspravljaju o tim konceptima koristeći različite pojmove, generalno objašnjavaju sljedeće:

- (a) kontrola je ovlast upravljanja financijskim i poslovnim politikama subjekta kako bi se stekle koristi iz njegovih aktivnosti; i
- (b) značajan utjecaj (koji se može steći imanjem dionica, zakonom ili ugovorom) je ovlast sudjelovanja u financijskim i poslovnim politikama i odlukama subjekta, ali bez kontrole nad njima.

A5. Postojanje sljedećih odnosa može ukazivati na postojanje kontrole ili značajnog utjecaja:

- (a) izravni ili neizravni udjeli u kapitalu ili neki drugi financijski interesi u subjektu;
- (b) izravni ili neizravni udjeli subjekta u kapitalu ili neki drugi financijski interesi u drugim subjektima;
- (c) postajanjem sastavnog dijela onih koji su zaduženi za upravljanje ili ključnog menadžmenta (oni članovi menadžmenta koji imaju nadležnost i snose odgovornost za planiranje, usmjeravanje i kontroliranje aktivnosti subjekta);
- (d) postajanjem užeg člana obitelji bilo koje od osoba navedenih pod točkom (c); i
- (e) imati značajne poslovne odnose s osobama navedenim pod točkom (c).

Povezane strane s dominantnim utjecajem

A6. Povezane strane pomoću svoje sposobnosti vršenja kontrole i značajnog utjecaja, mogu biti u poziciji vršenja dominantnog utjecaja na subjekt ili njegov menadžment. Razmatranje takvog ponašanja relevantno je kod identificiranja i procjenjivanja rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare, a kako je kasnije objašnjeno u točkama A29-A30.

Subjekti posebne namjene kao povezane strane

A7. U nekim okolnostima, subjekt posebne namjene⁴⁷² može biti povezana strana subjekta zato što ga subjekt može u biti kontrolirati iako subjekt može posjedovati mali ili nikakav udio u kapitalu subjekta posebne namjene.

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti

Rizik značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog s odnosima i transakcijama povezanih strana (Vidjeti točku 11)

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

A8. Na odgovornosti revizora subjekata javnog sektora koje se odnose na transakcije i odnose s povezanim stranama može utjecati mandat revizije ili obveze subjekta javnog sektora proizašle iz zakona, regulative ili akata nadležnog tijela. Stoga, odgovornosti revizora ne moraju biti ograničene na suočavanje s rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja povezanim s odnosima i transakcijama s povezanim stranama, već također mogu uključivati i širu odgovornost za suočavanje s rizicima nepridržavanja zakona, regulative i akata nadležnih koji uređuju poslovanje tijela javnog sektora i sadrže posebne zahtjeve u vođenju poslova s povezanim stranama. Nadalje, revizor subjekata javnog sektora mora uzeti u obzir zahtjeve financijskog izvještavanja javnog sektora u vezi s odnosima i transakcijama s povezanim stranama koji mogu biti različiti od onih u privatnom sektoru.

Razumijevanje odnosa i transakcija s povezanim stranama subjekta

Diskusija unutar angažiranog tima (Vidjeti točku 12)

A9. Pitanja koja se mogu razmatrati u diskusiji unutar angažiranog tima uključuju:

- sadržaj i opseg subjektivih odnosa i transakcija s povezanim stranama (koristeći, na primjer, revizorove bilješke o identificiranim povezanim stranama ažurirane nakon svake revizije);
- naglasak na važnosti u zadržavanju profesionalnog skepticizma kroz postupak revizije u pogledu mogućnosti značajnog pogrešnog prikazivanja vezanog uz odnose i transakcije s povezanim stranama;

⁴⁶⁹ MRevS 200, točka 13(a) definira značenje okvira fer prezentacije i okvira sukladnosti.

⁴⁷⁰ MRevS 210, *Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana*, točka 6(a).

⁴⁷¹ MRevS 700 (izmijenjen), točka A17.

⁴⁷² MRevS 315 (izmijenjen), točke A34-A35, sadrže upute u vezi s vrstama subjekta posebne namjene.

- okolnosti ili uvjete subjekta koji mogu ukazivati na postojanje odnosa i transakcija s povezanim stranama koje menadžment nije identificirao i objavio revizoru (na primjer, kompleksna organizacijska struktura, korištenje subjekta posebne namjene za izvanbilančne transakcije ili neadekvatan informacijski sustav);
 - evidencije ili dokumentaciju koje mogu ukazivati na postojanje odnosa i transakcija s povezanim stranama; i
 - važnost da menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje identifikaciji priključe odgovarajuće računovodstveno iskazivanje i objavljene odnose i transakcije s povezanim stranama (ako primjenjivi okvir financijskog izvještavanja postavlja zahtjeve u vezi s povezanim stranama) i povezani rizik da menadžment zaobiđe relevantne kontrole.
- A10. Dodatno, diskusija u kontekstu prijevare može uključiti i specifične okolnosti u kojima povezane strane mogu biti uključene u prijevaru. Na primjer:
- način na koji subjekti posebne namjene koje kontrolira menadžment mogu biti korišteni za omogućavanje zarade menadžmentu; i
 - način na koji transakcije između subjekta i poznatog poslovnog partnera ključnog člana menadžmenta mogu biti uređene tako da olakšaju protupravno prisvajanje imovine subjekta.

Identitet subjektovih povezanih strana (Vidjeti točku 13(a))

- A11. Tamo gdje primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ustanovljuje zahtjeve u vezi s povezanim stranama, informacije o identitetu subjektovih povezanih strana vjerojatno će biti lako dostupne menadžmentu zato što informacijski sustav subjekta mora zabilježiti, obraditi i sumirati odnose i transakcije s povezanim stranama kako bi omogućio subjektu da zadovolji zahtjeve iz okvira za računovodstveno iskazivanje i objavljivanje. Menadžment će stoga vjerojatno imati sveobuhvatni popis povezanih strana i promjena u odnosu na prethodno razdoblje. Za angažmane koji se obavljaju iz godine u godinu, postavljanje upita pruža temelj za usporedbu informacija dobivenih od menadžmenta s revizorovim bilješkama o povezanim stranama iz ranijih revizija.
- A12. Međutim, tamo gdje okvir ne postavlja zahtjeve o povezanim stranama, subjekt ne mora imati takav informacijski sustav na raspolaganju. U tim okolnostima, moguće je da menadžment nije ni svjestan postojanja svih povezanih strana. Unatoč tome, zahtjev postavljanja upita naveden u točki 13 se i nadalje primjenjuje zato što menadžment može imati spoznaju o stranama koje ispunjavaju uvjete iz definicije povezanih strana navedene u ovom MRevS-u. U tom slučaju, međutim, revizorovo postavljanje upita u vezi s identitetom subjektovih povezanih strana bit će vjerojatno dio revizorovih postupaka procjene rizika i s tim povezanih aktivnosti obavljenih u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjen) kako bi se dobile informacije vezane za:
- vlasničku strukturu subjekta i upravljačku strukturu;
 - vrste ulaganja koje je subjekt obavio i planira obaviti; i
 - strukturu subjekta i način na koji se subjekt financira.
- U pojedinom slučaju odnosa sa zajedničkom kontrolom, budući da je vjerojatnije da će menadžment biti svjesniji tih odnosa ako oni imaju ekonomsku značajnost za subjekt, revizorovo postavljanje upita vjerojatno će biti učinkovitije ako se fokusira na to jesu li strane s kojima subjekt obavlja značajne transakcije ili u značajnoj mjeri s njima dijeli resurse, povezane strane.

A13. U kontekstu revizije grupe, MRevS 600 zahtjeva od angažiranog tima za grupu da svakom revizoru komponente osigura popis povezanih strana koji je pripremio menadžment grupe, ali i sa svim ostalim povezanim stranama kojih je svjestan angažirani tim za grupu.⁴⁷³ Kad je subjekt komponenta grupe, te informacije pružaju korisnu osnovu za revizorovo postavljanje upita menadžmentu u vezi s identitetom subjektovih povezanih strana.

A14. Revizor također može dobiti neke informacije u pogledu identiteta subjektovih povezanih strana kroz ispitivanje menadžmenta za vrijeme postupka prihvaćanja ili zadržavanja angažmana.

Subjektova kontrola nad odnosima i transakcijama s povezanim stranama (Vidjeti točku 14)

A15. Ostali u subjektu su oni za koje se smatra da znaju za odnose i transakcije s povezanim stranama ali i o subjektovim kontrolama tih odnosa i transakcija. Oni mogu uključivati, ali do te mjere da nisu sastavni dio menadžmenta:

- one koji su zaduženi za upravljanje;
- osoblje na poziciji na kojoj mogu inicirati, obraditi ili zabilježiti transakcije koje su i značajne i izvan normalnog tijeka poslovanja subjekta, kao i one koji nadgledaju i nadziru to osoblje;
- službu interne revizije;
- unutarnjeg pravnog savjetnika; i
- glavnog nadležnog za etiku ili osobu na jednakovrijednoj poziciji.

A16. Revizija se obavlja uz pretpostavku da su menadžment i, gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje potvrdili i da prihvaćaju odgovornost za pripremanje financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, uključujući tamo gdje je relevantno i za njihovu fer prezentaciju, kao i za one interne kontrole za koje menadžment i, gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje smatraju da su nužne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja bez značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijave ili pogreške.⁴⁷⁴ U skladu s tim, tamo gdje okvir sadrži zahtjeve u vezi s povezanim stranama, pripremanje financijskih izvještaja zahtjeva od menadžmenta, uz nadzor onih koji su zaduženi za upravljanje, da oblikuju, implementiraju i održavaju odgovarajuće kontrole nad odnosima i transakcijama s povezanim stranama, tako da iste budu pravilno identificirane, računovodstveno obračunate i objavljene u skladu s okvirom. Oni koji su zaduženi za upravljanje, u svojoj ulozi nadzora, nadziru kako menadžment ispunjava svoje odgovornosti u vezi s tim kontrolama. Bez obzira na sve zahtjeve u vezi s povezanim stranama koje postavlja okvir, oni koji su zaduženi za upravljanje mogu u svom nadgledanju dobiti informacije od menadžmenta kako bi im omogućile razumijevanje sadržaja i poslovne logike subjektovih odnosa i transakcija s povezanim stranama.

A17. U ispunjavanju zahtjeva MRevS-a 315 (izmijenjen) da se stekne razumijevanje okruženja kontrola⁴⁷⁵, revizor može razmatrati značajke okruženja kontrola važne za umanjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog s odnosima i transakcijama s povezanim stranama, kao što su:

⁴⁷³ MRevS 600, *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente)*, točka 40(e).

⁴⁷⁴ MRevS 200, točka A4.

⁴⁷⁵ MRevS 315 (izmijenjen), točka 14.

- interni etički kodeks, pravilno raspravljen između osoba subjekta i pravilno proveden, može upravljati okolnostima u kojima subjekt može ući u posebne transakcije s povezanim stranama;
 - politike i postupci za otvoreno i pravovremeno objavljivanje interesa koje menadžment i oni zaduženi za upravljanje imaju u transakcijama s povezanim stranama;
 - dodjeljivanje odgovornosti unutar subjekta za identificiranje, bilježenje, sumiranje i objavljivanje transakcija s povezanim stranama;
 - pravovremeno objavljivanje i raspravljanje između menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje o značajnim transakcijama s povezanim stranama izvan normalnog tijeka poslovanja subjekta, uključujući i jesu li oni koji su zaduženi za upravljanje pravilno postupili u vezi s poslovnom logikom takvih transakcija (na primjer, traženjem savjeta od vanjskih profesionalnih savjetnika);
 - jasne upute za odobrenje transakcija s povezanim stranama koje uključuju sadašnje ili moguće sukobe interesa, kao što je odobrenje pomoću pododbora onih koji su zaduženi za upravljanje sastavljenog od osoba neovisnih o menadžmentu;
 - periodično pregledavanje koje obavlja služba interne revizije, gdje je primjenjivo;
 - proaktivno djelovanje menadžmenta u rješavanju problematike objavljivanja povezanih strana kao, na primjer, traženje savjeta od revizora ili vanjskih pravnih savjetnika; i
 - postojanje politika i postupaka za tzv. »zviždače«, tamo gdje je primjenjivo.
- A18. Kontrole nad odnosima i transakcijama s povezanim stranama unutar nekih subjekata mogu biti nedostatne ili čak ne postojati zbog mnogo razloga, kao što su:
- mala važnost koju menadžment pridaje identificiranju i objavljivanju odnosa i transakcija s povezanim stranama;
 - nedostatak pravilnog nadgledanja onih koji su zaduženi za upravljanje;
 - namjerno ignoriranje tih kontrola zbog toga što objavljivanje povezanih strana može otkriti informacije koje menadžment smatra osjetljivima kao, na primjer, transakcije s članovima obitelji menadžmenta;
 - nedovoljno menadžmentovo razumijevanje zahtjeva primjennjivog okvira financijskog izvještavanja u vezi s povezanim stranama; i
 - nepostojanje zahtjeva objavljivanja u primjenjivom okviru financijskog izvještavanja.
- Tamo gdje su te kontrole neučinkovite ili ne postoje, moguće je da revizor neće moći dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze o odnosima i transakcijama s povezanim stranama. Ako je takav slučaj, revizor će, u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen)⁴⁷⁶, razmotriti implikacije za reviziju, uključujući mišljenje u revizorskom izvješću.
- A19. Prijevarno financijsko izvještavanje često uključuje menadžmentovo zaobilaženje kontrola za koje se inače čini da učinkovito djeluju.⁴⁷⁷ Rizik zaobilaženja kontrola je veći ako

menadžment ima odnose koje uključuju kontrolu ili značajan utjecaj nad stranama s kojima subjekt posluje, zato što takvi odnosi mogu predstavljati menadžmentu veći poticaj i davati veću mogućnost za počinjenje prijevare. Primjerice, financijski interes menadžmenta u određenim transakcijama s povezanim stranama može predstavljati poticaj za zaobilaženje kontrola kako bi (a) usmjerio subjekt, protivno njegovom interesu, da zaključi transakciju u korist tih povezanih strana, ili (b) bio u dosluhu s povezanim stranama ili nadzirao njihove aktivnosti. Primjeri moguće prijevare uključuju:

- stvaranje fiktivnih uvjeta transakcija s povezanim stranama kreiranih tako da lažno prikazuju poslovnu logiku tih transakcija;
- prijevarno organiziranje prijenosa imovine od menadžmenta ili na menadžment ili druge u iznosu značajno višem ili nižem od tržišne vrijednosti; i
- sudjelovanje u složenim transakcijama s povezanim stranama kao, na primjer, sa subjektima posebne namjene koji su strukturirani tako da lažno prikazuju financijski položaj ili financijsku uspješnost subjekta.

Posebna razmatranja za manje subjekte

A20. Kontrolne aktivnosti u manjim subjektima vjerojatno su manje formalne i manji subjekti ne moraju imati dokumentirani postupak za bavljenje s odnosima i transakcijama s povezanim stranama. Vlasnik – menadžer može smanjiti neke od rizika koji nastaju zbog transakcija s povezanim stranama ili ih može potencijalno povećati aktivnim djelovanjem kroz sve glavne aspekte transakcije. Za takve subjekte, revizor mora steći razumijevanje o odnosima i transakcijama s povezanim stranama i o kontrolama koje mogu postojati nad njima pomoću postavljanja upita menadžmentu zajedno s ostalim postupcima, kao što su promatranje menadžmentovog nadzora i pregleda aktivnosti te provjerom dostupne relevantne dokumentacije.

Autorizacija i odobrenje značajnih transakcija i dogovora (Vidjeti točku 14(b))

A21. Autorizacija obuhvaća dobivanje dozvole od strane ili strana s odgovarajućim ovlastima (od menadžmenta, onih koji su zaduženi za upravljanje ili vlasnika subjekta) za ulazak u određene transakcije u skladu s prije utvrđenim kriterijima, bilo da su prosudbeni ili drugačiji. Odobrenje obuhvaća prihvaćanje, od strane tih strana, transakcije u koju je subjekt ušao, kao one koja zadovoljava kriterij po kojem je obavljeno autoriziranje. Primjeri kontrola, koje je može uspostaviti subjekt kako bi autorizirao i odobrio značajne transakcije i dogovore s povezanim stranama ili značajne transakcije i dogovore izvan normalnog tijeka poslovanja, obuhvaćaju:

- monitoring kontrola kako bi prepoznale te transakcije i dogovore za autoriziranje i odobravanje; i
- odobrenje uvjeta i okolnosti transakcija i dogovora od strane menadžmenta, onih koji su zaduženi za upravljanje ili vlasnika.

Zadržavanje opreznosti spram informacija o povezanim stranama prilikom pregledavanja evidencija i dokumenata

Evidencije ili dokumenti koje revizor može pregledati (Vidjeti točku 15)

A22. Tijekom revizije, revizor može provjeriti evidencije ili dokumente koji mogu pružiti informacije o odnosima i transakcijama s povezanim stranama, kao na primjer:

⁴⁷⁶ MRevS 705 (izmijenjen), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*

⁴⁷⁷ MRevS 240, točke 32 i A4.

- potvrde od trećih strana (uz bankovne potvrde i potvrde za pravna pitanja);
- subjektovu prijavu poreza na dobit;
- informacije predane regulatornom tijelu od strane subjekta;
- registar dioničara radi utvrđivanja glavnih dioničara subjekta;
- izvještaje o sukobu interesa od strane menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje;
- evidencije o ulaganjima subjekta i ulaganjima njegovih mirovinskih planova;
- ugovore i dogovore s ključnim menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje;
- važne ugovore i dogovore koji nisu dio normalnog tijeka poslovanja subjekta;
- specifične fakture i prepisku sa subjektivim profesionalnim savjetnikom;
- stečene police životnog osiguranja od strane subjekta;
- važne ugovore kojima su promijenjeni uvjeti za vrijeme promatranog razdoblja;
- izvješća službe interne revizije;
- dokumente povezane s regulatorom tržišta vrijednosnih papira (na primjer, prospekte); i
- dogovore koji mogu upućivati na postojanje ranije neidentificiranih i neobjavljenih odnosa i transakcija s povezanim stranama.

Dogovori koji mogu ukazivati na postojanje prethodno neidentificiranih ili neobjavljenih odnosa ili transakcija s povezanim stranama (Vidjeti točku 15)

- A23. Dogovor uključuje formalnu ili neformalnu pogodbu između subjekta i jedne strane ili više strana za sljedeće svrhe:
- uspostavljanje poslovnih odnosa kroz odgovarajuće subjekte i strukture;
 - obavljanje određenih vrsta transakcija pod specifičnim uvjetima i prilikama; i
 - pružanje određenih usluga ili financijske potpore.
- Primjeri dogovora, koji mogu ukazivati na postojanje odnosa i transakcija s povezanim stranama koje menadžment nije prethodno identificirao ili otkrio revizoru, uključuju:
- sudjelovanje u neinkorporiranim partnerstvima s drugim stranama;
 - dogovore za pružanje usluga određenim stranama pod uvjetima i odnosima koji su izvan normalnog tijeka poslovanja subjekta; i
 - odnose na temelju jamstva.

Identifikacija značajnih transakcija izvan normalnog tijeka poslovanja subjekta (Vidjeti točku 16)

- A24. Dobivanje daljnjih informacija o značajnim transakcijama izvan normalnog tijeka poslovanja subjekta revizoru omogućava ocijeniti postoje li čimbenici rizika prijevare te identificirani rizici značajnog pogrešnog prikazivanja, gdje primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ustanovljuje zahtjeve u vezi s povezanim stranama.
- A25. Primjeri transakcija izvan normalnog poslovanja subjekta mogu uključivati:
- složene transakcije s vlasničkim instrumentima kao, na primjer, korporativno restrukturiranje ili spajanje;

- transakcije s »offshore« subjektima u jurisdikcijama sa slabim korporativnim zakonima;
- iznajmljivanje prostora ili pružanje usluga menadžmenta od strane subjekta drugima bez davanja naknade;
- transakcije prodaje s neobično visokim popustom ili povratom;
- transakcije s kružnim dogovorima, primjerice prodaju s obvezom otkupa; i
- transakcije prema ugovoru čiji su se uvjeti promijenili prije isteka.

Razumijevanje sadržaja značajnih transakcija izvan normalnog tijeka poslovanja (Vidjeti točku 16(a))

- A26. Postavljanje upita o sadržaju značajnih transakcija izvan normalnog tijeka poslovanja uključuje stjecanje razumijevanja poslovne logike transakcija te uvjeta i odnosa pod kojima su te transakcije sklopljene.

Postavljanje upita o mogućoj uključenosti povezanih strana (Vidjeti točku 16(b))

- A27. Povezana strana može biti uključena u značajne transakcije izvan normalnog poslovanja subjekta ne samo kao strana koja izravno sudjeluje u transakciji te na taj način utječe na nju, već može indirektno utjecati na transakciju preko posrednika. Takav utjecaj može ukazivati na prisutnost čimbenika rizika prijevare.

Dijeljenje informacija o povezanim stranama unutar angažiranog tima (Vidjeti točku 17)

- A28. Važne informacije o povezanim stranama mogu se podijeliti između članova angažiranog tima, a te informacije mogu uključivati sljedeće:

- identitet subjektivih povezanih strana;
- sadržaj odnosa i transakcija s povezanim stranama; i
- značajne ili složene odnose i transakcije s povezanim stranama koji mogu zahtijevati posebnu pozornost kod obavljanja revizije, posebno one transakcije u kojima su menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje financijski umiješani.

Identificiranje i procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja povezanih s odnosom i transakcijama s povezanim stranama

Čimbenici rizika prijevare povezani s povezanim stranama koje imaju dominantan utjecaj (Vidjeti točku 19)

- A29. Dominacija jedne osobe ili manje grupe ljudi nad menadžmentom, a bez kompenzacijskih kontrola čimbenik je rizika prijevare.⁴⁷⁸ Pokazatelji dominantnog utjecaja koji ima povezana strana uključuju sljedeće:
- povezana strana je zabranila značajnu poslovnu odluku donesenu od strane menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje;
 - značajne transakcije se daju na konačno odobrenje povezanoj strani;
 - postojanje male ili nikakve rasprave između menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje vezano za poslovne prijedloge povezane strane;
 - transakcije koje uključuju povezane strane (ili člana uže obitelji povezane strane) se rijetko nezavisno pregledavaju i odobravaju;

⁴⁷⁸ MRevS 240, Dodatak 1.

- dominantan utjecaj također može postojati u nekim slučajevima kada je povezana strana imala glavnu ulogu u osnivanju subjekta te je ima i dalje u upravljanju subjektom.
- A30. U prisutnosti drugih čimbenika rizika, postojanje povezanih strana s dominantnim utjecajem može ukazivati na značajan rizik pogrešnog prikazivanja zbog prijevare. Na primjer:
- neobično često mijenjanje članova menadžmenta ili profesionalnih savjetnika može sugerirati neetičko ili prijevarno obavljanje poslova koje služi svrhama povezanih strana;
 - korištenje poslovnih posrednika kod značajnih transakcija za koje se čini da ne postoji jasno poslovno opravdanje može ukazivati na to da povezane strane imaju interes u takvim transakcijama preko tih posrednika sa svrhom prijevare; i
 - dokaz o pretjeranom zanimanju ili sudjelovanju povezanih strana u selekciji računovodstvenih politika ili u određivanju važnih procjena može ukazivati na mogućnost prijevarnog financijskog izvještavanja.

Reakcija na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja povezane s odnosom i transakcijama s povezanim stranama (Vidjeti točku 20)

- A31. Vrste, vremenski raspored i opseg daljnjih revizijskih postupaka koje je revizor može odabrati kao reakciju na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog s odnosima i transakcijama s povezanim stranama ovise o vrsti tih rizika i okolnostima u kojima se subjekt nalazi.⁴⁷⁹
- A32. Primjeri dokaznih revizijskih postupaka koje revizor može obaviti ako je procijenio značajnim rizik da menadžment nije pravilno obračunao i objavio određene transakcije s povezanim stranama u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja (zbog prijevare ili pogreške) uključuju:
- konfirmiranje ili raspravljanje specifičnih aspekata transakcija s posrednicima kao što su banke, odvjetnička društva, jamci ili agenti, tamo gdje je to izvedivo i nije zabranjeno zakonom, regulativom ili etičkim pravilima;
 - konfirmiranje svrhe, specifičnih uvjeta ili novčanih iznosa transakcije s povezanim stranama (takvi revizijski postupci mogu biti manje učinkoviti ako revizor procjeni da postoji mogućnost subjektovog utjecaja na povezane strane u njihovim odgovorima revizoru); i
 - gdje je primjenjivo, čitanje financijskih izvještaja ili nekih drugih financijskih informacija, ako su dostupni, od povezanih strana radi traženja dokaza o računovodstvenom iskazivanju transakcija u računovodstvenim evidencijama povezanih strana.
- A33. Ako je revizor procijenio značajnim rizik značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare kao rezultat prisutnosti povezanih strana s dominantnim utjecajem, revizor može, kao povrh općih zahtjeva MRevS-a 240, obaviti sljedeće revizijske postupke kako bi stekao razumijevanje poslovnih odnosa koje je povezana strana direktno ili indirektno uspostavila sa subjektom te kako bi utvrdio postoji li potreba za nekim daljnjim primjerenim dokaznim revizijskim postupcima:
- postavljanje upita i raspravu s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje;

⁴⁷⁹ MRevS 330 daje daljnje upute za razmatranje vrsta, vremenskog rasporeda i opsega daljnjih revizijskih postupaka. MRevS 240 postavlja zahtjeve i pruža upute za odgovarajuće reakcije na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare.

- postavljanje upita povezanoj strani;
- provjeru značajnih ugovora s povezanim stranama;
- primjereno pozadinsko istraživanje, preko interneta ili kroz specifične vanjske datoteke poslovnih informacija; i
- pregledavanje izvještaja zaposlenika o »zvizdačima«, tamo gdje su ti izvještaji sačuvani.

- A34. Ovisno o rezultatima postupaka procjene rizika, revizor može smatrati prikladnim pribaviti revizijske dokaze bez testiranja subjektivih kontrola nad odnosima i transakcijama s povezanim stranama. U nekim okolnostima, međutim, neće biti moguće dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze iz samih dokaznih revizijskih postupaka u vezi s rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog uz odnose i transakcije s povezanim stranama. Na primjer, gdje su transakcije unutar grupe između subjekta i njegovih komponenti brojne i značajan se broj informacija o tim transakcijama elektronički inicira, evidentira, obrađuje ili izvještava u integriranom sustavu, revizor može utvrditi kako nije moguće oblikovati učinkovite dokazne revizijske postupke koji bi sami za sebe smanjili rizike značajnog pogrešnog prikazivanja povezane s tim transakcijama na prihvatljivo nisku razinu. U tom slučaju, u ispunjavanju zahtjeva MRevS-a 330 da se pribave dostatni i primjereni revizijski dokazi o učinkovitosti djelovanja relevantnih kontrola,⁴⁸⁰ od revizora se zahtjeva testiranje subjektivih kontrola potpunosti i točnosti evidentiranja odnosa i transakcija s povezanim stranama.

Identificiranje prethodno neidentificiranih ili neobjavljenih povezanih strana ili značajnih transakcija s povezanim stranama

Priopćavanje informacija angažiranom timu o novo identificiranim povezanim stranama (Vidjeti točku 22(a))

- A35. Ažurno priopćavanje informacija drugim članovima angažiranog tima o bilo kojoj novoj identificiranoj povezanoj strani pomaže im u određivanju utječu li te informacije na rezultate i iz njih izvedene zaključke o već obavljenim postupcima procjene rizika, kao i o tome treba li ponovno procijeniti rizike značajnog pogrešnog prikazivanja.

Dokazni postupci u vezi s novo identificiranim povezanim stranama ili značajnim transakcijama s povezanim stranama (Vidjeti točku 22(c))

- A36. Primjeri dokaznih postupaka revizije koje revizor može obaviti u vezi s novo identificiranim povezanim stranama ili značajnim transakcijama s povezanim stranama uključuju:
- postavljanje upita u vezi sa sadržajem subjektivih odnosa s novo identificiranim povezanim stranama, kao i (gdje je primjereno i nije zabranjeno zakonom, regulativom ili etičkim pravilima) postaviti upite stranama izvan subjekta za koje se smatra kako imaju značajna saznanja o subjektu i njegovom poslovanju kao što su, na primjer, pravni savjetnici, glavni agenti, glavni zastupnici, konzultanti, jamci ili drugi bliski poslovni partneri;
 - obavljanje analize računovodstvenih evidencija o transakcijama s novo identificiranim povezanim stranama. Takva analiza može biti provedena korištenjem revizijskih tehnika potpomognutih primjenom računala;
 - verificiranje uvjeta i odnosa u transakcijama s novo identificiranim povezanim stranama, ocjenjivanjem jesu li te

⁴⁸⁰ MRevS 330, točka 8(b).

transakcije pravilno obračunate i objavljene u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

Namjerno neobjavljivanje od strane menadžmenta (Vidjeti točku 22(e))

A37. Zahtjevi i upute u MRevS-u 240 u vezi s revizorovim odgovornostima u reviziji financijskih izvještaja povezanim s prijevarama su važni tamo gdje se čini kako je menadžment namjerno izostavio otkriti revizoru povezane strane ili značajne transakcije s povezanim stranama. Revizor može razmotriti je li potrebno ponovno ocjenjivanje pouzdanosti odgovora menadžmenta dobivenih na revizorove upite i izjava menadžmenta danih revizoru.

Identificirane značajne transakcije s povezanim stranama izvan normalnog tijeka poslovanja subjekta

Ocjenjivanje poslovne logike značajnih transakcija s povezanim stranama (Vidjeti točku 23)

A38. U ocjenjivanju poslovne logike značajnih transakcija s povezanim stranama izvan normalnog tijeka poslovanja subjekta, revizor može razmotriti sljedeće:

- je li transakcija:
 - o presložena (na primjer, može obuhvaćati više povezanih strana unutar konsolidirane grupe);
 - o imala neobične uvjete trgovine kao, na primjer, neobične cijene, kamatne stope, jamstva ili uvjete plaćanja;
 - o bez jasno logičnih poslovnih razloga za njezin nastanak;
 - o uključuje prethodno neidentificirane povezane strane; i
 - o obavljena na neobičan način;
- je li menadžment raspravljao o sadržaju i obračunavanju takve transakcije s onima koji su zaduženi za upravljanje; i
- je li menadžment stavio jači naglasak na određeni računovodstveni tretman radije nego što razmatra osnovne ekonomske značajke transakcije.
- ako su objašnjenja menadžmenta značajno nesukladna s uvjetima transakcije s povezanim stranama, od revizora se zahtijeva prema MRevS-u 500,⁴⁸¹ da razmotri pouzdanost objašnjenja i izjava menadžmenta o ostalim važnim pitanjima.

A39. Revizor također može pokušati razumjeti poslovnu logiku takve transakcije iz perspektive povezane strane jer mu to može pomoći u boljem razumijevanju ekonomske stvarnosti transakcije te zašto je ona provedena. Poslovna logika iz perspektive povezanih strana koja nije dosljedna vrsti njegovog poslovanja može predstavljati čimbenik rizika prijevare.

Autorizacija i odobrenje značajnih transakcija s povezanim stranama (Vidjeti točku 23(b))

A40. Autorizacija i odobrenje od strane menadžmenta, onih koji su zaduženi za upravljanje i, gdje je primjenjivo, od vlasnika značajnih transakcija s povezanim stranama izvan normalnog tijeka poslovanja subjekta, može pružiti revizijske dokaze kako su te transakcije propisno razmotrene na odgovarajućim razinama te kako su se svi uvjeti i odnosi pravilno odrazili u financijskim izvještajima. Postojanje transakcija ovakve vrste, koje nisu bile podložne takvim autorizacijama i odobrenjima, u odsutnosti racionalnih objašnjenja dobivenih od menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje, može ukazivati na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja zbog

prijevare ili pogreške. U tim okolnostima, revizor može trebati zadržati opreznost prema drugim transakcijama sa sličnim osobinama. Autoriziranje i odobravanje, međutim, sami po sebi ne moraju biti dovoljni u stvaranju zaključaka o tome da nema rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare jer autoriziranje i odobravanje mogu biti neučinkoviti ako postoji dosluh između povezanih strana ili je subjekt podložan dominantnom utjecaju povezane strane.

Posebna razmatranja za manje subjekte

A41. Manji subjekt ne mora imati iste kontrole na različitim razinama ovlasti i dopuštenja koja mogu postojati u većim subjektima. U skladu s tim, kad se obavlja revizija u manjim subjektima, revizor se može u manjoj mjeri osloniti na autoriziranja i odobravanja u pribavljanju revizijskih dokaza vezanih za ispravnost značajnih transakcija izvan normalnog tijeka poslovanja subjekta. Umjesto toga, revizor može razmotriti obavljanje drugih revizijskih postupaka, kao što su provjeravanje relevantnih dokumenata, konfirmiranje specifičnih aspekata transakcija s povezanim stranama ili promatranje uključenosti vlasnika-menadžera u transakcije.

Tvrđnja da su transakcije s povezanim stranama obavljene pod istovjetnim uvjetima koji prevladavaju u transakcijama s neovisnim stranama (Vidjeti točku 24)

A42. Iako revizijski dokazi mogu biti lako dostupni o tome kako se cijena transakcija s povezanim stranama uspoređuje s onom u sličnim transakcijama s neovisnim stranama, postoje obične praktične poteškoće koje ograničavaju revizorovu mogućnost dobivanja revizijskih dokaza da su svi ostali aspekti transakcija istovjetni onima u transakcijama s neovisnim stranama. Na primjer, iako revizor može potvrditi da je transakcija s povezanim stranama obavljena po tržišnoj cijeni, može biti neostvarivo dobiti potvrdu o tome jesu li ostali uvjeti i odnosi transakcije (kao, na primjer, kreditni uvjeti, posebne pristojbe i nepredviđeni izdaci) istovjetni onima koji bi se obično sklopili s neovisnim stranama. U skladu s tim, može postojati rizik da tvrdnja menadžmenta, o tome kako je transakcija s povezanim stranama provedena pod istovjetnim uvjetima koji prevladavaju u transakciji s neovisnim stranama, može biti značajno pogrešno prikazana.

A43. Pripremanje financijskih izvještaja zahtijeva od menadžmenta dokazivanje tvrdnje da je transakcija s povezanim stranama provedena pod istovjetnim uvjetima koji prevladavaju u transakciji s neovisnim stranama. Potpora menadžmenta u dokazivanju te tvrdnje može uključivati:

- usporedbu uvjeta transakcije s povezanim stranama s identičnom ili sličnom transakcijom između jedne ili više nepovezanih strana;
- angažiranje eksternog stručnjaka za utvrđivanje tržišne vrijednosti i za potvrđivanje tržišnih uvjeta i odnosa transakcije; i
- usporedbu uvjeta transakcije prema poznatim tržišnim uvjetima za šire slične transakcije na otvorenom tržištu.

A44. Ocjenjivanje potpore menadžmenta u dokazivanju može uključivati sljedeće:

- razmatranje primjerenosti menadžmentovog postupka u dokazivanju tvrdnje;
- provjeravanje izvora internih i eksternih podataka koji pomažu u dokazivanju, ali i testiranje istih kako bi utvrdilo njihovu točnost, potpunost i važnost; i
- ocjenjivanje razumnosti bilo kojih važnih pretpostavki na kojima se temelji dokazivanje.

⁴⁸¹ MRevS 500, *Revizijski dokazi*, točka 11.

A45. Neki okviri financijskog izvještavanja zahtijevaju objavljivanje transakcija s povezanim stranama koje nisu obavljene pod istovjetnim uvjetima koji prevladavaju u transakcijama s neovisnim stranama. U tim okolnostima, ako menadžment nije objavio transakciju s povezanim stranama u financijskim izvještajima, može postojati implicitna tvrdnja kako je transakcija obavljena pod istovjetnim uvjetima koji prevladavaju u transakciji s neovisnim stranama.

Ocjena objašnjenja i objavljivanja identificiranih odnosa i transakcija s povezanim stranama

Materijalne okolnosti u ocjenjivanju pogrešnog prikazivanja (Vidjeti točku 25)

A46. MRevS 450 zahtijeva od revizora razmatranje i veličine i vrste pogrešnog prikazivanja te posebnih okolnosti nastanka kad ocjenjuje je li pogrešno prikazivanje značajno.⁴⁸² Važnost transakcije korisnicima financijskih izvještaja ne mora ovisiti samo o vrijednosti zabilježene transakcije, već i o drugim specifičnim i važnim čimbenicima kao što je sadržaj odnosa s povezanim stranama.

Ocjena objavljivanja o povezanim stranama (Vidjeti točku 25(a))

A47. Ocjenjivanje objava o povezanim stranama u kontekstu zahtjeva objavljivanja iz primjenjivog okvira financijskog izvještavanja znači razmatranje jesu li činjenice i okolnosti odnosa i transakcija s povezanim stranama bile odgovarajuće sumirane i prikazane na način da su objave razumljive. Objave o povezanim stranama ne mogu biti razumljive ako:

- su poslovna logika i učinci transakcije na financijske izvještaje nejasni ili pogrešno prikazani; ili
- ključni uvjeti, odnosi ili ostali važni elementi transakcije neophodni za njezino razumijevanje nisu pravilno objavljeni.

Pisane izjave

 (Vidjeti točku 26)

A48. Okolnosti u kojima bi bilo prihvatljivo dobiti pisane izjave od onih koji su zaduženi za upravljanje, mogu nastati onda:

- kad su odobrili specifične transakcije s povezanim stranama koje (a) značajno utječu na financijske izvještaje, ili (b) uključuju menadžment;
- kad su usmeno izjavili revizoru detalje o određenim transakcijama s povezanim stranama; i
- kad imaju financijske ili neke druge interese s povezanim stranama ili u transakcijama s povezanim stranama.

A49. Revizor također može odlučiti tražiti pisanu izjavu vezanu za tvrdnje menadžmenta kao, na primjer, da određene transakcije s povezanim stranama ne uključuju neobjavljene dopunske ugovore (eng. side agreements, op. prev.).

Komunikacija s osobama zaduženim za upravljanje

 (Vidjeti točku 27)

A50. Komuniciranje o značajnim pitanjima koja su izašla na vidjelo za vrijeme revizije⁴⁸³, a u vezi su sa subjektovim povezanim stranama, pomaže revizoru u postizanju zajedničkog shvaćanja s onima koji su zaduženi za upravljanje o sadržaju i

rješavanju tih pitanja. Primjeri značajnih pitanja o povezanim stranama uključuju:

- menadžmentovo neobjavljivanje (namjerno ili ne) povezanih strana ili značajnih transakcija s povezanim stranama revizoru, koji može upozoriti one koji su zaduženi za upravljanje o značajnim odnosima i transakcijama s povezanim stranama kojih prethodno nisu bili svjesni;
- identificiranje značajnih transakcija s povezanim stranama koje nisu bile pravilno autorizirane i odobrene što stvara sumnju u prijevaru;
- neslaganje s menadžmentom u vezi s obračunavanjem i objavljivanjem značajnih transakcija s povezanim stranama u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja;
- neusklađenost s primjenjivim zakonom ili regulativama koji zabranjuju ili ograničavaju određene vrste transakcija s povezanim stranama; i
- poteškoće prilikom identificiranja strane koja ima krajnju kontrolu nad subjektom.

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 560

NAKNADNI DOGAĐAJI

(Stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ

| | Točka |
|--|-----------|
| Uvod | |
| Područje koje uređuje ovaj MRevS | 1 |
| Naknadni događaji | 2 |
| Datum stupanja na snagu | 3 |
| Ciljevi | 4 |
| Definicije | 6 |
| Zahtjevi | |
| Događaji nastali između datuma financijskih izvještaja i datuma revizorskog izvješća | 6 – 9 |
| Činjenice koje postaju poznate revizoru nakon datuma revizorskog izvješća ali prije datuma kada su izdani financijski izvještaji | 10 – 13 |
| Činjenice koje postaju poznate revizoru nakon što su bili izdani financijski izvještaji | 14 – 17 |
| Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima | |
| Područje koje uređuje ovaj MRevS | A1 |
| Definicije | A2 – A5 |
| Događaji nastali između datuma financijskih izvještaja i datuma revizorskog izvješća | A6 – A10 |
| Činjenice koje postaju poznate revizoru nakon datuma revizorskog izvješća ali prije datuma kada su izdani financijski izvještaji | A11 – 17 |
| Činjenice koje postaju poznate revizoru nakon što su bili izdani financijski izvještaji | A18 – A20 |

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 560, *Naknadni događaji* treba čitati povezano s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

⁴⁸² MRevS 450, *Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tijekom revizije*, točka 11(a). Točka A21 MRevS-a 450 daje upute o okolnostima koje mogu utjecati na ocjenu pogrešnog prikazivanja.

⁴⁸³ MRevS 230, točka A8, pruža daljnje upute o sadržaju značajnih pitanja proizašlih za vrijeme revizije.

Uvod

Područje koje uređuje ovaj MRevS

1. Ovaj Međunarodni revizijski (MRevS) uređuje revizorove odgovornosti u reviziji financijskih izvještaja u vezi s naknadnim događajima. Ovaj MRevS ne uređuje pitanja koja se odnose na odgovornosti revizora za druge informacije pribavljene nakon datuma revizorskog izvješća, koje su adresirane u MRevS-u 720 (izmijenjen).⁴⁸⁴ Međutim, takve druge informacije mogu iznijeti na vidjelo naknadni događaj koji je u okviru ovog MRevS-a. (Vidjeti točku A1.)

Naknadni događaji

2. Na financijske izvještaje mogu imati učinak određeni događaji koji nastanu nakon datuma financijskih izvještaja. Mnogi okviri financijskog izvještavanja posebno se odnose prema takvim događajima.⁴⁸⁵ Takvi okviri financijskog izvještavanja obično razlikuju dvije vrste događaja:
 - (a) one koji pružaju dokaz o uvjetima koji su postojali na datum financijskih izvještaja; i
 - (b) one koji svjedoče o uvjetima nastalima nakon datuma financijskih izvještaja.

MRevS 700 objašnjava da datum revizorskog izvješća informira čitatelja o tome da je revizor razmotrio učinke događaja i transakcija koji su bile poznati revizoru i koji su nastali do tog datuma.⁴⁸⁶

Datum stupanja na snagu

3. Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma.

Ciljevi

4. Ciljevi revizora su:
 - (a) pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze o tome jesu li se primjereno odrazili u financijskim izvještajima, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, događaji nastali između datuma financijskih izvještaja i datuma revizorskog izvješća koji zahtijevaju prepravljanje financijskih izvještaja ili objavljivanje u njima; i
 - (b) primjereno reagirati na činjenice koje su revizoru postale poznate nakon datuma revizorskog izvješća, koje bi, da su bile poznate revizoru na taj datum, mogle uzrokovati revizorovo mijenjanje revizorskog izvješća.

Definicije

5. Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
 - (a) Datum financijskih izvještaja – datum kraja posljednjeg razdoblja obuhvaćenog financijskim izvještajima.

⁴⁸⁴ MRevS 720 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s drugim informacijama*

⁴⁸⁵ Na primjer, Međunarodni računovodstveni standard (MRS) 10 »Događaji nastali nakon datuma bilance« uređuje tretman, u financijskim izvještajima događaja, povoljnih ili nepovoljnih, koji su nastali između datuma financijskih izvještaja (u MRS-u se naziva »datum bilance«) i datuma kada su financijski izvještaji odobreni za izdavanje.

⁴⁸⁶ MRevS 700 (izmijenjen), *Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima*, točka A66.

- (b) Datum odobravanja financijskih izvještaja – datum na koji su sastavljeni svi oni izvještaji koji obuhvaćaju financijske izvještaje, uključujući pripadajuće bilješke uz financijske izvještaje, i na koji su oni koji imaju priznatu ovlast potvrdili da su preuzeli odgovornost za te financijske izvještaje. (Vidjeti točku A2)
- (c) Datum revizorskog izvješća – datum s kojim je revizor datirao izvješće o financijskim izvještajima u skladu s MRevS-om 700. (Vidjeti točku A3)
- (d) Datum kada su izdani financijski izvještaji – datum kada su revizorsko izvješće i revidirani financijski izvještaji postali dostupni trećim osobama. (Vidjeti točke A4-A5)
- (e) Naknadni događaji – događaji nastali između datuma financijskih izvještaja i datuma revizorskog izvješća i činjenice koje postanu poznate revizoru nakon datuma revizorskog izvješća.

Zahtjevi

Događaji nastali između datuma financijskih izvještaja i datuma revizorskog izvješća

6. Revizor mora obaviti revizijske postupke oblikovane kako bi se pribavili dostatni i primjereni revizijski dokazi da su identificirani svi događaji nastali između datuma financijskih izvještaja i datuma revizorskog izvješća koji zahtijevaju prepravljanje financijskih izvještaja ili objavljivanje u njima. Od revizora se, međutim, ne očekuje da obavi dodatne revizijske postupke za pitanja za koja su ranije primijenjeni revizijski postupci osigurali zadovoljavajuće zaključke. (Vidjeti točku A6.)
7. Revizor mora obaviti postupke zahtijevane točkom 6 tako da oni obuhvate razdoblje od datuma financijskih izvještaja do datuma revizorskog izvješća, ili što je bliže izvedivo njemu. Revizor mora uzeti u obzir svoju procjenu rizika u određivanju vrsta i obujma takvih revizijskih postupaka, koji mora uključiti sljedeće: (Vidjeti točke A7-A8)
 - (a) stjecanje razumijevanja bilo kojeg postupka koji je ustanovio menadžment kako bi osigurao da se identificiraju naknadni događaji;
 - (b) postavljanje upita menadžmentu i, gdje je odgovarajuće, onima koji su zaduženi za upravljanje o tome jesu li nastali neki naknadni događaji koji bi mogli imati utjecati na financijske izvještaje; (Vidjeti točku A9)
 - (c) čitanje zapisnika, ako ih ima, sa sjednica vlasnika subjekta, menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje, koje su održane poslije datuma financijskih izvještaja i postavljanje upita o pitanjima raspravljanim na takvim sastancima za koje zapisnici još nisu na raspolaganju; i (Vidjeti točku A10)
 - (d) čitanje subjektivih najnovijih periodičnih financijskih izvještaja, ako ih ima.
8. Ako, kao posljedica postupaka obavljenih kako zahtijevaju točke 6 i 7, revizor identificira događaje koji zahtijevaju uskladbu financijskih izvještaja ili objavljivanje u njima, revizor mora utvrditi je li se svaki takav događaj odgovarajuće odrazio u tim financijskim izvještajima u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

Pisane izjave

9. Revizor mora zahtijevati da menadžment i, gdje je primjereno, oni koji su zaduženi za upravljanje, daju pisanu izjavu u skladu

s MRevS-om 580⁴⁸⁷ da su obavljena usklađivanja i objavljivanja za sve događaje nastale nakon datuma financijskih izvještaja za koje primjenjivi okvir financijskog izvještavanja zahtijeva usklađivanje ili objavljivanje.

Činjenice koje postaju poznate revizoru poslije datuma revizorskog izvješća ali prije datuma kad su izdani financijski izvještaji

10. Revizor nema obvezu obaviti bilo koji revizijski postupak u vezi s financijskim izvještajima poslije datuma revizorskog izvješća. Međutim, ako, poslije datuma revizorskog izvješća ali prije datuma kada su izdani financijski izvještaji, neka činjenica postane poznata revizoru koja bi, da mu je bila poznata na datum revizorskog izvješća, mogla uzrokovati da on izmijeni svoje izvješće, revizor mora: (Vidjeti točke A11-A12)
- raspraviti pitanje s menadžmentom i, gdje je odgovarajuće, s onima koji su zaduženi za upravljanje;
 - odrediti trebaju li financijski izvještaji biti izmijenjeni i, ako je to slučaj;
 - postaviti upit kako menadžment namjerava adresirati to pitanje u financijskim izvještajima.
11. Ako menadžment izmijeni financijske izvještaje, revizor mora:
- obaviti revizijske postupke za izmjene nužne u danim okolnostima; i
 - ako nisu primjenjive okolnosti iz točke 12:
 - proširiti revizijske postupke navedene u točkama 6 i 7 do datuma novog revizorskog izvješća; i
 - predati novo revizorsko izvješće o izmijenjenim financijskim izvještajima. Novo revizorsko izvješće neće biti datirano prije datuma odobravanja izmijenjenih financijskih izvještaja.
12. Gdje zakon, regulativa ili okvir financijskog izvještavanja ne zabranjuju menadžmentu da ograniči mijenjanje financijskih izvještaja samo za učinke naknadnog događaja ili naknadnih događaja koji uzrokuju izmjenu i ne zabranjuje onima koji su odgovorni za odobravanje financijskih izvještaja da ograniče svoje odobrenje na te izmjene, revizoru je dopušteno ograničiti revizijske postupke za naknadne događaji zahtijevane u točki 11(b)(i) na te izmjene. U takvim slučajevima, revizor mora alternativno:
- izmijeniti revizorsko izvješće kako bi uključio dodatni datum ograničen na te izmjene koji samim tim ukazuje na to da su revizorovi postupci o naknadnim događajima ograničeni isključivo na izmjene financijskih izvještaja opisane u relevantnoj bilješci financijskih izvještaja; ili (Vidjeti točku A13)
 - predati novo ili izmijenjeno revizorsko izvješće koje sadrži navod u odjeljku za isticanje pitanja⁴⁸⁸ ili odjeljku za ostala pitanja da su revizorovi postupci o naknadnim događajima ograničeni isključivo na izmjene financijskih izvještaja koje su opisane u relevantnoj bilješci u financijskim izvještajima.
13. U nekim jurisdikcijama, moguće je da se zakonom, regulativom ili okvirom financijskog izvještavanja ne zahtijeva od menadžmenta izdavanje izmijenjenih financijskih izvještaja i, u skladu s tim, revizor ne treba sastaviti izmijenjeno ili novo revizorsko

izvješće. Međutim, ako menadžment ne izmijeni financijske izvještaje u okolnostima gdje revizor vjeruje da oni trebaju biti izmijenjeni, tada: (Vidjeti točke A14-A15)

- ako revizorsko izvješće još nije predano subjektu, revizor mora modificirati mišljenje kako zahtijeva MRevS 705 (izmijenjen)⁴⁸⁹ i tada predati revizorsko izvješće; ili
- ako je revizorsko izvješće već predano subjektu, revizor mora zahtijevati od menadžmenta i, osim ako nisu svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni i u rukovođenje subjektom, onih koji su zaduženi za upravljanje, neizdavanje financijskih izvještaja trećim osobama prije nego što se naprave nužne izmjene. Ako su financijski izvještaji, usprkos tome, kasnije izdani bez nužnih izmjena, revizor mora poduzeti odgovarajuću radnju s ciljem traženja da se spriječi oslanjanje na revizorsko izvješće. (Vidjeti točke A16-A17.)

Činjenice koje postaju poznate revizoru nakon što su bili izdani financijski izvještaji

14. Nakon što su bili izdani financijski izvještaji, revizor nema obvezu obaviti bilo koji revizijski postupak u vezi s takvim financijskim izvještajima. Međutim, ako, nakon što su bili izdani financijski izvještaji, neka činjenica postane poznata revizoru koja bi, da mu je bila poznata na datum revizorskog izvješća, mogla uzrokovati da on izmijeni svoje izvješće, revizor mora:
- raspraviti pitanje s menadžmentom i, gdje je odgovarajuće, s onima koji su zaduženi za upravljanje;
 - odrediti trebaju li financijski izvještaji izmijenjeni i, ako je to slučaj;
 - postaviti upit kako menadžment namjerava obraditi to pitanje u financijskim izvještajima. (Vidjeti točku A18.)
15. Ako menadžment izmijeni financijske izvještaje, revizor mora: (Vidjeti točku A19)
- obaviti revizijske postupke za izmjene nužne u danim okolnostima;
 - pregledati radnje koje je obavio menadžment kako bi osigurao da su svi koji su primili prethodno izdane financijske izvještaje zajedno s revizorskim mišljenjem o njima obaviješteni o situaciji;
 - ako nisu primjenjive okolnosti iz točke 12:
 - proširiti revizijske postupke navedene u točkama 6 i 7 do datuma novog revizorskog izvješća, i datirati novo revizorsko izvješće s datumom koji nije prije datuma odobravanja izmijenjenih financijskih izvještaja; i
 - predati novo revizorsko izvješće o izmijenjenim financijskim izvještajima;
 - kada su primjenjive okolnosti iz točke 12, izmijeniti revizorsko izvješće ili predati novo revizorsko izvješće kako zahtijeva točka 12.
16. Revizor mora uključiti u novo ili izmijenjeno revizorsko izvješće odjeljak za isticanje pitanja ili odjeljak za ostala pitanja u kojem se poziva na bilješku u financijskim izvještajima koja opširnije objašnjava razloge za izmjenu prethodno izdanih financijskih izvještaja i prethodnog izvješća koje je sastavio revizor.
17. Ako menadžment ne poduzme nužne radnje kako bi osigurao da su svi koji su primili prethodno izdane financijske izvještaje

⁴⁸⁷ MRevS 580, *Pisane izjave*

⁴⁸⁸ Vidjeti MRevS 706 (izmijenjen), *Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora*

⁴⁸⁹ MRevS 705 (izmijenjen), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*

zajedno s revizorskim mišljenjem o njima obaviješteni o situaciji i ne izmijeni financijske izvještaje u okolnostima gdje revizor vjeruje da oni trebaju biti izmijenjeni, revizor mora obavijestiti menadžment i, osim ako nisu svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni i u rukovođenje subjektom⁴⁹⁰, one koji su zaduženi za upravljanje, da će tražiti sprječavanje budućeg oslanjanja na svoje izvješće. Ako, usprkos takvoj obavijesti, menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje ne poduzmu nužne radnje, revizor mora poduzeti odgovarajuću radnju zbog traženja da se spriječi oslanjanje na njegovo izvješće. (Vidjeti točku A20.)

* * *

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Djelokrug ovog MRevS-a (Vidjeti točku 1)

A1. Kad su revidirani financijski izvještaji uključeni u druge dokumente nakon izdavanja financijskih izvještaja, (osim onih koji bi bili u području primjene MRevS-a 720 (izmijenjen), revizor može imati dodatne odgovornosti u vezi s naknadnim događajima koje revizor može trebati razmotriti, kao što su zakonski i regulativni zahtjevi koje uključuje javna ponuda vrijednosnih papira u jurisdikcijama u kojima se vrijednosni papiri nude. Na primjer, od revizora se može tražiti obavljanje dodatnih revizijskih postupaka do datuma konačnog dokumenta ponude. Ti postupci obično uključuju obavljanje revizijskih postupaka navedenih u točkama 6 i 7 do datuma ili približno do datuma konačnog dokumenta ponude i čitanje tog dokumenta kako bi se procijenilo jesu li ostale informacije u tom dokumentu dosljedne financijskim informacijama s kojima je revizor imao neke veze.⁴⁹¹

Definicije

Datum odobravanja financijskih izvještaja (Vidjeti točku 5(b))

A2. U nekim jurisdikcijama, zakon ili regulativa određuje osobe ili tijela (na primjer, menadžment ili one koji su zaduženi za upravljanje) koji su odgovorni za zaključivanje da su sastavljeni svi izvještaji, uključujući povezane bilješke, koje obuhvaćaju financijski izvještaji i uređuje potreban postupak odobravanja. U nekim jurisdikcijama, zakonom ili regulativom postupak odobravanja nije propisan i subjekt slijedi vlastite postupke sastavljanja i dovršavanja financijskih izvještaja ovisno o strukturi rukovođenja i upravljanja. U nekim jurisdikcijama, zahtijeva se da dioničari konačno odobre financijske izvještaje. U tim jurisdikcijama, odobravanje dioničara nije nužno kako bi revizor mogao zaključiti da su pribavljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi na kojima se temelji revizorsko mišljenje o financijskim izvještajima. Datum odobravanja financijskih izvještaja za svrhe ovog MRevS-a je raniji datum između datuma na koji su oni koji imaju priznatu ovlast utvrdili da su sastavljeni svi izvještaji, uključujući povezane bilješke, koje obuhvaćaju financijski izvještaji i onog datuma kada su oni koji imaju priznatu ovlast potvrdili da snose odgovornost za te financijske izvještaje.

Datum revizorskog izvješća (Vidjeti točku 5(c))

A3. Revizorsko izvješće ne može se datirati prije datuma na koji je revizor prikupio dostatne i primjerene revizijske dokaze na kojima treba temeljiti mišljenje o financijskim izvještajima,

uključujući dokaz da su sastavljeni svi izvještaji, uključujući povezane bilješke, koje obuhvaćaju financijski izvještaji te da su oni koji imaju priznatu ovlast potvrdili da snose odgovornost za te financijske izvještaje.⁴⁹² Kao posljedica toga, datum revizorskog izvješća ne može biti prije datuma odobravanja financijskih izvještaja definiranog u točki 5(b). Zbog administrativnih pitanja može proteći vrijeme između datuma revizorskog izvješća definiranog u točki 5(c) i datuma kada je revizorsko izvješće predano subjektu.

Datum kad su izdani financijski izvještaji (Vidjeti točku 5(d))

A4. Datum kad su izdani financijski izvještaji najčešće ovisi o regulativnom okruženju subjekta. U nekim okolnostima, datum kad su izdani financijski izvještaji može biti datum kad su dostavljeni regulativnom tijelu. Budući da revidirani financijski izvještaji ne mogu biti izdani bez revizorskog izvješća, datum kad su izdani revidirani financijski izvještaji mora biti ne samo isti kao datum revizorskog izvješća ili kasniji od tog datuma, nego također mora biti isti kao datum kad je revizorsko izvješće predano subjektu ili kasniji od tog datuma.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

A5. U slučaju javnog sektora, datum kad su izdani financijski izvještaji može biti datum kad su revidirani financijski izvještaji i revizorsko izvješće o njima prezentirani zakonodavcu ili na drugi način učinjeni dostupnima javnosti.

Događaji nastali između datuma financijskih izvještaja i datuma revizorskog izvješća (Vidjeti točke 6-9)

A6. Ovisno o revizorovoj procjeni rizika, revizijski postupci zahtijevani točkom 6 mogu uključiti postupke nužne za pribavljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza, koji obuhvaćaju pregledavanje ili testiranje računovodstvenih evidencija i transakcija nastalih između datuma financijskih izvještaja i datuma revizorskog izvješća. Revizijski postupci zahtijevani točkama 6 i 7 dodatak su postupcima koje revizor može obaviti za druge svrhe koji, unatoč tomu mogu osigurati dokaze za naknadne događaje (na primjer, pribaviti revizijske dokaze za stanja računa na datum financijskih izvještaja, kao što su postupci razgraničenja (tzv. cut-off postupci) ili postupci u vezi s kasnijom naplatom računa potraživanja).

A7. Točka 7 određuje neke revizijske postupke u tom kontekstu koje revizor treba obaviti prema točki 6. Postupci za naknadne događaje koje revizor obavlja mogu, međutim, ovisiti o dostupnim informacijama i, poglavito, o razmjeru u kojem su računovodstvene evidencije pripremljene nakon datuma financijskih izvještaja. Gdje računovodstvene evidencije nisu ažurne, i u skladu s tim nisu sastavljeni financijski izvještaji za međurazdoblja (ili za eksterne ili za interne svrhe) ili nisu pripremljeni zapisnici sa sjednica menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje, relevantni revizijski postupci mogu biti u obliku provjere dostupnih poslovnih knjiga i evidencija, kao i bankovnih izvoda. Točka A8 sadrži primjere nekih dodatnih pitanja koje revizor može razmatrati tijekom postavljanja tih upita.

A8. Povrh revizijskih postupaka zahtijevanih točkom 7, revizor može smatrati da je nužno i primjereno:

⁴⁹⁰ MRevS 260 (izmijenjen), *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje*, točka 13.

⁴⁹¹ Vidjeti MRevS 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*, točka 2.

⁴⁹² MRevS 700, točka 41. U nekim slučajevima, zakon ili regulativa također navodi točku u procesu financijskog izvještavanja u kojoj se očekuje da revizija bude dovršena.

- čitati subjektive najnovije dostupne planove, prognoze novčanikih tokova i srodna izvješća za menadžment za razdoblja nakon datuma financijskih izvještaja;
- postaviti upite ili proširiti ranije usmene ili pisane upite subjektovom pravnom savjetniku u vezi sa sudskim parnicama i odštetnim zahtjevima; ili
- razmotriti mogu li biti nužne pisane izjave koje se odnose na određene naknadne događaje za potkrjepljivanje ostalih revizijskih dokaza i na taj način za pribavljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza.

Upiti (Vidjeti točku 7(b))

A9. U postavljajući upita menadžmentu i, gdje je odgovarajuće, onima koji su zaduženi za upravljanje, o tome je li nastao neki naknadni događaj koji može utjecati na financijske izvještaje, revizor može postaviti upit o tome kakav je trenutni status stavki koje su bile obračunate na temelju preliminarnih ili nepotpunih podataka i može postaviti određene upite o sljedećim pitanjima:

- jesu li nastale neke nove obveze, zajmovi ili jamstva;
- je li planirana ili se dogodila prodaja ili stjecanje imovine;
- jesu li planirana ili su se dogodila povećanja kapitala ili izdavanja dužničkih instrumenata, kao što je izdavanje novih dionica ili obveza, ili aranžman za likvidaciju ili spajanja;
- je li neka imovina subjekta podržavljena ili je uništena, primjerice u požaru ili poplavi;
- je li došlo do značajnih promjena u vezi s nepredviđenim događajima;
- jesu li obavljena neka neuobičajena računovodstvena usklađivanja ili se tek namjeravaju obaviti;
- je li se nešto dogodilo ili će se vjerojatno dogoditi što bi moglo dovesti u pitanje prikladnost računovodstvenih politika primijenjenih pri sastavljanju financijskih izvještaja, kao što bi bilo u slučaju, primjerice, kada takvi događaji dovode u pitanje valjanost pretpostavke o neograničenosti vremena poslovanja;
- je li nastao neki događaj koji je relevantan za mjerenje procjena ili rezervacija sadržanih u financijskim izvještajima; i
- je li nastao neki događaj koji je relevantan za nadoknadivost imovine.

Čitanje zapisnika (Vidjeti točku 7(c))

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

A10. U javnom sektoru, revizor može čitati službene zapisnike relevantnih zakonodavnih rasprava i postavljati upite o pitanjima razmatranim u raspravama za koje još nisu dostupni službeni zapisnici.

Činjenice koje postaju poznate revizoru poslije datuma revizorskog izvješća ali prije datuma kad su izdani financijski izvještaji

Implikacije ostalih informacija pribavljenih nakon datuma revizorskog izvješća (Vidjeti točku 10)

A11. Iako revizor nema obvezu obavljati nikakve revizijske postupke u vezi s financijskim izvještajima nakon datuma revizorskog izvješća, ali prije datuma izdavanja financijskih izvještaja, MReVS 720 (izmijenjen) sadržava zahtjeve i smjernice u pogledu ostalih informacija pribavljenih nakon datuma revizorskog izvješća, koje mogu uključivati i ostale informacije pribavljene nakon datuma revizorskog izvješća, ali prije datuma izdavanja financijskih izvještaja.

Menadžmentova odgovornost prema revizoru (Vidjeti točku 10)

A12. Kako je objašnjeno u MReVS-u 210, uvjeti revizijskog angažmana uključuju sporazum da menadžment informira revizora o činjenicama koje mogu utjecati na financijske izvještaje, koje menadžment može spoznati tijekom razdoblja od datuma revizorskog izvješća do datuma kada su izdani financijski izvještaji.⁴⁹³

Dvojno datiranje (Vidjeti točku 12(a))

A13. Kad, u okolnostima opisanim u točki 12(a), revizor izmijeni revizorsko izvješće kako bi uključio dodatni datum ograničen na te izmjene, datum revizorskog izvješća o financijskim izvještajima prije njihovog kasnijeg menadžmentovog mijenjanja ostaje neizmijenjen jer taj datum informira čitatelje o tome kad je bio dovršen revizorov posao za te financijske izvještaje. Međutim, dodatni datum se uključuje u revizorsko izvješće kako bi se informiralo korisnike da su kasniji revizorovi postupci ograničeni do tog datuma na naknadne izmjene financijskih izvještaja. Slijedi ilustracija za takav dodatni datum:

»(Datum revizorskog izvješća), osim za bilješku Y, koji je (datum dovršavanja revizijskih postupaka ograničenih na izmjene opisane u bilješci Y).«

Nema menadžmentove izmjene financijskih izvještaja (Vidjeti točku 13)

A14. U nekim jurisdikcijama, moguće je da se zakonom, regulativom ili okvirom financijskog izvještavanja ne zahtijeva od menadžmenta izdavanje izmijenjenih financijskih izvještaja. To je često slučaj kad je izdavanje financijskih izvještaja za sljedeće razdoblje blisko, pod uvjetom da to bude primjereno objavljeno u tim izvještajima.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

A15. U javnom sektoru, radnje poduzete u skladu s točkom 13 kad menadžment ne izmijeni financijske izvještaje mogu također uključiti odvojeno izvješćivanje zakonodavnog ili drugog relevantnog tijela u hijerarhiji izvješćivanja o posljedicama događaja nakon datuma bilance na financijske izvještaje i revizorsko izvješće.

Revizorova aktivnost u traženju da se spriječi oslanjanje na revizorsko izvješće (Vidjeti točku 13(b))

A16. Revizor može trebati ispuniti dodatne zakonske obveze čak i kad je obavijestio menadžment da ne izda financijske izvještaje i menadžment je prihvatio taj zahtjev.

A17. Gdje je menadžment izdao financijske izvještaje unatoč revizorovoj obavijesti da ne izda financijske izvještaje trećim stranama, revizorov pravac djelovanja u sprječavanju oslanjanja na njegovo izvješće o financijskim izvještajima ovisi o revizorovim zakonskim pravima i obvezama. Kao posljedica toga, revizor može smatrati da je primjereno tražiti pravni savjet.

Činjenice koje postaju poznate revizoru nakon što su bili izdani financijski izvještaji

Implikacije ostalih informacija primljenih nakon izdavanja financijskih izvještaja (Vidjeti točku 14)

A18. Revizorove obveze u odnosu na ostale informacije primljene nakon datuma revizorskog izvješća adresirane su u MReVS-u 720 (izmijenjen). Iako revizor nema obvezu obavljati nikakve

⁴⁹³ MReVS 210, *Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana*, točka A24.

revizijske postupke u vezi s financijskim izvještajima nakon što su financijski izvještaji izdani, MRevS 720 (izmijenjen) sadržava zahtjeve i smjernice u pogledu ostalih informacija pribavljenih nakon datuma revizorskog izvješća.

Nema menadžmentove izmjene financijskih izvještaja (Vidjeti točku 15)

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

A19. U nekim jurisdikcijama, zakonom ili regulativom može biti zabranjeno izdavanje izmijenjenih financijskih izvještaja subjektima u javnom sektoru. U takvim okolnostima, odgovarajući pravac djelovanja revizora može biti da izvijesti odgovarajuće zakonsko tijelo.

Revizorova aktivnost u traženju da se spriječi oslanjanje na revizorsko izvješće (Vidjeti točku 17)

A20. Gdje revizor vjeruje da su menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje propustili poduzeti nužne radnje, kako bi spriječili oslanjanje na revizorsko izvješće o financijskim izvještajima koje je ranije izdao subjekt, unatoč revizorovoj prethodnoj obavijesti da će poduzeti radnje radi traženja da se spriječi takvo oslanjanje, revizorov pravac djelovanja ovisi o revizorovim zakonskim pravima i obvezama. Kao posljedica toga, revizor može smatrati da je primjereno tražiti pravni savjet.

MEDUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 570 (IZMIJENJEN)

VREMENSKA NEOGRANIČENOST POSLOVANJA

(Stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ

| | Točka |
|---|---------|
| Uvod | |
| Područje koje uređuje ovaj MRevS | 1 |
| Računovodstvo na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja | 2 |
| Odgovornost za procjenjivanje subjektive sposobnosti za nastavljavanje vremenski neograničenog poslovanja | 3 – 7 |
| Datum stupanja na snagu | 8 |
| Ciljevi | 9 |
| Zahtjevi | |
| Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti | 10 – 11 |
| Ocjenjivanje menadžmentove procjene | 12 – 14 |
| Razdoblje nakon menadžmentove procjene | 15 |
| Dodatni revizijski postupci kada su identificirani događaji ili okolnosti | 16 |
| Revizorovi zaključci | 17 – 20 |
| Posljedice za revizorsko izvješće | 21 – 24 |
| Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje | 25 |
| Značajno kašnjenje u odobravanju financijskih izvještaja | 26 |
| Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima | |
| Područje koje uređuje ovaj MRevS | A1 |

| | |
|---|-----------|
| Računovodstvo na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja | A2 |
| Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti | A3 – A7 |
| Ocjenjivanje menadžmentove procjene | A8 – A13 |
| Razdoblje nakon menadžmentove procjene | A14 – A15 |
| Dodatni revizijski postupci kada su identificirani događaji ili okolnosti | A16 – A20 |
| Revizorovi zaključci | A21 – A25 |
| Posljedice za revizorsko izvješće | A26 – A35 |

Dodatak: Ilustracije revizorskih izvješća povezane s vremenski neograničenim poslovanjem

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 570 (izmijenjen), *Vremenska neograničenost poslovanja*, treba čitati povezano s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

Uvod

Područje koje uređuje ovaj MRevS

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje odgovornosti revizora u reviziji financijskih izvještaja povezanim s pretpostavkom vremenske neograničenosti poslovanja i posljedicama za revizorsko izvješće. (Vidjeti točku A1.)

Računovodstvo na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja

2. Prema računovodstvu na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja, financijski izvještaji se sastavljaju uz pretpostavku da subjekt posluje s vremenski neograničeno i da će nastaviti svoje poslovanje kroz doglednu budućnost. Financijski izvještaji opće namjene se sastavljaju korištenjem računovodstva na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja, osim ako menadžment namjerava likvidirati ili obustaviti poslovanje ili nema realnu alternativu nego da to učini. Financijski izvještaji posebne namjene mogu ili ne mogu biti sastavljeni u skladu s okvirom financijskog izvještavanja za koji je relevantna pretpostavka vremenske neograničenosti poslovanja (na primjer, računovodstvo na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja nije relevantno za neke financijske izvještaje sastavljene na poreznoj osnovi u određenim jurisdikcijama). Kad je primjereno korištenje računovodstva na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja, imovina i obveze iskazuju se uz pretpostavku da će subjekt biti sposoban iskoristiti svoju imovinu i podmiriti svoje obveze u normalnom odvijanju poslovanja. (Vidjeti točku A2.)

Odgovornost za procjenjivanje subjektive sposobnosti za nastavljavanje vremenski neograničenog poslovanja

3. Neki okviri financijskog izvještavanja sadrže izričit zahtjev da menadžment obavi posebnu procjenu subjektive sposobnosti za nastavljavanje vremenski neograničenog poslovanja i sadrže standarde povezane s pitanjima koja treba razmotriti i objavljivanjima koje treba napraviti u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem. Na primjer, Međunarodni računovodstveni standard 1 zahtijeva da menadžment obavi procjenu sposobnosti subjekta za nastavljavanje vremenski neograničenog poslovanja.⁴⁹⁴ Detaljni zahtjevi u vezi s odgovornošću menadžmenta za procjenu su-

⁴⁹⁴ MRS 1, *Prezentiranje financijskih izvještaja*, točke 25-26.

bjektove sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja i povezanim objavama u financijskim izvještajima također mogu biti navedeni u zakonu ili regulativi.

4. U drugim okvirima financijskog izvještavanja, ne mora postojati izričit zahtjev menadžmentu da obavi posebnu procjenu subjektive sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja. Unatoč tome, gdje je računovodstvo na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja temeljna pretpostavka u sastavljanju financijskih izvještaja, kako je navedeno u točki 2, sastavljanje financijskih izvještaja zahtijeva da menadžment procijeni subjektovu sposobnost za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja čak ako okvir financijskog izvještavanja ne sadrži izričit zahtjev da se to učini.
5. Menadžmentova procjena subjektive sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja uključuje stvaranje prosudbe, u određenoj vremenskoj točki, o inherentno neizvjesnim budućim ishodima događaja i okolnosti. Za tu prosudbu relevantni su sljedeći čimbenici:
 - Stupanj neizvjesnosti vezan za ishod događaja ili okolnosti to značajnije raste, što se prosudba odnosi na udaljeniji ishod budućih događaja ili okolnosti. Iz tog razloga, najveći broj okvira financijskog izvještavanja, koji izričito zahtijevaju menadžmentovu procjenu, određuju i razdoblje za koje menadžment mora uzeti u obzir sve raspoložive informacije.
 - Veličina i složenost subjekta, sadržaj i uvjeti njegovog poslovanja te stupanj u kojem je podložan utjecaju vanjskih čimbenika imaju učinak na prosudbu koja se odnosi na ishod događaja i okolnosti.
 - Svaka prosudba o budućnosti temelji se na informacijama dostupnim u trenutku kada je prosudba rađena. Kasniji događaji mogu opovrgnuti prosudbu koja je bila razumna u vrijeme kada je napravljena.

Odgovornosti revizora

6. Revizorove odgovornosti su dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze i stvoriti zaključak o prikladnosti menadžmentovog korištenja računovodstva na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja, kao i stvoriti zaključak, na osnovi dobivenih revizijskih dokaza, o tome postoji li značajna neizvjesnost za subjektovu sposobnost za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja. Te odgovornosti postoje čak i ako okvir financijskog izvještavanja primijenjen pri sastavljanju financijskih izvještaja ne sadrži izričit zahtjev menadžmentu da obavi posebnu procjenu sposobnosti subjekta za nastavak vremenski neograničenog poslovanja.
7. Međutim, kako je opisano u MReVS-u 200,⁴⁹⁵ potencijalni učinci inherentnih ograničenja revizorove mogućnosti otkrivanja značajnih pogrešnih prikaza veći su za buduće događaje ili okolnosti koji mogu uzrokovati da subjekt prekine nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja. Revizor ne može predvidjeti buduće događaje i okolnosti. Prema tome, nepostojanje bilo kakvog pozivanja u izvješću revizora na neizvjesnost nastavljanja vremenski neograničenog poslovanja ne može se smatrati jamstvom da će subjekt biti sposoban nastaviti vremenski neograničeno poslovanje.

Datum stupanja na snagu

8. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MReVS) stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma.

⁴⁹⁵ MReVS 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*, točke A53-A54.

Ciljevi

9. Ciljevi revizora su:
 - (a) pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze, te stvoriti zaključak, u vezi s primjerenošću menadžmentova korištenja računovodstva na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja;
 - (b) zaključiti, temeljeno na dobivenim revizijskim dokazima, postoji li značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja; i
 - (c) izvijestiti u skladu s ovim MReVS-om.

Zahtjevi

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti

10. Kad se obavljaju postupci procjene rizika kako zahtijeva MReVS 315 (izmijenjen),⁴⁹⁶ revizor mora razmotriti postoje li događaji ili okolnosti koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost da subjekt nastavi vremenski neograničeno poslovanje. Pri tom obavljanju, revizor mora utvrditi je li menadžment već obavio preliminarnu procjenu subjektive sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja, i: (Vidjeti točke A3–A6)
 - (a) ako je takva procjena bila obavljena, revizor mora raspraviti procjenu s menadžmentom i utvrditi je li menadžment identificirao događaje ili okolnosti koji, pojedinačno ili zajedno, mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja i, ako je tako, menadžmentove planove za njihovo razrješavanje; ili
 - (b) ako takva procjena još nije bila obavljena, revizor mora raspraviti s menadžmentom osnovu za namjeravano korištenje računovodstva na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja i postaviti upite menadžmentu o tome ima li događaja ili okolnosti koji, pojedinačno ili zajedno, mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.
11. Revizor mora ostati na oprezu kroz cijelu reviziju spram revizijskih dokaza o događajima ili okolnostima koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost da subjekt nastavi vremenski neograničeno poslovanje. (Vidjeti točku A7.)

Ocjenjivanje menadžmentove procjene

12. Revizor mora ocijeniti menadžmentovu procjenu sposobnosti subjekta za nastavak vremenski neograničenog poslovanja. (Vidjeti točke A8–A10, A12–A13.)
13. U ocjenjivanju menadžmentove procjene sposobnosti subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja, revizor mora uzeti u obzir isto razdoblje koje je koristio menadžment u svojoj procjeni kakvo zahtijeva primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ili zakon ili regulativa, ako zakon ili regulativa određuje duže razdoblje. Ako se menadžmentova procjena subjektive sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja odnosi na razdoblje kraće od dvanaest mjeseci od datuma financijskih izvještaja kako je definirano MReVS-om

⁴⁹⁶ MReVS 315 (izmijenjen), *Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikaza kroz stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja*, točka 5.

560,⁴⁹⁷ revizor mora zahtijevati od menadžmenta da proširi svoje razdoblje procjene na razdoblje od barem dvanaest mjeseci od tog datuma. (Vidjeti točke A11–A13.)

14. U ocjenjivanju menadžmentove procjene, revizor mora razmotrit da li menadžmentova procjena uključuje sve relevantne informacije o kojima revizor ima spoznaju temeljem obavljanja revizije.

Razdoblje nakon menadžmentove procjene

15. Revizor mora postaviti upite menadžmentu o njihovom saznanju o događajima ili okolnostima nakon razdoblja koje je menadžment koristio za procjenu, a koja mogu stvarati značajnu sumnju u subjektovu sposobnost za nastavlanje vremenski neograničenog poslovanja. (Vidjeti točke A14–A15.)

Dodatni revizijski postupci kad su identificirani događaji ili okolnosti

16. Ako su utvrđeni događaji ili okolnosti koji mogu stvarati značajnu sumnju u subjektovu sposobnost za nastavlanje vremenski neograničenog poslovanja, revizor mora pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze kako bi, pomoću obavljanja dodatnih revizijskih postupaka, uključujući i kroz sagledavanje ublažavajućih čimbenika, odredio postoji li ili ne postoji značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u subjektovu sposobnost za nastavlanje vremenski neograničenog poslovanja (u daljnjem tekstu koristi se naziv »značajna neizvjesnost«). Ti postupci moraju uključiti: (Vidjeti točku A16)
- (a) gdje menadžment još nije obavio procjenu subjektive sposobnosti za nastavlanje vremenski neograničenog poslovanja, zahtijevanje da menadžment obavi svoju procjenu;
- (b) ocjenjivanje menadžmentovih planova budućih aktivnosti u vezi s njegovom procjenom sposobnosti da se nastavi vremenski neograničeno poslovanje, sagledavanje je li vjerojatno da će ishod tih planova poboljšati situaciju i jesu li menadžmentovi planovi ostvarivi u danim okolnostima; (Vidjeti točku A17)
- (c) gdje je subjekt sastavio prognozu novčanih tokova i gdje su analize prognoza značajan čimbenik u razmatranju budućih ishoda događaja ili okolnosti u ocjenjivanju menadžmentovih planova za buduće aktivnosti: (Vidjeti točke A18–A19)
- (i) ocjenjivanje pouzdanosti polaznih podataka generiranih radi pripremanja prognoze; i
- (ii) utvrđivanje postoji li prikladna potpora za pretpostavke na kojima se zasniva prognoza;
- (d) razmatranje jesu li postale dostupne neke činjenice ili informacije nakon datuma na koji je menadžment obavio svoju procjenu; i
- (e) zahtijevanje pisane izjave od menadžmenta i, gdje je primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje, u vezi s njihovim planovima za buduće aktivnosti i izvedivošću tih planova. (Vidjeti točku A20.)

Revizorovi zaključci

17. Revizor mora ocijeniti jesu li dobiveni dostatni i primjereni revizijski dokazi, te mora stvoriti zaključak, o primjerenosti menadžmentovog korištenja računovodstva na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja.

18. Temeljem dobivenih revizijskih dokaza, revizor mora zaključiti postoji li, po njegovoj prosudbi, značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima, koji pojedinačno ili zajedno, mogu stvarati značajnu sumnju u subjektovu sposobnost za nastavlanje vremenski neograničenog poslovanja. Značajna neizvjesnost postoji kad je raspon njezina mogućeg utjecaja takav da je, po revizorovoj prosudbi, jasno objavljivanje prirode i učinaka neizvjesnosti nužno: (Vidjeti točke A21–A22)

- (a) u slučaju okvira financijskog izvještavanja s fer prezentacijom, za postizanje fer prezentacije financijskih izvještaja, ili
- (b) u slučaju okvira sukladnosti, kako financijski izvještaji ne bi dovodili u zabludu.

Primjerenost objavljivanja kad su identificirani događaji ili okolnosti i postoji značajna neizvjesnost

19. Ako revizor zaključi da je menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja primjereno u danim okolnostima ali i da postoji značajna neizvjesnost, revizor mora za financijske izvještaje utvrditi: (Vidjeti točke A22–A23):

- (a) opisuju li na odgovarajući način glavne događaje ili okolnosti koji stvaraju značajnu sumnju u subjektovu sposobnost za nastavlanje vremenski neograničenog poslovanja, kao i menadžmentove planove koji se odnose na te događaje i okolnosti; i
- (b) navode li jasno da postoji značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji stvaraju značajnu sumnju u subjektovu sposobnost za nastavlanje vremenski neograničenog poslovanja i da slijedom toga, subjekt može biti nesposoban iskoristiti svoju imovinu i podmiriti svoje obveze u normalnom odvijanju poslovanja.

Primjerenost objavljivanja kad su identificirani događaji ili okolnosti ali ne postoji značajna neizvjesnost

20. Ako su identificirani događaji ili okolnosti koji mogu stvoriti značajnu sumnju u sposobnost subjektovog nastavlanja vremenski neograničenog poslovanja ali, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, revizor zaključi da ne postoji značajna neizvjesnost, revizor mora ocijeniti osiguravaju li financijski izvještaji, s obzirom na zahtjeve primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, primjerena objavljivanja o tim događajima ili okolnostima. (Vidjeti točke A24–A25.)

Posljedice za revizorsko izvješće

Korištenje računovodstva na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja nije primjereno

21. Ako su financijski izvještaji sastavljeni korištenjem računovodstva na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja mada, po revizorovoj prosudbi, nije primjereno menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja, revizor mora izraziti negativno mišljenje. (Vidjeti točke A26–A27.)

Korištenje računovodstva na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja je primjereno ali postoji značajna neizvjesnost

U financijskim izvještajima je sadržano primjereno objavljivanje značajne neizvjesnosti

22. Ako je u financijskim izvještajima sadržano objavljivanje o značajnoj neizvjesnosti revizor mora izraziti nemodificirano mišljenje i u revizorsko izvješće mora se uključiti zasebni odjeljak pod naslovom »Značajna neizvjesnost u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem« kako bi se: (Vidjeti točke A28–A31, A34)

⁴⁹⁷ MRevS 560, Naknadni događaji, točka 5(a).

- (a) skrenula pozornost na bilješku u financijskim izvještajima u kojoj se objavljuju pitanja navedena u točki 19; i
- (b) navelo da ti događaji ili okolnosti ukazuju na postojanje značajne neizvjesnosti koja može uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjektovog nastavljanja vremenski neograničenog poslovanja i da revizorsko mišljenje nije modificirano u vezi s tim pitanjem.

U financijskim izvještajima nije sadržana primjerena objava značajne neizvjesnosti

23. Ako u financijskim izvještajima nije sadržana primjerena objava o značajnoj neizvjesnosti, revizor mora: (Vidjeti točke A32–A34)
- (a) izraziti mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje, već prema tome koje je primjereno, u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen)⁴⁹⁸; i
 - (b) u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom odnosno s osnovom za negativno mišljenje revizorskog izvješća, navesti da postoji značajna neizvjesnost koja može uzrokovati značajnu sumnju u subjektovu sposobnost za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja i da u financijskim izvještajima nije primjereno objavljeno to pitanje.

Menadžment ne želi napraviti ili proširiti procjenu

24. Ako menadžment ne želi napraviti ili proširiti svoju procjenu kad revizor to od njega zahtijeva, revizor mora razmotriti posljedice na revizorsko izvješće. (Vidjeti točku A35.)

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje

25. Osim ako oni koji su zaduženi za upravljanje nisu uključeni u vođenje poslova subjekta⁴⁹⁹, revizor mora komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o identificiranim događajima ili okolnostima koji stvaraju značajnu sumnju u subjektovu sposobnost za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja. Takvo komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje uključiti mora sljedeće:
- (a) stvaraju li događaji ili okolnosti značajnu neizvjesnost;
 - (b) je li u sastavljanju financijskih izvještaja primjereno menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja;
 - (c) prikladnost odgovarajućih objava u financijskim izvještajima; i
 - (d) posljedice za revizorsko izvješće, gdje je primjenjivo.

Značajno kašnjenje u odobravanju financijskih izvještaja

26. Ako postoji značajno kašnjenje u odobravanju financijskih izvještaja od strane menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje nakon datuma financijskih izvještaja, revizor mora postaviti upit o razlozima kašnjenja. Ako revizor vjeruje da bi kašnjenje moglo biti povezano s događajima ili okolnostima u vezi s procjenom primjerenosti korištenja pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja, revizor mora obaviti one dodatne revizijske postupke koje smatra nužnim, kako je opisano u točki 16, kao i, u vezi s postojanjem značajne neizvjesnosti, razmotriti učinak na revizorov zaključak, kako je opisano u točki 18.

⁴⁹⁸ MRevS 705 (izmijenjen), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*

⁴⁹⁹ MRevS 260 (izmijenjen), *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje*, točka 13.

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Područje koje uređuje ovaj MRevS (Vidjeti točku 1)

- A1. MRevS 701⁵⁰⁰ uređuje odgovornost revizora za priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u revizorskom izvješću. Ovaj MRevS dopušta, kad se primjenjuje MRevS 701, da se pitanja povezana s pretpostavkom neograničenog vremena poslovanja mogu odrediti kao ključna revizijska pitanja i objašnjava da je značajna neizvjesnost povezana s događajima ili okolnostima koji mogu stvoriti značajnu sumnju u subjektovu sposobnost za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja, po svojoj prirodi, ključno revizijsko pitanje.⁵⁰¹

Računovodstvo na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja (Vidjeti točku 2)

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

- A2. Menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja također je relevantno za subjekte javnog sektora. Na primjer, Međunarodni računovodstveni standard javnog sektora (International Public Sector Accounting Standard – IPSAS) 1 uređuje pitanje sposobnosti subjekata javnog sektora da nastave vremenski neograničeno poslovanje.⁵⁰² Rizik u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem može se pojaviti u situacijama gdje subjekti javnog sektora posluju na profitnoj osnovici, gdje državna potpora može biti smanjena ili ukinuta ili u slučaju privatizacije. Događaji ili okolnosti u javnom sektoru koji mogu stvoriti značajnu sumnju u subjektovu sposobnost za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja mogu uključiti situacije gdje subjektu javnog sektora manjkaju izvori financiranja za nastavak njegovog postojanja ili kad su donesene političke odluke koje imaju utjecaj na usluge koje pruža subjekt javnog sektora.

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti

Događaji ili okolnosti koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u subjektovu sposobnost za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja (Vidjeti točku 10)

- A3. U nastavku slijede primjeri događaja ili okolnosti koji, pojedinačno ili zajedno, mogu stvoriti značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja. Popis nije sveobuhvatan, a isto tako i postojanje jedne ili više od navedenih stavki ne znači da postoji značajna neizvjesnost.

Financijski

- Subjekt ima neto obveze ili neto tekuće obveze.
- Pozajmice na određeni rok približavaju se dospjeću bez realnih izgleda za njihovo obnavljanje ili reprogramiranje; ili prekomjerno oslanjanje na kratkoročne zajmove za financiranje dugotrajne imovine.
- Postojanje indikacija o otkazivanju financijske podrške vjerovnika.
- Negativni novčani tokovi iz poslovanja iskazani u povijesnim ili prospektivnim financijskim izvještajima.

⁵⁰⁰ MRevS 701, *Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora*

⁵⁰¹ Vidjeti točke 15 i A41 MRevS-a 701.

⁵⁰² IPSAS 1, *Prezentiranje financijskih izvještaja*, točke 38-41.

- Negativni ključni financijski pokazatelji.
- Značajni gubici iz poslovanja ili značajno smanjivanje vrijednosti imovine korištene za stvaranje novčanih tokova.
- Kašnjenje u isplata dividendi ili obustava isplata.
- Nemogućnost isplata vjerovnika na datume dospijeca.
- Nemogućnost poštivanja uvjeta iz ugovora o kreditima.
- Promjena uvjeta plaćanja dobavljačima s plaćanja uz odgodu na plaćanje pouzecom.
- Nemogućnost dobivanja financijskih sredstava za razvoj važnog novog proizvoda ili drugih bitnih ulaganja.

Poslovni

- Menadžment namjerava likvidirati subjekt ili prekinuti poslovanje.
- Gubitak ključnih rukovodećih osoba bez mogućnosti njihove zamjene.
- Gubitak glavnog tržišta, ključnog kupaca, franšize, licence ili glavnog dobavljača.
- Teškoće sa zaposlenicima.
- Nedostatak važnih zaliha.
- Rast vrlo uspješne konkurencije.

Ostalo

- Nepostizanje potrebne visine kapitala ili drugih zakonskih zahtjeva, kao što su zahtjevi likvidnosti ili solventnosti kod financijskih institucija.
- Sudski ili zakonski postupci protiv subjekta koji su u tijeku i mogu, kad se okončaju, rezultirati presudama za koje je malo vjerojatno da će se po njima moći postupiti.
- Promjene zakona ili regulative ili politike vlade za koje se očekuje da će za subjekt imati nepovoljan učinak.
- Neosigurani ili nedovoljno osigurani katastrofalni događaji kad oni nastanu.

Drugi čimbenici često mogu ublažiti značaj takvih događaja ili okolnosti. Na primjer, učinak protumjera, kod subjekta koji nije u stanju redovito otplaćivati svoje dugove, mogu imati menadžmentovi planovi održavanja primjerenih novčanih tokova drugim metodama, kao što je prodajom imovine, reprogramiranjem otplata duga ili pribavljanjem dodatnog kapitala. Slično tome, gubljenje vodećeg dobavljača može biti ublaženo raspolaganjem prikladnog alternativnog izvora opskrbe.

- A4. Postupci procjene rizika zahtijevani točkom 10 pomažu revizoru utvrditi je li vjerojatno da će menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja biti važno pitanje i utvrditi njegov utjecaj na planiranje revizije. Ti postupci također omogućavaju pravodobniju raspravu s menadžmentom, uključujući raspravljanje menadžmentovih planova i rješenja bilo kojeg uočenog problema u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem.

Posebna razmatranja za manje subjekte (Vidjeti točku 10)

- A5. Veličina subjekta može utjecati na sposobnost odupiranja nepovoljnim uvjetima. Manji subjekti mogu brže iskoristiti povoljne prilike, ali im manjkaju rezerve da održe poslovanje.
- A6. Okolnosti od posebne važnosti za manje subjekte uključuju rizik da banke i drugi vjerovnici mogu prestati pratiti subjekt, kao i mogućnost gubitka glavnog dobavljača, velikog kupca, ključnog zaposlenika ili prava poslovanja prema licenci, franšizi ili drugom pravnom sporazumu.

Ostajanje na oprezu kroz cijelu reviziju spram revizijskih dokaza o događajima ili okolnostima (Vidjeti točku 11)

- A7. MRevS 315 (izmijenjen) zahtijeva da revizor izmijeni revizorovu procjenu rizika i u skladu s tim izmijeni planirane daljnje revizijske postupke kad su tijekom odvijanja revizije dobiveni dodatni revizijski dokazi koji utječu na revizorovu procjenu rizika.⁵⁰³ Ako su otkriveni događaji ili okolnosti koji mogu stvoriti značajnu sumnju u subjektovu sposobnost za nastavljavanje vremenski neograničenog poslovanja nakon što je bila napravljena revizorova procjena rizika, osim obavljanja postupaka iz točke 16 možda će trebati mijenjati i revizorovu procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja. Postojanje takvih događaja i okolnosti može također utjecati na vrste, vremenski raspored i opseg revizorovih daljnjih revizijskih postupaka koji su reakcija na procijenjene rizike. MRevS 330⁵⁰⁴ ustanovljuje zahtjeve i pruža upute u vezi s tom problematikom.

Ocjenjivanje menadžmentove procjene

Menadžmentova procjena i potkrjepljujuća analiza i revizorova ocjena (Vidjeti točku 12)

- A8. Menadžmentova procjena sposobnosti subjekta za nastavljavanje vremenski neograničenog poslovanja ključni je dio revizorovog razmatranja menadžmentovog korištenja računovodstva na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja.
- A9. Nije revizorova odgovornost ispraviti to što nema menadžmentove analize. U nekim okolnostima, međutim, nepostojanje menadžmentove detaljne analize radi potkrjepljivanja njegove procjene ne mora spriječiti revizora u zaključivanju je li, u danim okolnostima, primjerenom menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja. Na primjer, kad povijesni podaci pokazuju profitabilno poslovanje i lagani pristup financijskim izvorima, menadžment može napraviti svoju procjenu bez detaljne analize. U tom slučaju, revizorova ocjena primjerenosti menadžmentove procjene može se obaviti bez obavljanja detaljnih postupaka ocjenjivanja ako su revizorovi drugi revizijski postupci dovoljni da omoguće revizoru stvaranje zaključka o tome je li, u danim okolnostima, primjerenom menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja.
- A10. U drugim okolnostima, ocjenjivanje menadžmentove procjene subjektive sposobnosti za nastavljavanje vremenski neograničenog poslovanja, kako zahtijeva točka 12, može uključiti ocjenjivanje postupka koji menadžment slijedi u stvaranju svoje procjene, pretpostavki na kojima se temelji procjena i menadžmentovih planova za buduće aktivnosti i jesu li menadžmentovi planovi izvedivi u danim okolnostima

Razdoblje menadžmentove procjene (Vidjeti točku 13)

- A11. Većina okvira financijskog izvještavanja koji izričito zahtijevaju menadžmentovu procjenu navode razdoblje za koje menadžment treba uzeti u obzir sve raspoložive informacije.⁵⁰⁵

⁵⁰³ MRevS 315 (izmijenjen), točka 31.

⁵⁰⁴ MRevS 330, *Revizorove reakcije na procijenjene rizike*

⁵⁰⁵ Na primjer, MRS 1 definira to kao razdoblje koje treba biti barem, ali nije ograničeno na, dvanaest mjeseci od datuma bilance.

Posebna razmatranja za manje subjekte (Vidjeti točke 12–13)

A12. U mnogim slučajevima, moguće je da menadžment manjih subjekata ne priprema detaljnu procjenu subjektive sposobnosti za nastavljavanje vremenski neograničenog poslovanja, nego se umjesto toga može oslanjati na podrobno poznavanje poslovanja i anticipirane buduće izgleda. Unatoč tome, u skladu sa zahtjevima ovog MRevS-a, revizor treba ocijeniti menadžmentovu procjenu subjektive sposobnosti za nastavljavanje vremenski neograničenog poslovanja. Za manje subjekte, može biti primjereno raspraviti s menadžmentom pitanje srednjoročnog i dugoročnog financiranja subjekta, pod uvjetom da se menadžmentovi argumenti mogu potvrditi s dovoljno dokumentiranim dokazima i da nisu nedosljedni u odnosu na revizorovo razumijevanje subjekta. Stoga, zahtjev iz točke 13 da revizor traži od menadžmenta proširivanje njegove procjene može, na primjer, biti ispunjen kroz raspravu, postavljanje upita i provjeravanje potkrjepljujuće dokumentacije, na primjer, primljenih narudžbi za buduće isporuke, ocijenjenih u pogledu mogućnosti njihovog ispunjenja ili provjerenih na drugi način.

A13. Trajna potpora vlasnika – menadžera često je važna za sposobnost manjih subjekata da nastave s vremenski neograničenim poslovanjem. Gdje je mali subjekt uglavnom financiran zajmovima od vlasnika – menadžera, može biti važno da ti izvori neće biti povučeni. Na primjer, opstanak malog subjekta u financijskim poteškoćama može ovisiti o vlasniku – menadžeru koji daje subjektu zajam umjesto banke ili drugog vjerovnika ili vlasnik – menadžer osigurava kredit subjektu dajući garanciju kroz davanje njegove osobne imovine u kolateral. U takvim okolnostima revizor može pribaviti odgovarajuće dokumentirane dokaze o takvim kreditima ili jamstvima. Gdje je subjekt ovisan o dodatnoj podršci od vlasnika – menadžera, revizor može ocjenjivati sposobnost vlasnika – menadžera da ispuni obvezu prema sporazumu o podršci. Osim toga, revizor može zahtijevati pisanu konfirmaciju uvjeta takve podrške i o namjerama ili shvaćanjima vlasnika – menadžera.

Razdoblje nakon menadžmentove procjene (Vidjeti točku 15)

A14. Kako zahtijeva točka 11, revizor ostaje oprezan prema mogućnosti postojanja poznatih, planiranih ili nekih drugih događaja ili okolnosti koji će nastati nakon razdoblja procjene koje je koristio menadžment, a koji mogu dovesti u pitanje prihvatljivost menadžmentovog korištenja računovodstva na osnovi pretpostavke neograničenog vremena poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja. Budući da stupanj neizvjesnosti povezan s ishodom događaja ili okolnosti raste što se događaj ili okolnost odnosi na dalju budućnost, u sagledavanju takvih događaja ili okolnosti nagovještaji problema s nastavkom vremenski neograničenog poslovanja moraju biti značajni prije nego što revizor razmotri poduzimanje daljnjih radnji. Ako se identificiraju takvi događaji ili uvjeti, revizor može trebati zahtijevati od menadžmenta da ocijeni potencijalnu značajnost događaja ili uvjeta za njegovu procjenu subjektive sposobnosti za nastavljavanje vremenski neograničenog poslovanja. U tim se okolnostima primjenjuju postupci iz točke 16.

A15. Revizor nije odgovoran za obavljanje nekih drugih revizijskih postupaka, osim postavljanja upita menadžmentu, radi identifikacije događaja ili okolnosti koji stvaraju značajnu sumnju u subjektovu sposobnost za nastavljavanje vremenski neograničenog poslovanja nakon razdoblja koje je menadžment procje-

njavao, a koje, kako je navedeno u točki 13, treba biti barem dvanaest mjeseci od datuma financijskih izvještaja.

Dodatni revizijski postupci kad su identificirani događaji ili uvjeti (Vidjeti točku 16)

A16. Revizijski postupci koji su relevantni za zahtjev u točki 16 mogu uključiti sljedeće:

- analiziranje i raspravljavanje novčanih tokova, profita i ostalih značajnih prognoza s menadžmentom;
- analiziranje i raspravljavanje subjektovih posljednjih raspoloživih periodičnih financijskih izvještaja;
- čitanje uvjeta obveznica i ugovora o kreditu te utvrđivanje je li došlo do bilo kakvog njihovog nepridržavanja;
- čitanje zapisnika sa sjednica dioničara, onih koji su zaduženi za upravljanje i važnih odbora radi stjecanja uvida u financijske probleme;
- postavljanje upita subjektovom odvjetniku u vezi s postojanjem sudskih postupaka ili tužbenih zahtjeva i prihvatljivosti menadžmentovih procjena o njihovim ishodima i procjeni njihovih financijskih učinaka;
- konfirmiranje postojanja, zakonitosti i provedivosti aranžmana radi osiguravanja ili zadržavanja financijske podrške s povezanim ili trećim stranama i procjenjivanje financijske sposobnosti tih osoba da osiguraju dodatne izvore;
- razmatranje subjektovih planova vezanih za neizvršene narudžbe kupaca;
- obavljanje revizijskih postupaka u vezi s naknadnim događajima kako bi se utvrdili oni koji mogu ili umanjiti ili u nekom drugom obliku utjecati na subjektovu sposobnost za nastavljavanje vremenski neograničenog poslovanja;
- konfirmiranje postojanja, uvjeta i primjerenosti izvora za zaduživanje;
- pribavljanje i pregledavanje izvješća o aktivnostima regulatora; i
- utvrđivanje primjerenosti podrške bilo kojem planiranom otuđivanju imovine.

Ocjenjivanje menadžmentovih planova za buduće aktivnosti (Vidjeti točku 16(b))

A17. Ocjenjivanje menadžmentovih planova za buduće aktivnosti može uključiti postavljanje upita menadžmentu o njegovim planovima za buduće aktivnosti, uključujući, na primjer, njegove planove da proda imovinu, pozajmi novac ili restrukturira dug, smanji ili odloži izdatke ili poveća kapital.

Razdoblje menadžmentove procjene (Vidjeti točku 16(c))

A18. Osim postupaka zahtijevanih točkom 16(c), revizor može usporediti:

- prospektivne financijske informacije za nedavno protekla razdoblja s ostvarenim rezultatima za ta razdoblja; i
- prospektivne financijske informacije za tekuće razdoblje s do tada ostvarenim rezultatima.

A19. Gdje menadžmentove pretpostavke uključuju nastavljenu podršku trećih osoba, bilo kroz obećavanje kredita, preuzimanje obveze održavanja ili ostvarivanja dodatnog financiranja ili kroz jamstva i takva je podrška važna za sposobnost subjekta za nastavljavanje vremenski neograničenog poslovanja, revizor može trebati razmotriti traženje pisane konfirmacije (uključujući i za uvjete) od tih trećih osoba, kao i dobivanje dokaza o njihovoj sposobnosti za pružanje takve podrške.

Pisane izjave (Vidjeti točku 16(e))

A20. Revizor može smatrati da je primjereno dobiti određene pisane izjave povrh onih zahtijevanih u točki 16 kao potporu revizijskim dokazima dobivenim u vezi s menadžmentovim planovima za buduće aktivnosti povezane s njegovom procjenom vremenske neograničenosti poslovanja i izvedivošću tih planova.

Revizorovi zaključci

Značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koja može stvoriti značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja (Vidjeti točke 18-19)

A21. Pojam »značajna neizvjesnost« koristi se u MRS-u 1 u razmatranju neizvjesnosti povezanih s događajima ili okolnostima koje mogu stvoriti značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja i koje trebaju biti objavljene u financijskim izvještajima. U nekim drugim okvirima financijskog izvještavanja u sličnim se okolnostima koristi pojam »važna neizvjesnost«.

Primjerenost objavljivanja kada su identificirani događaji i okolnosti i postoji značajna neizvjesnost

A22. Točka 18 objašnjava da značajna neizvjesnost postoji kad su raspon mogućeg utjecaja događaja ili okolnosti i vjerojatnost nastanka takvi da je nužno objavljivanje kako bi se postigla fer prezentacija (za okvire fer prezentacije) ili postiglo da financijski izvještaji ne dovode u zabludu (za okvire sukladnosti). Točka 18 zahtijeva od revizora da zaključi postoji li takva značajna neizvjesnost, neovisno od toga definira li i kako primjenjivi okvir financijskog izvještavanja značajnu neizvjesnost.

A23. Točka 19 zahtijeva od revizora da utvrdi jesu li pitanja iz te točke obrađena u objavljivanjima u financijskim izvještajima. To utvrđivanje je povrh onoga kojim revizor utvrđuje jesu li primjerena objavljivanja značajne neizvjesnosti zahtijevana primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Objavljivanja zahtijevana nekim okvirima financijskog izvještavanja koje su povrh pitanja navedenih u točki 19 mogu uključiti objavljivanja o:

- menadžmentovoj ocjeni važnosti događaja ili uvjeta povezanih s mogućnošću subjekta da ispunji svoje obveze; ili
- važnim prosudbama koje je menadžment stvorio kao dio svojeg postupka procjene subjektive sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

Neki okviri financijskog izvještavanja mogu sadržavati dodatne upute u vezi s menadžmentovim razmatranjem objavljivanja o rasponu mogućih utjecaja ključnih događaja ili okolnosti i o vjerojatnosti i vremenu njihovog nastanka.

Primjerenost objavljivanja kad su identificirani događaji i okolnosti ali ne postoji značajna neizvjesnost (Vidjeti točku 20)

A24. Čak kad ne postoji značajna neizvjesnost, točka 20 zahtijeva da revizor ocijeni osiguravaju li financijski izvještaji, s obzirom na zahtjeve primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, primjerena objavljivanja o tim događajima ili okolnostima koji mogu stvoriti značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja. Neki okviri financijskog izvještavanja mogu uređivati objavljivanja o:

- najvažnijim događajima ili okolnostima;
- menadžmentovoj ocjeni važnosti tih događaja ili okolnosti u vezi sa subjektovom sposobnošću ispunjavanja svojih obveza;
- menadžmentovim planovima za ublažavanje učinka tih događaja ili okolnosti; ili

- važnim prosudbama koje je menadžment stvorio kao dio svoje procjene subjektive sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.

A25. Kad su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom fer prezentacije, revizorova ocjena o tome je li postignuta fer prezentacija financijskih izvještaja uključuje razmatranje sveukupne prezentacije, strukture i sadržaja financijskih izvještaja i pitanja odražavaju li se u financijskim izvještajima, uključujući i u odgovarajućim bilješkama, predmetne transakcije i događaji na način kojim se postiže fer prezentacija.⁵⁰⁶ Ovisno o činjenicama i okolnostima, revizor može odrediti da su nužna dodatna objavljivanja kako bi se postigla fer prezentacija. To može biti slučaj, na primjer, kad su uočeni događaji ili okolnosti koji mogu stvoriti značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja ali, temeljeno na prikupljenim revizijskim dokazima, revizor zaključi da ne postoji značajna neizvjesnost a u vezi s tim okolnostima primjenjivi okvir financijskog izvještavanja izričito ne zahtijeva objavljivanje.

Posljedice za revizorsko izvješće

Nije primjereno korištenje računovodstva na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja (Vidjeti točku 21)

A26. Ako su financijski izvještaji bili sastavljeni korištenjem računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja mada, po revizorovoj prosudbi, nije primjereno menadžmentovo korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja, zahtjev iz točke 21 da revizor izrazi negativno mišljenje primjenjuje se neovisno od toga sadrže li financijski izvještaji ili ne sadrže objavljivanje o neprimjerenosti menadžmentovog korištenja računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja.

A27. Kad korištenje računovodstva na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja nije primjereno u danim okolnostima može se zahtijevati od menadžmenta, ili menadžment može odabrati, sastavljanje financijskih izvještaja po drugoj osnovi (na primjer, likvidacijskoj osnovi). Revizor može biti u mogućnosti obaviti reviziju takvih financijskih izvještaja pod uvjetom da revizor utvrdi da je ta druga osnova računovodstva prihvatljiva u danim okolnostima. Revizor može biti u mogućnosti izraziti nedomificirano mišljenje o tim financijskim izvještajima, pod uvjetom da je u njima sadržano objavljivanje o osnovi računovodstva po kojoj su sastavljeni financijski izvještaji, ali može smatrati da je primjereno ili nužno u revizorsko izvješće uključiti točku za isticanje pitanja u skladu MRevS-om 706 (izmijenjen)⁵⁰⁷ kako bi skrenuo pozornost korisnika na tu alternativnu osnovu i razloge za njezino korištenje.

Korištenje računovodstva na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja je primjereno ali postoji značajna neizvjesnost (Vidjeti točke 22-23)

A28. Identificiranje značajne neizvjesnosti je pitanje koje je važno korisnicima za njihovo razumijevanje financijskih izvještaja. Korištenje zasebnog odjeljka s podnaslovom koji uključuje upućivanje na činjenicu da postoji značajna neizvjesnost u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem upozorava korisnike na tu okolnost.

⁵⁰⁶ MRevS 700 (izmijenjen), *Formiranje mišljenja i izvještavanje o financijskim izvještajima*, točka 14.

⁵⁰⁷ MRevS 706 (izmijenjen), *Točke za isticanje pitanja i točke za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora*

A29. Dodatak ovog MRevS-a pruža ilustracije navoda za koje se zahtijeva da budu uključeni u revizorsko izvješće o financijskim izvještajima kad su Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI-i) primjenjivi okvir financijskog izvještavanja. Ako je korišten primjenjivi okvir financijskog izvještavanja različit od MSFI-ova, ilustrativni navod prikazan u Dodatku ovog MRevS-a može se trebati prilagoditi kako bi u danim okolnostima odražavao primjenu drugog okvira financijskog izvještavanja.

A30. Točka 22 ustanovljuje minimum informacija za koje se zahtijeva da budu prikazane u revizorskom izvješću u svim opisanim okolnostima. Revizor može pružiti dodatne informacije kako bi dopunio zahtijevane navode, na primjer kako bi objasnio:

- da je postojanje značajne neizvjesnosti ključno korisnicima za njihovo razumijevanje financijskih izvještaja;⁵⁰⁸ ili
- kako se s pitanjem postupalo u reviziji. (Vidjeti točku A1.)

U financijskim izvještajima je sadržano primjereno objavljivanje značajne neizvjesnosti (Vidjeti točku 22)

A31. Ilustracija 1 iz Dodatka ovog MRevS-a primjer je revizorskog izvješća kad je revizor dobio dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s primjerenošću menadžmentova korištenja računovodstva na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja, ali postoji značajna neizvjesnost i primjereno je objavljivanje u financijskim izvještajima. Dodatak MRevS-a 700 (izmijenjen) također uključuje ilustrativni tekst koji treba uključiti u revizorsko izvješće u vezi s pretpostavkom vremenske neograničenosti poslovanja za sve subjekte kako bi se opisale odgovarajuće odgovornosti onih koji su odgovorni za financijske izvještaje i revizora u vezi s pretpostavkom vremenske neograničenosti poslovanja.

U financijskim izvještajima nije sadržano primjereno objavljivanje značajne neizvjesnosti (Vidjeti točku 23)

A32. Ilustracije 2 i 3 iz Dodatka ovog MRevS-a su primjeri revizorskih izvješća koji sadrže mišljenje s rezervom odnosno negativno mišljenje kad je revizor dobio dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s primjerenošću menadžmentova korištenja računovodstva na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja, ali u financijskim izvještajima nije sadržano odgovarajuće objavljivanje značajne neizvjesnosti.

A33. U situacijama s višestrukim neizvjesnostima koje su bitne za financijske izvještaje kao cjelinu, revizor može smatrati da je primjereno, u iznimno rijetkim slučajevima, suzdržati se od izražavanja mišljenja, umjesto uključivanja navoda zahtijevanog u točki 22. MRevS 705 (izmijenjen) pruža upute za tu problematiku.⁵⁰⁹

Komuniciranje s regulatorima (Vidjeti točke 22–23)

A34. Kad revizor reguliranog subjekta smatra da može biti potrebno uključiti u revizorsko izvješće upućivanje na pitanje povezano s pretpostavkom vremenske neograničenosti poslovanja, revizor može imati dužnost da komunicira s odgovarajućim regulatornim, provedbenim ili nadzornim tijelima.

Menadžment ne želi napraviti ili proširiti procjenu (Vidjeti točku 24)

A35. U određenim okolnostima, revizor može smatrati potrebnim tražiti od menadžmenta da napravi ili proširi svoju procjenu. Ako menadžment to nije spreman učiniti, može biti primjereno izraziti u revizorskom izvješću mišljenje s rezervom ili suzdržanost od mišljenja jer revizor neće moći dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s menadžmentovim kori-

štenjem računovodstva na osnovi pretpostavke neograničenog vremena poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja, kao što su revizijski dokazi u vezi s planom koji je usvojio menadžment ili postojanjem drugih ublažavajućih čimbenika.

Dodatak

(Vidjeti točke A29, A31–A32)

Ilustracije revizorskih izvješća povezanih s vremenski neograničenim poslovanjem

- Ilustracija 1: Revizorsko izvješće koje sadrži nemodificirano mišljenje kad je revizor zaključio da postoji značajna neizvjesnost i primjereno je objavljivanje u financijskim izvještajima.
- Ilustracija 2: Revizorsko izvješće koje sadrži mišljenje s rezervom kad je revizor zaključio da postoji značajna neizvjesnost i financijski izvještaji su značajno pogrešni zbog neprimjerenog objavljivanja.
- Ilustracija 3: Revizorsko izvješće koje sadrži negativno mišljenje kad je revizor zaključio da postoji značajna neizvjesnost i u financijskim izvještajima je izostavljeno potrebno objavljivanje povezano sa značajnom neizvjesnošću.

Ilustracija 1 – Nemodificirano mišljenje kad postoji značajna neizvjesnost i primjereno je objavljivanje u financijskim izvještajima

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća, pretpostavljene su sljedeće okolnosti:

- Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja uvrštenog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600⁵¹⁰ se ne primjenjuje).
- Financijske izvještaje je sastavio menadžment subjekta u skladu s MSFI-ima (okvir opće namjene).
- Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz MRevS-a 210.⁵¹¹
- Revizor je, temeljeno na prikupljenim revizijskim dokazima, zaključio da je primjereno nemodificirano (tj. »čisto«) mišljenje.
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju u reviziji su oni iz jurisdikcije.
- Temeljeno na prikupljenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da postoji značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja. Objavljivanje značajne neizvjesnosti u financijskim izvještajima je primjereno.
- Ključna revizijska pitanja su priopćena u skladu s MRevS-om 701.
- Revizor je prikupio sve ostale informacije prije datuma revizorskog izvješća i još nije identificirao značajnu pogrešku u ostalim informacijama.
- Oni koji su odgovorni za nadzor nad financijskim izvještajima su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje financijskih izvještaja.
- Povrh revizije financijskih izvještaja, revizor ima druge odgovornosti izvješćivanja zahtijevane sukladno lokalnom zakonu.

⁵⁰⁸ MRevS 706 (izmijenjen), točka A2.

⁵⁰⁹ MRevS 705 (izmijenjen), točka 10.

⁵¹⁰ MRevS 600, Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente)

⁵¹¹ MRevS 210, Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima Društva ABC [ili drugi odgovarajući naslovnik]

Izvješće o reviziji financijskih izvještaja⁵¹²

Mišljenje

Obavili smo reviziju financijskih izvještaja Društva ABC (Društvo), koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju na 31. prosinca 20X1. godinu, izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama u glavnici i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, priloženi financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (ili *istinito i fer prikazuju*) financijski položaj Društva na 31. prosinca 20X1. i njegovu financijsku uspješnost te njegove novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI-ima).

Osnova za mišljenje

Obavili smo našu reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ima). Naše odgovornosti prema tim standardima su detaljnije opisane u našem izvješću u *Odjeljku o revizorovim odgovornostima za reviziju financijskih izvještaja*. Neovisni smo od Društva u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu reviziju financijskih izvještaja u *[jurisdikciji]* i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima. Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo dobili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje.

Značajna neizvjesnost u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem

Skrećemo pozornost na bilješku X u financijskim izvještajima u kojoj je navedeno da je Društvo ostvarilo neto gubitak u iznosu od ZZZ tijekom godine završene 31. prosinca 20X1. i na taj datum tekuće obveze Društva premašile su njegovu ukupnu imovinu za iznos od YYY. Kako je navedeno u bilješci X, ti događaji ili okolnosti, uz ostala pitanja navedena u bilješci X, ukazuju na postojanje značajne neizvjesnosti koja može uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost Društva za nastavljavanje vremenski neograničenog poslovanja. Naše mišljenje nije modificirano u vezi s tim pitanjem.

Ključna revizijska pitanja

Ključna revizijska pitanja jesu ona pitanja koja, po našoj profesionalnoj prosudbi, su od najveće važnosti u našoj reviziji financijskih izvještaja tekućeg razdoblja. Tim pitanjima smo se bavili u kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline i pri formiranju našeg mišljenja o njima, i mi ne dajemo zasebno mišljenje o tim pitanjima. Osim pitanja opisanog u *Odjeljku o značajnoj u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem* utvrdili smo da su niže navedena pitanja ključna revizijska pitanja koja treba objaviti u našem izvješću.

[*Opis svakog ključnog revizijskog pitanja u skladu s MRevS-om 701.*]

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je odgovarajuće, kao što je »Informacije različite od financijskih izvještaja i revizorskog izvješća o njima«]

[*Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 720 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u Dodatku 2 MRevS-a 720 (izmijenjen).*]

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijske izvještaje⁵¹³

[*Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).*⁵¹⁴]

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

[*Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).*⁵¹²]

Izvješće o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima

[*Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).*]

Angažirani partner u reviziji koja rezultira ovim izvješćem neovisnog revizora je [*ime*].

[*Potpis u ime revizorskog društva, osobno ime revizora, ili oboje, već prema tome što je odgovarajuće u određenoj jurisdikciji.*]

[*Revizorova adresa*]

[*Datum*]

⁵¹³ Kroz ova ilustrativna revizorska izvješća, pojmove menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje može trebati zamijeniti drugim pojmovima koji su primjereni u kontekstu pravnog okvira u određenoj jurisdikciji.

⁵¹⁴ Točke 34 i 39 MRevS-a 700 (izmijenjen) zahtijevaju da se u revizorsko izvješće uključi izričaj za sve subjekte u vezi s neograničenim vremenom poslovanja kako bi se opisale odgovarajuće odgovornosti onih koji su odgovorni za financijske izvještaje i revizora u vezi s neograničenim vremenom poslovanja.

⁵¹² Podnaslov »Izvješće o reviziji financijskih izvještaja« nije nužan u okolnostima kad nije primjenjiv drugi podnaslov »Izvješće o ostalim zakonskim i regulatornim zahtjevima«.

Ilustracija 2 – Mišljenje s rezervom kada postoji značajna neizvjesnost i financijski izvještaji su značajno pogrešni zbog neprimjerenog objavljivanja

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća, pretpostavljene su sljedeće okolnosti:

- Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja uvrštenog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj., MRevS 600 ne primjenjuje se).
- Financijske izvještaje je sastavio menadžment subjekta u skladu s MSFI-ima (okvir opće namjene).
- Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz MRevS-a 210.
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju u reviziji su oni iz jurisdikcije.
- Temeljeno na dobivenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da postoji značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja. Bilješka yy uz financijske izvještaje sadrži informacije o veličini financijskih aranžmana, datumu isteka i ukupnom iznosu financijskih aranžmana; međutim financijski izvještaji ne uključuju informacije o utjecaju ili raspoloživosti refinanciranja ili ne karakteriziraju tu situaciju kao značajnu neizvjesnost.
- Financijski izvještaji su značajno pogrešni zbog neadekvatnog objavljivanja značajne neizvjesnosti. Mišljenje s rezervom je izraženo jer je revizor zaključio da su učinci na financijske izvještaje tog neadekvatnog objavljivanja značajni ali ne i prožimajući za financijske izvještaje.
- Ključna revizijska pitanja su priopćena u skladu s MRevS-om 701.
- Revizor je pribavio sve ostale informacije prije datuma revizorskog izvješća i pitanje koje uzrokuje mišljenje s rezervom također utječe na ostale informacije.
- Oni koji su odgovorni za nadzor nad financijskim izvještajima su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje financijskih izvještaja.
- Povrh revizije financijskih izvještaja, revizor ima druge odgovornosti izvješćivanja zahtijevane prema lokalnom zakonu.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima Društva ABC [ili drugi odgovarajući naslovnik]

Izvješće o reviziji financijskih izvještaja⁵¹⁵

Mišljenje s rezervom

Obavili smo reviziju financijskih izvještaja Društva ABC (Društvo), koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju na 31. prosinca 20X1. godinu, izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama u glavnici i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, osim za nepotpuno objavljivanje informacija navedenu u našem izvješću u *Odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom*, priloženi financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (ili *istinito i fer prikazuju*) financijski po-

⁵¹⁵ Podnaslov »Izvješće o reviziji financijskih izvještaja« nije nužan u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov »Izvješće o ostalim zakonskim i regulativnim zahtjevima«.

ložaj Društva na 31. prosinca 20X1. i njegovu financijsku uspješnost te njegove novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI-ima).

Osnova za mišljenje s rezervom

Kao što je razmatrano u Bilješci YY, financijskim aranžmanima Društva istekli su rokovi i iznos otvorenog salda dopijeva za plaćanje 19. ožujka 20X1. godine. Društvo nije moglo obnoviti financijske ugovore ili pribaviti zamjenske izvore financiranja. Takva situacija ukazuje na postojanje značajne neizvjesnosti koja može uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost Društva za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja. Financijski izvještaji ne objavljuju na prikladan način tu okolnost.

Obavili smo našu reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ima). Naše odgovornosti prema tim standardima su detaljnije opisane u našem izvješću u *Odjeljku o revizorovim odgovornostima za reviziju financijskih izvještaja*. Neovisni smo od Društva u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu reviziju financijskih izvještaja u *[jurisdikciji]* i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima. Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje s rezervom.

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je odgovarajuće, kao što je »Informacije različite od financijskih izvještaja i revizorskog izvješća o njima«]

[Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 720 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 6 u Dodatku 2 MRevS-a 720 (izmijenjen). Posljednja točka odjeljka ostalih informacija u Ilustraciji 6 treba se prilagoditi da bi se opisalo određeno pitanje koje uzrokuje mišljenje s rezervom a koje također utječe na ostale informacije.]

Ključna revizijska pitanja

Ključna revizijska pitanja jesu ona pitanja koja, po našoj profesionalnoj prosudbi, su od najveće važnosti u našoj reviziji financijskih izvještaja tekućeg razdoblja. Tim pitanjima smo se bavili u kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline i pri formiranju našeg mišljenja o njima, i mi ne dajemo zasebno mišljenje o tim pitanjima. Osim pitanja opisanog u *Odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom* utvrdili smo da su niže navedena pitanja ključna revizijska pitanja koja treba objaviti u našem izvješću.

[Opis svakog ključnog revizijskog pitanja u skladu s MRevS-om 701.]

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijske izvještaje⁵¹⁶

[Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).⁵¹⁷]

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

[Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).⁵¹⁵]

Izvješće o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima

[Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

⁵¹⁶ Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

⁵¹⁷ Točke 34 i 39 MRevS-a 700 (izmijenjen) zahtijevaju da se uključi tekst u revizorsko izvješće za sve subjekte u vezi s neograničenim vremenom poslovanja kako bi se opisale odgovarajuće odgovornosti onih koji su odgovorni za financijske izvještaje i revizora u vezi s neograničenim vremenom poslovanja.

Angažirani partner u reviziji koja rezultira ovim izvješćem neovisnog revizora je [ime].

[Potpis u ime revizorskog društva, osobno ime revizora, ili oboje, već prema tome što je odgovarajuće u određenoj jurisdikciji.]

[Revizorova adresa]

[Datum]

Ilustracija 3 – Negativno mišljenje kad postoji značajna neizvjesnost i nije objavljena u financijskim izvještajima

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća, pretpostavljene su sljedeće okolnosti:

- Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja subjekta različitog od uvrštenog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj., MRevS 600 ne primjenjuje se).
- Financijske izvještaje je sastavio menadžment subjekta u skladu s MSFI-ima (okvir opće namjene).
- Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz MRevS-a 210.
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju u reviziji su oni iz jurisdikcije.
- Temeljeno na dobivenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da postoji značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavlanje vremenski neograničenog poslovanja i Društvo razmatra mogućnost proglašavanja stečaja. U bilješkama su izostavljena zahtijevana objavljivanja u vezi sa značajnom neizvjesnošću. Negativno mišljenje je izraženo jer su učinci na financijske izvještaje takvog izostavljanja značajni i prožimajući.
- Od revizora se ne zahtijeva, i nije drugačije odlučio, priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u skladu s MRevS-om 701.
- Revizor je pribavio sve ostale informacije prije datuma revizorskog izvješća i pitanje koje uzrokuje negativno mišljenje također utječe na ostale informacije.
- Oni koji su odgovorni za nadzor nad financijskim izvještajima su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje financijskih izvještaja.
- Povrh revizije financijskih izvještaja, revizor ima druge odgovornosti izvješćivanja zahtijevane prema lokalnom zakonu.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima Društva ABC [ili drugi odgovarajući naslovnik]

Izvješće o reviziji financijski izvještaji⁵¹⁸

Negativno mišljenje

Obavili smo reviziju financijskih izvještaja Društva ABC (Društvo), koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju na 31. prosinca 20X1. godinu, izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama u glavnici i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

⁵¹⁸ Podnaslov »Izvješće o reviziji financijskih izvještaja« nije nužan u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov »Izvješće o ostalim zakonskim i regulativnim zahtjevima«.

Prema našem mišljenju, zbog izostavljanja objavljivanja informacija navedenih u našem izvješću u *Odjeljku s osnovom za negativno mišljenje*, priloženi financijski izvještaji ne prezentiraju fer, u svim značajnim odrednicama, (ili ne prikazuju istinito i fer) financijski položaj Društva na 31. prosinca 20X1. i njegovu financijsku uspješnost te njegove novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvješćavanja (MSFI-ima).

Osnova za negativno mišljenje

Financijskim aranžmanima Društva istekli su rokovi i iznos otvorenog salda dopijeva za plaćanje 19. ožujka 20X1. godine. Društvo nije bilo u stanju obnoviti financijske ugovore ili pribaviti zamjenske izvore financiranja i razmatra mogućnost proglašavanja stečaja. Takva situacija ukazuje na postojanje značajne neizvjesnosti koja može uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost Društva za nastavlanje vremenski neograničenog poslovanja. Financijski izvještaji ne objavljuju na primjereni način tu okolnost.

Obavili smo našu reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ima). Naše odgovornosti prema tim standardima su podrobnije opisane u našem izvješću u *Odjeljku o revizorovim odgovornostima za reviziju financijskih izvještaja*. Neovisni smo od Društva u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu reviziju financijskih izvještaja u [jurisdikciji] i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima. Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo dobili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše negativno mišljenje.

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je odgovarajuće, kao što je »Informacije različite od financijskih izvještaja i revizorskog izvješća o njima«]

[Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 720 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 7 u Dodatku 2 MRevS-a 720 (izmijenjen). Posljednja točka odjeljka ostalih informacija u Ilustraciji 7 treba se prilagoditi da bi se opisalo određeno pitanje koje uzrokuje negativno mišljenje a koje također utječe na ostale informacije.]

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijske izvještaje⁵¹⁹

[Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).⁵²⁰]

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

[Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

Izvješće o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima

[Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

[Potpis u ime revizorskog društva, osobno ime revizora, ili oboje, već prema tome što je primjereno u određenoj jurisdikciji.]

[Revizorova adresa]

[Datum]

⁵¹⁹ Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

⁵²⁰ Točke 34 i 39 MRevS-a 700 (izmijenjen) zahtijevaju da se uključi tekst u revizorsko izvješće za sve subjekte u vezi s neograničenim vremenom poslovanja kako bi se opisale odgovarajuće odgovornosti onih koji su odgovorni za financijske izvještaje i revizora u vezi s neograničenim vremenom poslovanja.

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 580

PISANE IZJAVE

(Stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ

| | Točka |
|--|-----------|
| Uvod | |
| Područje koje uređuje ovaj MRevS | 1 – 2 |
| Pisane izjave kao revizijski dokazi | 3 – 4 |
| Datum stupanja na snagu | 5 |
| Ciljevi | 6 |
| Definicije | 7 – 8 |
| Zahtjevi | |
| Menadžment od kojeg se zahtijevaju pisane izjave | 9 |
| Pisane izjave o menadžmentovim odgovornostima | 10 – 12 |
| Ostale pisane izjave | 13 |
| Datum i razdoblje ili razdoblja obuhvaćena pisanom izvjavom | 14 |
| Oblik pisane izjave | 15 |
| Sumnja u pouzdanost pisane izjave i zahtijevana pisana izjava koja nije dobivena | 16 – 20 |
| Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima | |
| Pisane izjave kao revizijski dokazi | A1 |
| Menadžment od kojeg se zahtijevaju pisane izjave | A2 – A6 |
| Pisane izjave o menadžmentovim odgovornostima | A7 – A9 |
| Ostale pisane izjave | A10 – A13 |
| Komuniciranje o graničnom iznosu | A14 |
| Datum i razdoblje ili razdoblja obuhvaćena pisanom izvjavom | A15 – A18 |
| Oblik pisane izjave | A19 – A21 |
| Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje | A22 |
| Sumnja u pouzdanost pisane izjave i zahtijevana pisana izjava koja nije dobivena | A23 – A27 |

Dodatak 1: Popis MRevS-ova koji sadrže zahtjeve za pisane izjave

Dodatak 2: Ilustracija pisma s izvjavom menadžmenta

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 580, *Pisane izjave* treba čitati povezano s MRevS-om 200 *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima.*

Uvod

Područje koje uređuje ovaj MRevS

- Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje odgovornost revizora u reviziji financijskih izvještaja za pribavljanje pisane izjave od menadžmenta i, gdje je primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje.
- Dodatak 1 sadrži popis ostalih MRevS-ova koji sadrže posebne zahtjeve za pisane izjave o pojedinim pitanjima. Ti posebni zahtjevi za pisane izjave u ostalim MRevS-ovima ne ograničavaju primjenu ovog MRevS-a.

Pisane izjave kao revizijski dokazi

- Revizijski dokaz je informacija koju koristi revizor u stvaranju zaključaka na kojima se temelji revizorsko mišljenje.⁵²¹ Pisane izjave su nužne informacije koje revizor zahtijeva u vezi s revizijom subjektivnih financijskih izvještaja. U skladu s tim, slično kao i odgovori na upite, pisane izjave su revizijski dokaz. (Vidjeti točku A1.)
- Iako pisane izjave osiguravaju nužni revizijski dokaz, one same za sebe ne pružaju dostatne i primjerene revizijske dokaze o bilo kojem pitanju na koje se odnose. Štoviše, činjenica da je menadžment dao pouzdane pisane izjave ne utječe na vrste ili obujam ostalih revizijskih dokaza koje revizor pribavlja o ispunjavanju menadžmentovih odgovornosti ili o određenim tvrdnjama.

Datum stupanja na snagu

- Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma.

Ciljevi

- Ciljevi revizora su:
 - pribaviti pisane izjave od menadžmenta i, gdje je primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje o tome kako oni vjeruju da su ispunili svoju odgovornost za sastavljanje financijskih izvještaja i za potpunost informacija danih revizoru;
 - potkrijepiti ostale revizijske dokaze relevantne za financijske izvještaje ili određene tvrdnje u financijskim izvještajima pomoću pisane izjave ako revizor utvrdi da je to nužno ili je zahtijevano ostalim MRevS-ovima; i
 - primjereno reagirati na pisane izjave koje daje menadžment i, gdje je primjereno, oni koji su zaduženi za upravljanje, ili ako menadžment ili, gdje je primjereno, oni koji su zaduženi za upravljanje ne daju pisane izjave koje zahtijeva revizor.

Definicije

- Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:

Pisana izjava – pisana izjava koju menadžment daje revizoru radi potvrđivanja određenih pitanja ili podrške drugim revizijskim dokazima. Pisane izjave u tom kontekstu ne sadrže financijske izvještaje, tvrdnje iz njih ili potkrjepljujuće poslovne knjige i evidencije.
- Za svrhe ovog MRevS-a, upućivanje na »menadžment« treba se čitati kao »menadžment i, gdje je primjereno, oni koji su zaduženi za upravljanje«. Nadalje, u slučaju okvira fer prezentacije, menadžment je odgovoran za sastavljanje i *fer prezentaciju* financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja; ili sastavljanje financijskih izvještaja koji pružaju *istinit i fer prikaz* u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

Zahtjevi

Menadžment od kojeg se zahtijevaju pisane izjave

- Revizor mora zahtijevati pisane izjave od menadžmenta o primjerenim odgovornostima za financijske izvještaje i saznanjima o pitanjima na koja se odnosi zahtijevana izjava. (Vidjeti točke A2-A6.)

⁵²¹ MRevS 500, *Revizijski dokazi*, točka 5(c).

Pisane izjave o menadžmentovim odgovornostima*Pripremanje financijskih izvještaja*

10. Revizor mora zahtijevati od menadžmenta davanje pisane izjave da je menadžment ispunio svoju obvezu pripremanja financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, uključujući gdje je relevantno za njihovu fer prezentaciju, kako je navedeno u uvjetima revizijskog angažmana.⁵²² (Vidjeti točke A7-A9, A14, A22.)

Pružene informacije i potpunost transakcija

11. Revizor mora zahtijevati od menadžmenta davanje pisane izjave o tome da:
- je revizoru pružio sve relevantne informacije i osigurao pristup kako je dogovoreno u uvjetima revizijskog angažmana,⁵²³ i
 - su sve transakcije bile evidentirane i odrazile su se u financijskim izvještajima. (Vidjeti točke A7-A9, A14, A22.)

Opis menadžmentove odgovornosti u pisanim izjavama

12. Menadžmentove odgovornosti moraju biti opisane u pisanoj izjavi zahtijevanoj točkama 10 i 11 na način na koji su opisane u uvjetima revizijskog angažmana.

Ostale pisane izjave

13. Ostali MRevS-ovi nalažu da revizor zahtijeva pisane izjave. Ako, povrh takvih zahtijevanih izjava, revizor utvrdi da je nužno pribaviti jednu ili više pisanih izjava za potkrjepljivanje ostalih revizijskih dokaza relevantnih za financijske izvještaje ili jednu ili više određenih tvrdnji u financijskim izvještajima, revizor mora zahtijevati takve ostale pisane izjave. (Vidjeti točke A10-A13, A14, A22.)

Datum i razdoblje ili razdoblja obuhvaćena pisanom izjavom

14. Datum pisane izjave mora biti što je bliže izvedivo datumu revizorskog izvješća o financijskim izvještajima, ali ne nakon njega. Pisane izjave moraju postojati za sve financijske izvještaje te za svako ili sva razdoblja na koja se poziva u revizorskom izvješću. (Vidjeti točke A15-A18.)

Oblik pisane izjave

15. Pisane izjave moraju biti u obliku pisma s izjavom adresiranom na revizora. Ako zakon ili regulativa zahtijeva od menadžmenta davanje pisane javne izjave o svojim odgovornostima, i revizor utvrdi da one sadrže neke ili sve izjave zahtijevane točkama 10 ili 11, relevantna pitanja obuhvaćena takvim javnim izjavama ne trebaju se uključiti u pismo s izjavom menadžmenta. (Vidjeti točke A19-A21.)

Sumnja u pouzdanost pisane izjave i zahtijevana pisana izjava koja nije dobivena*Sumnja u pouzdanost pisane izjave*

16. Ako revizor ima dvojbe o kompetentnosti, integritetu, etičkim i drugim vrijednosnim sudovima menadžmenta ili njegovoj privrženosti ostvarenju tih vrijednosti, revizor mora utvrditi učinak toga na pouzdanost izjava (usmenih ili pisanih) i na revizijske dokaze u cjelini. (Vidjeti točke A24-A25.)
17. Posebice, ako su pisane izjave nesukladne ostalim revizijskim dokazima, revizor mora obaviti revizijske postupke kako bi ri-

ješio to pitanje. Ako pitanje ostane nerazriješeno, revizor mora ponovno razmotriti procjenu kompetentnosti, integriteta, etičkih i drugih vrijednosnih sudova menadžmenta ili njegovu privrženost ostvarenju tih vrijednosti i mora utvrditi učinak toga na pouzdanost izjava (usmenih ili pisanih) i na revizijske dokaze u cjelini. (Vidjeti točku A23.)

18. Ako revizor zaključi da pisane izjave nisu pouzdane, revizor mora poduzeti primjerene radnje, uključujući utvrđivanje mogućeg učinka na mišljenje u revizorskom izvješću u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen)⁵²⁴ vodeći računa o zahtjevu iz točke 20 ovog MRevS-a.

Zahtijevana pisana izjava koja nije dobivena

19. Ako menadžment ne da jednu ili više zahtijevanih pisanih izjava, revizor mora:
- raspraviti to pitanje s menadžmentom;
 - ponovno ocijeniti integritet menadžmenta i ocijeniti učinak koji ona može imati na pouzdanost izjava (usmenih ili pisanih) i revizijske dokaze u cjelini; i
 - poduzeti primjerene radnje, uključujući utvrđivanje mogućeg učinka na mišljenje u revizorskom izvješću u skladu s MRevS 705, vodeći računa o zahtjevu u točki 20 ovog MRevS-a.

Pisane izjave o menadžmentovim odgovornostima

20. Revizor se mora suzdržati od izražavanja mišljenja o financijskim izvještajima u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen) ako:
- revizor zaključi da postoji dostatna sumnja o integritetu menadžmenta tako da nisu pouzdane pisane izjave zahtijevane točkama 10 i 11; ili
 - menadžment ne dostavi pisane izjave zahtijevane točkama 10 i 11. (Vidjeti točke A26-A27.)

* * *

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima**Pisane izjave kao revizijski dokazi** (Vidjeti točku 3)

- A1. Pisane izjave važan su izvor revizijskih dokaza. Ako menadžment izmijeni ili ne da zahtijevane pisane izjave, to može upozoravati revizora na mogućnost postojanja jednog ili više značajnih pitanja. Nadalje, zahtjev za pisane, prije nego za usmene, izjave može u mnogo slučajeva potaknuti menadžment da pažljivije razmotri takva pitanja te na taj način poboljšati kvalitetu izjava.

Menadžment od kojeg se zahtijevaju pisane izjave (Vidjeti točku 9)

- A2. Pisane izjave zahtijevaju se od onih koji su odgovorni za sastavljanje i prezentaciju financijskih izvještaja. To mogu biti različite osobe ovisno o upravljačkoj strukturi subjekta, relevantnom zakonu ili regulativi; međutim, menadžment (prije nego oni koji su zaduženi za upravljanje) je često odgovorna strana. Pisane izjave mogu se stoga zahtijevati od subjektovog glavnog izvršnog direktora i glavnog financijskog direktora ili drugih istovrsnih osoba u subjektima koje nemaju takve nazive funkcija. U nekim su okolnostima, međutim, druge strane, kao što su oni koji su zaduženi za upravljanje, također odgovorni za sastavljanje financijskih izvještaja.
- A3. Zbog odgovornosti za sastavljanje financijskih izvještaja i odgovornosti za vođenje subjektovog poslovanja koje ima

⁵²² MRevS 210, *Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana*, točka 6(b)(i).⁵²³ MRevS 210, točka 6(b)(iii).⁵²⁴ MRevS 705 (izmijenjen), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*

menadžment, od menadžmenta će se očekivati da ima dovoljno znanje o postupku koji subjekt slijedi pri sastavljanju i prezentiranju financijskih izvještaja i o tvrdnjama u njima za utemeljenost pisanih izvjava.

- A4. U nekim slučajevima, međutim, menadžment može odlučiti postaviti upite ostalima koji sudjeluju u sastavljanju i prezentiranju financijskih izvještaja i tvrdnji u njima, uključujući osobe koje imaju specijalistička znanja u vezi s pitanjima za koja se zahtijevaju pisane izvjava. Takve osobe mogu uključivati:
- aktulare odgovorne za aktuarski utvrđena računovodstvena mjerenja;
 - inženjere koji su odgovorni i imaju specijalistička znanja za mjerenja obveza s osnove zaštite okoliša; i
 - internog savjetnika koji može pružiti informacije ključne za rezerviranja za sudske sporove.
- A5. U nekim slučajevima, menadžment može uključiti u pisane izvjava formulacije koje imaju učinak da su izvjava dane prema najboljim saznanjima i u najboljoj vjeri. Razumno je da revizor prihvati takvu formulaciju ako je revizor uvjeren da su izvjavu dali oni koji imaju primjerene odgovornosti i poznavanje pitanja uključenih u izvjava.
- A6. Kako bi potaknuo menadžment da daje izvjava kao strana upućena u problematiku, revizor može zahtijevati da menadžment u pisane izvjava uključi potvrdu da je obavio ona postavljanja upita koja je smatrao primjernim kako bi mogao dati zahtijevane pisane izvjava. Pritom se ne očekuje da će takvi upiti zahtijevati nekakav posebni formalni postupak u odnosu na onaj koji je uobičajeno uspostavljen u subjektu.

Pisane izvjava o menadžmentovim odgovornostima (Vidjeti točke 10-11)

- A7. Revizijski dokazi pribavljeni tijekom revizije da je menadžment ispunio odgovornosti navedene u točkama 10 i 11 nisu dovoljni bez pribavljanja potvrde od menadžmenta da vjeruje kako je ispunio te svoje odgovornosti. To je zbog toga što revizor ne može samo na osnovi ostalih revizijskih dokaza prosuditi je li menadžment sastavio i prezentirao financijske izvještaje i pružio informacije revizoru na osnovi dogovorenog prihvaćanja i razumijevanja svojih odgovornosti. Na primjer, revizor ne može zaključiti da je menadžment pružio revizoru sve relevantne informacije dogovorene uvjetima o revizijskom angažmanu bez postavljanja upita jesu li takve informacije bile pružene, kao i bez dobivanja potvrde da je to učinjeno.
- A8. Pisane izvjava zahtijevane točkama 10 i 11 sastavljaju se polazeći od dogovorenog menadžmentovog prihvaćanja i razumijevanja njegovih odgovornosti u uvjetima revizijskog angažmana uz zahtijevanje potvrđivanja da ih je menadžment ispunio. Revizor također može tražiti od menadžmenta da ponovno potvrdi svoje prihvaćanje i razumijevanje tih odgovornosti u pisanoj izvjavi. To je uobičajeno u određenim jurisdikcijama, ali u svakom slučaju može biti posebice primjereno kad:
- oni koji su potpisali uvjete revizijskog angažmana u ime subjekta više nemaju relevantne odgovornosti;
 - uvjeti revizijskog angažmana su bili sastavljeni u prethodnoj godini;
 - postoje neki pokazatelji da menadžment pogrešno shvaća te odgovornosti; ili
 - promjene u okolnostima uzrokuju da je to primjereno učiniti.

Dosljedno zahtjevu MRevS-a 210,⁵²⁵ takvo ponovno potvrđivanje menadžmentovog prihvaćanja i razumijevanja njegovih odgovornosti ne može biti podložno menadžmentovim najboljim saznanjima i najboljoj vjeri (kako je razmatrano u točki A5 ovog MRevS-a).

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

- A9. Mandati revizija financijskih izvještaja subjekata javnog sektora mogu biti širi nego kod ostalih subjekata. Kao posljedica toga, pretpostavke u vezi s menadžmentovim odgovornostima, uz koje se obavlja revizija financijskih izvještaja subjekata javnog sektora, mogu dovesti do dodatnih pisanih izvjava. To može uključiti pisane izvjava kojima se potvrđuje da su transakcije i događaji bili obavljani u skladu sa zakonom, regulativom ili ostalim pravnim stečevinama.

Druge pisane izvjava (Vidjeti točku 13)

Dodatne pisane izvjava o financijskim izvještajima

- A10. Povrh pisane izvjava zahtijevane točkom 10, revizor može smatrati nužnim zahtijevati druge pisane izvjava o financijskim izvještajima. Takve pisane izvjava mogu dopunjavati, ali ne čine dio, pisane izvjava zahtijevane točkom 10. One mogu uključiti izvjava o sljedećem:
- je li primjeren izbor i primjena računovodstvenih politika; i
 - jesu li pitanja poput onih koja slijede, gdje su relevantna prema primjenjivom okviru financijskog izvještavanja, bila priznata, mjerena, prezentirana ili objavljena u skladu s tim okvirom:
 - o planovi ili namjere koji mogu utjecati na knjigovodstvene vrijednosti ili klasifikaciju imovine i obveza;
 - o obveze, i stvarne i nepredviđene;
 - o pravo ili kontrola nad imovinom, pravo zaloga ili terećenja imovine i imovina založena kao kolateral; i
 - o aspekti zakona, regulativa i ugovornih sporazuma koji mogu utjecati na financijske izvještaje, uključujući nesukladnost.

Dodatne pisane izvjava o informacijama pruženim revizoru

- A11. Povrh pisane izvjava zahtijevane točkom 11, revizor može smatrati nužnim zahtijevati da menadžment da pisanu izvjavu o tome da je priopćio revizoru sve nedostatke u internim kontrolama o kojima menadžment ima saznanja.

Pisane izvjava o određenim tvrdnjama

- A12. Kad dobije dokaz o prosudbama i namjerama ili kad ih ocjenjuje, revizor može razmotriti jedno ili više od sljedećeg:
- subjektova ponašanja u prošlosti u provođenju namjera koje si je bio sam postavio;
 - subjektove razloge za odabiranje određenog pravca djelovanja;
 - subjektovu mogućnost da nastavi u određenom pravcu djelovanja; i
 - postojanje ili manjak bilo koje druge informacije koja se mogla dobiti tijekom odvijanja revizije, a koja nije sukladna menadžmentovoj prosudbi ili namjeri.
- A13. Osim toga, revizor može razmotriti zahtijevanje od menadžmenta pisane izvjava o određenim tvrdnjama u financijskim izvještajima; poglavito, za potkrjepljivanje razumijevanja koje

⁵²⁵ MRevS 210, točka 6(b).

je revizor stekao temeljem ostalih revizijskih dokaza o menadžmentovoj prosudbi ili namjeri u vezi s određenom tvrdnjom ili potpunosti neke tvrdnje. Na primjer, ako je namjera menadžmenta važna za osnovu vrednovanja ulaganja, moguće je da se neće moći pribaviti dostatni i primjereni revizijski dokazi bez pisane izjave menadžmenta o njegovim namjerama. Iako takve pisane izjave osiguravaju potreban revizijski dokaz, one same po sebi ne pružaju dostatne i primjerene revizijske dokaze za tu tvrdnju.

Komuniciranje o graničnom iznosu (Vidjeti točke 10-11, 13)

A14. MRevS 450 zahtijeva da revizor kumulira pogrešna prikazivanja ustanovljena tijekom revizije, osim onih za koje je jasno da su beznačajna.⁵²⁶ Revizor može odrediti graničnu vrijednost iznad koje se pogrešna prikazivanja ne mogu smatrati beznačajnim. Na isti način, revizor može razmotriti pripočavanje menadžmentu granične vrijednosti za primjenu u vezi sa zahtijevanim pisanim izjavama.

Datum i razdoblje ili razdoblja obuhvaćena pisanom izjavom (Vidjeti točku 14)

A15. Budući da su pisane izjave nužni revizijski dokaz, revizorsko mišljenje ne može se izraziti i revizorsko izvješće ne može se datirati prije datuma pisane izjave. Što više, budući da revizor vodi brigu o događajima koji nastaju sve do datuma revizorskog izvješća, koji mogu zahtijevati prepravljavanje ili objavljivanje u financijskim izvještajima, pisane izjave datiraju se što je izvedivo bliže datumu revizorskog izvješća o financijskim izvještajima, ali ne i nakon njega.

A16. U nekim okolnostima može biti primjereno da revizor pribavi pisanu izjavu o određenoj tvrdnji u financijskim izvještajima tijekom odvijanja revizije. Gdje je to slučaj, može biti nužno zahtijevati ažuriranu pisanu izjavu.

A17. Pisane su izjave za sva razdoblja navedena u revizorskom izvješću jer menadžment treba ponovno potvrditi da su i nadalje primjerene pisane izjave koje je ranije dao u vezi s prethodnim razdobljima. Revizor i menadžment mogu dogovoriti oblik pisane izjave koja ažurira pisane izjave iz prethodnih razdoblja u vezi s pitanjem je li bilo nekih promjena u takvim pisanim izjavama i, ako ih je bilo, kakve su.

A18. Moguće su situacije da sadašnji menadžment nije bio na toj funkciji tijekom svih razdoblja navedenih u revizorskom izvješću. Takve osobe mogu izjaviti da nisu u mogućnosti dati neke ili sve pisane izjave jer nisu obnašale svoje sadašnje funkcije tijekom razdoblja. Ta činjenica, međutim, ne umanjuje njihove osobne odgovornosti za financijske izvještaje kao cjelinu. U skladu s tim, i dalje je primjenjiv zahtjev spram revizora da zahtijeva pisane izjave koje obuhvaćaju cijelo relevantno razdoblje ili relevantna razdoblja.

Oblik pisane izjave (Vidjeti točku 15)

A19. Zahtijeva se da pisane izjave budu uključene u pismo s izjavom naslovljeno na revizora. U nekim jurisdikcijama, međutim, zakon ili regulativa može od menadžmenta zahtijevati davanje pisane javne izjave o njegovim odgovornostima. Iako takva izjava jest izjava namijenjena korisnicima financijskih izvještaja ili relevantnim tijelima, revizor može utvrditi da ona ima oblik primjeren za pisanu izjavu u vezi s nekim ili svim zahtjevima koje izjava treba imati prema zahtjevima iz

točke 10 ili 11. Kao posljedica toga, relevantna pitanja obuhvaćena takvom izjavom ne trebaju biti uključena u pismo s izjavom. Čimbenici koji mogu utjecati na revizorovu odluku uključuju razmatranje pitanja o tome je li:

- u izjavu uključena potvrda o ispunjenju odgovornosti navedenih u točkama 10 i 11;
- izjavu dao ili odobrio onaj od koga bi revizor inače zahtijevao relevantnu pisanu izjavu; i
- primjerak izjave dan revizoru što je bliže izvedivo prema datumu revizorskog izvješća o financijskim izvještajima, ali ne nakon tog datuma. (Vidjeti točku 14.)

A20. Formalna izjava o sukladnosti sa zakonom ili regulativom ili o odobravanju financijskih izvještaja, ne bi sadržavala dostatne informacije da bi revizor bio uvjeren kako su sve nužne izjave svjesno dane. Navođenje menadžmentove odgovornosti u zakonu ili regulativi također nije zamjena za zahtijevane pisane izjave.

A21. Dodatak 2 sadrži ilustrativni primjer pisma s izjavom.

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti točke 10-11, 13)

A22. MRevS 260 (izmijenjen) zahtijeva da revizor priopći onima koji su zaduženi za upravljanje koje je pisane izjave revizor zahtijevao od menadžmenta.⁵²⁷

Sumnja u pouzdanost pisane izjave i zahtijevana pisana izjava koja nije dobivena

Sumnja u pouzdanost pisane izjave (Vidjeti točke 16-17)

A23. U slučaju utvrđenih nedosljednosti između jedne ili više pisanih izjava i revizijskih dokaza pribavljenih iz drugih izvora, revizor može razmotriti pitanje je li i nadalje primjerena procjena rizika i, ako nije, izmijeniti procjenu rizika i odrediti vrste, vremenski raspored i opseg daljnjih revizijskih postupaka kao reakciju na procijenjene rizike.

A24. Zabrinutost revizora u pogledu kompetentnosti, integriteta, etičkih ili drugih vrijednosti menadžmenta, ili menadžmentove privrženosti kvaliteti ili ostvarivanju tih kvaliteta, može uzrokovati da revizor zaključi kako je rizik menadžmentovog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima takav da se revizija ne može obaviti. U takvom slučaju, revizor može razmotriti povlačenje iz angažmana, gdje je povlačenje moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi, osim ako oni koji su zaduženi za upravljanje poduzmu primjerene korektivne mjere. Takve mjere, međutim, mogu biti nedostatne da bi revizor mogao izdati nedomificirano revizorsko mišljenje.

A25. MRevS 230 zahtijeva da revizor dokumentira važna pitanja nastala tijekom revizije, zaključke do kojih se došlo u vezi s njima i značajne profesionalne prosudbe korištene pri stvaranju tih zaključaka.⁵²⁸ Revizor može otkriti značajna pitanja u vezi s kompetentnošću, integritetom, etičkim ili drugim vrijednostima menadžmenta ili o menadžmentovoj privrženosti ili zalaganju za postizanje tih kvaliteta, a da ipak zaključi da su pisane izjave pouzdane. U takvom slučaju, to značajno pitanje dokumentira se u skladu s MRevS-om 230.

⁵²⁶ MRevS 450, *Ocjenjivanje pogrešnih prikazivanja ustanovljenih tijekom revizije*, točka 5.

⁵²⁷ MRevS 260 (izmijenjen), *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje*, točka 16(c)(ii).

⁵²⁸ MRevS 230, *Revizijska dokumentacija*, točke 8(c) i 10.

Pisane izjave o menadžmentovim odgovornostima (Vidjeti točku 20)

A26. Kako je objašnjeno u točki A7, revizor ne može, isključivo temeljem ostalih revizijskih dokaza, prosuditi je li menadžment ispunio odgovornosti navedene u točkama 10 i 11. Stoga ako, kako je opisano u točki 20(a), revizor zaključi da su pisane izjave o tim pitanjima nepouzdanе ili ako menadžment ne da te pisane izjave, revizor nije u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze. Mogući učinci na financijske izvještaje takve nemogućnosti ne ograničavaju se na određeni dio, račune ili stavke financijskih izvještaja i stoga su prožimajuće. MRevS 705 (izmijenjen) zahtijeva da se revizor suzdrži od mišljenja o financijskim izvještajima u takvim okolnostima.⁵²⁹

A27. Pisana izjava koja je bila izmijenjena u odnosu na onu koju je zahtijevao revizor ne znači nužno da menadžment nije dao pisanu izjavu. Međutim, razlog koji je u pozadini takve izmjene može utjecati na mišljenje u revizorskom izvješću. Na primjer:

- Pisana izjava o menadžmentovom ispunjavanju njegove odgovornosti za sastavljanje financijskih izvještaja može navoditi kako menadžment vjeruje da su, osim značajne nesukladnosti s određenim zahtjevom primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, financijski izvještaji sastavljeni i prezentirani u skladu s tim okvirom. Zahtjev iz točke 20 ne primjenjuje se jer je revizor bio zaključio da je menadžment dao pouzdanu pisanu izjavu. Međutim, od revizora se zahtijeva da razmotri učinak nesukladnosti na mišljenje u revizorskom izvješću u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen).
- Pisana izjava o odgovornosti menadžmenta da revizoru pruži sve relevantne informacije dogovorene u uvjetima revizijskog angažmana može navoditi kako menadžment vjeruje da je, osim informacija uništenih u požaru, pružio revizoru takve informacije. Zahtjev iz točke 20 ne primjenjuje se jer je revizor bio zaključio da je menadžment dao pouzdanu pisanu izjavu. Međutim, od revizora se zahtijeva da razmotri koliko je prožimajući učinak informacija uništenih u požaru na financijske izvještaje i učinak toga na mišljenje u revizorskom izvješću u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen).

Dodatak 1

(Vidjeti točku 2)

Popis MRevS-ova koji sadrže zahtjeve za pisane izjave

Ovaj Dodatak navodi točke u ostalim MRevS-ovima na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. i nakon tog datuma koji zahtijevaju određene pisane izjave o pojedinim pitanjima. Popis nije zamjena za razmatranje zahtjeva i povezanih materijala za primjenu i ostalih materijala s objašnjenjima u MRevS-ovima.

- MRevS 240, *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja* – točka 40
- MRevS 250 (izmijenjen), *Razmatranje zakona i regulativa u reviziji financijskih izvještaja* – točka 17
- MRevS 450, *Ocjnjivanje pogrešnih prikazivanja ustanovljenih tijekom revizije* – točka 14
- MRevS 501, *Revizijski dokazi – dodatna razmatranja za posebne stavke* – točka 12
- MRevS 540 (izmijenjen), *Revidiranje računovodstvenih procjena i povezanih objava* – točka 37

⁵²⁹ MRevS 705 (izmijenjen), točka 9.

- MRevS 550, *Povezane stranke* – točka 26
- MRevS 560, *Naknadni događaji* – točka 9
- MRevS 570 (izmijenjen), *Vremenska neograničenost poslovanja* – točka 16(e)
- MRevS 710, *Usporedne informacije – podudarni iznosi i usporedni financijski izvještaji* – točka 9
- MRevS 720 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama* – točka 13(c)

Dodatak 2

(Vidjeti točku A21)

Ilustrativno pismo s izjavom

Sljedeće ilustrativno pismo uključuje pisane izjave koje su zahtijevane ovim i ostalim MRevS-ovima koji su na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. i nakon tog datuma. U ovoj se ilustraciji pretpostavlja da su primjenjiv okvir financijskog izvještavanja Međunarodni standardi financijskog izvještavanja; zahtjev MRevS-a 570 (izmijenjen)⁵³⁰ da se pribavi pisana izjava nije relevantan; i nema izuzetaka u zahtijevanoj pisanoj izjavi. Ako bi bilo izuzetaka, izjavu bi trebalo modificirati kako bi odražavala izuzetke.

(memorandum subjekta)

(Revizoru)

(Datum)

Ovo pismo s izjavom se daje u vezi s vašom revizijom financijskih izvještaja Društva ABC za godinu završenu 31. prosinca 20XX.⁵³¹ za svrhu izražavanja mišljenja o tome prezentiraju li financijski izvještaji fer, u svim značajnim odrednicama, (ili *pružaju istinit i fer prikaz*) u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

Mi potvrđujemo da (*prema našim najboljim saznanjima i u dobroj vjeri, nakon što smo postavili upite koje smo smatrali nužnima da bismo se primjerenom informirali*):

Financijski izvještaji

- Ispunili smo naše odgovornosti, navedene u uvjetima revizijskog angažmana datiranog [upisati datum], za sastavljanje financijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja; napose, financijski izvještaji su fer prezentirani (ili *pružaju istinit i fer prikaz*) u skladu s njima.
- Značajne pretpostavke koje smo koristili u stvaranju računovodstvenih procjena, uključujući one mjerene po fer vrijednosti, su razumne. (MRevS 540 (izmijenjen))
- Odnosi i transakcije s povezanim stranama primjereno su iskazane i objavljene u skladu sa zahtjevima Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja. (MRevS 550)
- Svi događaji nakon datuma financijskih izvještaja i za koje Međunarodni standardi financijskog izvještavanja zahtijevaju usklađivanje ili objavljivanje bili su usklađeni ili objavljeni. (MRevS 560)
- Učinci neispravljenih pogrešaka su beznačajni, pojedinačno i u zbroju, za financijske izvještaje kao cjelinu. Popis neispravljenih pogrešaka priložen je uz pismo s izjavom. (MRevS 450)
- [Bilo koje drugo pitanje koje revizor može smatrati primjerenim. (Vidjeti točku A10 ovog MRevS-a.)]

⁵³⁰ MRevS 570 (izmijenjen), *Vremenska neograničenost poslovanja*

⁵³¹ Gdje revizor izvješćuje o više nego jednom razdoblju, revizor prilagođava datume tako da se pismo odnosi na sva razdoblja obuhvaćena revizorskim izvješćem.

Pružene informacije

- o Mi smo vam osigurali:⁵³²
 - pristup svim informacijama za koje smo svjesni da su relevantne za sastavljanje financijskih izvještaja kao što su evidencije, dokumentacija i ostali materijali;
 - dodatne informacije koje ste od nas zahtijevali za svrhe revizije; i
 - neograničeni pristup osobama unutar subjekta za koji ste odredili da su vam nužne za pribavljanje revizijskih dokaza.
- o Sve transakcije bile su evidentirane u računovodstvenim evidencijama i odrazile su se u financijskim izvještajima.
- o Dali smo vam rezultate naše procjene rizika da financijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani zbog prijevare. (MRevS 240)
- o Dali smo vam sve informacije u vezi s prijevaram ili sumnjom da ona postoji za koju imamo saznanja i koja ima učinka na subjekt i uključuje:
 - menadžment;
 - zaposlenike koji imaju značajne uloge u internim kontrolama; ili
 - ostale gdje prijevara može imati značajan učinak na financijske izvještaje. (MRevS 240)
- o Dali smo vam sve informacije u vezi s navodnom prijevaram ili sumnjom o navodnoj prijevari koja utječe na financijske izvještaje koje su priopćili zaposlenici, bivši zaposlenici, analitičari, regulatori ili ostali. (MRevS 240)
- o Otkrili smo vam sve poznate slučajeve nesukladnosti sa zakonom i regulativama, ili sumnjama da postoje, kojima se učinak treba sagledavati kada se sastavljaju financijski izvještaji. (MRevS 250)
- o Otkrili smo vam identitet subjektovih povezanih strana i sve odnose i transakcije koje su nam poznate. (MRevS 550)
- o [Bilo koje drugo pitanje koje revizor može smatrati primjerenim. (Vidjeti točku A11 ovog MRevS-a.)]

Menadžment

Menadžment

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 600

POSEBNA RAZMATRANJA – REVIZIJE FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA GRUPE (UKLJUČUJUĆI RAD REVIZORA KOMPONENTE)

(Stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ

Uvod

| | |
|----------------------------------|--------|
| Područje koje uređuje ovaj MRevS | 1 – 6 |
| Datum stupanja na snagu | 7 |
| Ciljevi | 8 |
| Definicije | 9 – 10 |

Zahtjevi

| | |
|---|---------|
| Odgovornost | 11 |
| Prihvaćanje i nastavljanje | 12 – 14 |
| Sveukupna strategija revizija i revizijski plan | 15 – 16 |
| Razumijevanje grupe, njezinih komponenti i njihovih okruženja | 17 – 18 |
| Razumijevanje revizora komponente | 19 – 20 |
| Značajnost | 21 – 23 |
| Reagirane na procijenjene rizike | 24 – 31 |
| Proces konsolidacije | 32 – 37 |
| Naknadni događaji | 38 – 39 |
| Komunikacija s revizorom komponente | 40 – 41 |
| Ocjenjivanje dostatnosti i primjerenosti prikupljenih revizijskih dokaza | 42 – 45 |
| Komunikacija s menadžmentom grupe i onima koji su zaduženim za upravljanje grupom | 46 – 49 |
| Dokumentacija | 50 |

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

| | |
|---|-----------|
| Komponente koje su predmet revizije temeljem statuta, regulative ili drugog razloga | A1 |
| Definicije | A2 – A7 |
| Odgovornost | A8 – A9 |
| Prihvaćanje i nastavljanje | A10 – A21 |
| Sveukupna strategija revizija i revizijski plan | A22 |
| Razumijevanje grupe, njezinih komponenti i njihovih okruženja | A23 – A31 |
| Razumijevanje revizora komponente | A32 – A41 |
| Značajnost | A42 – A46 |
| Reagirane na procijenjene rizike | A47 – A55 |
| Proces konsolidacije | A56 |
| Komunikacija s revizorom komponente | A57 – A60 |
| Ocjenjivanje dostatnosti i primjerenosti prikupljenih revizijskih dokaza | A61 – A63 |
| Komunikacija s menadžmentom grupe i onima koji su zaduženim za upravljanje grupom | A64 – A66 |

Dodatak 1: Primjer modificiranog mišljenja gdje revizijski tim grupe nije u mogućnosti prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze na temelju kojih će temeljiti revizorsko mišljenje grupe

Dodatak 2: Primjeri pitanja o kojima revizijski tim grupe prikuplja razumijevanje

Dodatak 3: Primjeri uvjeta ili događaja koji mogu upućivati na rizik značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja grupe

Dodatak 4: Primjeri konfirmacija revizora komponente

Dodatak 5: Zahtijevana i ostala pitanja uključena u pismo instrukcija revizijskog tima grupe

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 600, *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente)*, treba čitati povezano s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

⁵³² Ako je revizor u ugovor o reviziji u skladu s MRevS-om 210, *Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana* uključio druga pitanja koja se odnose na odgovornosti uprave, može se razmotriti uključivanje tih pitanja u pisane izvještaje menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje.

Uvod**Područje koje uređuje ovaj MRevS**

1. Međunarodni revizijski standardi (MRevS-ovi) su primjenjivi na revizije grupe. Ovaj MRevS uređuje posebna razmatranja koja su primjenjiva na revizije grupe, posebno na one koje uključuju revizore komponenti.
2. Revizor može smatrati ovaj MRevS, prilagođen okolnostima gdje je potrebno, korisnim kad revizor uključuje druge revizore u reviziju financijskih izvještaja koji nisu financijski izvještaji grupe. Na primjer, revizor može uključiti drugog revizora da promatra popis zaliha ili obavi provjeru fizičke materijalne imovine na drugoj lokaciji.
3. Od revizora komponente može se zahtijevati statutom, regulativom ili zbog drugog razloga, da izrazi revizorsko mišljenje o financijskim izvještajima komponente. Revizijski tim angažiran za grupu može odlučiti da će koristiti revizijske dokaze na kojima se temelji revizorsko mišljenje o financijskim izvještajima komponente kao revizijski dokaz za reviziju grupe, no zahtjevi ovog MRevS-a svedeno su primjenjivi. (Vidjeti točku A1.)
4. U skladu s MRevS-om 220⁵³³, od angažiranog partnera za reviziju grupe zahtjeva se da se uvjeri kako osobe koje obavljaju reviziju grupe, uključujući revizore komponente, kolektivno imaju primjerene sposobnosti i kompetencije. Partner za reviziju grupe također je odgovoran za usmjeravanje, nadzor i uspješnost revizije grupe.
5. Partner za reviziju grupe primjenjuje zahtjeve MRevS-a 220 neovisno o tome obavlja li revizijski tim grupe ili revizor komponente posao na financijskim informacijama komponente. Ovaj MRevS pomaže partneru za reviziju grupe ispuniti zahtjeve MRevS-a 220 gdje revizori komponenti obavljaju poslove na financijskim informacijama komponenti.
6. Revizijski rizik je funkcija rizika značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja i rizik da revizor neće otkriti ta pogrešna prikazivanja.⁵³⁴ U reviziji grupe to uključuje rizik da revizor komponente možda neće otkriti pogrešna prikazivanja u financijskim informacijama komponente što može uzrokovati značajna pogrešna prikazivanja financijskih izvještaja grupe te rizik da revizijski tim grupe možda neće otkriti ta pogrešna prikazivanja. Ovaj MRevS objašnjava pitanja koja revizijski tim grupe razmatra kada određuje vrstu, vrijeme i opseg svog uključivanja u postupke procjene rizika i daljnje revizijske postupke provedene od strane revizora komponenti na financijskim informacijama komponenti. Svrha je ovog uključivanja prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze na kojima će se temeljiti revizorsko mišljenje za financijske izvještaje grupe.

Datum stupanja na snagu

7. Ovaj MRevS stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma.

Ciljevi

8. Ciljevi revizora su:
 - (a) odrediti hoće li djelovati kao revizor financijskih izvještaja grupe; i
 - (b) ako djeluje kao revizor financijskih izvještaja grupe:

- (i) komunicirati jasno sa svim revizorima komponenti o opsegu i vremenu njihovog rada na financijskim informacijama komponenti i o njihovim nalazima; i
- (ii) prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze o financijskim informacijama komponenti i procesu konsolidacije kako bi se moglo izraziti mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji grupe pripremljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

Definicije

9. Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
 - (a) Komponenta – subjekt ili poslovna aktivnost za koju grupa ili menadžment komponente priprema financijske informacije koje trebaju biti uključene u financijske izvještaje grupe. (Vidjeti točke A2-A4)
 - (b) Revizor komponente – revizor koji, na zahtjev angažiranog tima grupe, za reviziju grupe obavlja posao na financijskim informacijama koje se odnose na komponentu. (Vidjeti točku A7)
 - (c) Menadžment komponente – menadžment odgovoran za pripremanje financijskih informacija komponente.
 - (d) Značajnost komponente – značajnost za komponentu koju je odredio angažirani tim grupe.
 - (e) Grupa – sve komponente čije financijske informacije su uključene u financijske izvještaje grupe. Grupa uvijek ima više od jedne komponente.
 - (f) Revizija grupe – revizija financijskih izvještaja grupe.
 - (g) Revizorsko mišljenje za grupu – revizorsko mišljenje za financijske izvještaje grupe.
 - (h) Angažirani partner za grupu – partner ili druga osoba u društvu koja je odgovorna za preuzetu obvezu revizije grupe i njezino ispunjavanje te za revizorsko izvješće o financijskim izvještajima grupe koje se izdaje u ime društva. Gdje se revizija grupe obavlja kroz zajedničku reviziju, partneri zajedničke revizije i njihovi angažirani timovi zajednički čine angažiranog partnera za grupu i angažirane timove za grupu. Ovaj MRevS, međutim, ne bavi se odnosom između zajedničkih revizora ili radom koji jedan zajednički revizor provodi u odnosu na rad drugog zajedničkog revizora.
 - (i) Angažirani tim za grupu – partneri, uključujući angažiranog partnera za grupu, i osoblje koje ustanovljuje opću strategiju revizije grupe, komuniciraju s revizorima komponenti, obavljaju poslove u postupku konsolidacije i ocjenjuju zaključke izvedene iz revizijskih dokaza kao osnove za formiranje mišljenja o financijskim izvještajima grupe.
 - (j) Financijski izvještaji grupe – financijski izvještaji koji uključuju financijske informacije više od jedne komponente. Pojam »financijski izvještaji grupe« odnosi se također i na spojene financijske izvještaje nastale objedinjavanjem financijskih informacija koje su pripremile komponente koje nemaju maticu ali su pod zajedničkom kontrolom.
 - (k) Menadžment grupe – menadžment odgovoran za pripremanje financijskih izvještaja grupe.

⁵³³ MRevS 220, Kontrola kvalitete za revizije financijskih izvještaja, točke 14 i 15.

⁵³⁴ MRevS 200, Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima, točka A34.

- (l) Kontrole za razinu grupe – kontrole nad financijskim izvještavanjem grupe oblikovane, uvedene i održavane od strane menadžmenta grupe.
 - (m) Značajna komponenta – komponenta koju je prepoznao angažirani tim grupe (i) koja je od pojedinačne financijske važnosti za grupu, ili (ii) za koju je, zbog specifičnog sadržaja ili okolnosti, vjerojatno da uključuje velike rizike značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja grupe. (Vidjeti točke A5-A6.)
10. Upućivanje na »primjenjiv okvir financijskog izvještavanja« znači okvir financijskog izvještavanja koji je primjenjiv na financijske izvještaje grupe. Upućivanje na »proces konsolidacije« uključuje:
- (a) priznavanje, mjerenje, prezentaciju i objave financijskih informacija komponente u financijskim izvještajima grupe kroz konsolidaciju, proporcionalnu konsolidaciju, ili računovodstvene metode udjela ili troška; i
 - (b) agregiranje u kombinirane financijske izvještaje financijskih informacija komponenti koje nemaju matično društvo ali su pod zajedničkom kontrolom.

Zahtjevi

Odgovornost

11. Angažirani partner za grupu odgovoran je za usmjeravanje, nadzor i rezultate revizije grupe u skladu s profesionalnim standardima i regulativnim i zakonskim zahtjevima, kao i za to je li revizorsko izvješće izdano kako je primjereno u danim okolnostima.⁵³⁵ Kao posljedica toga, u revizorskom izvješću o financijskim izvještajima grupe ne smije se pozivati na revizora komponente, osim ako to nije propisano zakonom ili regulativom. Ako je takav poziv propisan zakonom ili regulativom, u revizorskom se izvješću mora navesti da poziv ne smanjuje odgovornost angažiranog partnera za grupu ili revizorske društva angažiranog partnera za grupu za revizorsko mišljenje za grupu. (Vidjeti točke A8-A9.)

Prihvatanje i nastavljanje

12. U primjenjivanju MRevS-a 220, angažirani partner za grupu mora odrediti može li se razumno očekivati da će se pribaviti dostatni i primjereni revizijski dokazi u vezi s procesom konsolidacije i financijskim informacijama komponente na kojima se treba temeljiti revizorsko mišljenje za grupu. U ove svrhe, angažirani tim za grupu mora steći razumijevanje grupe, njezinih komponenti i njihovih okruženja, koje je dostatno za identificiranje komponenti za koje je vjerojatno da su značajne komponente. Ako će revizori komponenti obaviti posao na financijskim informacijama komponente, angažirani partner za grupu mora ocijeniti hoće li se angažirani tim za grupu moći uključiti u rad revizora komponente do razine koja je neophodna za prikupljanje dostatnih i primjerenih revizorskih dokaza. (Vidjeti točke A10-A12.)
13. Ako angažirani partner za grupu zaključi da:
- (a) neće bit moguće da angažirani tim za grupu prikupi dostatne i primjerene revizijske dokaze zbog ograničenja koje je nametnuo menadžment grupe; i
 - (b) mogući učinci ove nemogućnosti utjecat će na suzdržanost od mišljenja o financijskim izvještajima grupe);⁵³⁶ angažirani partner za grupu:

- (a) u slučaju novog angažmana, ne smije prihvatiti angažman, ili u slučaju angažmana koji se obavlja iz godine u godinu, mora se povući iz angažmana; ili
- (b) gdje zakon ili regulativa zabranjuje revizoru povlačenje iz angažmana ili gdje povlačenje iz angažmana nije inače moguće, nakon obavljanja revizije financijskih izvještaja grupe u mjeri u kojoj je to moguće, mora se suzdržati od izražavanja mišljenja o financijskim izvještajima grupe. (Vidjeti točke A13-A19.)

Uvjeti angažmana

14. Angažirani partner za grupu mora dogovoriti uvjete revizije grupe u skladu s MRevS-om 210.⁵³⁷ (Vidjeti točke A20-A21.)

Sveukupna strategija revizija i revizijski plan

15. Angažirani tim za grupu mora pripremiti sveukupnu strategiju revizije grupe i razviti revizijski plan grupe u skladu s MRevS-om 300.⁵³⁸
16. Angažirani partner za grupu mora pregledati sveukupnu strategiju revizije grupe i revizijski plan grupe. (Vidjeti točku A22.)

Razumijevanje grupe, njenih komponenti i njihovog okruženja

17. Od revizora se zahtjeva da identificira i procijeni rizike značajnih pogrešnih prikazivanja kroz stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja.⁵³⁹ Angažirani tim za grupu mora:
- (a) poboljšati razumijevanje grupe, njezinih komponenti i njihovih okruženja, kao i kontrola na razini cijele grupe, stečeno tijekom faze prihvatanja ili nastavljanja; i
 - (b) steći razumijevanje procesa konsolidacije, kao i instrukcija izdanih komponentama od strane menadžmenta grupe. (Vidjeti točke A23-A29.)
18. Angažirani tim za grupu mora steći razumijevanje koje je dovoljno da:
- (a) potvrdi ili promijeni prvobitnu identifikaciju komponenti koje su vjerojatno značajne; i
 - (b) procijeni rizike značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe zbog prijevare ili pogreške.⁵⁴⁰ (Vidjeti točke A30-A31.)

Razumijevanje revizora komponente

19. Ako angažirani tim za grupu planira tražiti od revizora komponente da obavi rad na financijskim informacijama komponente, angažirani tim za grupu mora steći razumijevanje o sljedećem: (Vidjeti točke A32-A35)
- (a) razumije li revizor komponente i hoće li se pridržavati etičkih zahtjeva koji su relevantni za reviziju grupe, i osobito, je li neovisan; (Vidjeti točku A37)
 - (b) profesionalnoj kompetenciji revizora komponente; (Vidjeti točku A38)
 - (c) hoće li se angažirani tim za grupu moći uključiti u rad revizora komponente do mjere potrebne za prikupljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza; i
 - (d) djeluje li revizor komponente u reguliranom okruženju koje aktivno nadzire revizore. (Vidjeti točku A36.)

⁵³⁷ MRevS 210, Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana

⁵³⁸ MRevS 300, Planiranje revizije financijskih izvještaja, točke 7-12.

⁵³⁹ MRevS 315 (izmijenjen), Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja

⁵⁴⁰ MRevS 315 (izmijenjen)

⁵³⁵ MRevS 220, točka 15.

⁵³⁶ MRevS 705 (izmijenjen), Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora

20. Ako revizor komponente ne ispunjava zahtjeve neovisnosti koji su relevantni za reviziju grupe, ili angažirani tim za grupu ima ozbiljne dvojbe o ostalim pitanjima navedenim u točkama 19(a)-(c), angažirani tim za grupu mora prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze koji se tiču financijskih informacija komponente bez zahtijevanja da revizor komponente obavi rad s financijskim informacijama te komponente. (Vidjeti točke A39-A41.)

Značajnost

21. Angažirani tim za grupu mora odrediti sljedeće: (Vidjeti točku A42)

- razinu značajnosti za financijske izvještaje grupe kao cjelinu kada ustanovljuje sveukupnu strategiju revizije grupe;
- ako, u posebnim uvjetima grupe, postoje posebne klase transakcija, stanja računa ili objave u financijskim izvještajima grupe za koje se može očekivati da pogrešna prikazivanja manjih iznosa od razine značajnosti u financijskim izvještajima grupe kao cjeline mogu razumno utjecati na ekonomske odluke korisnika temeljem financijskih izvještaja grupe, angažirani tim za grupu mora odrediti razinu ili razine značajnosti koje treba primijeniti na te posebne klase transakcija, stanja računa ili objave;
- značajnost komponente za one komponente gdje će revizori komponenti provesti reviziju ili uvid za potrebe revizije grupe. Kako bi se na prihvatljivo nisku razinu smanjila vjerojatnost da kumulativ neispravljenih i neotkrivenih pogrešnih iskazivanjima u financijskim izvještajima grupe prijeđe razinu značajnosti za financijske izvještaje grupe kao cjelinu, značajnost komponente mora biti manja nego razina značajnosti financijskih izvještaja grupe kao cjeline; i (Vidjeti točke A43-A44)
- granice preko kojih se pogrešna prikazivanja ne mogu smatrati potpuno beznačajnim za financijske izvještaje grupe. (Vidjeti točku A45.)

22. Gdje će revizori komponenti obaviti reviziju za potrebe revizije grupe, angažirani tim za grupu će ocijeniti primjerenost značajnosti za provedbu utvrđene za razinu komponente. (Vidjeti točku A46.)

23. Ako je komponenta predmet revizije temeljem zakona, regulative ili drugog razloga, i angažirani tim za grupu odluči koristiti reviziju za prikupljanje revizijskih dokaza za reviziju grupe, angažirani tim za grupu mora odrediti ispunjavaju li uvjete iz ovog MRevS-a:

- značajnost za financijske izvještaje komponente kao cjelinu; i
- značajnost za provedbu za razinu komponente.

Reagirane na procijenjene rizike

24. Od revizora se zahtijeva da oblikuje i implementira primjerene reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja.⁵⁴¹ Angažirani tim za grupu mora odrediti vrstu rada koji treba obaviti taj tim ili revizori komponenti u njihovo ime, s financijskim informacijama komponente. (Vidjeti točke 26-29.) Angažirani tim za grupu također mora odrediti vrste, vrijeme i opseg svog uključivanja u rad revizora komponenti. (Vidjeti točke 30-31.)

25. Ako su vrste, vrijeme i opseg rada, koji treba obaviti u vezi s procesom konsolidacije ili financijskim informacijama, temeljeni na očekivanjima da kontrole na razini grupe djeluju učinkovito, ili ako sami dokazni postupci ne mogu pružiti dostatne i primjerene revizijske dokaze na razini tvrdnji, angažirani tim za grupu mora testirati, ili zahtijevati od revizora komponente da testira, operativnu učinkovitost tih kontrola.

Određivanje vrste rada koji je potrebno obaviti nad financijskim informacijama komponenti (Vidjeti točku A47)

Značajne komponente

- Za komponentu koja je značajna zbog pojedinačne financijske značajnosti za grupu, angažirani tim za grupu, ili revizor komponente u njegovo ime, mora obaviti reviziju financijskih informacija komponente koristeći značajnost komponente.
- Za komponentu koja je značajna jer je vjerojatno da uključuje značajne rizike pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima grupe uslijed svoje specifične prirode ili okolnosti, angažirani tim za grupu, ili revizor komponente u njegovo ime, mora obaviti jedno ili više od sljedećeg:
 - reviziju financijskih informacija komponente koristeći značajnost komponente;
 - reviziju jednog ili više stanja računa, klasa transakcija ili objava koje se odnose na vjerojatno značajne rizike značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima grupe; i (Vidjeti točku A48)
 - posebne revizijske postupke koji se odnose na vjerojatno značajne rizike pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima grupe. (Vidjeti točku A49.)

Komponente koje nisu značajne komponente

- Za komponente koje nisu značajne komponente, angažirani tim za grupu mora provesti analitičke postupke na razini grupe. (Vidjeti točku A50.)
- Ako angažirani tim za grupu ne smatra da će biti prikupljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi, na kojima treba temeljiti revizorsko mišljenje za grupu, iz:
 - rada obavljenog u vezi s financijskim informacijama značajne komponente;
 - rada obavljenog u vezi s kontrolama na razini grupe i procesom konsolidacije; i
 - analitičkih postupaka obavljenih na razini grupe, angažirani tim za grupu mora odabrati komponente koje nisu značajne komponente i obaviti, ili zatražiti od revizora komponente da za financijske informacije pojedinih odabranih komponenti obavi, jedno ili više od sljedećeg: (Vidjeti točke A51-A53)
 - reviziju financijskih informacija komponente koristeći značajnost komponente;
 - reviziju jednog ili više stanja računa, klasa transakcija ili objava;
 - uvid u financijske informacije komponente koristeći značajnost komponente; i
 - specificirane postupke.

Angažirani tim za grupu mora varirati izbor komponente tijekom razdoblja.

Uključenost u rad obavljen od strane revizora komponenti (Vidjeti točke A54-A55)

Značajne komponente – procjene rizika

- Ako revizor komponente obavlja reviziju nad financijskim informacijama značajne komponente, angažirani tim za grupu mora biti uključen u procjenu rizika koju obavlja revizor komponente

⁵⁴¹ MRevS 330, Revizorove reakcije na procijenjene rizike

kako bi prepoznao značajne rizike značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima grupe. Sadržaj, vrijeme i opseg tog uključivanja ovise o tome kako angažirani tim za grupu shvaća revizora komponente, ali mora kao minimum uključiti:

- (a) diskutiranje s revizorom komponente ili menadžmentom komponente o onim poslovnim aktivnostima komponente koje su značajne za grupu;
- (b) diskutiranje s revizorom komponente o osjetljivosti komponente na značajna pogrešna prikazivanja financijskih informacija zbog prijevare ili pogreške; i
- (c) pregled dokumentacije revizora komponente o identificiranim značajnim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima grupe. Takva dokumentacija može biti u formi memoranduma koji odražava zaključke revizora komponente o identificiranim značajnim rizicima.

Identificirani značajni rizici značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe – daljnji revizijski postupci

31. Kad su značajni rizici značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe identificirani u komponenti u kojoj revizor komponente obavlja rad, angažirani tim za grupu mora ocijeniti primjerenost daljnjih revizijskih postupaka koje je potrebno obaviti kao reakciju na identificirane značajne rizike značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe. Temeljem svog razumijevanja revizora komponente, angažirani tim za grupu mora odrediti je li potrebno da se uključi u daljnje revizijske postupke.

Proces konsolidacije

32. U skladu s točkom 17, angažirani tim za grupu stječe razumijevanje kontrola na razini grupe i procesa konsolidacije, uključujući instrukcija koje je menadžment grupe izdao komponenti. U skladu s točkom 25, angažirani tim za grupu ili revizor komponente na zahtjev tog tima, testira operativnu efikasnost kontrola na razini grupe ako su vrste, vrijeme i opseg rada koji je potrebno obaviti u vezi s procesom konsolidacije temeljeni na očekivanjima da kontrole na razini grupe djeluju učinkovito, ili kada sami dokazni postupci ne mogu pružiti dostatne i primjerene revizijske dokaze za razinu tvrdnje.
33. Angažirani tim za grupu mora oblikovati i obaviti daljnje revizijske postupke u vezi s procesom konsolidacije kako bi reagirao na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe koji proizlaze iz procesa konsolidacije. Ovo mora uključiti ocjenu jesu li sve komponente uključene u financijske izvještaje grupe.
34. Angažirani tim za grupu mora ocijeniti primjerenost, potpunost i točnost konsolidacijskih usklađenja i reklasifikacija te mora ocijeniti postoje li bilo koji čimbenici rizika prijevare ili indikatori moguće neobjektivnosti menadžmenta. (Vidjeti točku A56.)
35. Ako financijske informacije komponente nisu pripremljene u skladu s istim računovodstvenim politikama primijenjenim na financijske izvještaje grupe, angažirani tim za grupu mora ocijeniti jesu li financijske informacije te komponente primjereno usklađene za svrhe pripreme i prezentiranja financijskih izvještaja grupe.
36. Angažirani tim za grupu mora odrediti jesu li financijske informacije identificirane u komunikaciji revizora komponente (vidjeti točku 41(c)) iste kao financijske informacije koje su uključene u financijske izvještaje grupe.

37. Ako financijski izvještaji grupe uključuju financijske izvještaje komponente koji imaju kraj financijskog izvještajnog razdoblja drugačiji nego grupa, angažirani tim za grupu mora ocijeniti jesu li provedena primjerena usklađenja tih financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

Naknadni događaji

38. Gdje angažirani tim za grupu ili revizori komponenti obavljaju revizije financijskih informacija komponenti, angažirani tim za grupu ili revizori komponenti mora provesti postupke oblikovane za identificiranje događaja kod tih komponenti koji nastaju između datuma financijskih informacija komponente i datuma revizorskog izvješća za financijske izvještaje grupe, i to može zahtijevati usklađenja ili objave u financijskim izvještajima grupe.
39. Gdje revizori komponenti obavljaju rad osim revizija financijskih informacija komponenti, angažirani tim za grupu mora zahtijevati od revizora komponente da ga obavijesti ako postane svjestan naknadnih događaja koji mogu zahtijevati usklađenja ili objave u financijskim izvještajima grupe.

Komunikacija s revizorom komponente

40. Angažirani tim za grupu mora ažurno komunicirati o svojim zahtjevima s revizorom komponente. Ova komunikacija mora uključivati rad koji treba obaviti, svrhu u koju se taj rad može koristiti te formu i sadržaj komunikacije revizora komponente s angažiranim timom za reviziju grupe. (Vidjeti točke A57, A58 i A60.) Također mora uključiti sljedeće:
 - (a) zahtjev da revizor komponente, znajući kontekst u kojem će angažirani tim za grupu koristiti njegov rad, potvrdi da će surađivati s timom revizije grupe; (Vidjeti točku A59)
 - (b) etičke zahtjeve koji su relevantni za reviziju grupe i posebno zahtjeve neovisnosti;
 - (c) u slučaju revizije ili uvida u financijske informacije komponente, značajnost komponente (i, ako je primjenjivo, razinu ili razine značajnosti za posebne klase transakcija, stanja računa ili objave) i razinu iznad koje pogrešna prikazivanja ne mogu biti smatrana beznačajnima za financijske izvještaje grupe;
 - (d) identificirane značajne rizike značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe, uslijed prijevare ili pogreške, koji su relevantni za rad revizora komponente. Angažirani tim za grupu mora zahtijevati od revizora komponente da pravodobno priopći bilo koje ostale identificirane značajne rizike značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe, uslijed prijevare ili pogreške, u komponenti, i reakcije revizora komponente na takve rizike; i
 - (e) popis povezanih strana pripremljen od strane menadžmenta grupe te bilo koje druge povezane strane o kojoj angažirani tim za grupu ima spoznaju. Angažirani tim za grupu mora zahtijevati od revizora komponente da mu pravodobno priopći povezane strane koje nisu prije identificirane od strane menadžmenta grupe ili tima revizije grupe. Angažirani tim za grupu mora odrediti hoće li obavijestiti ostale revizore komponenti o takvim dodatnim povezanim stranama.
41. Angažirani tim za grupu mora zahtijevati da revizor komponente komunicira pitanja relevantna za zaključak angažiranog tima za grupu u vezi s revizijom grupe. Ta komunikacija mora uključiti: (Vidjeti točku A60)
 - (a) je li revizor komponente postupao u skladu s etičkim zahtjevima relevantnim za reviziju grupe, uključujući sa zahtjevima neovisnosti i profesionalne kompetencije;

- (b) je li revizor komponente postupao u skladu sa zahtjevima angažiranog tima za grupu;
- (c) identifikaciju financijskih informacija komponente o kojima revizor komponente izvještava;
- (d) informacije o slučajevima nepoštivanja zakona ili regulative koji mogu uzrokovati značajna pogrešna prikazivanja financijskih izvještaja grupe;
- (e) popis neispravljenih pogrešnih prikazivanja financijskih informacija komponente (popis ne treba uključivati pogrešna prikazivanja ispod razine beznačajnih pogrešnih prikazivanja koju je priopćio angažirani tim za grupu; (Vidjeti točku 40(c))
- (f) pokazatelje mogućih pristranosti menadžmenta;
- (g) opis bilo kojih utvrđenih značajnih nedostataka u internim kontrolama na razini komponente;
- (h) ostala značajna pitanja o kojima revizor komponente komunicira ili očekuje da će komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje komponentom, kao i o prijeveri ili sumnji na prijeveru koja uključuje menadžment komponente, djelatnike koji imaju značajne uloge u internim kontrolama na razini komponente ili ostale gdje prijevera rezultira značajnim pogrešnim prikazivanjem financijskih informacija komponente;
- (i) bilo koja druga pitanja koja mogu biti relevantna za reviziju grupe ili na koje revizor komponente želi skrenuti pozornost angažiranom timu za grupu, uključujući izuzeća navedena u pisanim izjavama koja je revizor komponente zatražio od menadžmenta komponente; i
- (j) sveukupne nalaze, zaključke ili mišljenje revizora komponente.

Ocjena dostatnosti i primjerenosti prikupljenih revizijskih dokaza

Ocjenjivanje komunikacije revizora komponente i adekvatnost njihovog rada

42. Angažirani tim za grupu mora ocijeniti komunikaciju revizora komponente. (Vidjeti točku 41) Angažirani tim za grupu mora:
- (a) raspraviti značajna pitanja koja proizlaze iz te ocjene s revizorom komponente, menadžmentom komponente ili menadžmentom grupe, ovisno o tome što je primjereno; i
 - (b) odrediti je li potrebno pregledati ostale relevantne dijelove revizijske dokumentacije revizora komponente. (Vidjeti točku A61.)
43. Ako angažirani tim za grupu zaključi da je rad revizora komponente nedovoljan, angažirani tim za grupu mora odrediti koje dodatne postupke treba obaviti te trebaju li biti obavljene od strane revizora komponente ili angažiranog tima za grupu.

Dostatnost i primjerenost revizijskih dokaza

44. Od revizora se zahtjeva prikupljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza kako bi snizio revizijski rizik na prihvatljivo nisku razinu i na taj se način omogućilo revizoru da stvori razumne zaključke na kojima se treba temeljiti revizorsko mišljenje.⁵⁴² Angažirani tim za grupu mora ocijeniti jesu li prikupljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi iz obavljenih revizijskih postupaka u vezi s procesom konsolidacije, kao i rada angažiranog tima za grupu i revizora komponenti u vezi s financijskim informacijama komponente, na temelju kojih treba formirati revizorsko mišljenje za grupu. (Vidjeti točku A62.)

45. Angažirani partner za grupu mora ocijeniti učinak neispravljenih pogrešnih prikazivanja na revizorsko mišljenje za grupu (bilo da su identificirana od strane angažiranog tima za grupu ili priopćena od strane revizora komponenti) i bilo kojih slučajeva gdje nije bilo moguće pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze. (Vidjeti točku A63.)

Komunikacija s menadžmentom grupe i onima koji su zaduženi za upravljanje grupom

Komunikacija s menadžmentom grupe

46. Angažirani tim za grupu mora odrediti o kojim utvrđenim nedostacima u internim kontrolama će komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentom grupe u skladu s MRevS-om 265.⁵⁴³ Pri tom određivanju angažirani tim za grupu mora razmotriti:
- (a) nedostatke u kontrolama na razini grupe koje je utvrdio angažirani tim za grupu;
 - (b) nedostatke koje je angažirani tim za grupu utvrdio u internim kontrolama komponenti; i
 - (c) nedostatke na koje su revizori komponenti skrenuli pozornost angažiranom timu za grupu.
47. Ako je angažirani tim za grupu identificirao prijeveru ili je o njoj obaviješten od strane revizora komponente (vidjeti točku 41(h)), ili informacije upućuju da prijevera možda postoji, angažirani tim za grupu mora o toj činjenici pravodobno komunicirati s primjerenom razinom menadžmenta grupe s ciljem informiranja osoba s primarnom odgovornošću za sprječavanje i otkrivanje prijevera o pitanjima relevantnim za njihove odgovornosti. (Vidjeti točku A64.)
48. Od revizora komponente se može zahtijevati zakonom, regulativom ili zbog drugog razloga da izrazi revizorsko mišljenje za financijske izvještaje komponente. U tom slučaju, angažirani tim za grupu mora zahtijevati od menadžmenta grupe da informira menadžment komponente o bilo kojim pitanjima o kojima angažirani tim za grupu ima saznanja koja mogu biti značajna za financijske izvještaje komponente, a o kojima menadžment komponente nema saznanja. Ako menadžment grupe odbije priopćiti pitanja menadžmentu komponente, angažirani tim za grupu mora raspraviti pitanja s onima koji su zaduženi za upravljanje grupom. Ako pitanje ostane neriješeno, angažirani tim za grupu mora, ovisno o uvjetima pravne i profesionalne povjerljivosti, razmotriti hoće li savjetovati revizoru komponente da ne izda revizorsko izvješće o financijskim izvještajima komponente dok se pitanje ne riješi. (Vidjeti točku A65.)

Komunikacija s osobama zaduženim za upravljanje grupom

49. Angažirani tim za grupu mora komunicirati o sljedećim pitanjima s onima koji su zaduženi za upravljanje grupom, kao dodatak pitanjima zahtijevanim MRevS-om 260 (izmijenjen)⁵⁴⁴ i drugim MRevS-ovima: (Vidjeti točku A66)
- (a) pregledu vrsta poslova koje treba obaviti za financijske informacije komponente;
 - (b) pregledu vrste planirane uključenosti angažiranog tima za grupu u rad koji će obaviti revizori komponenti u vezi s financijskim informacijama značajnih komponenti;

⁵⁴³ MRevS 265, Priopćavanje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu

⁵⁴⁴ MRevS 260 (izmijenjen), Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje

⁵⁴² MRevS 200, točka 17.

- (c) slučajevima gdje ocjena rada revizora komponente od strane angažiranog tima za grupu stvara sumnju u kvalitetu rada tog revizora;
- (d) bilo kakvim ograničenjima u reviziji grupe, na primjer, gdje je angažiranom timu za grupu ograničen pristup informacijama; i
- (e) prijeveri ili prijeverama na koje se sumnja, koje uključuju menadžment grupe, menadžment komponente i djelatnike koji imaju značajne uloge u kontrolama na razini grupe ili druge gdje prijevera ima za posljedicu značajno pogrešno prikazivanje financijskih izvještaja grupe.

Dokumentacija

50. Angažirani tim za grupu mora u revizijsku dokumentaciju uključiti sljedeća pitanja:⁵⁴⁵
- (a) analizu komponenti, navodeći one koje su značajne, i vrstu rada obavljenog u vezi s financijskim informacijama komponente;
 - (b) vrste, vremenski raspored i opseg uključenosti angažiranog tima za grupu u rad revizora komponenti u značajnim komponentama uključujući, gdje je primjereno, i pregled značajnih dijelova revizijske dokumentacije i zaključaka revizora komponenti od strane angažiranog tima za grupu; i
 - (c) pisanu komunikaciju između angažiranog tima za grupu i revizora komponenti o zahtjevima angažiranog tima za grupu.

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Komponente koje su predmet revizije temeljem zakona, regulative ili drugog razloga (Vidjeti točku 3)

- A1. Čimbenici koji mogu utjecati na odluke angažiranog tima za grupu o tome hoće li koristiti reviziju zahtijevanu zakonom, regulativom ili drugim razlogom za osiguranje revizijskih dokaza za reviziju grupe, uključuju sljedeće:
- razlike u okvirima financijskog izvještavanja primijenjenim u pripremi financijskih izvještaja komponente i financijskim izvještajima grupe;
 - razlike u revizijskim i drugim standardima primijenjenim od strane revizora komponente i onih primijenjenih u reviziji financijskih izvještaja grupe; i
 - hoće li revizija financijskih izvještaja komponente biti dovršena na vrijeme da se ispune vremenski rokovi koje ima grupa u vezi s izvještavanjem.

Definicije

Komponenta (Vidjeti točku 9(a))

- A2. Struktura grupe utječe na to kako se identificiraju komponente. Na primjer, sustav financijskog izvještavanja grupe može biti baziran na organizacijskoj strukturi u kojoj financijske informacije priprema matično društvo ili jedno ili više ovisnih društava, zajedničkih pothvata ili investicija koje se vode metodom udjela ili metodom troška, u sjedištu ili jednoj ili više divizija ili podružnica, ili kombinaciji obje. Neke grupe, međutim, mogu organizirati svoj sustav financijskog izvještavanja po funkciji, proizvodu ili usluzi (ili grupama proizvoda ili usluga) ili zemljopisnim lokacijama. U takvim slučajevima,

subjekt ili poslovna aktivnost za koje grupa ili menadžment komponente priprema financijske informacije koje su uključene u financijske izvještaje grupe može biti funkcija, proces, proizvod ili usluga (ili grupa proizvoda ili usluga) ili zemljopisna lokacija.

- A3. Unutar sustava financijskog izvještavanja grupe mogu postojati različite razine komponenti pa u tom slučaju može biti primjerenije identificirati komponente na određenim agregiranim razinama nego pojedinačno.
- A4. Komponente agregirane na određenoj razini mogu predstavljati komponentu za svrhe revizije, međutim, ta komponenta može također pripremati financijske izvještaje grupe koji sadrže financijske informacije komponenti koje ona uključuje (na primjer, podgrupe). Ovaj MRevS mogu primijeniti različiti angažirani partneri za grupu i timovi za različite podgrupe unutar veće grupe.

Značajna komponenta (Vidjeti točku 9(m))

- A5. S rastom pojedinačne financijske značajnosti komponente, obično rasu i rizici značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe. Angažirani tim za grupu može primijeniti postotak na izabranu referentnu veličinu kao pomoć pri identificiranju komponenti koje su pojedinačno financijski značajne. Utvrđivanje referentne veličine i određivanje postotka koji će primijeniti zahtijeva profesionalnu prosudbu. Ovisno o vrsti i uvjetima grupe, primjerene referentne veličine mogu uključivati imovinu, obveze, novčane tokove, profit ili prihode grupe. Na primjer, angažirani tim za grupu može smatrati da su komponente koje prelaze 15% izabrane referentne veličine značajne komponente. Viši ili niži postotak, može, međutim, biti primjeren u određenim okolnostima.
- A6. Angažirani tim za grupu također može identificirati komponentu koja vjerojatno uključuje značajne rizike značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe zbog specifične prirode ili okolnosti (na primjer, rizike koji zahtijevaju posebna razmatranja u reviziji).⁵⁴⁶ Na primjer, komponenta može biti odgovorna za trgovanje stranim valutama i stoga izlaže grupu značajnom riziku značajnih pogrešnih prikazivanja, iako komponenta na drugi način nije pojedinačno financijski značajna na razini grupe.

Revizor komponente (Vidjeti točku 9(b))

- A7. Član angažiranog tima za grupu može obaviti posao u vezi s financijskim informacijama komponente za reviziju grupe na zahtjev angažiranog tima za grupu. U tom slučaju, takav član tima revizije također je revizor komponente.

Odgovornost (Vidjeti točku 11)

- A8. Iako revizor komponenti može obaviti radnje u vezi s financijskim informacijama komponente za reviziju grupe i kao takav biti odgovoran za sveukupne nalaze, zaključke ili mišljenja, za revizorsko mišljenje za grupu odgovara angažirani partner za grupu ili društvo tog partnera.
- A9. Gdje je revizorsko mišljenje za grupu modificirano zbog toga što angažirani tim za grupu nije bio u mogućnosti prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze u pogledu financijskih informacija jedne ili više komponenti, odjeljak s osnovom za modificirano mišljenje u revizorskom izvješću o financijskim izvještajima grupe opisuje razloge za tu nemogućnost bez pozivanja na revizora komponente, osim ako takvo pozivanje nije neophodno za primjereno objašnjenje okolnosti.⁵⁴⁷

⁵⁴⁶ MRevS 315 (izmijenjen), točke 27-29.

⁵⁴⁷ MRevS 705 (izmijenjen), točka 20.

⁵⁴⁵ MRevS 230, Revizijska dokumentacija, točke 8-11 i A6.

Prihvatanje i nastavljanje

Stjecanje razumijevanja u fazi prihvatanja i nastavljanja (Vidjeti točku 12)

A10. U slučaju novog angažmana, razumijevanje koje tim revizije grupe ima o grupi, njezinim komponentama i njihovim okruženjima može biti stečeno iz:

- informacija prikupljenih od strane menadžmenta grupe;
- komunikacije s menadžmentom grupe; i
- gdje je primjenjivo, komunikacije s prethodnim timom za reviziju grupe, menadžmentom komponenti ili revizorima komponenti.

A11. Razumijevanje angažiranog tima za grupu može uključiti sledeća pitanja:

- strukturu grupe, uključujući pravnu i organizacijsku strukturu (na primjer, kako je sustav financijskog izvještavanja grupe organiziran);
- poslovne aktivnosti komponente koje su značajne za grupu, uključujući industrijsko i regulativno, ekonomsko i političko okruženje u kojim se takve aktivnosti provode;
- korištenje uslužnih organizacija, uključujući zajedničke uslužne centre;
- opis kontrola na razini grupe;
- kompleksnost procesa konsolidacije;
- hoće li revizori komponenti, koji nisu iz društva ili mreže iz koje je angažirani partner za grupu, obaviti posao u vezi s financijskim informacijama bilo koje komponente, i objašnjenje menadžmenta za imenovanje više od jednog revizora;
- hoće li angažirani tim za grupu:
 - o imati neograničen pristup onima koji su zaduženi za upravljanje grupom, menadžmentu grupe, onima koji su zaduženi za upravljanje komponentom, menadžmentu komponente, informacijama komponente i revizorima komponenti (uključujući relevantnoj revizijskoj dokumentaciji koju traži angažirani tim za grupu); i
 - o biti u mogućnosti obaviti potreban posao u vezi s financijskim informacijama komponente.

A12. U slučaju kontinuiranog angažmana, mogućnost angažiranog tima za grupu da prikupi dostatne i primjerene revizijske dokaze može biti uvjetovana značajnim promjenama, na primjer:

- promjenama u strukturi grupe (na primjer, akvizicije, otuđenja, reorganizacije, ili promjene načina organizacije sustava financijskog izvještavanja grupe);
- promjenama u poslovnim aktivnostima komponente koje su značajne za grupu;
- promjenama u sastavu onih koji su zaduženi za upravljanje grupom, menadžmentu grupe ili ključnom menadžmentu značajne komponente;
- shvaćanja koja angažirani tim za grupu ima u pogledu čestitosti ili kompetencija menadžmenta grupe ili menadžmenta komponente;
- promjenama u kontrolama na razini grupe; i
- promjenama u primjenjivom okviru financijskog izvještavanja.

Očekivanje da se prikupe dostatni i primjereni revizijski dokazi (Vidjeti točku 13)

A13. Grupa se može sastojati jedino od komponenti koje nisu značajne komponente. U takvim okolnostima, angažirani partner za grupu može razumno očekivati da će prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze na kojima treba temeljiti revizorsko mišljenje za grupu, ako će angažirani tim za grupu biti u mogućnosti:

- (a) obaviti posao u vezi s financijskim informacijama nekih od tih komponenti; i
- (b) biti uključen u rad revizora komponenti u vezi s financijskim informacijama ostalih komponenti koliko bude potrebno za prikupljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza.

Pristup informacijama (Vidjeti točku 13)

A14. Pristup informacijama angažiranog tima za grupu može biti ograničen u okolnostima koje ne mogu biti otklonjene od strane menadžmenta grupe, na primjer, zakonom o povjerljivosti i zaštiti osobnih podataka, ili odbijanjem revizora komponente da omogući pristup relevantnoj revizijskoj dokumentaciji koji traži angažirani tim za grupu. Menadžment grupe također može ograničavati pristup.

A15. Gdje je pristup informacijama ograničen okolnostima, angažirani tim za grupu ipak može biti u mogućnosti prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze. Međutim, to je manje vjerojatno kako raste značaj komponente. Na primjer, angažirani tim za grupu možda neće imati pristup onima koji su zaduženi za upravljanje, menadžmentu ili revizoru (uključujući relevantnoj revizijskoj dokumentaciji koji traži angažirani tim za grupu) komponente koja je evidentirana metodom ulaganja. Ako komponenta nije značajna komponenta, i angažirani tim za grupu ima cjelovit skup financijskih izvještaja komponente, uključujući revizorsko mišljenje o njemu te ima pristup informacijama koje ima menadžment grupe u pogledu te komponente, angažirani tim za grupu može zaključiti da takve informacije čine dostatne i primjerene revizijske dokaze u pogledu komponente. Ako je komponenta značajna komponenta, međutim, angažirani tim za grupu neće biti u mogućnosti ispuniti zahtjeve ovog MRevS-a relevantne u okolnostima revizije grupe. Na primjer, angažirani tim za grupu neće biti u mogućnosti postupiti u skladu sa zahtjevima točaka 30-31 da bude uključen u rad revizora komponente. Angažirani tim za grupu stoga neće biti u mogućnosti prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze u pogledu te komponente. Učinak nemogućnosti angažiranog tima za grupu da prikupi dostatne i primjerene revizijske dokaze razmatra se u kontekstu MRevS-a 705 (izmijenjen).

A16. Angažirani tim za grupu neće biti u mogućnosti prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze ako menadžment grupe ograniči pristup informacijama o značajnim komponentama angažiranom timu za grupu ili revizoru komponente.

A17. Iako angažirani tim za grupu može biti u mogućnosti prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze, ako se ograničenja odnose na komponentu koja se ne smatra značajnom komponentom, razlozi ograničavanja mogu utjecati na revizorsko mišljenje za grupu. Na primjer, može utjecati na pouzdanost odgovora menadžmenta grupe na pitanja angažiranog tima za grupu i izjave menadžmenta grupe danih angažiranom timu za grupu.

- A18. Zakon ili regulativa može zabraniti angažiranom partneru za grupu odbijanje angažmana ili povlačenje iz angažmana. Na primjer, u nekim jurisdikcijama revizor je odabran za određeno razdoblje i zabranjeno mu je povlačenje prije isteka tog razdoblja. Također, u javnom sektoru, opcija odbijanja ili povlačenja iz angažmana može revizoru biti onemogućena zbog prirode mandata ili zbog javnog interesa. U takvim okolnostima, ovaj MRevS je i dalje primjenjiv na reviziju grupe te se učinak nemogućnosti angažiranog tima za grupu da prikupi dostatne i primjerene revizijske dokaze sagledava u kontekstu MRevS-a 705 (izmijenjen).
- A19. Dodatak 1 sadrži primjer revizorskog izvješća s mišljenjem s rezervom temeljeno na nemogućnosti angažiranog tima za grupu da prikupi dostatne i primjerene revizijske dokaze u pogledu značajne komponente koja je evidentirana metodom udjela, ali gdje je po prosudbi angažiranog tima za grupu, učinak značajan, ali ne i prožimajući.

Uvjeti angažmana (Vidjeti točku 14)

- A20. Uvjeti angažmana navode primjenjiv okvir financijskog izvještavanja.⁵⁴⁸ Dodatna pitanja mogu biti uključena u uvjete angažmana revizije grupe kao, primjerice, činjenice da:
- komunikacija između angažiranog tima za grupu i revizora komponenti treba biti neograničena do mjere dopuštene zakonom ili regulativom;
 - važne komunikacije između revizora komponenti, onih koji su zaduženi za upravljanje komponentom i menadžmenta komponente, uključujući komunikacije o značajnim nedostacima u internim kontrolama, također trebaju biti iskomunicirane s angažiranim timom za grupu;
 - važna komuniciranja između regulativnih tijela i komponenti vezana uz pitanja financijskog izvještavanja trebaju biti iskomunicirana s angažiranim timom za grupu;
 - do mjere do koje angažirani tim za grupu smatra potrebnim, treba dopustiti:
 - o pristup informacijama komponente, onima koji su zaduženi za upravljanje komponentom, menadžmentu komponente i revizorima komponenti (kao i relevantnoj revizijskoj dokumentaciji koju traži angažirani tim za grupu; i
 - o obaviti posao ili zahtijevati od revizora komponente da obavi posao u vezi s financijskim informacijama komponente.
- A21. Ograničenja nametnuta u:
- pristupu angažiranog tima za grupu informacijama komponente, onima koji su zaduženi za upravljanje komponentom, menadžmentu komponente ili revizoru komponenti (kao i relevantnoj revizijskoj dokumentaciji koju traži angažirani tim za grupu), ili
 - poslu koji je potrebno obaviti u vezi s financijskim informacijama komponente
- nakon prihvaćanja angažmana revizije grupe od strane partnera za reviziju grupe, predstavlja nemogućnost prikupljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza koja može utjecati na revizorsko mišljenje za grupu. U izuzetnim okolnostima čak može voditi do povlačenja iz angažmana, gdje to nije zabranjeno zakonom ili regulativom.
- Sveukupna strategija revizija i revizijski plan** (Vidjeti točku 16)
- A22. Pregled sveukupne strategije grupe i revizijskog plana grupe od strane angažiranog partnera za grupu značajan je dio ispunjavanja odgovornosti koje angažirani partner za grupu ima za usmjeravanje angažmana revizije grupe.

Razumijevanje grupe, njezinih komponenti i njihovih okruženja

Pitanja o kojima angažirani tim za grupu stječe razumijevanje (Vidjeti točku 17)

- A23. MRevS 315 (izmijenjen) sadrži upute za pitanja koja revizor može razmatrati kad stječe razumijevanje industrije, regulative i ostalih vanjskih čimbenika koji mogu utjecati na subjekt, uključujući i razumijevanje o primjenjivom okviru financijskog izvještavanja; o vrsti subjekta; ciljevima i strategijama i povezanim s poslovnim rizicima; i o mjeranju i pregledu subjektove financijske uspješnosti.⁵⁴⁹ Dodatak 2 ovog MRevS-a sadrži upute za pitanja specifična za grupu, kao i za proces konsolidacije.

Instrukcije izdane komponentama od strane menadžmenta grupe (Vidjeti točku 17)

- A24. Kako bi se postigla jednoobraznost i usporedivost financijskih informacija, menadžment grupe obično izdaje instrukcije komponentama. Takve instrukcije specificiraju zahtjeve da financijske informacije komponente budu uključene u financijske izvještaje grupe i često uključuju priručnik postupaka financijskog izvještavanja i izvještajni paket. Izvještajni paket obično se sastoji od standardnih formata za pripremanje financijskih informacija za uključivanje u financijske izvještaje grupe. Izvještajni paketi, međutim, obično nemaju format kompletnih financijskih izvještaja pripremljenih i prezentiranih u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.
- A25. Instrukcije obično pokrivaju:
- primjenjive računovodstvene politike;
 - statutarne i druge zahtjeve za objavljivanjem, primjenjive na financijske izvještaje grupe, uključujući:
 - o identifikaciju i izvještavanje segmenata,
 - o odnose i transakcije povezanih stranaka,
 - o međusobne transakcije i nerealizirane profite,
 - o međusobna stanja, i
 - rokove za izvještavanje.
- A26. Razumijevanje instrukcija angažiranog tima za grupu može uključivati sljedeće:
- jasnoću i praktičnost instrukcija za popunjavanje izvještajnog paketa;
 - da li instrukcije:
 - o adekvatno opisuju karakteristike primjenjivog okvira financijskog izvještavanja;
 - o sadrže objave koje su dovoljne za ispunjavanje zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, na primjer objave o odnosima i transakcijama s povezanim strankama te informacije o segmentima;
 - o sadrže identifikaciju konsolidacijskih usklađenja, na primjer međusobne transakcije i nerealizirane profite te međusobna stanja; i
 - o sadrže odobrenja financijskih informacija od strane menadžmenta komponente.
- Prijevara* (Vidjeti točku 17)
- A27. Od revizora se zahtjeva identificiranje i procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja uslijed prijevara te oblikovanje i implementacija primjerenih reak-

⁵⁴⁸ MRevS 210, točka 8.

⁵⁴⁹ MRevS 315 (izmijenjen), točke A25 i A49.

cija na procijenjene rizike.⁵⁵⁰ Informacije korištene za identificiranje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe zbog prijevare mogu sadržavati sljedeće:

- procjenu rizika menadžmenta grupe da financijski izvještaji grupe mogu biti značajno pogrešno prikazani kao posljedica prijevare;
- postupci menadžmenta grupe za identificiranje i reagiranje na rizike prijevare u grupi, uključujući bilo koje specifične rizike prijevare prepoznate od strane menadžmenta grupe ili stanja, klase transakcija ili objave za koje je rizik prijevare vjerojatan;
- postoje li određene komponente za koje je rizik prijevare vjerojatan;
- kako oni koji su zaduženi za upravljanje grupom nadgledaju procese menadžmenta grupe za identificiranje i reagiranje na rizike prijevare unutar grupe te kontrole koje je menadžment grupe uspostavio za smanjivanje tih rizika; i
- odgovore onih koji su zaduženi za upravljanje grupom, menadžmenta grupe, primjerenih pojedinaca unutar službe interne revizije (i ako se smatra primjerenim, menadžmenta komponente, revizora komponenti i ostalih) na pitanja angažiranog tima za grupu o tome imaju li saznanja o nekim aktualnim prijevarama, prijevarama na koje se sumnja ili navodnim prijevarama koje utječu na komponentu ili grupu.

Rasprava između članova angažiranog tima za grupu i revizora komponenti o rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima grupe, kao i o riziku prijevare (Vidjeti točku 17)

A28. Od ključnih članova angažiranog tima zahtjeva se raspravljati o osjetljivosti subjekta na značajna pogrešna prikazivanja u financijskim izvještajima zbog prijevare ili pogreške, uz poseban naglasak na rizike uslijed prijevare. U reviziji grupe, takve diskusije također mogu uključivati revizore komponenti.⁵⁵¹ Na odlučivanje angažiranog partnera za grupu o tome tko će biti uključen u diskusiju, kako i kada će do nje doći te o njezinom opsegu utječu čimbenici kao što je prethodno iskustvo s grupom.

A29. Rasprava pruža priliku za:

- razmjenu znanja o komponentama i njihovim okruženjima, kao i o kontrolama na razini grupe;
- razmjenu informacija o poslovnim rizicima komponenti ili grupe;
- razmjenu ideja o tome kako i gdje financijski izvještaji grupe mogu biti osjetljivi na značajna pogrešna prikazivanja zbog prijevare ili pogreške, kako menadžment grupe i menadžment komponente mogu počinuti prijevarno financijsko izvještavanje te kako imovina komponente može biti zlorabljena;
- identificiranje praksi koje slijedi grupa ili menadžment komponente koje mogu biti neobjektivne ili oblikovane radi upravljanja zaradama što može voditi k prijevarnom financijskom izvještavanju, na primjer, praksi priznavanja prihoda koja nije u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja;
- razmatranje znanih vanjskih i unutarnjih čimbenika koji utječu na grupu što može kreirati poticaj ili pritisak za menadžment grupe, menadžment komponente ili ostale da

počine prijevaru, pruža priliku za počinjenje prijevare, ili indicira kulturu ili okruženje koje omogućuje menadžmentu grupe, menadžmentu komponente ili ostalima racionaliziranje počinjenja prijevare;

- razmatranje rizika da grupa ili menadžment komponente mogu zaobići kontrole;
- razmatranje o tome jesu li korištene jedinstvene računovodstvene politike za pripremanje financijskih informacija komponente za financijske izvještaje grupe i, gdje nisu, kako su razlike u računovodstvenim politikama prepoznate i usklađene (gdje je zahtijevano primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja);
- diskutiranje o prijevari koja je otkrivena u komponenti, ili o informacijama koje indiciraju postojanje prijevare u komponenti; i
- razmjenu informacija koje mogu ukazivati na neusklađenost s nacionalnim zakonima ili regulativama, na primjer, plaćanja ili mito i neprimjerene prakse transfernih cijena.

Čimbenici rizika (Vidjeti točku 18)

A30. Dodatak 3 sadrži primjere uvjeta ili događaja koji pojedinačno ili zajedno mogu ukazivati na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe, uključujući rizike zbog prijevare.

Procjena rizika (Vidjeti točku 18)

A31. Procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe na razini grupe koju obavi angažirani tim za grupu temelji se na informacijama, kao što su:

- informacije pribavljene kroz stjecanje razumijevanja grupe, njezinih komponenti i njihovih okruženja, i procesa konsolidacije, kao i revizijskih dokaza prikupljenih ocjenom oblikovanosti i implementacije kontrola na razini grupe i kontrola koje su relevantne za konsolidaciju; i
- informacije prikupljene od revizora komponenti.

Razumijevanje revizora komponente (Vidjeti točke 19)

A32. Angažirani tim za grupu stječe razumijevanje o revizoru komponente jedino kada planira zahtijevati od revizora komponente da obavi posao u vezi s financijskim informacijama komponente u svrhu revizije grupe. Na primjer, neće biti neophodno steći razumijevanje o revizorima komponenti za koje angažirani tim za grupu planira obaviti samo analitičke postupke na razini grupe.

Postupci angažiranog tima za grupu za stjecanje razumijevanja revizora komponente i izvori revizijskog dokaza (Vidjeti točku 19)

A33. Vrste, vrijeme i obujam postupaka angažiranog tima za grupu za stjecanje razumijevanja revizora komponente ovise o čimbenicima kao što su prethodno iskustvo s revizorom komponente ili poznavanje revizora komponente, i stupanj do kojega su angažirani tim za grupu i revizor komponente podvrgnuti zajedničkim politikama i postupcima, na primjer:

- dijele li angažirani tim za grupu i revizor komponente:
 - o zajedničke politike i postupke za obavljanje posla (na primjer, revizorske metodologije);
 - o zajedničke politike i postupke kontrole kvalitete; ili
 - o zajedničke politike i postupke nadzora;
- konzistentnost ili sličnost:
 - o zakona i regulativa ili pravnog sustava;
 - o profesionalnog nadzora, discipline i vanjske kontrole kvalitete;

⁵⁵⁰ MRevS 240, Revizorova odgovornost u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja

⁵⁵¹ MRevS 240, točka 16 i MRevS 315 (izmijenjen), točka 10.

- o edukacije i treninga;
- o profesionalnih organizacija i standarda; i
- o jezika i kulture.

A34. Navedeni čimbenici su interaktivni i nisu međusobno isključivi. Na primjer, opseg postupaka angažiranog tima za grupu za stjecanje razumijevanja revizora komponente A, koji konzistentno primjenjuje zajedničku kontrolu kvalitete i nadzor politika i postupaka te zajedničke revizijske metodologije ili djeluje u istoj jurisdikciji kao angažirani partner za grupu, može biti manji od obujma postupaka angažiranog tima za grupu za stjecanje razumijevanja revizora komponente B, koji ne primjenjuje konzistentno zajedničku kontrolu kvalitete i nadzor politika i postupaka te zajedničku revizijsku metodologiju ili djeluje u stranoj jurisdikciji. Vrste postupaka obavljanih u pogledu revizora komponenti A i B također mogu biti različite.

A35. Angažirani tim za grupu može steći razumijevanje revizora komponente na brojne načine. U prvoj godini u kojoj je uključen revizor komponente, angažirani tim za grupu može, na primjer:

- ocijeniti rezultate sustava nadzora kontrole kvalitete gdje su angažirani tim za grupu i revizor komponente iz iste društva ili mreže koje djeluju pod zajedničkim politikama i postupcima nadzora i primjenjuju ih;⁵⁵²
- posjetiti revizora komponente radi rasprave pitanja u točkama 19(a)-(c);
- zahtijevati od revizora komponente da pismeno potvrdi pitanja u točkama 19(a)-(c). Dodatak 4 sadrži primjer pisane konfirmacije od strane revizora komponente;
- zahtijevati od revizora komponente da ispuni upitnik o pitanjima u točkama 19(a)-(c);
- diskutirati o revizoru komponente s kolegama iz društva partnera za grupu ili s cijenenim trećim strankama koje imaju saznanja o revizoru komponente; ili
- prikupiti konfirmacije profesionalnih tijela ili tijela kojima revizor komponente pripada, tijela od kojih je revizor komponente licenciran ili trećih stranaka.

U sljedećim godinama, razumijevanje revizora komponente može biti temeljeno na prethodnom iskustvu angažiranog tima za grupu s revizorom komponente. Angažirani tim za grupu može zatražiti od revizora komponente da potvrdi je li se što god promijenilo u pogledu pitanja navedenih u točkama 19(a)-(c) u odnosu na prethodnu godinu.

A36. Gdje su uspostavljena neovisna tijela nadzora radi nadzora revizijske profesije i nadzora kvalitete revizija, svjesnost o regulativnom okruženju može pomoći angažiranom timu za grupu u ocjenjivanju neovisnosti i kompetencija revizora komponente. Informacije o regulativnom okruženju mogu se prikupiti od revizora komponente ili neovisnog tijela nadzora.

Etički zahtjevi relevantni za reviziju grupe (Vidjeti točku 19(a))

A37. Kad za reviziju grupe obavlja posao u vezi s financijskim informacijama komponente, revizor komponente podvrgnut je etičkim zahtjevima koji su relevantni za reviziju grupe. Takvi zahtjevi mogu biti različiti ili povrh onih koji se primjenjuju

na revizora komponente kad obavlja zakonsku reviziju u jurisdikciji revizora komponente. Angažirani tim za grupu stoga stječe razumijevanje o tome razumije li revizor komponente i hoće li postupati u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za reviziju grupe u dovoljnoj mjeri da ispuni odgovornosti revizora komponente u reviziji grupe.

Profesionalne kompetencije revizora komponente (Vidjeti točku 19(b))

A38. Razumijevanje angažiranog tima za grupu o profesionalnim kompetencijama revizora komponente može uključivati razumijevanje o tome posjeduje li revizor komponente:

- razumijevanje revizijskih i drugih standarda, primjenjivih na reviziju grupe dovoljno za ispunjavanje odgovornosti revizora komponente u reviziji grupe;
- posebne vještine (na primjer, specifično poznavanje industrije) neophodne za obavljanje posla u vezi s financijskim informacijama određene komponente; i
- gdje je relevantno, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja koje je dovoljno za ispunjavanje odgovornosti revizora komponente u reviziji grupe (instrukcije menadžmenta grupe izdane komponentama obično objašnjavaju karakteristike primjenjivog okvira financijskog izvještavanja).

Primjena razumijevanja revizora komponente od strane angažiranog tima za grupu (Vidjeti točku 20)

A39. Angažirani tim za grupu neće moći izbjeći činjenicu da revizor komponente nije neovisan time što će biti uključen u posao revizora komponente ili obavljanjem dodatne procjene rizika ili dodatnih revizijskih postupaka u vezi s financijskim informacijama komponente.

A40. Međutim, angažirani tim za grupu može biti u mogućnosti izbjeći manje ozbiljna pitanja o profesionalnim kompetencijama revizora komponente (na primjer, nedostatak specifičnog poznavanja industrije) ili činjenice da revizor komponente ne djeluje u okruženju koje aktivno nadzire revizore, time što će biti uključen u rad revizora komponente ili obavljanjem dodatne procjene rizika ili dodatnih revizijskih postupaka u vezi s financijskim informacijama komponente.

A41. Gdje zakon ili regulativa zabranjuju pristup relevantnim dijelovima revizijske dokumentacije revizora komponente, angažirani tim za grupu može zatražiti od revizora komponente da izbjegne situaciju pripremom memoranduma koji pokriva relevantne informacije.

Značajnost (Vidjeti točke 21-23)

A42. Od revizora se zahtijeva.⁵⁵³

- (a) kad ustanovi sveukupnu strategiju revizije, da odredi:
 - (i) razinu značajnosti za financijske izvještaje kao cjelinu; i
 - (ii) ako postoje, u posebnim okolnostima subjekta, posebne klase transakcija, stanja ili objave za koje se u razumnoj mjeri može očekivati da će pogrešna prikazivanja iznosa manjih nego što je razina značajnosti za razinu financijskih izvještaja kao cjeline, utjecati na ekonomske odluke korisnika donesene temeljem financijskih izvještaja, razinu ili razine značajnosti koje se primjenjuju na te posebne klase transakcija, stanja ili objave; i
- (b) značajnost za provedbu.

⁵⁵² Kao što zahtijevaju MSKK 1 Kontrola kvalitete za društva koje obavlja revizije i uvide financijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge, točka 54 ili nacionalni zahtjevi koji su barem tako zahtjevniji.

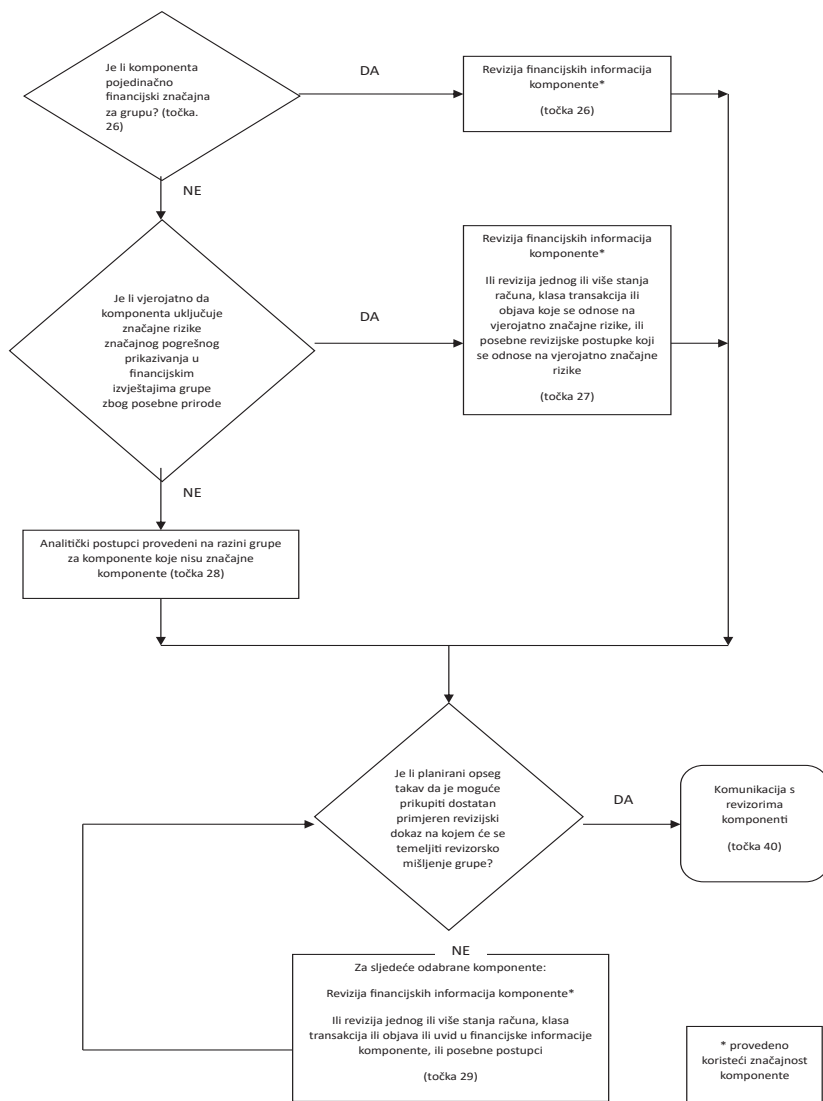
⁵⁵³ MRevS 320 »Značajnost u planiranju i obavljanju revizije«, točke 10-11.

U kontekstu revizije grupe, značajnost se ustanovljuje za razinu financijskih izvještaja grupe kao cjeline te za financijske informacije komponente. Razina značajnosti za financijske izvještaje grupe kao cjelinu koriste se kada se ustanovljuje sveukupna strategija revizije grupe.

- A43. Kako bi smanjio rizik da kumulativ neispravljenih i neotkrivenih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima grupe prelazi razinu značajnosti za financijske izvještaje grupe kao cjelinu, razina značajnosti komponente utvrđuje se na razini nižoj od razine značajnosti grupe. Različite razine značajnosti mogu biti ustanovljene za različite komponente. Razina značajnosti komponente ne mora biti u aritmetičkoj proporciji u odnosu na razinu značajnosti grupe, i posljedično kumulativ razina značajnosti komponenti može biti viši od razine značajnosti grupe. Razina značajnosti komponente se koristi kad se ustanovljuje sveukupna strategija revizije komponente.
- A44. Razina značajnosti komponente se određuje za one komponente čije će financijske informacije biti revidirane ili u koje će biti izvršen uvid, kao dio revizije grupe u skladu s točkama 26, 27(a) i 29. Značajnost komponente koristi revizor

komponente kod ocjenjivanja jesu li neispravljena otkrivena pogrešna prikazivanja značajna, pojedinačno ili kumulativno.

- A45. Granica za pogrešna prikazivanja određuje se u odnosu na razine značajnosti komponenti. S angažiranim timom za grupu se komunicira o pogrešnim prikazivanjima otkrivenim u financijskim informacijama komponente koja su iznad granice za pogrešno prikazivanje.
- A46. U slučaju revizije financijskih informacija komponente, revizor komponente (ili angažirani tim za grupu) određuje značajnost za provedbu za razinu komponente. Ovo je neophodno kako bi se smanjio rizik da kumulativ neispravljenih i neotkrivenih pogrešnih prikazivanja financijskih informacija komponente prijeđe razinu značajnosti komponente. U praksi, angažirani tim za grupu može odrediti značajnost komponente na nižoj razini. Gdje je to slučaj, revizor komponente koristi značajnost komponente u svrhu procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih informacija komponente i za oblikovanje daljnjih revizijskih postupaka kao reakcije na procijenjene rizike, kao i za ocjenu jesu li otkrivena pogrešna prikazivanja, pojedinačno ili kumulativno, značajna.



Reagirane na procijenjene rizike

Određivanje vrste posla koji je potrebno obaviti u vezi s financijskim informacijama komponente (Vidjeti točke 26-27)

A47. Na odluku angažiranog tima za grupu o određivanju vrste posla koji je potrebno obaviti u vezi s financijskim informacijama komponente i o svojoj uključenosti u rad revizora komponente utječu:

- (a) značajnost komponente;
- (b) identificirani značajni rizici značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe;
- (c) ocjena oblikovanosti kontrola na razini grupe od strane angažiranog tima za grupu i određivanje jesu li implementirane; i
- (d) razumijevanje revizora komponente od strane angažiranog tima za grupu.

Dijagram prikazuje kako značajnost komponente utječe na određivanje vrste posla koji je potrebno obaviti u vezi s financijskim informacijama komponente, od strane tima revizije grupe.

Značajne komponente (Vidjeti točke 27(b)-(c))

A48. Angažirani tim za grupu može identificirati komponentu kao značajnu komponentu zato što može biti vjerojatno da komponenta uključuje značajne rizike značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe zbog njezine specifične prirode ili okolnosti. U tom slučaju, angažirani tim za grupu može biti u mogućnosti utvrditi stanja po računima, klase transakcija ili objave na koje utječu mogući značajni rizici. Gdje je to slučaj, angažirani tim za grupu može odlučiti obaviti, ili zahtijevati od revizora komponente da obavi, reviziju samo tih stanja računa, klase transakcija ili objave. Na primjer, u situaciji opisanoj u točki A6, posao nad financijskim informacijama komponente može biti ograničen na reviziju stanja računa, klase transakcija i objave na koje utječe trgovanje u stranim valutama komponente. Gdje angažirani tim za grupu traži od revizora komponente da obavi reviziju jednog ili više specifičnih stanja računa, klase transakcija ili objave, u komunikaciji angažiranog tima za grupu (vidi točku 40) u obzir se uzima činjenica da su mnoge stavke u financijskim izvještajima međusobno povezane.

A49. Angažirani tim za grupu može oblikovati revizijske postupke koji reagiraju na vjerojatno značajne rizike značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima grupe. Na primjer, u slučaju vjerojatnog značajnog rizika zastarjelih zaliha, angažirani tim za grupu može obaviti ili zatražiti od revizora komponente da obavi specifične revizijske postupke u vezi s vrednovanjem zalihe u komponenti koja ima veliki volumen potencijalno zastarjelih stavki, ali nije na drugi način značajna.

Komponente koje nisu značajne komponente (Vidjeti točke 28-29)

A50. Ovisno o okolnostima angažmana, financijske informacije komponente mogu biti kumulirane na različitim razinama u svrhu analitičkih postupaka. Rezultati analitičkih postupaka potvrđuju zaključke angažiranog tima za grupu o tome da nema značajnih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja kumuliranih financijskih informacija komponenti koje nisu značajne komponente.

A51. Na odluku angažiranog tima za grupu o tome koliko komponenti odabrati u skladu s točkom 29, koje komponente odabrati te koju vrstu posla obaviti u vezi s financijskim in-

formacijama pojedinih odabranih komponenti mogu utjecati sljedeći čimbenici:

- opseg revizijskog dokaza za koji se očekuje da će biti prikupljen iz financijskih informacija značajne komponente;
- je li komponenta novo formirana ili stečena;
- jesu li se u komponenti dogodile značajne promjene;
- je li služba interne revizije obavila posao u komponenti i bilo koji efekt tog posla na reviziju grupe;
- primjenjuju li komponente zajedničke sustave i procese;
- operativna efikasnost kontrola na razini grupe;
- nenormalna fluktuiranja identificirana analitičkim postupcima obavljenim na razini grupe;
- individualna financijska značajnost ili rizik komponente u usporedbi s ostalim komponentama unutar iste kategorije; i
- je li komponenta predmetom revizije zbog zakonskih, regulativnih ili drugih razloga.

Uključivanje elementa nepredvidivosti u izboru komponente u ovoj kategoriji može povećati vjerojatnost otkrivanja značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih informacija komponente. Izbor komponente često ciklički varira.

A52. Uvid u financijske informacije komponente može biti obavljen u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane uvida (MSU) 2400⁵⁵⁴ ili MSU 2410⁵⁵⁵, prilagođen kako je potrebno u okolnostima. Angažirani tim za grupu također može specificirati dodatne postupke kako bi nadopunio ovaj posao.

A53. Kao što je objašnjeno u točki A13, moguća je situacija u kojoj se grupa sastoji isključivo od komponenti koje nisu značajne komponente. U tim okolnostima, angažirani tim za grupu može prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze na kojima će temeljiti revizorsko mišljenje za grupu, određivanjem vrste posla koji je potrebno obaviti u vezi s financijskim informacijama komponente u skladu s točkom 29. Nije vjerojatno da će angažirani tim za grupu prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze na kojima će temeljiti revizorsko mišljenje za grupu ako angažirani tim za grupu ili revizor komponente jedino testiraju kontrole na razini grupe i obave analitičke postupke u vezi s financijskim informacijama komponente.

Uključenost u posao obavljen od strane revizora komponenti (Vidjeti točke 30-31)

- A54. Čimbenici koji mogu utjecati na uključenost angažiranog tima za grupu u posao revizora komponente uključuju:
- (a) značaj komponente;
 - (b) identificirane značajne rizike značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe; i
 - (c) razumijevanje revizora komponente od strane angažiranog tima za grupu.

U slučaju značajne komponente ili identificiranih značajnih rizika, angažirani tim za grupu obavlja postupke opisane u točkama 30-31. U slučaju komponente koja nije značajna komponenta, vrste, vrijeme i opseg uključenosti angažiranog tima za grupu u posao revizora komponente varirat će ovisno o tome kako angažirani tima za grupu razumije tog revizora komponente. Činjenica da komponenta nije značajna komponenta postaje sekundarna. Na primjer, iako se komponentu

⁵⁵⁴ MSU 2400, *Angažmani uvida u financijske izvještaje*

⁵⁵⁵ MSU 2410, *Uvid u financijske informacije međurazdoblja kojeg je obavio revizor subjekta*

ne smatra značajnom komponentom, angažirani tim za grupu svejedno može odlučiti biti uključen u procjenu rizika revizora komponente zbog toga što ima manje nego ozbiljna pitanja o profesionalnim kompetencijama revizora komponente (na primjer, nedostatak specifičnog znanja industrije) ili zbog toga što revizor komponente ne posluje u okruženju koje aktivno nadzire revizore.

A55. Načini uključenosti u posao revizora komponente, osim onih opisanih u točkama 30-31 i 42 može, temeljem shvaćanja koje angažirani tim za grupu ima spram revizora komponente, uključiti jedno ili više od sljedećeg:

- (a) sastanak s menadžmentom komponente ili revizorima komponenti radi stjecanja razumijevanja komponente i njezinog okruženja;
- (b) pregled opće revizijske strategije i revizijskog plana revizora komponente;
- (c) obavljanje postupaka procjene rizika kako bi se identificirali i procijenili rizici značajnih pogrešnih prikazivanja na razini komponente. To se može obaviti zajedno s revizorom komponente ili može obaviti sam angažirani tim za grupu;
- (d) oblikovanje i obavljanje daljnjih revizijskih postupaka. Mogu ih oblikovati i obaviti revizori komponente ili angažirani tim za grupu;
- (e) sudjelovanje u završnom i ostalim ključnim sastancima između revizora komponente i menadžmenta komponente; i
- (f) pregled ostalih relevantnih dijelova revizijske dokumentacije revizora komponente.

Proces konsolidacije

Konsolidacijska usklađenja i reklasifikacije (Vidjeti točku 34)

A56. Proces konsolidacije može zahtijevati usklađenja iznosa objavljenih u financijskim izvještajima grupe koja ne prolaze kroz redovne sustave procesiranja transakcija te nisu podvrgnuta istim internim kontrolama kojima su podvrgnute ostale financijske informacije. Ocjenjivanje angažiranog tima za grupu o primjerenosti, potpunosti i točnosti usklađenja može uključivati:

- ocjenu odražavaju li značajna usklađenja primjereno događaje i transakcije koji su im osnova;
- određivanje jesu li značajna usklađenja točno izračunata, procesirana i odobrena od strane menadžmenta grupe i, gdje je primjenjivo, menadžmenta komponente; i
- određivanje jesu li značajna usklađenja primjereno potkrijepljena i dovoljno dokumentirana; i
- provjeru usklađenja i eliminacija međusobnih transakcija i nerealiziranih profita te međusobnih stanja računa.

Komunikacija s revizorom komponente

 (Vidjeti točke 40-41)

A57. Ako efikasna dvostrana komunikacija ne postoji između angažiranog tima za grupu i revizora komponente, postoji rizik da angažirani tim za grupu neće prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze na kojima će temeljiti revizorsko mišljenje za grupu. Jasna i ažurna komunikacija zahtjeva, koje ima angažirani tim za grupu, čini osnovu za efikasnu dvostranu komunikaciju između angažiranog tima za grupu i revizora komponente.

A58. O zahtjevima angažiranog tima za grupu često se komunicira pomoću pisma s instrukcijama. Dodatak 5 sadrži upute o zahtjevanim i dodatnim pitanjima koja mogu biti uključena u takvo pismo s instrukcijama. Komunikacija revizora komponente s angažiranim timom za grupu često ima formu memoranduma ili izvještaja o obavljenom poslu. Komunikacija između angažiranog tima za grupu i revizora komponente, međutim, ne mora nužno biti u pisanom obliku. Na primjer, angažirani tim za grupu može posjetiti revizora komponente kako bi razgovarao o identificiranim značajnim rizicima ili kako bi pregledao relevantne dijelove revizijske dokumentacije revizora komponente. U svakom slučaju, zahtjevi za dokumentiranošću iz ovog i drugih MRevS-ova su primjenjivi.

A59. Pri suradnji s angažiranim timom za grupu, revizor komponente, na primjer pruža timu pristup relevantnoj revizijskoj dokumentaciji ako mu to nije zabranjeno zakonom ili regulativom.

A60. Gdje je član angažiranog tima za grupu također i revizor komponente, cilj angažiranog tima za grupu da jasno komunicira s revizorom komponente, osim pisanom komunikacijom, često može biti postignut drugim sredstvima. Na primjer:

- pristup revizora komponente općoj strategiji revizije i revizijskom planu može biti dostatan za komuniciranje zahtjeva angažiranog tima za grupu, navedenih u točki 40; i
- pregled revizijske dokumentacije revizora komponente od strane angažiranog tima za grupu može biti dovoljan za komuniciranje pitanja, navedenih u točki 41, relevantnih za zaključak angažiranog tima za grupu.

Ocjena dostatnosti i primjerenosti prikupljenih revizijskih dokaza

Pregled revizijske dokumentacije revizora komponente (Vidjeti točku 42(b))

A61. Koji će dijelovi revizijske dokumentacije revizora komponente biti relevantnih za reviziju grupe, može varirati ovisno o okolnostima. Fokus je često na revizijskoj dokumentaciji koja je relevantna za značajne rizike značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe. Opseg pregleda može ovisiti o činjenici je li revizijska dokumentacija revizora komponente predmetom postupaka pregleda koji obavlja njegovo društvo.

Dostatnost i primjerenost revizijskih dokaza (Vidjeti točke 44-45)

A62. Ako angažirani tim za grupu zaključi da dostatni i primjereni revizijski dokazi na kojima treba temeljiti revizorsko mišljenje nisu prikupljeni, angažirani tim za grupu može zatražiti od revizora komponente da obavi dodatne postupke. Ako to nije izvedivo, angažirani tim za grupu može obaviti svoje postupke u vezi s financijskim informacijama komponente.

A63. Ocjena kumulativnih učinaka bilo kojih pogrešnih prikazivanja od strane angažiranog partnera za grupu (bilo da ih je otkrio angažirani tim za grupu ili ih je priopćio revizor komponente) omogućava partneru na reviziji grupe odrediti jesu li financijski izvještaji grupe kao cjelina značajno pogrešno prikazani.

Komunikacija s menadžmentom grupe i osobama zaduženim za upravljanje grupom

Komunikacija s menadžmentom grupe (Vidjeti točke 46-48)

A64. MRevS 240 sadrži zahtjeve i upute za komunikaciju o prijeverama s menadžmentom i, gdje menadžment može biti uključen u prijeveru, s onima koji su zaduženi za upravljanje.⁵⁵⁶

⁵⁵⁶ MRevS 240, točke 41-43.

A65. Menadžment grupe možda treba držati značajne osjetljive informacije povjerljivima. Primjeri pitanja koja mogu biti značajna za financijske izvještaje komponenti a u koja menadžment komponente možda nije upućen uključuju sljedeće:

- potencijalne tužbe;
- planove napuštanja značajne operativne imovine;
- naknadne događaje; i
- značajne pravne ugovore.

Komunikacija s onima koji su zaduženi za upravljanje grupom (Vidjeti točku 49)

A66. Pitanja o kojima angažirani tim za grupu komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje grupom mogu uključiti ona koja je angažiranom timu za grupu stavio na znanje revizor komponente i za koja angažirani tim za grupu prosuđuje da su značajna za odgovornosti onih koji su zaduženi za upravljanje grupom. Komunikacija s onima koji su zaduženi za upravljanje grupom odvija se u različito vrijeme tijekom trajanja revizije grupe. Na primjer, pitanja iz točaka 49(a)-(b) mogu biti komunicirana nakon što angažirani tim za grupu utvrdi posao koji treba biti obavljen u vezi s financijskim informacijama komponente. S druge strane, pitanja navedena u točki 49(c) mogu biti komunicirana na kraju revizije te pitanja navedena u točkama 49(d)-(e) mogu biti komunicirana kad se pojave.

Dodatak 1
(Vidjeti točku A19)

Ilustracija izvješća neovisnog revizora gdje angažirani tim za grupu nije u mogućnosti prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze na kojima treba temeljiti revizorsko mišljenje za grupu

Napomena: Kroz cijelo ovo ilustrativno revizorsko izvješće, Odjeljak s mišljenjem je pozicioniran kao prvi u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen), a Odjeljak s osnovom za mišljenje je pozicioniran neposredno nakon Odjeljka s mišljenjem. Također, prva i zadnja rečenica koja je uključena u važeći Odjeljak o revizorovim odgovornostima sada je uključena kao dio novog Odjeljka s osnovom za mišljenje.

Za potrebe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća pretpostavljene su sljedeće okolnosti:

- **Revizija potpunog skupa konsolidiranih financijskih izvještaja subjekta koji nije subjekt uvršten na burzu koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija je revizija grupe (tj. primjenjuje se MRevS 600).**
- **Konsolidirane financijske izvještaje sastavlja menadžment subjekta u skladu s MSFI-jevima (okvir opće namjene).**
- **Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis odgovornosti menadžmenta za konsolidirane financijske izvještaje u MRevS-u 210.**
- **Angažirani tim za grupu ne može prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze u odnosu na značajnu komponentu koja se obračunava sukladno metodi udjela (priznatu u iznosu od 15 milijuna dolara u izvještaju o financijskom položaju, koji odražava ukupnu imovinu od 60 milijuna USD) jer angažirani tim za grupu nije imao pristup računovodstvenim evidencijama, menadžmentu ili revizoru komponente.**
- **Angažirani tim za grupu pročitao je revidirane financijske izvještaje komponente na dan 31. prosinca 20X1., uključujući revizorsko izvješće o tome, i razmotrio povezane financijske informacije koje je menadžment grupe imao u vezi s komponentom.**

- **Prema prosudbi angažiranog partnera za grupu, učinak na financijske izvještaje grupe te nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza je značajan, ali nije prožimajući.⁵⁵⁷**
- **Međunarodni etički kodeks za profesionalne računovođe Međunarodnog odbora za etičke standarde za računovođe (uključujući Međunarodne standarde neovisnosti) (IESBA Kodeks) obuhvaća sve relevantne etičke zahtjeve koji se primjenjuju na reviziju.**
- **Na temelju prikupljenih revizijskih dokaza revizor je zaključio da ne postoji značajna neizvjesnost povezana s događajima ili uvjetima koji mogu baciti značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavljavanje s vremenskim neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen).⁵⁵⁸**
- **Revizor nije dužan i na drugi način nije odlučio priopćavati ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701.⁵⁵⁹**
- **Revizor je pribavio sve ostale informacije prije datuma revizorskog izvješća, a mišljenje s rezervom o konsolidiranim financijskim izvještajima utječe i na ostale informacije.**
- **Oni koji su odgovorni za nadzor nad konsolidiranim financijskim izvještajima razlikuju se od onih koji su odgovorni za pripremu konsolidiranih financijskih izvještaja.**
- **Osim revizije konsolidiranih financijskih izvještaja, revizor ima i druge izvještajne odgovornosti koje zahtijeva lokalni zakon.**

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima ABC kompanije [ili drugi primjereni naslovnik]

Izvješće o reviziji konsolidiranih financijskih izvještaja⁵⁶⁰

Mišljenje s rezervom

Revidirali smo konsolidirane financijske izvještaje ABC kompanije i njezinih ovisnih društava (Grupa), koji obuhvaćaju konsolidirani izvještaj o financijskom položaju na 31. prosinca 20X1. i konsolidirani izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, konsolidirani izvještaj o promjenama kapitala i konsolidirani izvještaj o novčanim tokovima za godinu koja je tada završila, te bilješke uz konsolidirane financijske izvještaje, uključujući sažetak o značajnim računovodstvenim politikama.

Prema našem mišljenju, osim za moguće učinke pitanja koje je opisano u odjeljku našeg izvješća Osnova za mišljenje s rezervom, priloženi konsolidirani financijski izvještaji daju fer prezentaciju, u svim značajnim odrednicama (ili daju istinit i fer prikaz), konsolidiranog financijskog položaja Grupe na 31. prosinca 20X1. i njezinog konsolidiranog financijskog rezultata i konsolidirane novčane tokove za godinu koja je tada završila u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI).

⁵⁵⁷ Ako je, sukladno prosudbi angažiranog partnera, učinak nemogućnosti prikupljanja dostatnih i primjerenih dokaza na financijske izvještaje grupe značajan i prožimajući, angažirani partner za grupu bi se suzdržao od izražavanja mišljenja u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen).

⁵⁵⁸ MRevS 570 (izmijenjen), *Vremenska neograničenost poslovanja*

⁵⁵⁹ MRevS 701, *Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora*

⁵⁶⁰ Podnaslov »Izvješće o reviziji konsolidiranih financijskih izvještaja« nije potrebno u okolnostima ako drugi podnaslov »Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima« nije primjenjiv.

Osnova za mišljenje s rezervom

Ulaganje kompanije ABC u kompaniju XYZ, strano povezano društvo stečeno tijekom godine i obračunato metodom udjela, iskazano je u iznosu od 15 milijuna USD u konsolidiranom izvještaju o financijskom položaju na dan 31. prosinca 20X1., a udio ABC-a u neto prihodu XYZ-a od milijun USD uključen je u konsolidirani izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti za godinu koja je tada završila. Nismo uspjeli prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze o knjigovodstvenoj vrijednosti ulaganja ABC-a u XYZ na dan 31. prosinca 20X1. i udjela ABC-a u neto prihodu XYZ-a za tu godinu jer nam je uskraćen pristup financijskim informacijama, menadžmentu i revizorima XYZ-a. Posljedično tome, nismo mogli jesu li potrebne bilo kakve uskladbene tih iznosa.

Obavili smo reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Naše odgovornosti u skladu s tim standardima dodatno su opisane u odjeljku našeg izvješća Revizorove odgovornosti za reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja. Neovisni smo u odnosu na Grupnu u skladu s *Međunarodnim etičkim kodeksom za profesionalne računovođe* Međunarodnog odbora za etičke standarde računovođa (uključujući Međunarodne standarde neovisnosti) (IESBA Kodeks), te smo ispunili naše druge etičke odgovornosti u skladu s IESBA Kodeksom. Smatramo da su revizijski dokazi koje smo prikupili dostatni i primjereni kao osnova za naše mišljenje s rezervom.

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je primjereno kao što je »Informacije različite od financijskih izvještaja i revizorskog izvješća o njima«]

[Izvješćivanje u skladu s izvještajnim zahtjevima MRevS-a 720 (izmijenjen)⁵⁶¹ – vidjeti Ilustraciju 6 u Dodatku 2 MRevS-a 720 (izmijenjen). Zadnji dio odjeljka o Ostalim informacijama u Ilustraciji 6 bi bio prilagođen kako bi opisao specifična pitanja koja uzrokuju mišljenje s rezervom koje također utječe na ostale informacije.]

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za konsolidirane financijske izvještaje⁵⁶²

[Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen)⁵⁶³ – vidjeti Ilustraciju 2 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

Odgovornosti revizora za reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja

[Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 2 u MRevS-u 700 (izmijenjen). Zadnja dva odjeljka koji su primjenjivi samo za revizije uvrštenih subjekata ne bi bila uključena.]

Izvjeshće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima

[Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen)– vidjeti Ilustraciju 2 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

[Potpis u ime revizorskog društva, osobno ime revizora, ili oboje, kako je primjereno u određenoj jurisdikciji]

[Adresa revizora]

[Datum]

Ako je, prema prosudbi angažiranog partnera za grupu, učinak nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza

za financijske izvještaje grupe značajan i prožimajući, angažirani partner za grupu bi se suzdržao od izražavanja mišljenja u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen).

Dodatak 2

(Vidjeti točku A23)

Primjeri pitanja o kojima angažirani tim za grupu stječe razumijevanje

Navedeni primjeri pružaju širok opseg pitanja. Međutim, nisu sva pitanja relevantna za svaki angažman revizije grupe i popis primjera nije neophodno potpun.

Kontrole na razini grupe

1. Kontrole na razini grupe mogu uključivati kombinaciju sljedećeg:

- redovne sastanke između grupe i menadžmenta komponente radi diskusije poslovnog razvoja i pregleda ostvarenih rezultata;
- nadgledanje poslovanja komponente i njezinih financijskih rezultata, uključujući redovnu rutinu izvještavanja, što omogućava menadžmentu grupe nadzor nad ostvarenim rezultatima komponente u odnosu na planove i poduzimanje primjerene aktivnosti;
- proces procjene rizika menadžmenta grupe, tj. proces identifikiranja, analiziranja i nadgledanja poslovnih rizika, kao i rizika prijave, što može imati za posljedicu značajno pogrešno prikazivanje financijskih izvještaja grupe;
- nadgledanje, kontroliranje, usklađivanje i eliminaciju međusobnih transakcija i nerealiziranih profita te međusobnih stanja na razini grupe;
- proces nadgledanja vremenske dimenzije i procjenjivanje točnosti i potpunosti financijskih informacija primljenih od komponente;
- središnji IT sustav kontroliran od strane istih IT općih kontrola za sve ili za dio grupe;
- kontrolne aktivnosti unutar IT sustava koje su zajedničke za sve ili neke komponente;
- nadgledanje kontrola, uključujući aktivnosti službe interne revizije i programe samoprocjene;
- konzistentne politike i postupke, uključujući priručnik postupaka financijskog izvještavanja grupe;
- sveobuhvatni programi za razinu grupe, kao što su kodeks ponašanja i programi prevencije prijave; i
- aranžmani za dodjeljivanje ovlasti i odgovornosti menadžmentu komponente.

2. Funkcija interne revizije može biti promatrana kao dio kontrola na razini grupe, primjerice, kad je funkcija centralizirana. MRevS 610 (izmijenjen 2013.)⁵⁶⁴ uređuje ocjenjivanje koje obavlja angažirani tim za grupu a koje se odnosi na pitanje o tome podržavaju li organizacijski status i relevantne politike i postupci adekvatno objektivnost internih revizora, razinu kompetencije funkcije interne revizije te primjenjuje li funkcija sustavni i disciplinirani pristup gdje revizijski tim za grupu očekuje koristiti rad funkcije.

Proces konsolidacije

⁵⁶⁴ MRevS 610 (izmijenjen 2013.), *Korištenje radom internih revizora*, točka 15.

⁵⁶¹ MRevS 720 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama*

⁵⁶² Kroz cijela ova ilustrativna revizorska izvješća pojmovi »menadžment« i »oni koji su zaduženi za upravljanje« mogu trebati biti zamijenjeni drugim pojmom koji je primjeren u kontekstu pravnog okvira određene jurisdikcije.

⁵⁶³ MRevS 700 (izmijenjen), *Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima*

3. Razumijevanje angažiranog tima za grupu u vezi s procesom konsolidacije može uključivati sljedeća pitanja:

Pitanja koja su povezana s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja:

- opseg u kojem menadžment komponente ima razumijevanje primjenjivog okvira financijskog izvještavanja;
- proces identificiranja i računovodstvenog evidentiranja komponente u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja;
- proces identificiranja izvještajnih segmenata za izvještavanje po segmentima u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja;
- proces identificiranja odnosa povezanih strana i transakcija povezanih stranaka za izvještavanje u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja;
- računovodstvene politike primjenjive na financijske izvještaje grupe, promjene istih u odnosu na prethodne financijske godine te promjene koje su rezultat novih ili izmijenjenih standarda prema primjenjivom okviru financijskog izvještavanja; i
- postupci za tretiranje komponenti s krajem financijske godine drugačijim od kraja godine grupe.

Pitanja koja se odnose na proces konsolidacije:

- proces menadžmenta grupe za stjecanje razumijevanja računovodstvenih politika koje koriste komponente, i gdje je primjenjivo, osiguravanje da se jedinstvene računovodstvene politike koriste za izradu financijskih informacija komponente za financijske izvještaje grupe te da su razlike u računovodstvenim politikama identificirane i usklađene gdje je potrebno u smislu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. Jedinstvene računovodstvene politike su specifični principi, osnove, konvencije, pravila i prakse primijenjeni od strane grupe, temeljeni na primjenjivom okviru financijskog izvještavanja, koje komponente koriste za konzistentno izvještavanje sličnih transakcija. Te su politike obično opisane u priručniku postupaka financijskog izvještavanja i grupnom paketu izdanom od strane menadžmenta grupe;
- proces menadžmenta grupe za osiguravanje potpunog, točnog i pravovremenog financijskog izvještavanja od strane komponente za konsolidaciju;
- proces svođenja financijskih informacija strane komponente na valutu financijskih izvještaja grupe;
- kako je IT organiziran za konsolidaciju, uključujući ručne i automatizirane faze procesa te ručne i programirane kontrole u različitim fazama procesa konsolidacije; i
- proces menadžmenta grupe za prikupljanje informacija o događajima nakon datuma bilance.

Pitanja koja se odnose na konsolidacijska usklađenja:

- proces evidentiranja konsolidacijskih usklađenja, uključujući pripremu, autoriziranje i procesiranje povezanih knjiženja te iskustvo osoblja odgovornog za konsolidaciju;
- konsolidacijska usklađenja zahtijevana primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja;
- poslovna opravdanost događaja i transakcija zbog kojih dolazi do konsolidacijskih usklađenja;
- učestalost, vrste i veličine transakcija između komponenti;

- postupci za nadgledanje, kontroliranje, usklađivanje i eliminiranje međusobnih transakcija i nerealiziranih profita i međusobnih stanja računa;
- koraci poduzeti za dolaženje do fer vrijednosti stečene imovine i obveza, postupci za amortizaciju goodwilla (gdje je primjenjivo) i testiranje umanjenja vrijednosti goodwilla, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja; i
- aranžmani s većinskim vlasnikom ili manjinskim interesima o gubicima komponente (na primjer, obveze prema manjinskim interesima da se pokriju takvi gubici).

Dodatak 3

(Vidjeti točku A30)

Primjeri uvjeta ili događaja koji mogu upućivati na rizik značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja grupe

Navedeni primjeri pokrivaju širok spektar uvjeta ili događaja. Međutim, nisu svi uvjeti ili događaji relevantni za svaki angažman revizije grupe i lista primjera nije nužno potpuna.

- Kompleksna struktura grupe, posebno gdje su česte akvizicije, otuđenja ili reorganizacije.
- Slabe strukture korporativnog upravljanja, uključujući proces donošenja odluka, koji nije transparentan.
- Nepostojeće ili neefikasne kontrole na razini grupe, uključujući neadekvatne informacije menadžmenta grupe o nadgledanju poslovanja komponenti i njihovih rezultata.
- Komponente koje posluju u stranim jurisdikcijama koje mogu biti izložene čimbenicima, kao što su neuobičajene intervencije vlade u područjima kao što su trgovina i fiskalna politika te ograničenja na kretanje valute i dividendi, i fluktuacija tečajeva stranih valuta.
- Poslovne aktivnosti komponenti koje uključuju visok rizik, kao što su dugoročni ugovori ili trgovanje u inovativnim ili kompleksnim financijskim instrumentima.
- Nesigurnosti u pogledu koje financijske informacije komponente trebaju biti uključene u financijske izvještaje grupe u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, na primjer, postoje li i trebaju li biti uključeni subjekti posebne namjene ili ne-trgovački subjekti.
- Neobični odnosi i transakcije povezanih strana.
- Prijašnja pojavljivanja međusobnih stanja koja nisu bilancirala ili bila usklađena u konsolidaciji.
- Postojanje kompleksnih transakcija koje se evidentiraju u više od jedne komponente.
- Primjena računovodstvenih politika komponente koje su različite od politika primijenjenih u financijskim izvještajima grupe.
- Komponente s drugačijim krajem financijske godine, što može biti korišteno za manipuliranje vremenom nastanka transakcije.
- Prethodna pojavljivanja neautoriziranih ili nepotpunih konsolidacijskih usklađenja.
- Agresivno porezno planiranje unutar grupe, ili velike novčane transakcije sa subjektima u poreznim oazama.
- Učestale promjene revizora angažiranih na reviziji financijskih izvještaja komponente.

Dodatak 4

(Vidjeti točku A35)

Primjeri potvrđivanja revizora komponente

Namjera pisma u nastavku nije da predstavlja standardno pismo. Potvrđivanja mogu varirati od jednog revizora komponente do drugog te od jednog razdoblja do drugog.

Potvrđivanja se često prikupljaju prije nego što počne rad na financijskim informacijama komponente.

[Zaglavlje revizora komponente]

[Datum]

[Angažiranom partneru za grupu]

Ovo se pismo izdaje u svrhu Vaše revizije financijskih izvještaja grupe [ime matičnog društva] za godinu koja završava s [datum] u svrhu izražavanja mišljenja o tome prezentiraju li financijski izvještaji fer, u svim značajnim odrednicama, (ili *istinito i fer prikazuju*) financijski položaj grupe na [datum] i rezultate njezinog poslovanja i novčane tokove za tada završenu godinu, u skladu s [navesti primjenjivi okvir financijskog izvještavanja].

Potvrđujemo primitak Vaših instrukcija izdanih [datum], kojima od nas zahtijevate da obavimo poseban posao na financijskim informacijama [ime komponente] za godinu koja završava na [datum].

Potvrđujemo sljedeće:

1. Bit ćemo u mogućnosti postupiti prema instrukcijama. / Obavještavamo Vas da nećemo biti u mogućnosti postupiti prema sljedećim instrukcijama [navesti instrukcije] iz sljedećih razloga [navesti razloge].
2. Instrukcije su jasne i razumijemo ih. / Cijenili bismo ako biste nam mogli pojasniti sljedeće instrukcije [navesti instrukcije].
3. Suradivati ćemo s Vama i pružiti ćemo Vam pristup relevantnoj revizijskoj dokumentaciji.

Potvrđujemo da:

1. Financijske informacije [ime komponente] bit će uključene u financijske izvještaji grupe [ime matičnog društva].
2. Možete smatrati potrebnim uključiti se u rad koji ste od nas tražili da se obavi na financijskim informacijama [ime komponente] za godinu koja završava [datum].
3. Namjeravate ocijeniti, i ako smatrate primjerenim, koristiti naš rad u reviziji financijskih izvještaja grupe [ime matičnog društva].

U pogledu rada koji ćemo obaviti na financijskim informacijama [ime komponente], [opiši komponentu, na primjer, ovisno društvo u potpunom vlasništvu, ovisno društvo, zajednički poduhvat, ulaganje evidentirano metodom ulaganja ili troška] [ime matičnog društva], potvrđujemo sljedeće:

1. Imamo razumijevanje [navedi relevantne etičke zahtjeve] koje je dostatno za ispunjavanje naših odgovornosti u reviziji financijskih izvještaja grupe, i postupat ćemo u skladu s njima. Posebno, u pogledu [ime matičnog društva] i drugih komponenti u grupi, mi smo neovisni u smislu [navedi relevantne etičke zahtjeve] i postupamo u skladu s primjenjivim zahtjevima [referirati se na pravila] izdanima od strane [ime agencije regulatora].
2. Imamo razumijevanje Međunarodnih revizijskih standarda i [navedi ostale nacionalne standarde primjenjive na reviziju fi-

nancijskih izvještaja grupe] koje je dostatno za ispunjavanje naših odgovornosti u reviziji financijskih izvještaja grupe, i obaviti ćemo naš rad na financijskim informacijama [ime komponenta] za godinu koja završava na [datum] u skladu s tim standardima.

3. Posjedujemo posebne vještine (na primjer, specifično poznavanje industrije) neophodno za obavljanje rada na financijskim informacijama određene komponente.
4. Imamo razumijevanje [navedi primjenjiv okvir financijskog izvještavanja ili priručnik postupaka financijskog izvještavanja grupe] koje je dostatno za ispunjavanje naših odgovornosti u reviziji financijskih izvještaja grupe.

Informirat ćemo Vas o bilo kakvim promjenama u pogledu prethodno navedenih iskaza, tijekom našeg rada na financijskim informacijama [ime komponenta].

[Potpis revizora]

[Datum]

[Adresa revizora]

Dodatak 5

(Vidjeti točku A58)

Zahtijevana i ostala pitanja uključena u pismo instrukcija angažiranom timu za grupu

Pitanja zahtijevana ovim MRevS-om o kojima treba komunicirati s revizorom komponente navedena su u kurzivu.

Pitanja koja su relevantna za planiranje rada revizora komponente:

- *Zahtjev revizoru komponente, znajući kontekst u kojem će angažirani tim za grupu koristiti rad revizora komponente, da potvrdi da će revizor komponente surađivati s angažiranim timom za grupu.*
- Raspored obavljanja revizije.
- Datumi kada menadžment grupe i angažirani tim za grupu planiraju posjete, i datumi planiranih sastanaka s menadžmentom komponente i revizorom komponente.
- Popis ključnih kontakata.
- *Posao koji treba obaviti revizor komponente, uporaba tog posla, i aranžmani za koordinaciju djelovanja u inicijalnoj fazi i tijekom revizije, uključujući planiranu uključenost angažiranog tima za grupu u rad revizora komponente.*
- *Etički zahtjevi koji su relevantni za reviziju grupe, i osobito, zahtjevi neovisnosti, primjerice, gdje je zakonom ili regulativom zabranjeno revizoru grupe korištenje internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći, relevantno je za revizora grupe da razmotri proteže li se zabrana i na revizore komponenti i, ako je tako, da to navede u komunikaciji s revizorima komponente.⁵⁶⁵*
- *U slučaju revizije ili uvida u financijske informacije komponente, značajnost komponente (i, ako je primjenjivo, razina ili razine značajnosti za određene klase transakcija, stanja računa ili objave) i granica preko koje pogrešna prikazivanja ne mogu biti smatrana potpuno beznačajnima za financijske izvještaje grupe.*
- *Popis povezanih strana pripremljen od strane menadžmenta grupe i bilo koje druge povezane strane o kojima angažirani tim za grupu ima saznanje te zahtjev da angažirani tim za grupu pravovremeno*

⁵⁶⁵ MRevS 610 (izmijenjen 2013.), *Korištenje radom internih revizora*, točka A31.

obavijesti revizora komponente o povezanim stranama koje nisu prije bile identificirane od strane menadžmenta grupe ili angažiranog tima za grupu.

- Posao koji je potrebno obaviti na međusobnim transakcijama i nerealiziranim profitima i međusobnim stanjima.
- Smjernice o ostalim zakonskim odgovornostima izvještavanja, na primjer, izvještavanje o tvrdnji menadžmenta grupe o efikasnosti internih kontrola.
- Gdje postoji mogućnost vremenskog jaza između završetka posla na financijskim informacijama komponente i zaključaka angažiranog tima za grupu o financijskim izvještajima grupe, posebne instrukcije za naknadne događaje.

Pitanja koja su relevantna za obavljanje posla revizora komponente:

- Nalazi testiranja kontrolnih aktivnosti angažiranog tima za grupu u sustavu procesiranja koji su zajednički za sve ili neke komponente, i testovi kontrola koje je treba obaviti revizor komponente.
- Identificirani značajni rizici značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe, zbog prijevare ili pogreške, koji su relevantni za posao revizora komponente te zahtjev da revizor komponente ažurno komunicira o bilo kojim drugim značajnim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe, zbog prijevare ili pogreške, identificiranim u komponenti i reakcije revizora komponente na takve rizike.
- Nalazi službe interne revizije, temeljeni na poslu obavljenom nad kontrolama u komponenti ili relevantnim za komponentu.
- Zahtjev za pravovremenom komunikacijom revizijskog dokaza prikupljenog obavljanjem posla na financijskim informacijama komponente koji je u suprotnosti s revizijskim dokazom na kojemu angažirani tim za grupu originalno temelji procjenu rizika provedenu na razini grupe.
- Zahtjev za pisanom izvjavom menadžmenta komponente o usklađenosti s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, ili izjava da su objavljene razlike između računovodstvenih politika primijenjenih na financijske informacije komponente i primijenjenih u financijskim izvještajima grupe.
- Pitanja koja treba dokumentirati revizor komponente.

Ostale informacije

- Zahtjev da sljedeće bude pravovremeno izvješteno angažiranom timu za grupu:
 - o značajna računovodstvena, izvještajna i revizijska pitanja, uključujući računovodstvene procjene i povezane prosudbe;
 - o pitanja o statusu vremenske neograničenosti poslovanja komponente;
 - o pitanja o tužbama i tužbenim potraživanjima; i
 - o značajni nedostaci u kontrolama koje je otkrio revizor komponente tijekom obavljanja posla u vezi s financijskim informacijama komponente te informacije koje indiciraju postojanje prijevare.
- Zahtjev da angažirani tim za grupu bude što prije obaviješten o bilo kojim značajnim ili neobičnim događajima.
- Zahtjev da se o pitanjima navedenim u točki 41 komunicira s angažiranim timom za grupu kad je dovršen rad s financijskim informacijama komponente.

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 610 (IZMIJENJEN 2013.)

KORIŠTENJE RADOM INTERNIH REVIZORA

(Stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2014. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ

| | Točka |
|---|-----------|
| Uvod | |
| Područje koje uređuje ovaj MRevS | 1 – 5 |
| Odnos MRevS-a 315 (izmijenjen) i MRevS-a 610 (izmijenjen 2013.) | 6 – 10 |
| Odgovornost eksternog revizora za reviziju | 11 |
| Datum stupanja na snagu | 12 |
| Cilj | 13 |
| Definicije | 14 |
| Zahtjevi | |
| Određivanje treba li, u kojim područjima, i u kojem opsegu koristiti rad službe interne revizije | 15 – 20 |
| Korištenje radom službe interne revizije | 21 – 25 |
| Određivanje treba li, u kojim područjima, i u kojem opsegu koristiti rad internih revizora radi pružanja izravne pomoći | 26 – 32 |
| Korištenje radom internih revizora radi pružanja izravne pomoći | 33 – 35 |
| Dokumentacija | 36-37 |
| Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima | |
| Definicija službe interne revizije | A1 – A4 |
| Određivanje treba li, u kojim područjima, i u kojem opsegu koristiti rad službe interne revizije | A5 – A23 |
| Korištenje radom službe interne revizije | A24 – A30 |
| Određivanje treba li, u kojim područjima, i u kojem opsegu koristiti rad internih revizora radi pružanja izravne pomoći | A31 – A39 |
| Korištenje radom internih revizora radi pružanja izravne pomoći | A40 – A41 |

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 610 (izmijenjen 2013.), *Korištenje radom internih revizora* treba čitati povezano s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

Uvod

Područje koje uređuje ovaj MRevS

1. Ovaj MRevS uređuje odgovornosti eksternog revizora ako se koristi radom internih revizora. To uključuje (a) korištenje radom službe interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza i (b) korištenje radom internih revizora radi pružanja izravne pomoći uz usmjeravanje, nadzor i pregled koje obavlja eksterni revizor.
2. Ovaj standard ne odnosi se na subjekte koji nemaju službu interne revizije. (Vidjeti točku A1.)
3. Ako subjekt ima službu interne revizije, ne primjenjuju se zahtjevi iz ovog MRevS-a u vezi s korištenjem rada te službe, ako:
 - (a) odgovornosti i aktivnosti službe nisu relevantne za reviziju; ili

- (b) temeljeno na revizorovu preliminarnom razumijevanju službe stečenom kao posljedica postupaka obavljenih prema MRevS-u 315 (izmijenjen)⁵⁶⁶, eksterni revizor ne očekuje koristiti se radom službe interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza.
- Ništa u ovom MRevS-u ne zahtijeva da se revizor koristi radom službe interne revizije kako bi izmijenio vrste ili vremenski raspored, ili smanjio opseg revizijskih postupaka koje treba izravno obaviti eksterni revizor; to ostaje za odlučivanje eksternom revizoru u ustanovljivanju opće strategije revizije.
4. Nadalje, ne primjenjuju se zahtjevi iz ovog MRevS-a u vezi s osiguravanjem izravne pomoći ako eksterni revizor ne planira korištenje radom internih revizora radi pružanja izravne pomoći.
 5. U nekim zakonodavstvima, eksternim revizorima može biti zabranjeno ili, u određenoj mjeri, ograničeno, zakonom ili regulativom, korištenje radom službe interne revizije ili korištenje internih revizora radi pružanja izravne pomoći. Ovaj MRevS ne derogira zakone ili regulative koji uređuju revizije financijskih izvještaja⁵⁶⁷. Takve zabrane ili ograničenja stoga neće spriječiti eksternog revizora da postupa u skladu s MRevS-ima. (Vidjeti točku A31.)

Odnos MRevS-a 315 (izmijenjen) i MRevS-a 610 (izmijenjen 2013.)

6. Mnogi subjekti ustanovljuju službe interne revizije kao dio svojih struktura internih kontrola i upravljanja. Ciljevi i djelokrug službe interne revizije, sadržaj njezinih odgovornosti i njezin status unutar organizacije, uključujući njezine ovlasti i odgovornosti, jako će se razlikovati i ovisi o veličini i strukturi subjekta i zahtjevima menadžmenta i, gdje je primjenjivo, onih koji su zaduženi za upravljanje.
7. MRevS 315 (izmijenjen) uređuje način na koji znanja i iskustva službe interne revizije mogu doprinijeti eksternom revizoru u njegovom razumijevanju subjekta i njegovog okruženja kao i u identificiranju i procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. MRevS 315 (izmijenjen)⁵⁶⁸ također objašnjava kako učinkovito komuniciranje između internih i eksternih revizora stvara okruženje u kojem eksterni revizor može biti informiran o važnim pitanjima koja mogu utjecati na rad eksternog revizora.
8. Eksterni revizor može biti u mogućnosti koristiti se radom službe interne revizije na konstruktivan i dopunjujući način ovisno o tome podržavaju li organizacijska struktura službe interne revizije i relevantne politike i postupci na odgovarajući način objektivnost internih revizora, kao i ovisno o razini kompetentnosti službe interne revizije i o tom primjenjuje li služba sustavan i disciplinirani pristup. Ovaj MRevS uređuje odgovornosti eksternog revizora kad, temeljeno na njegovom preliminarnom razumijevanju službe interne revizije stečenom kao posljedica postupaka obavljenih prema MRevS-u 315 (izmijenjen), eksterni revizor očekuje da će koristiti rad službe interne revizije kao dio pribavljenih revizijskih dokaza.⁵⁶⁹ Takvo korištenje radom

mijenja vrste ili vremenski raspored, ili smanjuje opseg, revizijskih postupaka koje izravno treba obaviti eksterni revizor.

9. Povrh toga, ovaj se MRevS također uređuje odgovornosti eksternog revizora ako razmatra korištenje službe interne revizije radi pružanja izravne pomoći uz usmjeravanje, nadzor i pregled koje obavlja eksterni revizor.
10. Mogu postojati osobe u subjektu koje obavljaju poslove slične onima koje obavlja služba interne revizije. Međutim, ako se obavljaju objektivnim i kompetentnim djelovanjem koje primjenjuje sustavan i disciplinirani pristup, uključujući kontrolu kvalitete, takvi postupci bi se smatrali internim kontrolama i pribavljanje dokaza u vezi s takvim kontrolama bio bi dio revizorovih reakcija na procijenjene rizike u skladu s MRevS-om 330.⁵⁷⁰

Odgovornost eksternog revizora za reviziju

11. Eksterni revizor ima isključivu odgovornost za izraženo mišljenje i ta se odgovornost ne umanjuje korištenjem rada službe interne revizije ili internih revizora radi pružanja izravne pomoći u angažmanu. Iako oni mogu obavljati revizijske postupke slične onima koje obavljaju eksterni revizori, ni služba interne revizije niti interni revizori nisu neovisni o subjektu na način koji se zahtijeva od eksternih revizora u reviziji financijskih izvještaja u skladu s MRevS-om 200.⁵⁷¹ Ovaj MRevS, stoga, definira uvjete koji su nužni da bi se eksterni revizor mogao koristiti radom internih revizora. On također definira nužne napore radi pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza da je rad službe interne revizije ili internih revizora, koji pružaju izravnu pomoć prikladan za svrhe revizije. Zahtjevi su oblikovani kako bi osigurali okvir za prosudbe eksternog revizora u vezi s korištenjem radom internih revizora kako bi se spriječilo preveliko ili neopravdano korištenje takvog rada.

Datum stupanja na snagu

12. Ovaj MRevS stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta 15. prosinca 2014. ili nakon tog datuma.

Ciljevi

13. Ciljevi eksternog revizora, kad subjekt ima službu interne revizije i eksterni revizor očekuje koristiti se radom te službe kako bi izmijenio vrste ili vremenski raspored ili smanjio opseg revizijskih postupaka koje treba izravno obaviti eksterni revizor, ili koristiti interne revizore radi pružanja izravne pomoći, su:
 - (a) odrediti može li se koristiti rad službe interne revizije ili izravna pomoć od internih revizora i, ako je to moguće, u kojim područjima i u kojem opsegu; i nakon tog određivanja;
 - (b) ako se odredilo koristiti rad službe interne revizije, utvrditi je li taj rad prikladan za svrhu revizije; i
 - (c) ako se odredilo koristiti rad internog revizora radi pružanja izravne pomoći, primjereno usmjeravati, nadzirati i pregledavati njihov rad.

Definicije

14. Za potrebe ovog MRevS-a, pojmovi koji slijede imaju niže navedena značenja:

⁵⁶⁶ MRevS 315 (izmijenjen) *Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja kroz stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja*

⁵⁶⁷ MRevS 200 *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*, točka A57.

⁵⁶⁸ MRevS 315 (izmijenjen), točka A120.

⁵⁶⁹ Vidjeti točke 15-25.

⁵⁷⁰ MRevS 330, *Revizorove reakcije na procijenjene rizike*

⁵⁷¹ MRevS 200, točka 14.

- (a) Služba interne revizije – funkcija subjekta koja obavlja aktivnosti s izražavanjem uvjerenja i konzultantske aktivnosti oblikovane za ocjenjivanje i unapređivanje učinkovitosti subjektovog upravljanja, upravljanja rizicima i procesa internih kontrola. (Vidjeti točke A1-A4)
- (b) Izravna pomoć – korištenje internih revizora radi obavljanja revizijskih postupaka uz usmjeravanje, nadzor i pregled koje obavlja eksterni revizor.

Zahtjevi

Određivanje treba li, u kojim područjima, i u kojem opsegu koristiti rad službe interne revizije

Ocjenjivanje službe interne revizije

15. Eksterni revizor mora utvrditi može li se koristiti rad službe interne revizije za potrebe revizije ocjenjivanjem sljedećeg:
- (a) opsega u kojem organizacijski status i relevantne politike i postupci službe internih revizora podupiru objektivnost internih revizora; (Vidjeti točke A5-A9)
 - (b) razine kompetentnosti službe internih revizora; i (Vidjeti točke A5-A9)
 - (c) primjenjuje li služba internih revizora sustavan i discipliniran pristup, uključujući kontrolu kvalitete. (Vidjeti točke A10-A11.)
16. Eksterni revizor ne smije koristiti rad službe interne revizije ako eksterni revizor utvrdi da:
- (a) organizacijski status i relevantne politike i postupci službe interne revizije ne podupiru na odgovarajući način objektivnost internih revizora;
 - (b) službi interne revizije nedostaje kompetentnosti; i
 - (c) službi interne revizije ne primjenjuje sustavan i discipliniran pristup, uključujući kontrolu kvalitete. (Vidjeti točke A12-A14.)

Određivanje vrste i opsega rada službe interne revizije koji se može koristiti

17. Kao osnovicu za utvrđivanje područja i opsega u kojem se može koristiti rad službe interne revizije, eksterni revizor mora razmotriti vrstu i opseg rada koji je obavila ili planirala obaviti služba interne revizije i njegovu relevantnost za opću strategiju i revizijski plan eksternog revizora. (Vidjeti točke A12-A14.)
18. Eksterni revizor mora obaviti sve značajne prosudbe u revizijskom angažmanu i, kako bi spriječio prekomjerno korištenje rada službe interne revizije, mora planirati manje korištenje rada službe i veće izravno obavljanje posla što je: (Vidjeti točke A15-A17)
- (a) više uključeno prosuđivanje u:
 - i. planiranju i obavljanju relevantnih revizijskih postupaka; i
 - ii. ocjenjivanju pribavljenih revizijskih dokaza; (Vidjeti točke A18-A19)
 - (b) viši procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje, uz pridavanje posebne pozornosti rizicima koji su identificirani kao značajni; (Vidjeti točke A20-A22)
 - (c) manje organizacijski status službe interne revizije i relevantne politike i postupci podupiru objektivnost internih revizora; i
 - (d) niža razina kompetentnosti službe interne revizije.

- 19. Eksterni revizor mora također ocijeniti hoće li u ukupnosti korištenje radom službe interne revizije u planiranom opsegu još uvijek imati za posljedicu da je eksterni revizor dovoljno uključen u reviziju s obzirom na njegovu isključivu odgovornost za izraženo revizijsko mišljenje. (Vidjeti točke A15-A22.)
- 20. Eksterni revizor mora, u komuniciranju s onima koji su zaduženi za upravljanje o svom prikazu planiranog opsega i vremenskog rasporeda revizije u skladu s MRevS-om 260 (izmijenjen)⁵⁷², priopćiti kako je planirao koristiti rad službe interne revizije.

Korištenje radom službe interne revizije

21. Ako eksterni revizor planira koristiti rad službe interne revizije, mora raspraviti sa službom planirano korištenje njezinog rada kao osnovom za koordiniranje njihovih pojedinačnih aktivnosti. (Vidjeti točke A24-A26.)
22. Eksterni revizor mora čitati izvješća službe interne revizije u vezi s radom službe kojeg eksterni revizor planira koristiti kako bi stekao razumijevanje o vrstama i opsegu revizijskih postupaka koji je ona obavila i o povezanim nalazima.
23. Eksterni revizor mora obaviti dostatne revizijske postupke na glavnom dijelu cjeline poslova službe interne revizije koje eksterni revizor planira koristiti kako bi utvrdio njegovu primjerenost za svrhe revizije, uključujući i ocjenjivanje:
- (a) je li posao službe interne revizije bio odgovarajuće planiran, obavljen, nadziran, pregledavan i dokumentiran;
 - (b) jesu li pribavljeni dostatni i primjereni dokazi za omogućavanje službi da formira razumne zaključke; i
 - (c) jesu li stvoreni zaključci primjereni u danim okolnostima i jesu li izvješća koje je sastavila služba u skladu s obavljenim poslom. (Vidjeti točke A27-A30.)
24. Vrste i opseg revizijskih postupaka eksternog revizora mora biti reakcija u odnosu na ocjenu eksternog revizora o:
- (a) količini prosudbi koje su uključene;
 - (b) procijenjenom riziku značajnog pogrešnog prikazivanja;
 - (c) opsegu u kojem organizacijski status i relevantne politike i postupci službe interne revizije podupiru objektivnost internih revizora; i
 - (d) razini kompetentnosti službe interne revizije⁵⁷³, (Vidjeti točke A27-A29)
- i mora uključivati ponovno izvođenje nekog dijela posla. (Vidjeti točku A30.)
25. Eksterni revizor mora također ocijeniti jesu li i nadalje primjereni njegovi zaključci u vezi sa službom interne revizije iz točke 15 ovog MRevS-a kao i odluka o vrsti i opsegu korištenja rada službe za svrhe revizije iz točaka 18-19 ovog MRevS-a.

Određivanje treba li, u kojim područjima, i u kojem opsegu koristiti rad internih revizora radi pružanja izravne pomoći

Određivanje mogu li se koristiti interni revizori radi pružanja izravne pomoći

26. Zakon ili regulativa može zabranjivati eksternom revizoru dobivanje izravne pomoći od internih revizora. Ako je tako, ne primjenjuju se točke 25-35 i 37. (Vidjeti točku A31.)

⁵⁷² MRevS 260 (izmijenjen), *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje*, točka 15.

⁵⁷³ Vidjeti točku 18.

27. Ako zakonom ili regulativom nije zabranjeno korištenje internog revizora radi pružanja izravne pomoći i eksterni revizor planira korištenje u reviziji internih revizora radi pružanja izravne pomoći, eksterni revizor mora ocijeniti postojanje i značajnost prijetnji objektivnosti i razinu kompetentnosti internih revizora koji će osigurati takvu pomoć. Ocjenjivanje postojanja i značajnosti prijetnji objektivnosti internih revizora mora uključiti upite eksternog revizora postavljene internim revizorima u vezi s interesima i odnosima koji mogu stvarati prijetnju njihovoj objektivnosti. (Vidjeti točke A32-A34.)

28. Eksterni revizor ne smije koristiti rad internog revizora radi pružanja izravne pomoći ako:

- (a) postoje značajne prijetnje objektivnosti internih revizora; ili
- (b) internom revizoru nedostaje dostatna kompetentnost za obavljanje predloženog posla. (Vidjeti točke A32-A34.)

Određivanje vrste i opsega rada koji se može dodijeliti internim revizorima radi pružanja izravne pomoći

29. U određivanju vrste i opsega posla koji se može dodijeliti internim revizorima i vrsta, vremenskog rasporeda i opsega usmjerenja, nadziranja i pregledavanja koji su primjereni u danim okolnostima, eksterni revizor mora razmotriti:

- (a) količinu prosudbi uključenih u:
 - (i) planiranje i obavljanje relevantnih revizijskih postupaka; i
 - (ii) ocjenjivanje pribavljenih revizijskih dokaza;
- (b) procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja; i
- (c) svoju ocjenu postojanja i značajnosti prijetnji objektivnosti i razine kompetentnosti internih revizora koji mora pružati takvu pomoć. (Vidjeti točke A35-A39.)

30. Eksterni revizor ne smije koristiti interne revizore radi pružanja izravne pomoći u obavljanju postupaka koji:

- (a) uključuju stvaranje značajnih prosudbi u reviziji; (Vidjeti točku A19)
- (b) se odnose na viši procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja gdje se prosudba zahtijeva u obavljanju relevantnih revizijskih postupaka ili je razina ocjenjivanja pribavljenih revizijskih dokaza viša od ograničene razine; (Vidjeti točku A38)
- (c) su u vezi s poslom u koji su interni revizori bili uključeni i o kojem je služba interne revizije već izvjestila, ili će izvjestiti, menadžment ili one koji su zaduženi za upravljanje; ili
- (d) se odnose na odluke eksternog revizora donijete u skladu s ovim MReVS-om u vezi sa službom interne revizije i korištenjem njezinim radom ili s osiguravanjem izravne pomoći. (Vidjeti točke A35-A39.)

31. Nakon što je ocijenjeno mogu li se i, ako je tako, u kojem opsegu koristiti interne revizore za pružanje izravne pomoći u reviziji, eksterni revizor mora, u komuniciranju s onima koji su zaduženi za upravljanje o svom prikazu planiranog opsega i vremenskog rasporeda revizije u skladu s MReVS-om260 (izmijenjen)⁵⁷⁴, priopćiti vrstu i opseg planiranog korištenja internih revizora radi pružanja izravne pomoći kako bi se postiglo uzajamno shvaćanje da takvo korištenje nije prekomjerno u okolnostima angažmana. (Vidjeti točku A39.)

32. Eksterni revizor mora ocijeniti hoće li, u ukupnosti, korištenje internih revizora radi pružanja izravne pomoći do planiranog opsega, zajedno s planiranim korištenjem rada službe interne revizije, još uvijek imati za posljedicu dostatnu uključenost eksternog revizora u reviziju s obzirom na njegovu isključivu odgovornost za izraženo revizorsko mišljenje.

Korištenje internih revizora radi pružanja izravne pomoći

33. Prije korištenja internih revizora radi pružanja izravne pomoći u svrhu revizije, eksterni revizor mora:

- (a) pribaviti pisani sporazum od ovlaštenog predstavnika subjekta da će se dopustiti internom revizoru slijeđenje naputaka eksternog revizora i da se subjekt neće umiješati u rad internih revizora obavljen za eksternog revizora; i
- (b) pribaviti pisani sporazum od internih revizora da će čuvati povjerljivost određenih pitanja prema uputama eksternog revizora i obavijestiti eksternog revizora o svakoj prijetnji njihovoj objektivnosti.

34. Eksterni revizor mora, u skladu s MReVS-om 220⁵⁷⁵, usmjeravati, nadzirati i pregledavati rad kojeg u angažmanu obave interni revizori. U obavljanju toga:

- (a) vrste, vremenski raspored i opseg usmjerenja, nadziranja i pregled moraju uzeti u obzir da interni revizori nisu neovisni u odnosu na subjekt i moraju reagirati na ishod ocjene čimbenika iz točke 29 ovog MReVS-a; i
- (b) postupci pregleda moraju uključivati eksternog revizora koji će unatrag prekontrolirati osnovne revizijske dokaze za neke poslove koje su obavili interni revizori.

Usmjeravanje, nadziranje i pregled eksternog revizora u vezi s obavljenim radom internih revizora mora biti dostatno kako bi se eksterni revizor uvjerio da su interni revizori pribavili dostatne i primjerene revizijske dokaze za potkrjepljivanje zaključaka temeljenih na tom radu. (Vidjeti točke A40-A41.)

35. U usmjeravanju, nadziranju i pregledu obavljenog rada internih revizora eksterni revizor mora ostati oprezan spram naznaka da više nisu primjerene njegove ocjene iz točke 27.

Dokumentacija

36. Ako eksterni revizor koristi rad službe interne revizije mora u revizijsku dokumentaciju uključiti:

- (a) ocjenu o:
 - i. tome podržavaju li organizacijski status službe i relevantne politike i postupci primjereno objektivnost internih revizora;
 - ii. razini kompetentnosti službe; i
 - iii. o tom primjenjuje li služba sustavan i discipliniran pristup, uključujući kontrolu kvalitete;
- (b) vrste i opseg korištenog rada i osnove za takvu odluku; i
- (c) revizijske postupke koje je obavio eksterni revizor radi ocjene primjerenosti korištenog rada.

37. Ako eksterni revizor koristi rad internih revizora radi pružanja izravne pomoći u reviziji, eksterni revizor mora uključiti u revizijsku dokumentaciju:

- (a) ocjenu postojanja i značajnosti prijetnji objektivnosti internih revizora i razinu kompetentnosti internih revizora korištenih radi pružanja izravne pomoći;

⁵⁷⁴ MReVS 260, točka 15.

⁵⁷⁵ MReVS 220, *Kontrola kvalitete za revizije financijskih izvještaja*

- (b) osnovu za odluku u vezi s vrstama i opsegom rada kojeg su obavili interni revizori;
- (c) tko je pregledao obavljani rad i datum i opseg tog pregleda u skladu s MRevS-om 230;⁵⁷⁶
- (d) pisane sporazume dobivene od ovlaštenog predstavnika subjekta i internih revizora prema točki 33. ovog MRevS-a; i
- (e) radne papire koje su sastavili interni revizori koji su pružili izravnu pomoć u revizijskom angažmanu.

* * *

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Definicija službe interne revizije (Vidjeti točke 2 i 14(a))

- A1. Svrha i ciljevi službe interne revizije uobičajeno uključuju aktivnosti s izražavanjem uvjerenja i konzultativne aktivnosti, oblikovane kako bi se ocijenila i unaprijedila učinkovitost subjektovog procesa upravljanja, upravljanja rizicima i internih kontrola, kao što su sljedeće:

Aktivnosti u vezi s upravljanjem

- Služba interne revizije može procijeniti procese upravljanja u njihovom postizanju ciljeva na području etike i promicanju vrednota, upravljanja uspješnošću i odgovornostima, komuniciranja u vezi rizika i kontrolnih informacija za određena područja organizacije te učinkovitosti komunikacije između onih koji su zaduženi za upravljanje, internih i eksternih revizora i menadžmenta.

Aktivnosti u vezi s upravljanjem rizicima

- Služba interne revizije može pomoći subjektu identificiranjem i ocjenjivanjem značajnih izloženosti rizicima i doprinoseći unapređivanju upravljanja rizicima i internim kontrolama (uključujući i učinkovitosti procesa financijskog izvještavanja).
- Služba interne revizije može obavljati postupke kako bi pomogla subjektu u otkrivanju prijevare.

Aktivnosti u vezi s internim kontrolama

- Ocjenjivanje internih kontrola. Službi interne revizije može biti dodijeljena posebna odgovornost za pregledavanje kontrola, ocjenjivanje njihova djelovanja te davanje preporuka za njihovo poboljšanje. U obavljanju toga služba interne revizije stvara pouzdanost u kontrole. Primjerice, služba interne revizije može planirati i obavljati testove i druge postupke kako bi izrazila uvjerenje menadžmentu i onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s oblikovanjem, implementacijom i učinkovitošću djelovanja internih kontrola, uključujući i onih kontrola koje su relevantne za reviziju.
- Ispitivanje financijskih i poslovnih informacija. Službi interne revizije može biti dodijeljeno da pregleda načine korištenje za određivanje, mjerenje, razvrstavanje i izvještavanje o financijskim i poslovnim informacijama, kao i da postavlja upite o pojedinačnim stavkama, uključujući i detaljno testiranje transakcija, salda i postupaka.
- Pregled poslovnih aktivnosti. Službi interne revizije može biti dodijeljeno da pregleda ekonomičnost, djelotvornost i učinkovitost poslovnih aktivnosti, uključujući i nefinancijskih aktivnosti subjekta.
- Provjeru usklađenosti sa zakonskim propisima i drugom regulativom. Službi interne revizije može biti dodijeljeno

da pregleda usklađenost sa zakonima, regulativama kao i drugim vanjskim zahtjevima, kao i usklađenost s usvojenim smjernicama i politikom menadžmenta te drugim internim zahtjevima.

- A2. Aktivnosti slične onima koje obavlja služba interne revizije mogu unutar subjekta obavljati službe s drugim nazivima. Neke ili sve aktivnosti službe interne revizije mogu se eksteralizirati tako da ih obavljaju vanjske uslužne organizacije. Nije isključiva odrednica za revizorovo odlučivanje može li se ili ne može koristiti radom službe ni naziv službe niti pitanje je li organizirana unutar subjekta ili se obavlja pomoću vanjske uslužne organizacije. Točnije, ono što je relevantno je sadržaj aktivnosti; razmjjer u kojem organizacijska status službe interne revizije i relevantne politike i postupci podupiru objektivnost internih revizora; kompetentnost; te sustavni i disciplinirani pristup službe. Pozivanje u ovom MRevS-u na rad službe interne revizije uključuje relevantne aktivnosti drugih službi ili vanjskih uslužnih organizacija koji imaju te karakteristike.
- A3. Osim toga, za svrhe ovog MRevS-a oni unutar subjekta s operativnim i menadžerskim dužnostima i odgovornostima izvan službe interne revizije uobičajeno će se suočavati s prijetnjama svojoj objektivnosti što će im onemogućavati da ih se tretira kao dio službe interne revizije iako oni mogu obavljati kontrolne aktivnosti koje se mogu testirati u skladu s MRevS-om 330.⁵⁷⁷ Iz tog razloga, monitoring kontrola koji obavlja vlasnik-menadžer ne bi se smatralo ekvivalentom službe interne revizije.
- A4. Iako se objektivnost subjektive službe interne revizije razlikuje od objektivnosti eksternog revizora, služba može obavljati revizijske postupke slične onima koje obavlja eksterni revizor u reviziji financijskih izvještaja. Ako je tako, eksterni revizor može koristiti službu za svrhu revizije na jedan ili više od sljedećih načina:
- pribavljanje informacija koje su eksternom revizoru relevantne za procjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja zbog pogreške ili prijevare. U tom smislu, MRevS 315 (izmijenjen)⁵⁷⁸ zahtijeva od eksternog revizora da stekne razumijevanje sadržaja odgovornosti službe interne revizije, njezinog statusa unutar organizacije i obavljenih aktivnosti ili koje treba obaviti, kao i da postavi upite odgovarajućim osobama unutar službe interne revizije (ako subjekt ima takvu službu); ili
 - osim ako zakonom ili regulativom nije zabranjeno ili ograničeno u nekoj mjeri, eksterni revizor može odlučiti, nakon odgovarajućeg ocjenjivanja, koristiti rad koji je tijekom razdoblja bila obavila služba interne revizije kao djelomičnu zamjenu za revizijske dokaze koje treba izravno pribaviti eksterni revizor.⁵⁷⁹
- Uz to, osim ako zakonom ili regulativom nije zabranjeno ili ograničeno u nekoj mjeri, eksterni revizor, može koristiti internog revizora za obavljanje revizijskih postupaka uz usmjerenje, nadziranje i pregledavanje njegovog rada (u ovom MRevS-u to se naziva – izravna pomoć).⁵⁸⁰

⁵⁷⁷ Vidjeti točku 10.

⁵⁷⁸ MRevS 315 (izmijenjen), točka 6(a).

⁵⁷⁹ Vidjeti točke 15-25.

⁵⁸⁰ Vidjeti točke 26-35.

Određivanje treba li, u kojim područjima, i u kojem opsegu koristiti rad službe interne revizije

Ocjenjivanje službe interne revizije

Objektivnost i kompetentnost (Vidjeti točke 15(a)-(b))

- A5. Eksterni revizor koristi se profesionalnom prosudbom u određivanju može li se koristiti radom službe interne revizije za svrhe revizije i u određivanju sadržaja i opsega u kojem se može u danim okolnostima koristiti rad službe interne revizije.
- A6. Opseg u kojem organizacijski status službe interne revizije i relevantne politike i postupci podupiru objektivnost internih revizora, kao i razina kompetentnosti službe su osobito važni za određivanje hoće li se koristiti radom službe interne revizije, i ako je to slučaj, za određivanje sadržaja i opsega korištenja posla službe koji su primjereni u danim okolnostima.
- A7. Objektivnost se odnosi na mogućnost obavljanja tih poslova bez dopuštanja da pristranost, sukob interesa ili prekomjerni utjecaj drugih nadvlada profesionalne prosudbe. Čimbenici koji mogu utjecati na procjenu eksternog revizora uključuju sljedeće:
- podupire li organizacijski status službe interne revizije, uključujući njezine ovlasti i odgovornosti, mogućnost službe da nema pristranosti, sukoba interesa ili prekomjernog utjecaja drugih koji mogu nadvladati profesionalne prosudbe. Primjerice, izvještava li služba interne revizije one koji su zaduženi za upravljanje ili osobu s odgovarajućom ovlasti, ili ako služba izvještava menadžment ima li izravni pristup onima koji su zaduženi za upravljanje;
 - je li služba interne revizije slobodna od odgovornosti koje bi bile proturječne, primjerice od imanja menadžerskih ili poslovnih odgovornosti koje su izvan djelokruga službe interne revizije;
 - nadziru li oni koji su zaduženi za upravljanje odluke iz domene radnih odnosa u vezi sa službom interne revizije, primjerice određivanje primjerenih politika nagrađivanja;
 - postoje li određeni uvjeti ili ograničenja koja nameće menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje, primjerice u komuniciranju s eksternim revizorima o nalazima službe interne revizije; i
 - jesu li interni revizori članovi relevantnih strukovnih udruženja i obvezuje li ih to članstvo na postupanje u skladu s relevantnim profesionalnim standardima koji se odnose na objektivnost ili postižu li njihove interne politike iste ciljeve.
- A8. Kompetentnost službe interne revizije odnosi se na postizanje i održavanje znanja i vještina službe kao cjeline na razini koja se zahtijeva da bi se omogućilo savjesno obavljanje dodijeljenih poslova u skladu s primjenjivim strukovnim standardima. Čimbenici koji mogu utjecati na odluku eksternog revizora uključuju sljedeće:
- je li služba interne revizije odgovarajuće i primjereno opskrbljena resursima u odnosu na veličinu subjekta i sadržaj njegovog poslovanja.
 - jesu li ustanovljene politike za izabiranje, osposobljavanje i dodjeljivanje internih revizora u angažmane interne revizije.
 - imaju li interni revizori odgovarajuću stručnu osposobljenost i iskustvo u revidiranju. Relevantni kriteriji koje eksterni revizor može razmatrati u procjenjivanju mogu uključivati, primjerice, imanje relevantnih profesionalnih titula i iskustva internih revizora.

• posjeduju li interni revizori zahtijevana znanja u vezi sa subjektivnim financijskim izvještavanjem i primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja i raspolaže li služba interne revizije nužnim vještinama (primjerice, znanjima u vezi sa specifičnim djelatnostima) da obave posao povezan sa subjektivnim financijskim izvještajima.

• jesu li interni revizori članovi relevantnih strukovnih tijela koja ih obvezuju da postupaju u skladu s relevantnim strukovnim standardima uključujući i sa zahtjevima trajnog profesionalnog usavršavanja.

- A9. Objektivnost i kompetentnost mogu se sagledavati kao kontinuirana obilježja. Što primjerenije organizacijski status službe interne revizije i relevantne politike i postupci podupiru objektivnost internih revizora i što je viša razina kompetentnosti službe, to je vjerojatnije da eksterni revizor može koristiti rad službe i u više područja. Međutim, organizacijski status i relevantne politike i postupci koji osiguravaju jako podupiranje objektivnosti internih revizora ne može nadoknaditi manjak dostatne kompetentnosti službe interne revizije. Isto tako, visoka razina kompetentnosti službe interne revizije ne može kompenzirati organizacijskog status i politike i postupke koji ne podupiru na odgovarajući način objektivnost internih revizora.

Primjena sustavnog i discipliniranog pristupa (Vidjeti točku 15(c))

A10. Primjena sustavnog i discipliniranog pristupa planiranju, obavljanju, nadziranju, pregledavanju i dokumentiranju svojih aktivnosti razlikuje aktivnosti službe interne revizije od drugih kontrolnih aktivnosti monitoringa koje mogu biti obavljane unutar subjekta.

A11. Čimbenici koji mogu utjecati na odlučivanje eksternog revizora o tom primjenjuje li služba interne revizije sustavan i discipliniran pristup uključuju sljedeće:

• postojanje, primjerenost i uporaba dokumentiranih postupaka interne revizije ili upute koje obuhvaćaju takva područja kao što su procjene rizika, radni programi, dokumentacija i izvješćivanje, sadržaj i opseg kojih je razmjernan veličini i okolnostima subjekta.

• ima li služba interne revizije odgovarajuće politike i postupke kontrole kvalitete, primjerice, kao što su one politike i postupci u MSKK-u⁵⁸¹ koje bi bile primjenjive na službu interne revizije (kao što su oni u vezi s vodstvom, ljudskim resursima i obavljanjem angažmana) ili zahtjevi kontrole kvalitete u standardima koje su donijela relevantna strukovna tijela za interne revizore. Takva tijela mogu također ustanoviti druge primjerene zahtjeve kao što je periodično eksterno procjenjivanje kvalitete.

Okolnosti u kojima se ne može koristiti rad službe interne revizije (Vidjeti točku 16)

- A12. Ocjena eksternog revizora o tome podupiru li organizacijski status službe interne revizije i relevantne politike i postupci prikladno objektivnost internih revizora, razine kompetentnosti službe interne revizije, kao i o tome primjenjuje li služba sustavan i discipliniran pristup može ukazivati da su rizici u vezi s kvalitetom posla previše značajni i da stoga nije primjereno koristiti kao revizijski dokaz bilo što od rada službe.

⁵⁸¹ Međunarodni standard kontrole kvalitete (MSKK) 1, *Kontrola kvalitete za društva koja obavljaju revizije i uvide financijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge*

- A13. Razmatranje čimbenika u točkama A7, A8 i A11 ovog MRevs-a pojedinačno i skupno je važno, jer neki pojedinačni čimbenik često nije dostatan da se zaključi kako se rad službe interne revizije ne može koristiti za svrhe revizije. Primjerice, organizacijski status službe interne revizije je osobito važan u ocjenjivanju prijetnji objektivnosti internih revizora. Ako služba interne revizije izvještava menadžment, to bi se smatralo značajnom prijetnjom objektivnosti službe, osim ako drugi čimbenici, poput onih opisanih u točki A7 ovog MRevs-a, zajednički ne osiguraju dostatne zaštite kako bi se smanjila prijetnja na neku prihvatljivu razinu.
- A14. Osim toga, IESBA Kodeks⁵⁸² navodi da prijetnja samoprovjere nastaje kad eksterni revizor prihvati angažman radi pružanja usluge interne revizije nekom klijentu revizije i rezultati te usluge će se koristiti u obavljanju revizije. To je zbog mogućnosti da će angažirani tim koristiti rezultate usluge internog revidiranja bez ispravnog ocjenjivanja tih rezultata ili bez primjene iste razine profesionalnog skepticizma koja bi se koristila da su posao interne revizije obavile osobe koje nisu članovi društva. U IESBA Kodeksu⁵⁸³ se razmatraju zabrane koje se primjenjuju u određenim okolnostima i zaštite koje se mogu primijeniti u drugim okolnostima kako bi se ublažile prijetnje na prihvatljivu razinu.

Određivanje sadržaja i opsega rada službe interne revizije koji se može koristiti

Čimbenici koji utječu na određivanje sadržaja i opsega rada službe interne revizije koji se može koristiti (Vidjeti točke 17–19)

- A15. Čim je eksterni revizor odredio da se rad službe interne revizije može koristiti za svrhe revizije, prvo se razmatra jesu li planirani sadržaj i opseg rada službe interne revizije, koji je bio obavljen ili se planira obaviti, relevantni za opću strategiju revizije i plan revizije koje je eksterni revizor ustanovio u skladu s MRevs-om 300.⁵⁸⁴
- A16. Primjeri rada službe interne revizije kojeg može koristiti eksterni revizor uključuju sljedeće:
- Testiranje operativne učinkovitosti kontrola.
 - Dokazne postupke koji uključuju ograničene prosudbe.
 - Promatranje inventure zaliha.
 - Provjera transakcija kroz informacijski sustav relevantan za financijsko izvještavanje.
 - Testiranje sukladnosti sa zahtjevima regulative.
 - U nekim okolnostima, revizije ili uvidi u financijske informacije podružnica koje nisu značajne komponente grupe (gdje to nije u sukobu sa zahtjevima MRevs-a 600)⁵⁸⁵.
- A17. Na određivanje eksternog revizora u vezi s planiranim sadržajem i obujmom korištenja rada službe interne revizije utjecat će njegova ocjena opsega u kojem organizacijski status službe interne revizije i relevantne politike i postupci primjereno podupiru objektivnost internih revizora i njegova ocjena razine kompetentnosti službe interne revizije iz točke 18 ovog MRevs-a. Osim toga, količina prosuđivanja potrebnog u pla-

niranju, obavljanju i ocjenjivanju takvog rada i procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje su ishodišta u tom njegovom određivanju. Pored toga, kako je opisano u točki 16 ovog MRevs-a postoje okolnosti u kojima eksterni revizor ne može koristiti rad službe interne revizije za svrhe revizije.

Prosudbe u planiranju i obavljanju revizijskih postupaka i ocjenjivanju rezultata (Vidjeti točke 18(a), 30(a))

- A18. Što više treba koristiti prosuđivanje u planiranju i obavljanju revizijskih postupaka i ocjenjivanju revizijskih dokaza, eksterni revizor će trebati izravno obaviti više postupaka u skladu s točkom 18 ovog MRevs-a, jer samo korištenje radom službe interne revizije neće osigurati eksternom revizoru dostatne i primjerene revizijske dokaze.
- A19. Budući da eksterni revizor ima isključivu odgovornost za izraženo revizorsko mišljenje, eksterni revizor treba stvoriti značajne prosudbe u revizijskom angažmanu u skladu s točkom 18. Značajne prosudbe uključuju sljedeće:
- Procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja;
 - Ocjenjivanje dostatnosti obavljenih testova;
 - Ocjenjivanje primjerenosti menadžmentovog korištenja pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja;
 - Ocjenjivanje važnih računovodstvenih procjena; i
 - Ocjenjivanje prikladnosti objava u financijskim izvještajima i drugih pitanja koja utječu na revizorsko izvješće.

Procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja (Vidjeti točku 18(b))

- A20. Za određena stanja računa, klase transakcija ili objavljivanja, što je viši procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje, često je više prosudbi uključeno u planiranju i obavljanju revizijskih postupaka i ocjenjivanju njihovih rezultata. U takvim okolnostima, eksterni revizor će trebati izravno obaviti više postupaka u skladu s točkom 18. ovog MRevs-a, i sukladno tom manje koristiti rad službe interne revizije za pribavljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza. Osim toga, kao što je objašnjeno u MRevs-u 200⁵⁸⁶, što je viši procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja, to će trebati biti uvjerljiviji revizijski dokazi koje će zahtijevati eksterni revizor i zbog toga će eksterni revizor trebati izravno obaviti više posla.
- A21. Kao što je objašnjeno u MRevs-u 315 (izmijenjen)⁵⁸⁷, značajni rizici zahtijevaju posebno revizijsko razmatranje i zbog toga će, mogućnost eksternog revizora da koristi rad službe interne revizije u vezi sa značajnim rizicima, biti svedena na postupke koji uključuju ograničeno prosuđivanje. Osim toga, gdje je rizik značajnog pogrešnog prikazivanja različit od niskog, nije vjerojatno da će korištenje samo rada službe interne revizije smanjiti revizijski rizik na prihvatljivo nisku razinu i eliminirati potrebu da eksterni revizor izravno obavi neke testove.
- A22. Obavljanje postupaka u skladu s ovim MRevs-om može uzrokovati da eksterni revizor ponovno ocijeni svoju procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja. Posljedično tome, to može utjecati odluku eksternog revizora o korištenju rada službe interne revizije i o tom je li nužna daljnja primjena ovog MRevs-a.

⁵⁸² Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)). Kodeks etike za profesionalne računovođe (IESBA Kodeks), točka 290.199.

⁵⁸³ IESBA Kodeks, točke 290.195–290.200.

⁵⁸⁴ MRevs 300, *Planiranje revizije financijskih izvještaja*

⁵⁸⁵ MRevs 600, *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente)*

⁵⁸⁶ MRevs 200, točka A31.

⁵⁸⁷ MRevs 315 (izmijenjen), točka 4(e).

Komunikacija s onima koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti točku 20)

A23. U skladu s MRevS-om 260 (izmijenjen)⁵⁸⁸ od eksternog revizora se zahtijeva da komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje o prikazu planiranog opsega i vremenskog rasporeda revizije. Planirano korištenje rada službe interne revizije je eksternom revizoru sastavni dio opće strategije revizije i stoga je relevantno onima koji su zaduženi za upravljanje za njihovo razumijevanje predloženog revizijskog pristupa.

Korištenje radom službe interne revizije

Rasprava i koordinacija sa službom interne revizije (Vidjeti točku 21)

A24. U raspravljaju sa službom interne revizije o planiranom korištenju njezinog rada, kao osnove za koordiniranje odnosnih aktivnosti, može biti korisno urediti sljedeće:

- vremenski raspored takvog posla.
- sadržaj obavljenog posla.
- opseg revizijske pokrivenosti.
- značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu (i, ako je primjenjivo, razinu ili razine značajnosti za određena stanja računa, transakcije ili objave), i značajnost za provedbu.
- predložene metode odabira stavki i veličine uzoraka.
- dokumentaciju obavljenog posla.
- postupke pregledavanja i izvješćivanja.

A25. Koordinacija između eksternog revizora i službe interne revizije je učinkovita kad, primjerice:

- rasprave se održavaju u odgovarajućim intervalima tijekom razdoblja.
- eksterni revizor informira službu interne revizije o značajnim pitanjima koja mogu utjecati na službu.
- eksternog revizora se informira o relevantnim izvještajima službe interne revizije i ima pristup tim izvještajima te ga se obavještava o svim važnim pitanjima koje uoči služba kad takva pitanja mogu utjecati na rad eksternog revizora tako da eksterni revizor može razmotriti učinke tih pitanja na revizijski angažman.

A26. U MRevS-u 200⁵⁸⁹ se razmatra važnost revizorovog planiranja i obavljanja revizije s profesionalnim skepticizmom, uključujući i s budnošću spram informacija koje dovode u pitanje pouzdanost dokumenata i odgovora na upite koji će se koristiti kao revizijski dokazi. U skladu s tim, komunikacija sa službom interne revizije tijekom angažmana može pružiti mogućnost internim revizorima da eksternom revizoru skrenu pozornost na pitanja koja mogu utjecati na rad eksternog revizora⁵⁹⁰. Eksterni revizor je tada u mogućnosti uzeti u obzir takve informacije u svojem identificiranju i procjenjivanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja. Povrh toga, ako takve informacije mogu biti indikacija povišenog rizika značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja ili mogu biti u vezi s počinjenom prijevaram, sumnjom ili navodom da je prijevara počinjena, eksterni revizor ih može, u skladu s MRevS-om 240⁵⁹¹, uzeti u obzir pri svojem identificiranju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare.

⁵⁸⁸ MRevS 260 (izmijenjen), točka 15.

⁵⁸⁹ MRevS 200, točke 15 i A20.

⁵⁹⁰ MRevS 315 (izmijenjen), točka A120.

⁵⁹¹ MRevS 315 (izmijenjen), točka A11 u vezi s MRevS-om 240, *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja*.

Postupci za utvrđivanje primjerenosti rada službe interne revizije (Vidjeti točke 23–24)

A27. Revizijski postupci eksternog revizora za glavni dio rada službe interne revizije kao cjeline koji eksterni revizor planira koristiti osigurava osnovu za ocjenjivanje sveukupne kvalitete rada službe i objektivnosti s kojom je bio obavljen.

A28. Postupci koje eksterni revizor može obaviti kako bi ocijenio kvalitetu obavljenog posla i zaključaka do kojih je došla služba interne revizije, osim ponovnog izvođenja u skladu s točkom 24, uključuju sljedeće:

- postavljanje upita odgovarajućim osobama unutar službe interne revizije,
- promatranje postupaka koje je obavila služba interne revizije,
- pregledavanje radnih programa i radnih papira službe interne revizije.

A29. Što je uključeno više prosudbi, viši procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja, to organizacijski status službe interne revizije i relevantne politike i postupci manje primjereni podupiru objektivnost internih revizora, ili što je niža razina kompetentnosti službe interne revizije, to eksterni revizor treba obaviti više revizijskih postupaka za cjelokupnu glavnu radu službe kako bi potkrijepio odluku da se koristi rad službe u pribavljanju dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza na kojima temelji revizorsko mišljenje.

Ponovno izvođenje (Vidjeti točku 24)

A30. Za svrhe ovog MRevS-a, ponovno izvođenje uključuje da eksterni revizor neovisno izvede postupak kako bi potvrdio zaključke do kojih je došla služba interne revizije. Taj cilj se može postići ispitivanjem stavki koje je već ispitala služba interne revizije ili, gdje nije moguće postupiti na taj način, isti cilj se može također postići ispitivanjem dostatnih drugih sličnih stavki koje nije ispitala služba interne revizije. Ponovno izvođenje osigurava više uvjerljivih dokaza u vezi s primjerenošću rada službe interne revizije u usporedbi s drugim postupcima koje eksterni revizor može obaviti prema točki A28. Iako nije nužno da eksterni revizor obavi ponovno izvođenje u svakom području rada službe interne revizije koji se koristi, donekle je ponovno izvođenje potrebno za glavnu radu službe interne revizije kao cjeline kojeg eksterni revizor planira koristiti u skladu s točkom 24. Eksterni revizor će vjerojatnije fokusirati ponovno izvođenje u ona područja gdje je služba interne revizije stvorila više prosudbi u planiranju, obavljanju i ocjenjivanju rezultata revizijskih postupaka i u područjima višeg rizika značajnog pogrešnog prikazivanja.

Određivanje treba li, u kojim područjima, i u kojem opsegu koristiti rad internih revizora radi pružanja izravne pomoći

Određivanje mogu li se interni revizori koristiti radi pružanja izravne pomoći za svrhe revizije (Vidjeti točke 5, 26–28)

A31. U zakonodavstvima gdje je zakonom ili regulativom zabranjeno eksternom revizoru korištenje internih revizora radi pružanja izravne pomoći, relevantno je za revizore grupe da razmotre proteže li se zabrana i na revizore komponenti i, ako je tako, da to navedu u komunikaciji s revizorima komponente.⁵⁹²

A32. Kako je navedeno u točki A7 ovog MRevS-a, objektivnost se odnosi na mogućnost da se predloženi posao obavi bez do-

⁵⁹² MRevS 600, točka 40(b).

puštanja da pristranost, sukob interesa ili prekomjerni utjecaj drugih nadvlada profesionalne prosudbe. U ocjenjivanju postojanja i važnosti prijetnji objektivnosti internog revizora, sljedeći čimbenici mogu biti relevantni:

- opseg u kojem organizacijski status i relevantne politike i postupci službe interne revizije podupiru objektivnost internih revizora.⁵⁹³
- obiteljski i osobni odnosi s osobom koja radi u, ili je odgovorna za, segment subjekta na koji se odnosi posao.
- povezanost sa sektorom ili odjelom subjekta na koji se odnosi posao.
- značajni financijski interesi u subjektu, različiti od plaće i naknada temeljem rada, uz uvjete u skladu s onima koji su primjenjivi na ostale zaposlenike slične razine funkcija.

Materijali koje izdaju relevantna strukovna tijela internih revizora mogu pružati dodatne korisne upute.

- A33. Mogu također postojati neke okolnosti u kojima značajnost prijetnji objektivnosti internih revizora su takve da nema zaštita koje bi ih smanjile na prihvatljivu razinu. Primjerice, budući da na primjerenost zaštita utječe važnost posla revizije, točke 30(a) i (b) zabranjuju korištenje internih revizora radi pružanja izravne pomoći u vezi s obavljanjem postupaka koji uključuju stvaranje značajnih prosudbi u reviziji ili koje se odnose na viši procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja gdje je prosuđivanje potrebno u obavljanju relevantnih revizijskih postupaka ili je više nego ograničeno ocjenjivanje pribavljenih revizijskih dokaza. To bi također bio slučaj gdje rad uključuje stvaranje prijetnje samo-provjere, što je i razlog zbog kojeg je internim revizorima zabranjeno obavljanje postupaka u okolnostima opisanim u točkama 30(c) i (d).
- A34. U ocjenjivanju razine kompetentnosti internih revizora, mnogi čimbenici u točki A8 ovog MRevS-a mogu također biti relevantni, primijenjeni u kontekstu pojedinačnih internih revizora i posla koji im može biti dodijeljen.

Određivanje sadržaja i opsega rada koji može biti dodijeljen internim revizorima radi pružanja izravne pomoći (Vidjeti točke 29–31)

- A35. Točke A15–A22 ovog MRevS-a pružaju relevantne upute za određivanje sadržaja i opsega posla koji može biti dodijeljen internim revizorima.
- A36. U određivanju vrste posla koji može biti dodijeljen internim revizorima, eksterni revizor je oprezan kako bi ograničio takav posao na područja koja su primjerena za dodjeljivanje. Primjeri aktivnosti i zadataka koji ne bi bili primjereni za korištenje internih revizora radi pružanja izravne pomoći uključuju sljedeće:
- raspravu o riziku prijave. Međutim, eksterni revizori mogu postavljati upute internim revizorima o riziku prijave u organizaciji u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjen).⁵⁹⁴
 - određivanje nenajavljenih revizijskih postupaka kojima se bavi MRevS 240.
- A37. Slično prethodnom, budući da se u skladu s MRevS-om 505⁵⁹⁵ zahtijeva od eksternog revizora održavanje kontrole nad zahtjevima za eksternim konfirmacijama i ocjenjuje rezultate postupaka eksternog konfirmiranja, ne bi bilo primjereno dodijeliti internim revizorima te odgovornosti. Međutim, interni

revizori mogu pomagati u objedinjavanju informacija nužnih eksternom revizoru za rješavanje izuzetaka u odgovorima na zahtjeve za konfirmacijom.

- A38. Opseg uključenog prosuđivanja i rizik značajnog pogrešnog prikazivanja su također relevantni u određivanju posla koji može biti dodijeljen internim revizorima radi pružanja izravne pomoći. Primjerice, u okolnostima gdje je vrednovanje računa potraživanja procijenjeno kao područje višeg rizika, eksterni revizor može dodijeliti internim revizorima radi pružanja izravne pomoći kontroliranje točnosti razvrstavanja prema dospelosti. Međutim, budući da ocjena primjerenosti ispravka potraživanja temeljena na razvrstavanju potraživanja prema dospelosti uključuje više nego ograničeno prosuđivanje, ne bi bilo primjereno taj naknadni postupak dodijeliti internim revizorima radi pružanja izravne pomoći.
- A39. Usprkos usmjeravanju, nadziranju i pregledavanju kojeg obavlja eksterni revizor, prekomjerno korištenje internih revizora radi pružanja izravne pomoći može utjecati na percepciju u vezi s neovisnošću eksternog revizijskog angažmana.

Korištenje internih revizora radi pružanja izravne pomoći (Vidjeti točku 34)

- A40. Budući da osobe u službi interne revizije nisu neovisne od subjekta kao što se zahtijeva od eksternog revizora kad izražava mišljenje o financijskim izvještajima, usmjeravanje, nadziranje i pregledavanje koje obavlja eksterni revizor u vezi s obavljenim poslom internih revizora koji pružaju izravnu pomoć uglavnom će biti različitog sadržaja i proširenije, nego ako članovi angažiranog tima obavljaju posao.
- A41. U usmjeravanju internih revizora, eksterni revizor može, primjerice, podsjetiti interne revizore da ga obavijeste o računovodstvenim i revizijskim pitanjima identificiranih tijekom revizije. U pregledavanju posla kojeg su obavili interni revizori, razmatranja eksternog revizora uključuju pitanja jesu li pribavljeni dokazi dostatni i primjereni u okolnostima te da li oni podupiru stvorene zaključke.

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 620

KORIŠTENJE RADOM REVIZOROVOG STRUČNJAKA
(Stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ

| | Točka |
|---|-------|
| Uvod | |
| Područje koje uređuje ovaj MRevS | 1 – 2 |
| Revizorova odgovornost za revizorsko mišljenje | 3 |
| Datum stupanja na snagu | 4 |
| Ciljevi | 5 |
| Definicije | 6 |
| Zahtjevi | |
| Utvrđivanje potrebe za revizorovim stručnjakom | 7 |
| Vrste, vremenski raspored i opseg revizijskih postupaka | 8 |
| Kompetentnost, sposobnost i objektivnost revizorovog stručnjaka | 9 |

⁵⁹³ Vidjeti točku A7.

⁵⁹⁴ MRevS 315 (izmijenjen), točka 6(a).

⁵⁹⁵ MRevS 505, *Eksterne konfirmacije*, točke 7 i 16.

| | |
|--|-----------|
| Stjecanje razumijevanja područja ekspertize revizorovog stručnjaka | 10 |
| Sporazum s revizorovim stručnjakom | 11 |
| Ocjenjivanje adekvatnosti rada revizorovog stručnjaka | 12 – 13 |
| Pozivanje na revizorovog stručnjaka u revizorskom izvješću | 14 – 15 |
| Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima | |
| Definicija stručnjaka | A1 – A3 |
| Utvrđivanje potrebe za revizorovim stručnjakom | A4 – A9 |
| Vrste, vremenski raspored i opseg revizijskih postupaka | A10 – A13 |
| Kompetentnost, sposobnost i objektivnost revizorovog stručnjaka | A14 – A20 |
| Stjecanje razumijevanja područja ekspertize revizorovog stručnjaka | A21 – A22 |
| Sporazum s revizorovim stručnjakom | A23 – A31 |
| Ocjenjivanje adekvatnosti rada revizorovog stručnjaka | A32 – A40 |
| Ocjenjivanje adekvatnosti rada revizorovog stručnjaka | A32 – A40 |
| Pozivanje na revizorovog stručnjaka u revizorskom izvješću | A41 – A42 |

Dodatak: Razmatranja za sporazum između revizora i revizorovog stručnjaka

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 620, *Korištenje radom revizorovog stručnjaka* treba čitati povezano s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

Uvod

Područje koje uređuje ovaj MRevS

- Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje odgovornosti revizora u vezi s radom pojedinca ili organizacije za ekspertize izvan područja računovodstva ili revizije, kad se rad koristi kako bi pomogao revizoru u pribavljanju dostatnih i primjerenih revizorskih dokaza.
- Ovaj MRevS ne odnosi se na:
 - situacije u kojima angažirani tim uključuje članove ili se konzultira s osobom ili organizacijom za ekspertize u specijaliziranim područjima računovodstva ili revizije, koje uređuje MRevS 220⁵⁹⁶, ili
 - revizorovo korištenje radom pojedinaca ili organizacija s ekspertizom u područjima različitim od računovodstva ili revizije, čiji je rad u tim područjima koristio subjekt kako bi mu pomogao u izradi njegovih financijskih izvještaja (menadžmentov stručnjak) što se uređuje MRevS-om 500⁵⁹⁷.

⁵⁹⁶ MRevS 220, *Kontrola kvalitete za revizije financijskih izvještaja*, točke A10, A20-A22.

⁵⁹⁷ MRevS 500, *Revizijski dokazi*, točke A34-A48.

Revizorova odgovornost za revizorsko mišljenje

- Revizor ima osobnu odgovornost za izražavanje mišljenja i ta se odgovornost ne umanjuje zbog toga što je revizor koristio rad revizorovog stručnjaka. Ipak, ako revizor koristeći se radom revizorovog stručnjaka, sljedeći ovaj MRevS, zaključi da je rad stručnjaka adekvatan za revizorove svrhe, on može prihvatiti nalaze, odnosno zaključke stručnjaka kao prikladne revizijske dokaze.

Datum stupanja na snagu

- Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma.

Ciljevi

- Ciljevi revizora su:
 - utvrditi hoće li se koristiti radom svoga stručnjaka; i
 - ako se koristi radom svoga stručnjaka, utvrditi je li rad stručnjaka prikladan za svrhe revizije.

Definicije

- Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
 - Revizorov stručnjak – osoba ili društvo s posebnom stručnošću u području izvan računovodstva ili revizije, čiji rad u tom području koristi revizor kako bi mu to pomoglo u pribavljanju dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza. Revizorov stručnjak može biti neki interni revizorov stručnjak (koji je partner⁵⁹⁸ ili član osoblja, uključujući privremenog člana osoblja, revizorskog društva ili društva u mreži) ili neki eksterni revizorov stručnjak. (Vidjeti točke A1-A3)
 - Ekspertiza – vještine, znanja i iskustvo u određenom području.
 - Menadžmentov stručnjak – osoba ili društvo s posebnom stručnošću u području izvan računovodstva ili revizije, čiji rad u tom području koristi subjekt kako bi mu to pomoglo u sastavljanju financijskih izvještaja.

Zahtjevi

Utvrđivanje potrebe za revizorovim stručnjakom

- Ako je za stjecanje dostatnih revizijskih dokaza potrebna ekspertiza izvan područja računovodstva ili revizije, revizor mora utvrditi hoće li se koristiti radom svoga stručnjaka. (Vidjeti točke A4-A9.)

Vrste, vremenski raspored i opseg revizijskih postupaka

- Vrste, vremenski raspored i opseg revizorskih postupaka u vezi sa zahtjevima iz točaka 9-13 ovog MRevS-a, razlikovat će se ovisno o konkretnim okolnostima. U utvrđivanju vrsta, vremenskog rasporeda i obujma takvih postupaka revizor mora razmotriti: (Vidjeti točku A10)
 - vrstu problematike na koju se odnosi rad stručnjaka;
 - rizike značajnih pogrešnih prikazivanja u području na koje se odnosi rad stručnjaka;
 - značajnost rada stručnjaka u kontekstu cjelokupne revizije;

⁵⁹⁸ »Partner« i »društvo«, kad je primjenjivo, trebaju se shvaćati u značenju koja imaju njihove istoznačnice u javnom sektoru.

- (d) revizorovo znanje i iskustvo iz prethodnih angažmana stručnjaka; i
- (e) je li stručnjak podvrgnut politikama i postupcima kontrole kvalitete revizorskog društva. (Vidjeti točke A11-A13.)

Kompetentnost, sposobnost i nepristranost stručnjaka

9. Revizor mora ocijeniti posjeduje li njegov stručnjak potrebnu kompetentnost, sposobnost i nepristranost potrebnu za svrhu revizije. U slučaju angažmana eksternog stručnjaka, ocjena objektivnosti mora uključiti upite u vezi s interesima i odnosima koji mogu ugroziti objektivnost stručnjaka. (Vidjeti točke A14-A20.)

Stjecanje razumijevanja područja ekspertize revizorovog stručnjaka

10. Revizor mora steći dovoljno razumijevanje područja ekspertize svoga stručnjaka kako bi mu omogućilo da:
- (a) utvrdi vrstu, djelokrug i ciljeve rada stručnjaka za potrebe revizije; i
 - (b) ocijeni adekvatnost takvog rada za potrebe revizije.

Sporazum s revizorovim stručnjakom

11. Revizor mora sa stručnjakom usuglasiti, u pisanom obliku kad je primjereno, sljedeća pitanja: (Vidjeti točke A23-A26)
- (a) vrstu, djelokrug i ciljeve takvog rada stručnjaka; (Vidjeti točku A27)
 - (b) ulogu i odgovornost revizora, kao i ulogu i odgovornost stručnjaka; (Vidjeti točke A28-A29)
 - (c) vrste, vremenski raspored i opseg komunikacije između revizora i tog stručnjaka, uključujući oblik izvještaja koji će dati taj stručnjak; i (Vidjeti točku A30)
 - (d) potrebu da se revizorov stručnjak pridržava zahtjeva povjerljivosti. (Vidjeti točku A31.)

Ocjenjivanje adekvatnosti rada revizorovog stručnjaka

12. Revizor mora ocijeniti adekvatnost rada svog stručnjaka za svrhu revizije, uključujući: (Vidjeti točku A32)
- (a) relevantnost i opravdanost stručnjakovih nalaza, odnosno zaključaka i njihovu konzistentnost s ostalim revizijskim dokazima; (Vidjeti točke A33-A34)
 - (b) ukoliko rad stručnjaka uključuje upotrebu značajnih pretpostavki i metoda, relevantnost i opravdanost takvih pretpostavki i metoda u danim okolnostima; i (Vidjeti točke A35-A37)
 - (c) ukoliko rad stručnjaka uključuje korištenje izvora podataka koji su značajni za njegov rad, relevantnost, potpunost i točnost tih izvora. (Vidjeti točke A38-A39.)
13. Ako revizor utvrdi da rad stručnjaka nije adekvatan za svrhu revizije, revizor mora: (Vidjeti točku A40)
- (a) usuglasiti sa stručnjakom vrste i opseg daljnjih radnji; i
 - (b) obaviti dodatne revizijske postupke primjerene tim okolnostima.

Pozivanje na revizorovog stručnjaka u revizorskom izvješću

14. Revizor se ne smije pozvati na rad stručnjaka u revizorskom izvješću s pozitivnim mišljenjem, osim ako to ne zahtijeva zakon ili regulativa. Ako zakon ili regulativa zahtijeva takvo pozivanje, revizor mora u svom izvješću navesti da takvo pozivanje ne umanjuje revizorovu odgovornost za revizorsko mišljenje. (Vidjeti točku A41.)

15. Ako se revizor u svom izvješću ipak pozove na rad svog stručnjaka, jer je takav poziv važan za razumijevanje modifikacije revizorskog mišljenja, revizor mora u svom mišljenju navesti da takav poziv ne umanjuje revizorovu odgovornost za izraženo mišljenje. (Vidjeti točku A42.)

* * *

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Definicija revizorovog stručnjaka (Vidjeti točku 6(a))

- A1. Ekspertize izvan područja računovodstva ili revizije mogu se odnositi na problematiku kao što su:
- vrednovanje složenih financijskih instrumenata, zemljišta i zgrada, postrojenja i strojeva, nakita, umjetnina, antikviteti, nematerijalne imovine, imovine i obveza stečenih poslovnim kombinacijama i imovine čija vrijednost može biti umanjena;
 - aktuarski izračuni obveza povezanih s ugovorima o osiguranju ili mirovinskim planovima;
 - procjena rezervi ulja i goriva;
 - vrednovanje obveza za zaštitu okoliša i troškova uklanjanja onečišćenja;
 - pravna mišljenja i pojašnjenja odredbi ugovora, zakona i druge regulative; i
 - analiza složenih ili neuobičajenih pitanja o sukladnosti s poreznom regulativom.
- A2. U većini će slučajeva razlika između ekspertize u računovodstvu ili reviziji i ekspertiza iz drugih područja biti vidljiva, čak i u slučajevima kad to uključuje specijalistička područja iz računovodstva ili revizije. Na primjer, pojedinac sa znanjima o primjeni računovodstvenih metoda za odgođene poreze može često biti jednostavno razlikovan od stručnjaka za porezni zakon. Prvi nije stručnjak u smislu ovog MRevS-a jer je u domeni računovodstvene ekspertize, dok je drugi stručnjak u smislu ovog MRevS-a jer je u domeni pravne ekspertize. Slično razlikovanje moguće je i u drugim područjima, na primjer, između ekspertize u metodama računovodstva financijskih instrumenata i ekspertize u kompleksnom sastavljanju modela za svrhe vrednovanja financijskih instrumenata. U nekim slučajevima, međutim, poglavito u onima koji uključuju razvijajuća područja računovodstvenih ili revizijskih ekspertiza, razlikovanje između specijalističkih područja računovodstva ili revizije i ekspertiza iz drugih područja bit će pitanje za profesionalnu prosudbu. Primjenjiva profesionalna pravila i standardi vezani uz zahtjeve edukacije i kompetencija za računovođe i revizore mogu revizoru pomoći u takvoj prosudbi.⁵⁹⁹
- A3. Prosudbu je također važno primijeniti kad se razmatra kako se na zahtjeve ovog MRevS-a odnosi činjenica da revizorov stručnjak može biti pojedinac ili organizacija. Na primjer, kad se ocjenjuje kompetentnost, sposobnost i objektivnost revizorovog stručnjaka, može se dogoditi da je stručnjak neka organizacija čije je usluge revizor već koristio, dok revizor nema prethodno iskustvo s individualnim stručnjakom kojem je ta organizacija dodijelila određeni angažman; ili može biti suprotno, tj. revizor može biti upoznat s radom pojedinačnog stručnjaka, ali ne i sa organizacijom kojoj stručnjak pripada. U svakom slučaju, i osobna obilježja pojedinca stručnjaka kao i menadžerska obilježja organizacije (kao što je to sustav kontrole kvalitete koju organizacija primjenjuje) mogu biti relevantni za revizorovu procjenu.

⁵⁹⁹ Na primjer, Međunarodni standard za edukaciju 8, *Zahtjevi kompetencija za profesionalne revizore* može biti od pomoći.

Utvrđivanje potrebe za revizorovim stručnjakom (Vidjeti točku 7)

- A4. Revizorov stručnjak može potreban kako bi pomogao revizoru u jednom ili više od sljedećeg:
- stjecanju razumijevanja poslovanja subjekta i njegovog okruženja, kao i njegovih internih kontrola;
 - identifikiranju i procjenjivanju rizika značajnih pogrešaka;
 - utvrđivanju i implementiranju cjelokupnih reakcija na procijenjene rizike na razini financijskih izvještaja;
 - oblikovanju i izvođenju daljnjih revizorskih postupaka kao reakcija na procijenjene rizike na razini tvrdnji, koji uključuju testove kontrola i dokazne testove; i
 - ocjenjivanju dostatnosti i primjerenosti pribavljenih revizijskih dokaza za formiranje mišljenja o financijskim izvještajima.
- A5. Rizici značajnih pogrešnih prikazivanja mogu se povećati u slučaju kad menadžment, za pripremu financijskih izvještaja, koristi ekspertize iz nekih drugih područja izvan računovodstva, na primjer, jer to može ukazivati na složenost ili da menadžment ne posjeduje dovoljno znanja iz područja ekspertize. Ako u pripremanju financijskih izvještaja menadžment ne posjeduje sva potrebna znanja, menadžmentov stručnjak može se koristiti za bavljenje s rizicima iz područja ekspertize. Relevantne kontrole, uključujući kontrole povezane s radom menadžmentovog stručnjaka, ako ga ima, također mogu smanjiti rizik značajnih pogrešnih prikazivanja.
- A6. Ako priprema financijskih izvještaja uključuje korištenje ekspertize izvan područja računovodstva, revizor, koji ima vještine iz računovodstva i revizije, ne mora nužno posjedovati sva znanja potrebna u reviziji tih financijskih izvještaja. Angažirani partner treba se uvjeriti da angažirani tim i bilo koji revizorov stručnjak koji nije dio angažiranog tima, zajedno imaju prikladne kompetencije i sposobnosti obavljanja angažmana.⁶⁰⁰ Nadalje, od revizora se zahtijeva da ustanovi vrste, vremenski raspored i opseg resursa potrebnih za obavljanje angažmana.⁶⁰¹ Revizorovo utvrđivanje hoće li koristiti rad revizorovog stručnjaka i ako hoće, kad i u kojem opsegu, pomaže revizoru u ostvarivanju tih zahtjeva. Revizor će možda trebati izmijeniti prijašnju odluku vezanu uz angažman stručnjaka ovisno o toku revizije ili o promjeni prvotnih okolnosti.
- A7. Revizor koji nije stručnjak u relevantnom području izvan računovodstva ili revizije ipak može steći dovoljno razumijevanje o tom području kako bi obavio reviziju bez angažmana stručnjaka. To razumijevanje može steći kroz, na primjer:
- iskustvo iz prijašnjih revizija kod subjekata koji zahtijevaju takve ekspertize pri izradi financijskih izvještaja;
 - edukaciju ili profesionalno usavršavanje u određenom području. To može uključiti formalno obrazovanje ili razgovore s pojedincima koji posjeduju znanja i vještine u relevantnim područjima za svrhu revizorova poboljšavanja sposobnosti bavljenja s pitanjima iz tog područja. Takve se rasprave razlikuju od konzultacija s revizorovim stručnjakom u vezi sa specifičnim skupom okolnosti nastalim u angažmanu kad su stručnjaku dane sve relevantne činjenice koje će mu omogućiti davanje stručnog savjeta o određenom pitanju⁶⁰²; i
 - diskusije s revizorima koji su obavljali slične angažmane.
- A8. U drugim slučajevima, revizor može odrediti je li potrebno, ili može izabrati, koristiti svog stručnjaka kako bi mu pomogao u pribavljanju dostatnih i primjerenih revizorskih dokaza. Prilikom donošenja odluke o angažmanu stručnjaka treba uvažiti sljedeća razmatranja:
- je li menadžment koristio menadžmentovog stručnjaka pri izradi financijskih izvještaja; (Vidjeti točku A9)
 - vrstu i značajnost problematike, uključujući i njezinu složenost;
 - rizik značajnih pogrešnih prikazivanja u toj problematici; i
 - očekivane vrste postupaka za reagiranje na identificirane rizike, uključujući revizorovo znanje i iskustvo s radom stručnjaka na tim područjima kao i dostupnost alternativnih izvora revizijskih dokaza.
- A9. U slučaju da menadžment koristi rad svog stručnjaka u pripremanju financijskih izvještaja, na revizorovu odluku o tome hoće li angažirati svog stručnjaka također mogu utjecati čimbenici kao što su:
- vrsta, opseg i ciljevi rada menadžmentovog stručnjaka;
 - je li menadžmentov stručnjak zaposlen u subjektu ili je to strana angažirana radi izvršenja određene usluge;
 - opseg u kojem menadžment može kontrolirati ili imati utjecaj na rad takvog stručnjaka;
 - kompetentnost i sposobnost menadžmentovog stručnjaka;
 - je li taj stručnjak podložan tehničkim standardima izvođenja ili drugim zahtjevima struke; i
 - kontrole koje subjekt ima nad radom takvog stručnjaka.
- MRevS 500⁶⁰³ sadrži zahtjeve i upute u pogledu utjecaja kompetentnosti, sposobnosti i objektivnosti menadžmentovog stručnjaka na pouzdanost revizijskih dokaza.
- Vrste, vremenski raspored i opseg revizijskih postupaka** (Vidjeti točku 8)
- A10. Vrste, vremenski raspored i opseg revizijskih postupaka u vezi s točkama 9-13 ovog MRevS-a razlikovat će se ovisno o konkretnim okolnostima. Tako, na primjer, neki od sljedećih čimbenika mogu ukazivati na potrebu drugačijih ili detaljnijih postupaka od uobičajenih:
- rad revizorovog stručnjaka odnosi se na posebno značajnu problematiku koja uključuje složene i subjektivne prosudbe;
 - revizor nije prethodno koristio rad stručnjaka i nema prethodna saznanja o njegovoj kompetentnosti, sposobnosti i objektivnosti;
 - revizorov stručnjak se ne koristi radi savjetovanja o pojedinim pitanjima već obavlja postupke koji su integralni dio revizije; i
 - stručnjak je za revizora eksterna strana i zbog toga nije podvrgnut politikama i postupcima kontrole kvalitete u društvu.
- Politike i postupci kontrole kvalitete u revizorskom društvu* (Vidjeti točku 8(e))
- A11. Revizorov interni stručnjak može biti partner ili zaposlenik, uključujući i privremeno zaposlene u revizorskom društvu, i zbog toga je podvrgnut politikama i postupcima kontrole kvalitete tog društva u skladu s Međunarodnim standardom

⁶⁰⁰ MRevS 220, točka 14.⁶⁰¹ MRevS 300, *Planiranje revizije financijskih izvještaja*, točka 8(e).⁶⁰² MRevS 220, točka A22.⁶⁰³ MRevS, točka 8.

kontrole kvalitete 1⁶⁰⁴ ili sukladno nacionalnim zahtjevima⁶⁰⁵, ovisno o tome koji su zahtjevniji. Alternativno, interni stručnjak može biti partner ili zaposlenik, uključujući i privremeno zaposlene iz društva mreže, koje primjenjuje zajedničke politike i postupke kontrole kvalitete kao i revizorsko društvo.

A12. Revizorov eksterni stručnjak nije član angažiranog revizorskog tima i stoga nije podvrgnut politikama i postupcima kontrole kvalitete u skladu s Međunarodnim standardom kontrole kvalitete 1.⁶⁰⁶ U nekim sustavima, zakon ili druga regulativa može zahtijevati da revizorov eksterni stručnjak bude tretiran kao član angažiranog tima te zbog toga može biti podložan relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući i onim koji se odnose na neovisnost, kao i drugim zahtjevima struke, kako određuje taj zakon ili regulativa.

A13. Angažirani se tim ima pravo osloniti na sustav kontrole kvalitete u društvu, osim ako informacije dobivene od društva ili drugih strana ne upućuju na drugačiji zaključak.⁶⁰⁷ Opseg takvog pouzdanja ovisit će o okolnostima i može utjecati na vrste, vremenski raspored i opseg revizijskih postupaka u vezi s pitanjima kao što su:

- kompetentnost i sposobnost, promatrano kroz programe osposobljavanja i regrutiranja novih osoba;
- objektivnost. Revizorov interni stručnjak podložan je relevantnim etičkim zahtjevima, kao i onima koji se odnose na neovisnost;
- revizorova ocjena adekvatnosti rada revizorovog stručnjaka. Na primjer, programi osposobljavanja unutar društva mogu omogućiti da interni stručnjak stekne primjereno razumijevanje povezanosti svog rada s procesom revizije. Oslanjanje na takvo osposobljavanje i ostale procese unutar društva, kao što su protokoli za opseg rada revizorovog internog stručnjaka, mogu utjecati na vrste, vremenski raspored i opseg revizijskih postupaka za ocjenu adekvatnosti rada stručnjaka;
- pridržavanje zakonskih i drugih regulativnih zahtjeva, kroz nadgledanje procesa; i
- sporazum s revizorovim stručnjakom.

Takvo pouzdavanje ne smanjuje revizorovu odgovornost za ispunjavanje zahtjeva ovog MRevS-a.

Kompetentnost, sposobnost i objektivnost revizorovog stručnjaka (Vidjeti točku 9)

A14. Kompetentnost, sposobnost i objektivnost revizorovog stručnjaka čimbenici su koji značajno utječu na procjenu adekvatnosti rada stručnjaka u svrhu revizije. Kompetentnost je povezana s vrstom i razinom ekspertize revizorovog stručnjaka. Sposobnost se odnosi na mogućnost stručnjaka da primijeni kompetencije u uvjetima angažmana. Čimbenici koji utječu na sposobnost mogu uključivati, na primjer, geografski položaj te raspoloživost vremena i resursa. Objektivnost se odnosi na moguće učinke koje predrasude, sukob interesa ili neki drugi utjecaji mogu imati na profesionalnu ili poslovnu presudbu revizorovog stručnjaka.

A15. Informacije vezane uz ocjenu kompetentnosti, sposobnosti i objektivnosti revizorovog stručnjaka mogu doći iz različitih izvora, kao što su:

- osobno iskustvo iz prethodnog rada tog stručnjaka;
- razgovor s stručnjakom;
- razgovor s drugim revizorima ili drugim osobama koje su upoznate s radom konkretnog stručnjaka;
- poznavanje kvalifikacije stručnjaka, članstvo u organizacijama i strukovnim udruženjima, stručni certifikati ili drugi načini eksternog priznanja rada stručnjaka;
- članci ili knjige koje je stručnjak objavio; i
- politike i postupci kontrole kvalitete u revizorskom društvu. (Vidjeti točke A11-A13.)

A16. Prilikom ocjenjivanja kompetentnosti, sposobnosti i objektivnosti revizorovog stručnjaka u obzir treba uzeti to je li njegov rad podložan tehničkim standardima izvođenja ili drugim profesionalnim ili granskim zahtjevima kao, na primjer, pridržavanju etičkih kodeksa i ostalih zahtjeva vezanih uz članstvo u strukovnim udruženjima, akreditacijskih standarda tijela koja izdaju licence ili nekih drugih zahtjeva određenih zakonom.

A17. Druga pitanja koja mogu biti značajna uključuju:

- relevantnost kompetencija revizorovog stručnjaka za pitanje za koje će biti korišten rad stručnjaka, uključujući bilo koja područja specijalizacije unutar stručnog područja tog stručnjaka. Na primjer, određeni aktuar može se specijalizirati za osiguranje nekretnina ili nesreća, ali može imati ograničenu ekspertizu u vezi s izračunima mirovine;
- kompetencije revizorovog stručnjaka u vezi s relevantnim računovodstvenim i revizijskim zahtjevima, na primjer, poznavanje pretpostavki i metoda, uključujući model gdje je primjenjivo, koji su konzistentni s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja; i
- ukazuju li neočekivani događaji, promjene uvjeta ili prikupljeni revizorski dokazi iz obavljanja drugih revizijskih postupaka na činjenicu da je potrebno ponovno razmotriti procjenu kompetencija, sposobnosti i objektivnosti revizorovog stručnjaka tijekom obavljanja revizije.

A18. Širok raspon okolnosti može biti prijetnja objektivnosti kao što su, na primjer, prijetnje zbog osobnog interesa, zagovaranja, zblizenosti, samoprovjere i zastrašivanja. Takve prijetnje mogu se razriješiti eliminiranjem okolnosti koje stvaraju prijetnje ili primjenom zaštitnih mjera koje smanjuju prijetnje na prihvatljivu razinu. Također mogu postojati zaštite specifične za određeni revizijski angažman.

A19. Ocjenjivanje toga jesu li prijetnje objektivnosti na prihvatljivoj razini može ovisiti o ulozi revizorovog stručnjaka i značajnosti njegovog rada u kontekstu revizije. U nekim slučajevima može biti nemoguće ukloniti okolnosti koje stvaraju prijetnje ili primijeniti zaštitne mjere radi smanjivanja prijetnji na prihvatljivu razinu, na primjer, ako je predloženi revizorov stručnjak pojedinac koji ima značajnu ulogu u pripremi informacija koje se revidiraju, tj. ako je revizorov stručnjak ujedno i menadžmentov stručnjak.

A20. Prilikom ocjenjivanja objektivnosti revizorovog eksternog stručnjaka, može biti relevantno sljedeće:

⁶⁰⁴ Međunarodni standardi kontrole kvalitete 1, *Kontrola kvalitete za društva koje obavljaju revizije i uvide financijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge*, točka 12(f).

⁶⁰⁵ MRevS 220, točka 2.

⁶⁰⁶ MSKK 1, točka 12(f).

⁶⁰⁷ MRevS 220, točka 4.

- (a) postaviti upit subjektu o bilo kojim poznatim interesima ili odnosima koje subjekt ima s revizorovim eksternim stručnjakom koji mogu utjecati na njegovu objektivnost;
- (b) raspraviti s stručnjakom bilo koju primjenjivu zaštitnu mjeru, uključujući profesionalne zahtjeve koji se na nje ga odnose i ocijeniti je li zaštitna mjera adekvatna za smanjenje prijetnji na prihvatljivu razinu. Interesi i odnosi koji mogu biti relevantni za raspravu s stručnjakom uključuju:
 - financijske interese;
 - poslovnu i osobnu povezanost; i
 - revizorovo pružanje drugih usluga, uključujući preko organizacije u slučaju kad se organizacija pojavljuje u ulozi stručnjaka.

U određenim slučajevima, može biti primjereno da revizor od svog eksternog stručnjaka pribavi pisanu izjavu o bilo kojim interesima i odnosima tog stručnjaka sa subjektom kojih je taj stručnjak svjestan.

Stjecanje razumijevanja područja ekspertize revizorovog stručnjaka (Vidjeti točku 10)

- A21. Revizor može steći razumijevanje o području ekspertize svog stručnjaka na načine opisane u točki A7 ili putem razgovora s stručnjakom.
- A22. Aspekti područja rada revizorovog stručnjaka koji su relevantni za revizorovo razumijevanje mogu uključivati sljedeće:
- ima li područje rada stručnjaka segmente specijalizacije koji su relevantni za reviziju; (Vidjeti točku 17)
 - primjenjuju li se profesionalni ili drugi standardi, odnosno zakoni i druga regulativa;
 - koje je pretpostavke i metode stručnjak koristio, uključujući i modele gdje je to primjenjivo, i jesu li oni općeprihvaćeni u području rada stručnjaka te primjereni u svrhu financijskog izvještavanja; i
 - prirodu internih i eksternih informacija koje revizorov stručnjak koristi.

Sporazum s revizorovim stručnjakom (Vidjeti točku 11)

- A23. Vrste, opseg i ciljevi rada revizorovog stručnjaka mogu značajno varirati, ovisno o okolnostima, kao i uloge i odgovornosti revizora i njegovog stručnjaka, vrste, vremenski raspored i opseg komunikacije između i revizora i njegovog stručnjaka. Zbog toga se zahtijeva usuglašavanje tih pitanja između revizora i njegovog stručnjaka, bez obzira na to radi li se o revizorovom internom ili eksternom stručnjaku.
- A24. Pitanja navedena u točki 8 mogu utjecati na razinu detalja i formalnost sporazuma između revizora i stručnjaka uključujući, gdje je to primjereno, pisani oblik sporazuma. Na primjer, čimbenici koji ukazuju na potrebu izrade pisanog sporazuma ili izrade detaljnijeg sporazuma od uobičajenog su:
- revizorov stručnjak će imati pristup povjerljivim informacijama;
 - uloga i odgovornost revizora i stručnjaka razlikuju se od uobičajenih situacija;
 - zahtijeva se primjena različitih zakonodavstava više država;
 - područje stručnjakovog rada je vrlo složeno;
 - revizor nije prethodno koristio rad stručnjaka; i
 - veći opseg rada stručnjaka i njegova značajnost u kontekstu revizije.

- A25. Sporazum između revizora i stručnjaka često je u formi pisma o preuzimanju obveze. Dodatak prikazuje pitanja koja revizor može uključiti u pismo o preuzimanju obveze ili u bilo koju drugu formu sporazuma s stručnjakom.
- A26. U slučaju kad nema pisanog sporazuma između revizora i stručnjaka, dokazi o sporazumu mogu uključivati, na primjer:
- memorandum o planiranju ili povezane radne papire kao što je to, na primjer, revizijski program; i
 - politike i postupci revizorskog društva. U slučaju angažmana internog stručnjaka utvrđene politike i postupci mogu uključivati određena pravila vezana uz rad takvog stručnjaka. Opseg dokumentacije u revizorovoj radnoj dokumentaciji ovisi o prirodi takvih politika i postupaka. Na primjer, u tom se kontekstu neka dokumentacija ne mora zahtijevati ako revizorsko društvo ima razvijene detaljne protokole koji pokrivaju okolnosti u kojima se koristi rad takvog stručnjaka.

Vrsta, opseg i ciljevi rada (Vidjeti točku 11(a))

- A27. Često kad se govori o vrsti, djelokrugu i ciljevima rada stručnjaka može biti relevantno uključiti raspravu o tehničkim standardima izvođenja ili drugim zahtjevima struke koje će stručnjak slijediti.

Uloga i odgovornost (Vidjeti točku 11(b))

- A28. Sporazum o ulozi i odgovornosti revizora i stručnjaka može uključivati sljedeća pitanja:
- hoće li revizor ili stručnjak izvoditi detaljne testove izvora podataka; i
 - pristanak da revizor raspravi nalaze i zaključke stručnjaka sa subjektom i da, ako je potrebno, uključi detalje tih nalaza u osnovu za modificirano mišljenje u revizorsko izvješće; i (Vidjeti točku A42)
 - suglasnost da se stručnjaka informira o revizorovim zaključcima vezanim uz rad stručnjaka.

Radna dokumentacija (Vidjeti točku 11(d))

- A29. Sporazum o ulozi i odgovornosti revizora i stručnjaka također može uključiti odredbe o pristupu i zadržavanju bilo kojih drugih radnih materijala. Ako je stručnjak član angažiranog tima, tada njegova radna dokumentacija predstavlja dio ukupne revizorove dokumentacije. Ako sporazumom nije drugačije određeno, radna dokumentacija eksternog stručnjaka je njegova vlastita dokumentacija i ne čini dio revizorove dokumentacije.

Komunikacija (Vidjeti točku 11(c))

- A30. Učinkovita dvosmjerna komunikacija olakšava ispravno povezivanje vrsta, vremenskog rasporeda i opsega stručnjakovih postupaka s drugim aktivnostima u procesu revizije, ali i primjerenu modifikaciju stručnjakovih ciljeva za vrijeme obavljanja revizije. Primjerice, kad se rad stručnjaka odnosi na revizorove zaključke u vezi sa značajnim rizikom, i pisani izvještaj stručnjaka sa zaključcima kao i usmeni izvještaji u toku obavljanja aktivnosti mogu biti primjereni. Određivanje partnera ili zaposlenika koji će biti u komunikacijskoj vezi s stručnjakom, kao i postupci komuniciranja između stručnjaka i subjekta pomažu pravovremenosti i učinkovitosti komunikacije, osobito kod velikih angažmana.

Povjerljivost (Vidjeti točku 11(d))

- A31. U svrhu osiguranja povjerljivosti neophodno je da i revizor i stručnjak primjenjuju relevantne zahtjeve etike. Povrh toga određene dodatne zahtjeve može nametnuti zakon ili regu-

lativa. Subjekt također može imati zahtjeve da se specifične odredbe o povjerljivosti usuglase s stručnjakom.

Ocjenjivanje adekvatnosti rada revizorovog stručnjaka (Vidjeti točku 12)

A32. Revizorova ocjena kompetencija, sposobnosti i objektivnosti revizorovog stručnjaka, revizorova upućenost u područje ekspertize i vrstu rada stručnjaka utječu na vrste, vremenski raspored i opseg revizijskih postupka za ocjenu adekvatnosti rada stručnjaka za potrebe revizije.

Nalazi i zaključci revizorovog stručnjaka (Vidjeti točku 12(a))

A33. Specifični postupci za ocjenu adekvatnosti rada stručnjaka za svrhu revizije mogu uključiti:

- postavljanje upita stručnjaku;
- pregled radnih materijala i izvještaja stručnjaka;
- potkrepljujuće postupke kao što su, na primjer:
 - o promatranje rada stručnjaka;
 - o ispitivanje objavljenih podataka, kao što su statistički izvještaji iz uglednih, pouzdanih izvora;
 - o konfirmiranje relevantnih pitanja s trećim stranama;
 - o provođenje detaljnih analitičkih testova; i
 - o ponovno izvođenje izračuna;
- rasprava s drugim stručnjakom kad, na primjer, nalazi ili zaključci stručnjaka nisu konzistentni s ostalim revizorskim dokazima; i
- raspravljanje s menadžmentom o izvještaju stručnjaka.

A34. Relevantni čimbenici za ocjenjivanje relevantnosti i razumnosti nalaza ili zaključaka revizorovog stručnjaka, bez obzira na to jesu li u pisanoj ili nekoj drugoj formi, mogu uključiti pitanje jesu li:

- prezentirani na način koji je konzistentan sa standardima koji vrijede u stručnjakovoj profesiji;
- jasno izraženi, uključujući reference na ciljeve usuglašene s revizorom, djelokrug izvršenog rada i primijenjene standarde;
- temeljeni na prikladnom razdoblju i jesu li, kad je to značajno, uzeti u obzir naknadni događaji;
- predmetom bilo kojih rezervacija, ograničenja u upotrebi i ako je tako, ima li to posljedice za revizora; i
- bazirani na primjernom razmatranju pogrešaka ili odstupanja koje je stručnjak pronašao.

Pretpostavke, metode i izvorni podaci

Pretpostavke i metode (Vidjeti točku 12(b))

A35. Kad revizorov stručnjak ocjenjuje pretpostavke i metode, uključujući modele gdje je primjenjivo, koje je menadžment koristio u određivanju računovodstvenih procjena, revizorovi postupci primarno će biti orijentirani na ocjenjivanje je li revizorov stručnjak adekvatno provjerio te pretpostavke i metode. Ako je posao stručnjaka usmjeren na stvaranje revizorove točke procjene ili revizorovog raspona za usporedbu s menadžmentovom točkom procjene, revizorovi postupci mogu biti primarno usmjereni na ocjenjivanje pretpostavki i metoda, uključujući i modele, gdje je primjenjivo, koje je koristio revizorov stručnjak.

A36. MReVS 540 (izmijenjen)⁶⁰⁸ razmatra pretpostavke i metode koje je koristio menadžment u utvrđivanju računovodstvenih procjena, uključujući upotrebu u određenim slučajevima visoko specijaliziranih modela koje je razvio subjekt. Iako su ta razmatranja pisana u kontekstu revizorovog stjecanja dostatnih i primjerenih revizorskih dokaza u vezi s menadžmentovim pretpostavkama i metodama, ona također mogu pomoći revizoru kad ocjenjuje pretpostavke i metode koje je koristio revizorov stručnjak.

A37. Kad rad revizorovog stručnjaka uključuje upotrebu značajnih pretpostavki i metoda, čimbenici relevantni za revizorovu ocjenu tih pretpostavki i metoda uključuju provjeru jesu li ti čimbenici:

- općeprihvaćeni u području rada stručnjaka;
- konzistentni sa zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja;
- ovisni o upotrebi specijaliziranih metoda; i
- konzistentni s onima koje primjenjuje menadžment i ako nisu, razlog tome i kakvi su učinci tih razlika.

Izvorni podaci korišteni od strane stručnjaka (Vidjeti točku 12(c))

A38. Kad rad revizorovog stručnjaka uključuje upotrebu posebnih značajnih izvornih podataka, sljedeći postupci mogu biti korišteni u svrhu provjere tih podataka:

- verificiranje izvora podataka, što uključuje i stjecanje razumijevanja, i gdje je to primjenjivo, testiranje internih kontrola nad podacima kao, i ako je to relevantno, kanale prijenosa do stručnjaka; i
- pregledavanje podataka u smislu potpunosti i unutarnje konzistentnosti.

A39. U većini slučajeva, revizor može testirati izvorne podatke. Međutim, u nekim drugim slučajevima, kad je vrsta izvornih podataka visoko stručna u odnosu na područje stručnjaka, tada izvore podataka može testirati taj stručnjak. Ako je revizorov stručnjak testirao izvorne podatke, postavljanje pitanja tom stručnjaku, nadzor nad ili ponovni pregled tih testova može biti primjeren način za revizora za ocjenjivanje relevantnosti, potpunosti i točnosti tih podataka.

Neadekvatan rad (Vidjeti točku 13)

A40. Ako revizor zaključi da rad njegovog stručnjaka nije adekvatan za svrhu revizije i ako revizor ne može riješiti određena pitanja kroz dodatne revizorske postupke zahtijevane u točki 13, koje mogu uključiti daljnji rad i revizora i stručnjaka ili uključiti angažiranje drugog stručnjaka, tada može biti potrebno da revizor izrazi modificirano mišljenje u revizorskom izvješću u skladu s MReVS-om 705 (izmijenjen)⁶⁰⁹ budući da revizor nije pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze.

Pozivanje na revizorovog stručnjaka u revizorskom izvješću (Vidjeti točke 14-15)

A41. U nekim slučajevima, zakon ili druga regulativa može zahtijevati pozivanje na rad revizorovog stručnjaka, na primjer, za svrhu transparentnosti u javnom sektoru.

A42. U nekim okolnostima može biti primjereno u revizorskom izvješću s modificiranim mišljenjem pozvati se na rad stručnjaka

⁶⁰⁸ MReVS 540 (izmijenjen), *Revidiranje računovodstvenih procjena i s tim povezana objavljivanja*, točke 8, 13 i 15.

⁶⁰⁹ MReVS 705 (izmijenjen), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*, točka 6(b).

ka kako bi se objasnila vrsta modifikacije. U takvim okolnostima, revizor bi trebao dobiti dopuštenje dozvolu stručnjaka prije takvog pozivanja.

Dodatak

(Vidjeti točku A25)

Razmatranja za sporazum između revizora i revizorovog stručnjaka

Ovaj Dodatak prikazuje pitanja koja revizor može razmotriti radi uključivanja u sporazum s stručnjakom. Sljedeći popis pitanja služi za ilustraciju i nije konačan; njegova je namjera poslužiti isključivo kao vodič koji se može koristiti u vezi s razmatranjima koja su navedena u ovom MReVS-u. Koja će pitanja biti uključena u sporazum ovisi o okolnostima angažmana. Popis također može pomoći u razmatranju pitanja koja će biti uključena u sporazum s revizorovim internim stručnjakom.

Vrste, opseg i ciljevi rada revizorovog eksternog stručnjaka

- Vrste i opseg postupaka koje će izvesti revizorov eksterni stručnjak.
- Ciljevi rada revizorovog eksternog stručnjaka u kontekstu značajnosti i razmatranja rizika koji se odnose na pitanje na koje se odnosi angažman revizorovog eksternog stručnjaka i, kad je to relevantno, na primjenjivi okvir financijskog izvještavanja.
- Svi relevantni standardi stručnog izvođenja ili drugi zahtjevi struke koje će revizorov eksterni stručnjak primjenjivati.
- Pretpostavke i metode, uključujući i modele, kad je to primjenjivo, koje će stručnjak koristiti i njihov autoritet.
- Datum primjene i, kad je to primjenjivo, razdoblje testiranja, predmetnog pitanja na koje se odnosi rad revizorovog eksternog stručnjaka, kao i zahtjevi vezani uz naknadne događaje.

Uloga i odgovornost revizora i revizorovog eksternog stručnjaka

- Relevantni revizijski i računovodstveni standardi i regulativni i pravni zahtjevi.
- Pristanak revizorovog eksternog stručnjaka da revizor može koristiti njegov izvještaj za određenu namjenu, uključujući i bilo kakvo upućivanje na taj rad, ili njegovo objavljivanje, prema drugima, na primjer, pozivanje na njega u osnovi za izražavanje modificiranog mišljenja u revizorskom izvješću, ako je potrebno, ili za objavljivanje izvještaja menadžmentu ili revizijskom odboru.
- Vrste i opseg revizorovog pregleda rad revizorovog eksternog stručnjaka.
- Pitanje hoće li revizor ili njegov eksterni stručnjak testirati izvorne podatke.
- Pristup revizorovog eksternog revizora evidencijama, datotekama, osoblju i stručnjacima koje je angažirao subjekt.
- Komunikacijske procedure između revizorovog eksternog stručnjaka i subjekta.
- Međusobni pristup revizora i revizorovog eksternog stručnjaka njihovoj radnoj dokumentaciji.
- Vlasništvo i kontrola radne dokumentacije za vrijeme i nakon angažmana, uključujući bilo koje zahtjeve za čuvanjem datoteka.
- Odgovornost revizorovog eksternog stručnjaka za obavljanje rada s potrebnim vještinama i dužnom pozornošću.
- Kompetentnost i sposobnost revizorovog eksternog stručnjaka za obavljanje rada.

- Očekivanja da će revizorov eksterni stručnjak koristiti sve svoje znanje koje je relevantno za reviziju, a ako ne, da će o tome obavijestiti revizora.
- Ograničenja vezana uz povezanost revizorovog eksternog stručnjaka s revizorskim izvješćem.
- Suglasnost o informiranju revizorovog eksternog stručnjaka o revizorovim zaključcima vezanim uz njegov rad tog stručnjaka.

Komunikacija i izvješćivanje

- Metode i učestalost komunikacije, uključujući:
 - o način na koji će revizorov eksterni stručnjak izvjestiti o svojim nalazima i zaključcima (na primjer, pisani izvještaj, usmeni izvještaj, kontinuirano izvještavanje angažiranog tima); i
 - o identifikiranje osoba unutar angažiranog tima koje će komunicirati sa stručnjakom.
- Rok u kojem će revizorov eksterni stručnjak završiti svoj posao i izvjestiti revizora o svojim nalazima ili zaključcima.
- Odgovornost revizorovog eksternog stručnjaka da bez odgode izvjesti o mogućem kašnjenju završetka posla, kao i o mogućim rezervama i ograničenjima vezanim uz nalaze ili zaključke tog stručnjaka.
- Odgovornost revizorovog eksternog stručnjaka da bez odgode izvjesti o slučajevima u kojima mu subjekt ograničava pristup podacima, evidencijama, datotekama, osoblju ili stručnjacima koje je angažirao subjekt.
- Odgovornost revizorovog eksternog stručnjaka da izvjesti revizora o svim informacijama za koje vjeruje da mogu biti relevantne za reviziju, uključujući i promjene u okolnostima o kojima je već prethodno izvješteno.
- Odgovornost revizorovog eksternog stručnjaka da izvjesti o okolnostima koje mogu stvoriti prijetnje njegovoj objektivnosti, kao i o relevantnim zaštitnim mjerama koje mogu eliminirati ili smanjiti takve prijetnje na prihvatljivu razinu.

Povjerljivost

- Revizorov stručnjak treba primjenjivati zahtjeve vezane uz povjerljivost, uključujući:
 - o odredbe o povjerljivosti iz relevantnih etičkih zahtjeva koje se primjenjuju na revizora;
 - o dodatne zahtjeve koji mogu biti nametnuti od strane zakona ili druge regulative, ako postoje.
- o specifične odredbe o povjerljivosti zahtijevane od strane subjekta, ako postoje.

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 700 (IZMIJENJEN)

FORMIRANJE MIŠLJENJA I IZVJEŠĆIVANJE O FINANCIJSKIM IZVJEŠTAJIMA

(Na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ

| | Točka |
|----------------------------------|-------|
| Uvod | |
| Područje koje uređuje ovaj MReVS | 1 – 4 |
| Datum stupanja na snagu | 5 |
| Ciljevi | 6 |

| | |
|---|-----------|
| Definicije | 7 – 9 |
| Zahtjevi | |
| Formiranje mišljenja o financijskim izvještajima | 10 – 15 |
| Oblik mišljenja | 16 – 19 |
| Revizorsko izvješće | 20 – 52 |
| Dopunske informacije prezentirane s financijskim izvještajima | 53 – 54 |
| Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima | |
| Kvalitativni aspekti subjektivih računovodstvenih praksi | A1 – A3 |
| Računovodstvene politike primjereno objavljene u financijskim izvještajima | A4 |
| Informacije prezentirane u financijskim izvještajima su relevantne, pouzdane, usporedive i razumljive | A5 |
| Objavljivanje učinka značajnih transakcija i događaja na informacije sadržane u financijskim izvještajima | A6 |
| Ocjenjivanje je li financijskim izvještajima postignuta fer prezentacija | A7 – A9 |
| Opis primjenjivog okvira financijskog izvještavanja | A10 – A15 |
| Oblik mišljenja | A16 – 17 |
| Revizorsko izvješće | A18 – 77 |
| Dopunske informacije prezentirane s financijskim izvještajima | A78 – A84 |

Dodatak: Ilustracije izvješća neovisnog revizora o financijskim izvještajima

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 700 (izmijenjen), *Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima*, treba čitati zajedno s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

Uvod

Područje koje uređuje ovaj MRevS

- Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje revizorovu odgovornost za formiranje mišljenja o financijskim izvještajima. On također uređuje oblik i sadržaj revizorskog izvješća izdanog temeljem revizije financijskih izvještaja.
- MRevS 701⁶¹⁰ uređuje revizorovu odgovornost za priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u revizorskom izvješću. MRevS 705⁶¹¹ (izmijenjen) i MRevS 706⁶¹² (izmijenjen) uređuju kakav je učinak na izgled i sadržaj revizorskog izvješća kad revizor izrazi modificirano mišljenje ili uključi u revizorsko izvješće odjeljak za isticanje pitanja ili odjeljak za ostala pitanja. Drugi MRevS-i također sadrže zahtjeve izvješćivanja koji su primjenjivi kad se izdaje revizorsko izvješće.

⁶¹⁰ MRevS 701, *Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora*

⁶¹¹ MRevS 705 (izmijenjen), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*

⁶¹² MRevS 706 (izmijenjen), *Odjelci za isticanje pitanja i odjelci za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora*

- Ovaj MRevS primjenjuje se na reviziju cjelovitog skupa financijskih izvještaja opće namjene i napisan je u tom kontekstu. MRevS 800 (izmijenjen)⁶¹³ uređuje posebne aspekte u slučaju kad su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom posebne namjene. MRevS 805 (izmijenjen)⁶¹⁴ uređuje posebne aspekte koji su relevantni za reviziju pojedinog financijskog izvještaja ili određenog elementa, računa ili stavke financijskog izvještaja. Ovaj MRevS također se primjenjuje u revizijama na koje je primjenjiv MRevS 800 (izmijenjen) ili MRevS 805 (izmijenjen).
- Zahtjevi ovog MRevS su namijenjeni za uspostavljanje odgovarajuće ravnoteže između potrebe za globalnom dosljednošću i usporedivošću u revizorskom izvješćivanju i potrebe da se poveća vrijednost revizorskog izvješćivanja omogućavanjem da informacije pružene u revizorskom izvješću budu relevantnije korisnicima. Ovim MRevS-om promiče se dosljednost u revizorskom izvješću, ali se prepoznaje i potreba za fleksibilnošću kako bi se prilagodilo konkretnim okolnostima pojedinih jurisdikcija. Kad je revizija obavljena u skladu s MRevS-ovima, dosljednost u revizorskom izvješću, pomaže u stvaranju vjerodostojnosti na globalnom tržištu, olakšavajući identificiranje onih revizija koje su obavljene u skladu s globalno priznatim standardima. Ovaj Standard također pomaže pri promicanju razumijevanja kod korisnika i identificiranju neuobičajenih okolnosti kad one nastanu.

Datum stupanja na snagu

- Ovaj MRevS je na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju na 15. prosinca 2016.godine ili nakon tog datuma.

Ciljevi

- Ciljevi revizora su:
 - formirati mišljenje o financijskim izvještajima temeljeno na ocjeni zaključaka stvorenih iz dobivenih revizijskih dokaza; i
 - jasno izraziti mišljenje pomoću pisanog izvješća.

Definicije

- Za namjene MRevS-ova, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
 - Financijski izvještaji opće namjene – financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom opće namjene.
 - Okvir opće namjene – okvir financijskog izvještavanja oblikovan za ispunjavanje uobičajenih informacijskih potreba širokog raspona korisnika. Okvir financijskog izvještavanja može biti okvir fer prezentacije ili okvir sukladnosti.

Pojam »okvir fer prezentacije« koristi se za označavanje okvira financijskog izvještavanja koji zahtijeva sukladnost sa zahtjevima okvira i:

 - izravno ili neizravno navodi da za postizanje fer prezentacije financijskih izvještaja može biti nužno da menadžment osigura objavljivanja povrh onih koje izričito zahtijeva okvir; ili

⁶¹³ MRevS 800 (izmijenjen), *Posebna razmatranja – Revizije financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima posebne namjene*

⁶¹⁴ MRevS 805 (izmijenjen), *Posebna razmatranja – Revizije pojedinačnih financijskih izvještaja i određenih elementa, računa i stavaka financijskog izvještaja*

- (ii) izravno navodi kako može biti nužno da, radi postizanja fer prezentacije financijskih izvještaja, menadžment odstupa od ispunjavanja zahtjeva iz okvira. Očekuje se da će takva odstupanja biti nužna samo u iznimno rijetkim okolnostima.

Pojam »okvir sukladnosti« koristi se za označavanje okvira financijskog izvještavanja koji zahtijeva sukladnost sa zahtjevima okvira, ali ne sadrži navode iz prethodne točke (i) ili (ii)⁶¹⁵.

- (c) Nemodificirano mišljenje – mišljenje koje je izrazio revizor kad je zaključio da su financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja⁶¹⁶.
8. Pozivanje na »financijske izvještaje« u ovom MRevS-u odnosi se na »cjelovit skup financijskih izvještaja opće namjene.«⁶¹⁷ Zahtjevi primjenjivog okvira financijskog izvještavanja određuju prezentaciju, strukturu i sadržaj financijskih izvještaja i određuju što tvori cjelovit skup financijskih izvještaja.
9. Pozivanje na »Međunarodne standarde financijskog izvještavanja« u ovom MRevS-u odnosi se na Međunarodne standarde financijskog izvještavanja (International Financial Reporting Standards) koje je izdao Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (International Accounting Standards Board) i upućivanje na »Međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora« (International Public Sector Accounting Standards) odnosi se na Međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora koje je izdao Odbor za međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora (International Public Sector Accounting Standards Board).

Zahtjevi

Formiranje mišljenja o financijskim izvještajima

10. Revizor mora formirati mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja^{618,619}.
11. Kako bi formirao to mišljenje, revizor mora stvoriti zaključak o tome je li stekao razumno uvjerenje da su financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevara ili pogreške. Kod stvaranja tog zaključka mora se uzeti u obzir:
- (a) revizorov zaključak, u skladu s MRevS-om 330, o tome jesu li dobiveni dostatni i primjereni revizijski dokazi⁶²⁰;
- (b) revizorov zaključak, u skladu s MRevS 450, o tome jesu li značajna, pojedinačno ili skupno, neispravljena pogrešna prikazivanja⁶²¹; i
- (c) ocjene zahtijevane točkama 12-15.
12. Revizor mora ocijeniti jesu li financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu sa zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. Ovo ocjenjivanje mora

⁶¹⁵ MRevS 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*, točka 13(a).

⁶¹⁶ Točke 25–26 uređuju izričaje koji se koriste za izražavanje mišljenja u slučaju okvira fer prezentacije, odnosno okvira sukladnosti.

⁶¹⁷ MRevS 200, točka 13(f) opisuje sadržaj financijskih izvještaja.

⁶¹⁸ MRevS 200, točka 11.

⁶¹⁹ Točke 25–26 uređuju izričaje koji se koriste za izražavanje mišljenja u slučaju okvira fer prezentacije, odnosno okvira sukladnosti.

⁶²⁰ MRevS 330, *Revizorove reakcije na procijenjene rizike*, točka 26.

⁶²¹ MRevS 450, *Ocjenjivanje pogrešnih prikazivanja ustanovljenih tijekom revizije*, točka 11.

uključiti razmatranje kvalitativnih aspekata subjektive računovodstvene prakse, uključujući i razmatranje pokazatelja moguće pristranosti u menadžmentovim prosudbama. (Vidjeti točke A1-A3.)

13. Revizor mora osobito ocijeniti jesu li prema zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja:
- (a) prikladno objavljene u financijskim izvještajima odabrane i primijenjene značajne računovodstvene politike. U donošenju te ocjene, revizor mora razmotriti relevantnost računovodstvenih politika za subjekt i jesu li one bile pripremljene na razumljiv način; (Vidjeti točku A4)
- (b) odabrane i primijenjene računovodstvene politike u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja te jesu li primjerene;
- (c) razumne menadžmentove računovodstvene procjene i s njima povezana objavljivanja;
- (d) relevantne, pouzdane, usporedive i razumljive informacije prezentirane u financijskim izvještajima. U donošenju te ocjene, revizor mora razmotriti:
- jesu li uključene informacije koje su trebale biti sadržane i jesu li one primjereno klasificirane, sažete ili raščlanjene, i označene;
 - je li cjelokupna prezentacija financijskih izvještaja narušena uključivanjem informacija koje nisu relevantne ili koje otežavaju ispravno razumijevanje objavljenih pitanja. (Vidjeti točku A5);
- (d) sadržana odgovarajuća objavljivanja u financijskim izvještajima koja omogućuju da namjeravani korisnici razumiju učinke značajnih transakcija i događaja na informacije sadržane u financijskim izvještajima. (Vidjeti točku A6); i
- (e) primjereni pojmovi korišteni u financijskim izvještajima, uključujući i za nazive svakog financijskog izvještaja.
14. Kad su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom fer prezentacije, ocjenjivanje zahtijevano točkama 12-13 također mora uključivati pitanje je li financijskim izvještajima postignuta fer prezentacija. Revizorovo ocjenjivanje o tome je li financijskim izvještajima postignuta fer prezentacija mora uključivati razmatranje: (Vidjeti točke A7-A9)
- (a) cjelokupne prezentacije, strukture i sadržaja financijskih izvještaja; i
- (b) odražavaju li financijski izvještaji odnosne transakcije i događaje na način kojim se postiže fer prezentacija.
15. Revizor mora ocijeniti poziva li se prikladno u financijskim izvještajima na, ili opisuje li se prikladno u njima, primjenjiv okvir financijskog izvještavanja. (Vidjeti točke A10-A15.)

Oblik mišljenja

16. Revizor mora izraziti nemodificirano mišljenje kad zaključi da su financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.
17. Ako revizor:
- (a) zaključi da, temeljeno na dobivenim revizijskim dokazima, financijski izvještaji kao cjelina nisu bez značajnog pogrešnog prikazivanja; ili
- (b) ne može prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze da bi zaključio kako su financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja,
- revizor mora modificirati mišljenje u revizorskom izvješću u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen).

18. Ako financijskim izvještajima sastavljenima u skladu sa zahtjevima okvira fer prezentacije nije postignuta fer prezentacija, revizor mora to pitanje raspraviti s menadžmentom i, ovisno o zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i načinu na koji je riješeno pitanje, mora odrediti je li nužno modificirati mišljenje u revizorskom izvješću u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen). (Vidjeti točku A16.)
19. Kad su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom sukladnosti, od revizora se ne zahtijeva ocjenjivanje je li financijskim izvještajima postignuta fer prezentacija. Međutim, ako u iznimno rijetkim okolnostima revizor zaključi da takvi financijski izvještaji dovode u zabludu, revizor mora to pitanje raspraviti s menadžmentom i, ovisno o načinu kako je riješeno pitanje, mora odrediti hoće li, i kako, to priopćiti u revizorskom izvješću. (Vidjeti točku A17.)

Revizorsko izvješće

20. Revizorsko izvješće mora biti u pisanom obliku. (Vidjeti točke A18-A19.)

Revizorsko izvješće za revizije obavljene u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima

Naslov

21. Revizorsko izvješće mora imati naslov u kojem je jasno navedeno da je to izvješće neovisnog revizora. (Vidjeti točku A20.)

Naslovnik

22. Revizorsko izvješće mora biti primjereno naslovljeno sukladno okolnostima angažmana. (Vidjeti točku A21.)

Revizorsko mišljenje

23. Prvi dio revizorskog izvješća mora uključiti revizorsko mišljenje i mora imati naslov »Mišljenje«
24. U odjeljak mišljenja u revizorskom izvješću mora se također:
- navesti subjekt čiji su financijski izvještaji revidirani;
 - navesti da su financijski izvještaji revidirani;
 - navesti naziv svakog izvješća sadržanog u financijskim izvještajima;
 - pozvati na bilješke, uključujući i na sažetak značajnih računovodstvenih politika; i
 - specificirati datum ili razdoblje obuhvaćeno svakim financijskim izvještajem sadržanim u financijskim izvještajima. (Vidjeti točke A22–A23.)
25. Kad se izražava nemodificirano mišljenje o financijskim izvještajima sastavljenim u skladu s okvirom fer prezentacije, u revizorskom se mišljenju mora, osim ako zakonom ili regulativom nije drugačije zahtijevano, koristiti jedna od sljedećih fraza, koje se smatraju jednakovrijednima:
- Prema našem mišljenju, priloženi financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, [...] u skladu s [navesti primjenjivi okvir financijskog izvještavanja]; ili
 - Prema našem mišljenju, priloženi financijski izvještaji istinito i fer prikazuju [...] u skladu s [navesti primjenjivi okvir financijskog izvještavanja]. (Vidjeti točke A24–A31.)
26. Kad izražava nemodificirano mišljenje o financijskim izvještajima sastavljenim u skladu s okvirom sukladnosti, revizorsko mišljenje mora glasiti da su financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s [navesti primjenjivi okvir financijskog izvještavanja]. (Vidjeti točke A26–A31.)

27. Ako se u revizorskom mišljenju ne upućuje na Međunarodne standarde financijskog izvještavanja koje je izdao Odbor za međunarodne računovodstvene standarde ili na Međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora koje je izdao Odbor za međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora kao na primjenjivi okvir financijskog izvještavanja, u revizorskom se mišljenju mora navesti država porijekla okvira.

Osnova za mišljenje

28. Revizorsko izvješće mora uključiti odjeljak, neposredno nakon odjeljka mišljenja, pod naslovom »Osnova za mišljenje«, koji: (Vidjeti točku A32)
- sadrži iskaz da je revizija obavljena u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima; (Vidjeti točku A33)
 - se poziva na dio revizorskog izvješća koji opisuje revizorove odgovornosti prema MRevS-ima;
 - uključuje iskaz da je revizor neovisan u odnosu na subjekt u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima povezanim s revizijom i da je ispunio svoje druge etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima. U navodu mora se navesti država porijekla relevantnih etičkih zahtjeva ili se pozvati na Međunarodni kodeks etike za profesionalne računovođe (s Međunarodnim standardima neovisnosti) Odbora za međunarodne standarde etike za računovođe (IESBA Kodeks); i (Vidjeti točke A34–A39)
 - uključuje iskaz o tome vjeruje li revizor da su pribavljeni revizijski dokazi dostatni i primjereni kao osnova za revizorsko mišljenje.

Vremenska neograničenost poslovanja

29. Gdje je primjenjivo, revizor mora izvijestiti u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen)⁶²².

Ključna revizijska pitanja

30. Za revizije cjelovitog skupa financijskih izvještaja opće namjene uvrštenih subjekata, revizor mora priopćiti ključna revizijska pitanja u revizorskom izvješću u skladu s MRevS-om 701.
31. Kad se inače od revizor zahtijeva, zakonom ili regulativom, ili se odluči, priopćiti ključna revizijska pitanja u revizorskom izvješću, revizor mora to učiniti u skladu s MRevS-om 701. (Vidjeti točke A40–A42.)

Ostale informacije

32. Kad je primjenjivo, revizor mora izvijestiti u skladu s MRevS-om 720 (izmijenjen)⁶²³.

Odgovornosti za financijske izvještaje

33. Revizorsko izvješće mora uključiti odjeljak s naslovom »Odgovornosti menadžmenta za financijske izvještaje«. U revizorskom se izvješću ne treba izričito pozivati na »menadžment«, nego mora se koristiti pojam koji je primjeren u kontekstu pravnog okvira u određenom zakonodavstvu. U nekim zakonodavstvima, primjeren poziv može biti na one koji su zaduženi za upravljanje. (Vidjeti točku A44.)
34. U ovom odjeljku revizorskog izvješća moraju se opisati odgovornosti menadžmenta za: (Vidjeti točke A45–A48)
- sastavljanje financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, i za interne kontrole

⁶²² MRevS 570 (izmijenjen), *Vremenska neograničenost poslovanja*, točke 21–23.

⁶²³ MRevS 720 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti povezane s ostalim informacijama*

za koje menadžment odredi da su nužne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške; i

- (b) procjenjivanje sposobnosti subjekta da nastavi s poslovanjem po vremenski neograničenom poslovanju⁶²⁴ i je li primjereno korištenje računovodstvene pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja kao i objavljivanje, ako je primjenjivo, pitanja povezanih s vremenski neograničenim poslovanjem. Objašnjenje odgovornosti menadžmenta za ovu procjenu mora uključiti opis okolnosti u kojima je primjerena računovodstvena pretpostavka vremenske neograničenosti poslovanja. (Vidjeti točku A48.)

35. U ovom odjeljku revizorskog izvješća mora se također identificirati one koji su odgovorni za nadziranje procesa financijskog izvještavanja, kad su oni koji su odgovorni za takav nadzor različiti od onih koji ispunjavaju odgovornosti opisane u prethodnoj točki 34. U tom slučaju, u naslovu ovog odjeljka mora se također pozvati na »One koji su zaduženi za upravljanje« ili onaj naziv koji je primjeren u kontekstu pravnog okvira u određenom zakonodavstvu. (Vidjeti točku A49.)

36. Kad su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom fer prezentacije, u revizorskom izvješću mora se u opisu odgovornosti za financijske izvještaje pozvati na »sastavljanje i fer prezentaciju tih financijskih izvještaja« ili »sastavljanje financijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju«, već prema tome što je primjereno u danim okolnostima.

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

37. Revizorsko izvješće mora sadržavati dio s naslovom »Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja.«

38. U ovom odjeljku revizorsko izvješće mora sadržavati iskaz o tome da: (Vidjeti točku A50)

- (a) su ciljevi revizora:
- (i) steći razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške; i
- (ii) izdati revizorsko izvješće koje uključuje revizorsko mišljenje. (Vidjeti točku A51.)
- (b) je razumno uvjerenje visoka razina uvjerenja, ali nije jamstvo da će revizija obavljena u skladu s MRevS-ima uvijek otkriti značajno pogrešno prikazivanje kad ono postoji; i
- (c) pogrešna prikazivanja mogu nastati uslijed prijevare ili pogreške, te ili:
- (i) opisati da se ona smatraju značajna ako bi bilo razumno očekivati da, pojedinačno ili u zbroju, utječu na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi tih financijskih izvještaja; ili⁶²⁵
- (ii) dati definiciju ili opis značajnosti u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. (Vidjeti točku A53.)

39. U revizorskom izvješću u odjeljku o revizorovim odgovornostima za reviziju financijskih izvještaja mora se nadalje: (Vidjeti točku A50.)

- (a) dati iskaz o tome da, kao dio revizije u skladu s MRevS-ima, revizor stvara profesionalne prosudbe i održava profesionalni skepticizam tijekom revizije; i

(b) opisati reviziju kroz iskaz o tome da su revizorove odgovornosti:

- (i) identificirati i procijeniti rizike značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja zbog prijevare ili pogreške; oblikovati i obaviti revizijske postupke kao reakciju na te rizike; i pribaviti revizijske dokaze koji su dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za revizorsko mišljenje. Rizik neotkrivanja značajnog pogrešnog prikazivanja nastalog uslijed prijevare je veći od rizika nastalog uslijed pogreške, jer prijevara može uključiti dosluh, krivotvorenje, namjerno izostavljanje, pogrešno prikazivanje ili zaobilazanje internih kontrola.
- (ii) steći razumijevanje internih kontrola relevantnih za reviziju kako bi se oblikovali revizijski postupci koji su primjereni u danim okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti subjektivih internih kontrola. U okolnostima kad revizor također ima odgovornost da izrazi mišljenje o učinkovitosti internih kontrola povezano s revizijom financijskih izvještaja, revizor mora ispustiti izričaj o tome da revizorovo razmatranje internih kontrola nije namijenjeno za izražavanje mišljenja o učinkovitosti internih kontrola.
- (iii) ocijeniti primjerenost korištenih računovodstvenih politika i razumnost računovodstvenih procjena i povezanih objavljivanja koje je stvorio menadžment.
- (iv) zaključiti o primjerenosti menadžmentovog korištenja računovodstvene pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja i, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, zaključiti o tome postoji li značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s poslovanjem po vremenski neograničenom poslovanju. Ako revizor zaključi da postoji značajna neizvjesnost, od revizora se zahtijeva da skrene pozornost u revizorskom izvješću na povezana objavljivanja u financijskim izvještajima ili, ako takva objavljivanja nisu odgovarajuća, da modificira mišljenje. Revizorovi zaključci se temelje na revizijskim dokazima pribavljenim sve do datuma revizorskog izvješća. Međutim, budući događaji ili uvjeti mogu uzrokovati da subjekt prekine nastavak vremenski neograničenog poslovanja.
- (v) kad su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom fer prezentacije, ocijeniti cjelokupnu prezentaciju, strukturu i sadržaj financijskih izvještaja, uključujući i objavljivanja, kao i pitanje odražavaju li financijski izvještaji transakcije i događaje na kojima su zasnovani na način kojim se postiže fer prezentacija.
- (c) kad se primjenjuje MRevS 600⁶²⁶, dodatno se opisuju revizorove odgovornosti u revizijskom angažmanu za grupu iskazom o tome da:
- (i) su revizorove odgovornosti pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s financijskim informacijama subjekata ili poslovnih aktivnosti unutar

⁶²⁴ MRevS 570 (izmijenjen), točka 2.

⁶²⁵ MRevS 320, Značajnost u planiranju i obavljanju revizije, točka 2.

⁶²⁶ MRevS 600, Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente)

- grupe kako bi se izrazilo mišljenje o financijskim izvještajima grupe;
- (ii) je revizor odgovoran za usmjeravanje, nadziranje i obavljanje revizije grupe; i
- (iii) je revizor isključivo odgovoran za revizorsko mišljenje.
40. U revizorskom izvješću u odjeljku o revizorovim odgovornostima za reviziju financijskih izvještaja mora se također: (Vidjeti točku A50)
- (a) navesti iskaz o tome da revizor komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s, između ostalih pitanja, planiranim opsegom i vremenskim rasporedom revizije te važnim revizijskim nalazima, uključujući i onima u vezi sa značajnim nedostacima u internim kontrolama koje revizor otkrije tijekom revizije;
- (b) za revizije financijskih izvještaja uvrštenih subjekata, navesti iskaz o tome da revizor daje izjavu onima koji su zaduženi za upravljanje da je revizor postupio u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima u vezi s neovisnošću i da mora komunicirati s njima o svim odnosima i drugim pitanjima za koja se može razumno smatrati da utječu na revizorovu neovisnost, kao i, gdje je primjenjivo, o povezanim zaštitama; i
- (c) za revizije financijskih izvještaja uvrštenih subjekata i bilo kojeg drugog subjekta za koje se ključna revizijska pitanja priopćavaju u skladu s MRevS-om 701, navesti iskaz o tome da, između pitanja o kojima se komuniciralo s onima koji su zaduženi za upravljanje, revizor određuje ona pitanja koja su od najveće važnosti u reviziji financijskih izvještaja tekućeg razdoblja i stoga su ključna revizijska pitanja. Revizor opisuje ta pitanja u revizorskom izvješću, osim ako zakon ili regulativa sprječava javno objavljivanje pitanja ili kad odluči, u iznimno rijetkim okolnostima, da pitanje ne treba priopćiti u revizorskom izvješću jer se razumno može očekivati da bi negativne posljedice priopćavanja nadmašile dobiti javnog interesa od takvog priopćavanja (Vidjeti točku A53.)

pozicija opisa revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

41. Opis revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja zahtijevan točkama 39-40 mora biti uključen: (Vidjeti točku A54)
- (a) unutar samog revizorskog izvješća;
- (b) unutar dodatka revizorskom izvješću, u kom slučaju mora se u revizorsko izvješće uključiti upućivanje na položaj dodatka; ili (Vidjeti točke A55-A57)
- (c) posebnim pozivom unutar revizorskog izvješća na poziciju takvog opisa na web-stranici odgovarajućeg nadležnog tijela, gdje zakon, regulativa ili nacionalni revizijski standardi izričito dopuštaju da se to učini. (Vidjeti točke A54, A56-A57.)
42. Kad se revizor poziva na opis revizorovih odgovornosti koji je dan na web-stranici odgovarajućeg nadležnog tijela, revizor mora utvrditi da takav opis adresira zahtjeve iz točaka 39-40 ovog MRevS i nije u neskladu s njima. (Vidjeti točku A56.)

Druge odgovornosti za izvješćivanje

43. Ako se revizor u revizorskom izvješću o financijskim izvještajima poziva na druge odgovornosti za izvješćivanje koje su povrh revizorove odgovornost, prema MRevS-ovima, za izvješće o financijskim izvještajima, te druge odgovornosti za izvješćivanje

moraju biti navedene u odvojenom odjeljku revizorskog izvješća koji ima podnaslov »Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima« ili drugačije primjereno sadržaju tog odjeljka revizorskog izvješća, osim ako se te druge odgovornosti izvješćivanja ne odnose na iste teme kao što su one prezentirane unutar odgovornosti izvješćivanja zahtijevanih MRevS-ovima u kom slučaju se druge odgovornosti za izvješćivanje mogu prezentirati unutar istog odjeljka kao i povezani elementi izvješćivanja zahtijevani MRevS-ovima. (Vidjeti točke A58–A60.)

44. Ako su druge odgovornosti izvješćivanja prezentirane u istom odjeljku kao i povezani elementi izvješćivanja zahtijevani MRevS-ima, u revizorskom izvješću mora se jasno napraviti razlikovanje drugih odgovornosti izvješćivanja od izvješćivanja zahtijevanih MRevS-ima. (Vidjeti točku A60.)
45. Ako revizorsko izvješće sadrži odvojeni dio za druge odgovornosti izvješćivanja, zahtjevi navedeni u točkama 21-40 ovog MRevS-a moraju biti uključeni pod podnaslovom »Izvješće o reviziji financijskih izvještaja«. »Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima« mora slijediti nakon »Izvješća o reviziji financijskim izvještajima« (Vidjeti točku A60.)

Ime angažiranog partnera

46. Ime angažiranog partnera mora biti uključeno u revizorsko izvješće za revizije cjelovitog skupa financijskih izvještaja opće namjene uvrštenih subjekata osim ako se, u rijetkim okolnostima, može razumno očekivati da takva objava stvara značajnu prijetnju osobnoj sigurnosti. U rijetkim okolnostima kad revizor ne namjerava uključiti ime angažiranog partnera u revizorsko izvješće, revizor mora raspraviti tu namjeru s onima koji su zaduženi za upravljanje kako bi ih informirao o revizorovoj procjeni vjerojatnosti i ozbiljnosti značajne prijetnje osobne sigurnosti. (Vidjeti točke A61-A63.)

Potpis revizora

47. Revizorsko izvješće mora biti potpisano. (Vidjeti točke A64–A65.)

Revizorova adresa

48. U revizorskom izvješću mora se navesti naziv lokacije u jurisdikciji u kojoj revizor posluje.

Datum revizorskog izvješća

49. Revizorsko izvješće mora biti datirano s datumom koji nije prije datuma na koji je revizor pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze na kojima temelji revizorsko mišljenje o financijskim izvještajima, uključujući dokaz da su: (Vidjeti točke A66–A69)
- (a) sastavljeni svi izvještaji i objave koje obuhvaćaju financijski izvještaji; i
- (b) oni koji imaju ovlast potvrdili su da su preuzeli odgovornost za te financijske izvještaje.

Revizorsko izvješće propisano zakonom ili regulativom

50. Ako se zakonom ili regulativom određene jurisdikcije od revizora zahtijeva korištenje određenog izgleda ili terminologije u revizorskom izvješću, u njemu mora se pozivati na Međunarodne revizijske standarde samo ako revizorsko izvješće uključuje, kao minimum, svaki od sljedećih odjeljaka: (Vidjeti točke A70–A71)
- (a) naslov
- (b) naslovnik, kako je zahtijevano okolnostima angažmana
- (c) odjeljak mišljenja koji sadrži izražavanje mišljenja o financijskim izvještajima i upućivanje na primjenjivi okvir financijskog izvješćivanja primijenjen pri sastavljanju financijskih izvještaja (uključujući navođenje države porijekla

- okvira financijskog izvještavanja koji nisu Međunarodni standardi financijskog izvještavanja ili Međunarodni računovodstveni standardi javnog sektora, vidjeti točku 27).
- (d) identifikaciju financijskih izvještaja subjekta koji su bili revidirani.
- (e) izjavu da je revizor neovisan od subjekta u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima povezanim s revizijom, i da je ispunio druge etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima. U izjavi mora se navesti država porijekla relevantnih etičkih zahtjeva ili se pozvati na IESBA Kodeks.
- (f) gdje je primjenjivo, dio koji je u vezi sa, i nije proturječan, zahtjevima izvješćivanja iz točke 23 MRevS-a 570 (izmijenjen).
- (g) gdje je primjenjivo, odjeljak s osnovom za mišljenje s rezervom ili odjeljak s osnovom za negativno mišljenje koji je u vezi sa, i nije proturječan, zahtjevima izvješćivanja iz točke 23 MRevS-a 570 (izmijenjen).
- (h) gdje je primjenjivo, odjeljak koji uključuje informacije zahtijevane MRevS-om 701 ili dodatne informacije o reviziji koje su propisane zakonom ili regulativom i koji je u vezi sa, i nije proturječan, zahtjevima izvješćivanja iz tog MRevS-a⁶²⁷. (Vidjeti točke A72-A75)
- (i) gdje je primjenjivo, odjeljak koji je u vezi sa zahtjevima izvješćivanja iz točke 24. MRevS-a 720 (izmijenjen).
- (j) opis odgovornosti menadžmenta za sastavljanje financijskih izvještaja i identifikaciju onih koji su odgovorni za nadziranje postupka financijskog izvještavanja koji su u vezi sa, i nisu proturječni, zahtjevima iz točki 33-36.
- (k) upućivanje na Međunarodne revizijske standarde i zakon ili regulativu, kao i opis revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja koji su u vezi sa, i nisu proturječni, zahtjevima iz točki 37-40. (Vidjeti točke A50-A53)
- (l) za revizije cjelovitog skupa financijskih izvještaja opće namjene uvrštenih subjekata, ime angažiranog partnera osim ako se, u rijetkim okolnostima, može razumno očekivati da takva objava stvara značajnu prijetnju osobnoj sigurnosti.
- (m) revizorov potpis.
- (n) adresu revizora.
- (o) datum revizorskog izvješća.

Revizorsko izvješće za revizije obavljene u skladu s revizijskim standardima određene jurisdikcije i Međunarodnim revizijskim standardima

51. Od revizora se može zahtijevati da obavi reviziju u skladu s revizijskim standardima određene jurisdikcije (»nacionalnim revizijskim standardima«), ali uz to može u obavljanju revizije dodatno postupiti u skladu s MRevS-ima. Ako se radi o takvom slučaju, u revizorskom izvješću može se pozvati, osim na nacionalne revizijske standarde, i na Međunarodne revizijske standarde, ali to mora revizor učiniti samo ako: (Vidjeti točke A76-A77)
- (a) nema proturječnosti između zahtjeva iz nacionalnih revizijskih standarda i onih iz MRevS-ova koji bi vodili k tome da (i) revizor formira različito mišljenje, ili (ii) ne uključujući točku za isticanje pitanja ili točku za ostala pitanja, koja je u određenim okolnostima nužna prema MRevS-ovima; i

- (b) revizorsko izvješće sadrži, kao minimum, svaki od elemenata navedenih u prethodnim točkama 50(a)-(o), kad revizor koristi oblik ili terminologiju određenu nacionalnim revizijskim standardima. Međutim, upućivanje na zakon ili regulativu u točki 50(k) mora se razumjeti kao upućivanje na nacionalne revizijske standarde. U revizorskom se izvješću uslijed toga moraju identificirati takvi nacionalni revizijski standardi.

52. Kad se u revizorskom izvješću poziva na nacionalne revizijske standarde i na Međunarodne revizijske standarde, u revizorskom izvješću mora se navesti država porijekla nacionalnih revizijskih standarda.

Dopunske informacije prezentirane s financijskim izvještajima (Vidjeti točke A78-A84)

53. Ako su dopunske informacije, koje ne zahtijeva primjenjivi okvir financijskog izvještavanja, prezentirane s revidiranim financijskim izvještajima, revizor mora ocijeniti jesu li, po revizorovoj profesionalnoj prosudbi, takve dopunske informacije ipak integralni dio financijskih izvještaja zbog svojeg sadržaja ili načina na koji su prezentirane. Kad su integralni dio, revizorsko mišljenje mora obuhvatiti dopunske informacije.
54. Ako se dopunske informacije, koje ne zahtijeva primjenjivi okvir financijskog izvještavanja, ne smatraju integralnim dijelom revidiranih financijskih izvještaja, revizor mora ocijeniti jesu li takve dopunske informacije prezentirane na način koji ih dostatno i jasno razdvaja od revidiranih financijskih izvještaja. Ako to nije takav slučaj, revizor mora tada tražiti od menadžmenta da promijeni način na koji su prezentirane nerevidirane dopunske informacije. Ako menadžment odbije to učiniti, revizor mora navesti koje su to nerevidirane dopunske informacije i objasniti u revizorskom izvješću da one nisu bile revidirane.

* * *

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Kvalitativni aspekti subjektive računovodstvene prakse (Vidjeti točku 12)

- A1. Menadžment stvara brojne prosudbe o iznosima i objavljuvanjima u financijskim izvještajima.
- A2. MRevS 260 (izmijenjen) sadrži razmatranja kvalitativnih aspekata računovodstvenih praksa.⁶²⁸ Pri razmatranju kvalitativnih aspekata subjektivih računovodstvenih praksi, revizor može postati svjestan moguće pristranosti u menadžmentovim prosudbama. Revizor može zaključiti da kumulativni učinak pomanjkanja neutralnosti, zajedno s učincima neispravljenih pogrešnih prikazivanja, uzrokuje da su financijski izvještaji kao cjelina značajno pogrešno prikazani. Pokazatelji pomanjkanja neutralnosti, koji mogu utjecati na revizorovo ocjenjivanje jesu li financijski izvještaji kao cjelina značajno pogrešno prikazani, uključuju sljedeće:
- selektivno ispravljanje pogrešnog prikazivanja na koje je menadžmentu skrenuta pozornost tijekom revizije (primjerice, ispravljanje pogrešnog prikazivanja s učinkom povećanja iskazanih zarada, ali ne i ispravljanje pogrešnog prikazivanja koje ima učinak na smanjivanje iskazanih zarada).

⁶²⁷ MRevS 701, točke 11-16.

⁶²⁸ MRevS 260 (izmijenjen), *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje*, Dodatak 2.

- moguću pristranost menadžmenta u stvaranju računovodstvenih procjena.
- A3. MRevS 540 adresira moguću pristranost menadžmenta u stvaranju računovodstvenih procjena⁶²⁹. Pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta ne predstavljaju pogrešna prikazivanja za svrhe stvaranja zaključaka o razumnosti pojedinih računovodstvenih procjena. Međutim, oni mogu utjecati na revizorovu ocjenu jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

Računovodstvene politike primjereno objavljene u financijskim izvještajima (Vidjeti točku 13(a))

- A4. U ocjenjivanju jesu li u financijskim izvještajima primjereno objavljene odabrane i primijenjene značajne računovodstvene politike, revizorovo razmatranje uključuje pitanja kao što su:
- jesu li objavljena sva objavljivanja u vezi sa značajnim računovodstvenim politikama koje se zahtijevaju primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja da budu objavljene;
 - jesu li objavljene informacije o značajnim računovodstvenim politikama relevantne i stoga odražavaju kako su primijenjene kriteriji priznavanja, mjerenja i prezentiranja iz primjenjivog okvira financijskog izvještavanja na klase transakcija, stanja računa i objavljivanja u financijskim izvještajima u konkretnim okolnostima subjektovog poslovanja i njegovog okruženja; i
 - jasnoća s kojom su prezentirane značajne računovodstvene politike.

Informacije prezentirane u financijskim izvještajima su relevantne, pouzdane, usporedive i razumljive (Vidjeti točku 13(d))

- A5. Ocjenjivanje razumljivosti financijskih izvještaja uključuje razmatranje takvih pitanja kao što su:
- jesu li informacije u financijskim izvještajima prezentirane na jasan i jezgrovit način.
 - ističe li pozicija važnih objavljivanja na primjeren način njihovu važnost (na primjer, kad je opće prihvaćeno da informacije specifične za subjekt imaju vrijednost za korisnike) i jesu li objave međusobno povezane na način koji ne stvara značajne izazove korisnicima u identificiranju nužnih informacija.

Objavljivanja učinka značajnih transakcija i događaja na informacije sadržane u financijskim izvještajima (Vidjeti točku 13(e))

- A6. Uobičajeno je za financijske izvještaje sastavljene u skladu s okvirom opće namjene da prezentiraju subjektov financijski položaj, financijski rezultat i novčane tokove. Ocjenjivanje sadrže li financijski izvještaji, u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, primjerena objavljivanja kako bi omogućila namjeravanim korisnicima razumijevanje učinaka značajnih transakcija i događaja na subjektov financijski položaj, rezultat poslovanja i novčane tokove uključuje razmatranje takvih pitanja kao što su:
- mjeru u kojoj su informacije u financijskim izvještajima relevantne i specifične u okolnostima subjekta; i
 - jesu li objavljivanja primjerena da pomognu namjeravanim korisnicima razumjeti:

- vrstu i opseg subjektove potencijalne imovine i potencijalnih obveza nastalih temeljem transakcija ili događaja koji ne ispunjavaju uvjete za priznavanje (ili kriterije za prestanak priznavanja) ustanovljene primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.
- vrstu i opseg rizika značajnog pogrešnog prikazivanja nastalog temeljem transakcija i događaja.
- korištene metode i stvorene pretpostavke i prosudbe, te njihove promjene, koje utječu na prikazane iznose ili su na objavljene na drugi način, uključujući relevantne analize osjetljivosti.

Ocjenjivanje je li financijskim izvještajima postignuta fer prezentacija (Vidjeti točku 14)

- A7. Neki okviri financijskog izvještavanja izravno ili neizravno spominju koncept fer prezentacije.⁶³⁰ Kao što je navedeno u točki 7(b) ovog MRevS-a, okvir financijskog izvještavanja za fer prezentaciju⁶³¹ ne zahtijeva samo sukladnost sa zahtjevima okvira, nego također, izravno ili neizravno navodi da za postizanje fer prezentacije financijskih izvještaja može biti nužno da menadžment osigura objavljivanja povrh onih koje izričito zahtijeva okvir.⁶³²
- A8. Revizorova ocjena o tome je li financijskim izvještajima postignuta fer prezentacija, u vezi i s prezentacijom i s objavljivanjima, je pitanje za profesionalnu prosudbu. Za tu ocjenu uzimaju se u obzir pitanja kao što su činjenice i okolnosti subjekta, uključujući i njihove promjene, temeljeno na revizorskom razumijevanju subjekta i revizijskim dokazima pribavljenim tijekom revizije. Ta ocjena također uključuje razmatranja, na primjer, objavljivanja potrebnih za postizanje fer prezentacije uzrokovanih pitanjima koja mogu biti značajna (tj., općenito, za pogrešne prikaze se smatra da su značajni ako se može razumno očekivati da utječu na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi financijskih izvještaja kao cjeline), kao što su učinak evoluiranja zahtjeva financijskog izvještavanja ili mijenjanje gospodarskog okruženja poslovanja.
- A9. Ocjenjivanje toga je li financijskim izvještajima postignuta fer prezentacija može uključiti, na primjer, rasprave s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje o njihovim stavovima o razlozima odabira određene prezentacije, kao i o alternativama koje su mogle biti razmatrane. Rasprave mogu uključiti, na primjer:
- stupanj u kojem su iznosi u financijskim izvještajima agregirani ili raščlanjeni i da li prezentacija iznosa ili objavljivanja zamagluje korisne informacije ili ima za posljedicu informacije koje dovode u zabludu.
 - usklađenost s odgovarajućom industrijskom praksom, ili jesu li bilo kakva odstupanja relevantna za subjektive okolnosti i stoga opravdana.

⁶³⁰ Na primjer, Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI-i) navode da fer prezentacija zahtijeva vjerno prikazivanje učinaka transakcija, drugih događaja i uvjeta u skladu s definicijama i kriterijima priznavanja za imovinu, obveze, prihode i rashode.

⁶³¹ Vidjeti MRevS 200, točka 13(a).

⁶³² Na primjer, MSFI-i zahtijevaju da subjekt prikaže dodatna objavljivanja kad sukladnost s određenim zahtjevima u MSFI-ima nije dostatna da omogućiti korisnicima razumijevanje utjecaja određenih transakcija, drugih događaja i uvjeta na subjektov financijski položaj i financijsku uspješnost (Međunarodni računovodstveni standard 1, *Prezentacija financijskih izvještaja*, točka 17(c)).

⁶²⁹ MRevS 540 (izmijenjen), *Revidiranje računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti, i s tim povezanih objavljivanja*, točka 21.

Opis primjenjivog okvira financijskog izvještavanja (Vidjeti točku 15)

- A10. Kao što je objašnjeno u MRevS-u 200, sastavljanje financijskih izvještaja od strane menadžmenta i, gdje je primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje, zahtijeva uključivanje odgovarajućeg opisa primjenjivog okvira financijskog izvještavanja u financijskim izvještajima⁶³³. Taj opis obavještava korisnike financijskih izvještaja o okviru na kojem su temeljeni ti izvještaji.
- A11. Opis da su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s određenim primjenjivim okvirom financijskog izvještaja primjeren je samo ako su financijski izvještaji u skladu sa svim zahtjevima tog okvira koji su na snazi tijekom razdoblja obuhvaćenog financijskim izvještajima.
- A12. Opis primjenjivog okvira financijskog izvještavanja s nepreciznom formulacijom ili ogradama (na primjer, »financijski izvještaji su u biti sukladni Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja«) nije primjereni opis tog okvira jer korisnike financijskih izvještaja može dovesti u zabludu.

Pozivanje na više od jednog okvira financijskog izvještavanja

- A13. U nekim se slučajevima može navoditi da su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s dva okvira financijskog izvještavanja (na primjer, s nacionalnim okvirom i s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja). To može biti stoga što se od menadžmenta zahtijeva, ili je menadžment odabrao, sastaviti financijske izvještaje u skladu s oba okvira, u kojem su slučaju oba primjenjivi okviri financijskog izvještavanja. Takav je opis primjeren samo ako su financijski izvještaji u skladu sa svakim okvirom pojedinačno. Kako bi se moglo smatrati da su sastavljeni u skladu s oba okvira, financijski izvještaji moraju istodobno biti u skladu s oba okvira i bez potrebe usklađivanja izvještaja. U praksi istodobna sukladnost nije vjerojatna osim ako u zakonodavstvu nije usvojen drugi okvir (na primjer, Međunarodni standardi financijskog izvještavanja) kao vlastiti nacionalni okvir ili su uklonjene sve zapreke za sukladnost s njime.
- A14. Financijski izvještaji koji su sastavljeni u skladu s jednim okvirom financijskog izvještavanja i sadrže bilješku ili dopunski prikaz usklađivanja rezultata s onima koji bi se prikazali prema drugom okviru, nisu sastavljeni u skladu s tim drugim okvirom. To je stoga što financijski izvještaji ne uključuju sve informacije na način zahtjevan tim drugim okvirom.
- A15. Međutim, financijski izvještaji mogu biti sastavljeni u skladu s jednim primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja i osim toga u bilješkama uz financijske izvještaje opisivati mjeru u kojoj su financijski izvještaji u skladu s drugim okvirom (na primjer, financijski izvještaji sastavljeni u skladu s nacionalnim okvirom koji također opisuju razmjernost njihove sukladnosti s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja). Takve bilješke mogu tvoriti dopunske financijske informacije kako je razmatrano u točki 54, i obuhvaćene su revizorskim mišljenjem ako se ne mogu jasno razdvojiti od financijskih izvještaja.

Oblik mišljenja

- A16. Mogu postojati slučajevi gdje, iako su financijski izvještaji sastavljeni u skladu sa zahtjevima okvira fer prezentacije, nije postignuta fer prezentacija. Gdje je to slučaj, moguće je

da menadžment u financijskim izvještajima uključi dodatna objavljivanja povrh onih koja okvir izričito zahtijeva ili, u iznimno rijetkim okolnostima, da odstupa od zahtjeva okvira kako bi se postigla fer prezentacija financijskih izvještaja. (Vidjeti točku 18.)

- A17. Bit će iznimno rijetko da revizor smatra kako financijski izvještaji, sastavljeni u skladu s okvirom sukladnosti, dovode u zabludu ako je revizor, u skladu s MRevS-om 210, utvrdio da je okvir prihvatljiv.⁶³⁴ (Vidjeti točku 19.)

Revizorsko izvješće (Vidjeti točku 20)

- A18. Pisano izvješće obuhvaća izvješća izdana u papirnatom obliku i ona izdana na elektroničkim medijima.
- A19. Dodatak ovog MRevS-a sadrži ilustracije revizorskih izvješća o financijskim izvještajima, koji uključuju sastavne dijelove navedene u točkama 21 – 49. Osim za odjeljak mišljenja i odjeljak za osnovom za mišljenje, ovaj MRevS ne ustanovljuje zahtjeve u vezi s redoslijedom elemenata revizorskog izvješća. Međutim, ovaj MRevS zahtijeva korištenje određenih podnaslova, kojima je namjena pomoći da su lakše prepoznatljiva revizorskog izvješća u vezi s revizijama koje su bile obavljene u skladu s MRevS-ima, osobito u situacijama gdje su elementi revizorskog izvješća prezentirani po redoslijedu koji se razlikuje od onog iz ilustracija revizorskih izvješća u Dodatku ovom MRevS-u.

Revizorsko izvješće za revizije obavljene u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima

Naslov (Vidjeti točku 21)

- A20. Naslov koji pokazuje da je riječ o izvješću neovisnog revizora, primjerice, »Izvješće neovisnog revizora«, razlikuje izvješće neovisnog revizora od izvješća koja su izdali drugi.

Naslovnik (Vidjeti točku 22)

- A21. Zakon, regulativa ili uvjeti angažmana mogu određivati na koga se treba nasloviti revizorsko izvješće u određenoj jurisdikciji. Revizorsko izvješće uobičajeno se naslovljuje na one za koje je izvješće pripremljeno, često ili na dioničare ili na one koji su zaduženi za upravljanje subjektom čiji su financijski izvještaji bili revidirani.

Revizorsko mišljenje (Vidjeti točke 24–26)

Upućivanje na financijske izvještaje koji su bili revidirani

- A22. U revizorskom izvješću navodi se, na primjer, da je revizor revidirao financijske izvještaje subjekta, koji obuhvaćaju [navesti naslov svakog financijskog izvještaja sadržanog u cjelovitom skupu financijskih izvještaja zahtjevan primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, navodeći datum ili razdoblje koje se odnosi na svaki financijski izvještaj] i bilješke uz financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.
- A23. Kad revizor zna da će revidirani financijski izvještaji biti uključeni u dokument koji sadrži druge informacije, kao što je godišnje izvješće, revizor može razmotriti, ako oblik prezentacije omogućava, navođenje brojeva stranica na kojima su prezentirani revidirani financijski izvještaji. To korisnicima pomaže prepoznati financijske izvještaje na koje se odnosi revizorsko izvješće.
- »Fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama« ili »istinito i fer prikazuju«

⁶³³ MRevS 200, točke A2–A3.

⁶³⁴ MRevS 210, Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana, točka 6(a).

A24. Izričaji »fer prezentira, u svim značajnim odrednicama« i »istinito i fer prikazuju« smatraju se jednakovrijednim. Hoće li se u određenoj jurisdikciji koristiti izričaj »fer prezentira, u svim značajnim odrednicama« ili izričaj »istinito i fer prikazuju« određeno je zakonom ili regulativom kojom se uređuje revizija financijskih izvještaja u toj jurisdikciji ili općeprihvaćenom praksom u toj jurisdikciji. Gdje zakon ili regulativa zahtijeva korištenje različite terminologije, to ne utječe na zahtjev iz točke 14 ovog MRevS-a da revizor ocijeni fer prezentaciju financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom fer prezentacije.

A25. Kad revizor izrazi nemodificirano mišljenje, nije primjereno u vezi s mišljenjem koristiti izričaje kao što su »prema prethodnom objašnjenju« ili »ovisno o«, jer to sugerira da se radi o uvjetovanju mišljenja ili slabljenju ili modificiranju mišljenja.

Opis financijskih izvještaja i područja koja prezentiraju

A26. Revizorsko mišljenje obuhvaća cjelovit skup financijskih izvještaja određen primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Na primjer, u slučaju mnogih okvira opće namjene, financijski izvještaji mogu uključivati: izvještaj o financijskom položaju, izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama u glavnici, izvještaj o novčanim tokovima i povezane bilješke, koje uobičajeno sadrže sažetak značajnih računovodstvenih politika i druge informacije za pojašnjenja. U nekim jurisdikcijama, dodatne informacije mogu se također smatrati sastavnim dijelom financijskih izvještaja.

A27. U slučaju financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom fer prezentacije, u odjeljku revizorskog mišljenja se navodi da financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, ili istinito i fer prikazuju, područja za koja su oblikovani financijski izvještaji da ih prezentiraju. Na primjer, u slučaju financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s MSFI-ima, ta područja su *financijski položaj subjekta na kraju razdoblja i subjektova financijska uspješnost i novčani tokovi za tada završeno razdoblje*. Stoga, dio rečenice u točki 25 i drugdje unutar ovog MRevS-a prikazan kao [...], namijenjen je da bi bio zamijenjen riječima iz prethodne rečenice napisanim kurzivom kad su MSFI-ovi primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ili, u slučaju drugih primjenjivih okvira financijskog izvještavanja, da bi bio zamijenjen riječima koja opisuju područja za koja su financijski izvještaji oblikovani da ih prezentiraju.

Opis primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i kako on utječe na revizorsko mišljenje

A28. Identificiranje primjenjivog okvira financijskog izvještavanja u revizorskom mišljenju je s namjerom informiranja korisnika revizorskog izvješća o kontekstu u kojem je izraženo revizorsko mišljenje; ono nije namijenjeno za ograničavanje ocjenjivanja koje se zahtjeva u točki 14. Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja identificira se riječima kao što su:

»... u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja« ili

»... u skladu s računovodstvenim načelima opće prihvaćenim u jurisdikciji X ...«.

A29. Kad primjenjiv okvir financijskog izvještavanja obuhvaća standarde financijskog izvještavanja i zakonske ili regulativne zahtjeve, okvir se identificira riječima kao što su »... u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja i zahtjevima iz Zakona o korporacijama jurisdikcije X«. MRevS 210 bavi se okolnostima gdje postoji proturječnost između

standarda financijskog izvještavanja i zakonskih ili regulativnih zahtjeva.⁶³⁵

A30. Kako je navedeno u točki A8, financijski izvještaji mogu biti sastavljeni u skladu s dva okvira financijskog izvještavanja, koji su stoga oba i primjenjivi okviri financijskog izvještavanja. U skladu s tim, svaki okvir sagledava se zasebno pri formiranju revizorskog mišljenja o financijskim izvještajima, i revizorsko mišljenje u skladu s točkama 25-27 poziva se na oba okvira, kako slijedi:

(a) Ako su financijski izvještaji sukladni sa svakim okvirom pojedinačno, dva se mišljenja izražavaju: tj. da su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s jednim od primjenjivih okvira financijskog izvještavanja (na primjer, nacionalnim okvirom) i mišljenje da su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s drugim primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja (na primjer, MSFI-ima). Ta mišljenja mogu biti izražena odvojeno ili u jednoj rečenici (na primjer, financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama [...], u skladu s računovodstvenim načelima opće prihvaćenim u jurisdikciji X i s MSFI-ima).

(b) Ako su financijski izvještaji sukladni s jednim okvirom, ali ne i s drugim okvirom, može se dati nemodificirano mišljenje da su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s jednim okvirom (na primjer, nacionalnim okvirom), ali se daje modificirano mišljenje, u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen), u vezi s drugim okvirom (na primjer, MSFI-ima).

A31. Kako je navedeno u točki A15, financijski izvještaji mogu biti sukladni s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja i, povrh toga, sadržavati objavljivanje mjere sukladnosti s nekim drugim okvirom financijskog izvještavanja. Takve dodatne informacije su obuhvaćene revizorskim mišljenjem ako se ne mogu jasno razdvojiti od financijskih izvještaja (vidjeti točke 53–54 i povezane materijale za primjenu u točkama A78–84). U skladu s tim,

(a) ako objavljivanje o sukladnosti s drugim okvirom dovodi u zabludu, modificirano se mišljenje izražava u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen);

(b) ako objavljivanje ne dovodi u zabludu, ali revizor prosuđuje da je ona od takve važnosti da je ključna za korisnikovo razumijevanje financijskih izvještaja, dodaje se točka za isticanje pitanja u skladu s MRevS-om 706 (izmijenjen), u kojoj se skreće pozornost na objavljivanje.

Osnova za mišljenje (Vidjeti točku 28)

A32. Odjeljak osnova za mišljenje daje važan kontekst revizorskom mišljenju. U skladu s tim, ovaj MRevS zahtijeva da u revizorskom izvješću odjeljak osnova za mišljenje slijedi neposredno nakon odjeljka mišljenja.

A33. Poziv na korištene standarde upućuje korisnike revizorskog izvješća da je revizija obavljena u skladu s navedenim standardima.

Relevantni etički zahtjevi (Vidjeti točku 28(c))

A34. Navođenje države porijekla relevantnih etičkih zahtjeva povećava transparentnost tih zahtjeva u vezi s određenim revizijskim angažmanom. MRevS 200 objašnjava da relevantni etički zahtjevi uobičajeno obuhvaćaju Dio A i Dio B Kodeksa

⁶³⁵ MRevS 210, točka 18.

etike za profesionalne računovođe (IESBA Kodeks) koji se odnose na reviziju finansijskih izvještaja zajedno s nacionalnih zahtjevima koji su restriktivniji⁶³⁶. Kad relevantni etički zahtjevi uključuju one iz IESBA Kodeksa, u izvješću se može staviti upućivanje na IESBA Kodeks. Ako sve etičke zahtjeve relevantne za reviziju uređuje samo IESBA Kodeks, u izvješću nije potrebno navesti državu porijekla.

- A35. U nekim jurisdikcijama, relevantni etički zahtjevi mogu biti sadržani u nekoliko različitih izvora, kao što su etički kodeks(i) i dodatna pravila i zahtjevi unutar zakona i regulative. Kad su zahtjevi neovisnosti i drugi relevantni etički zahtjevi sadržani u ograničenom broju izvora, revizor može odabrati imenovati relevantni izvor (na primjer, naziv kodeksa, pravila ili regulative primjenjive u jurisdikciji), ili može koristiti naziv koji je opće prepoznatljiv i koji primjereno generalizira te izvore (na primjer, zahtjevi neovisnosti za revizije privatnih subjekata u jurisdikciji X).
- A36. Zakon ili regulativa, nacionalni revizijski standardi ili uvjeti revizijskog angažmana mogu zahtijevati od revizora da osigura u revizorskom izvješću podrobnije informacije o izvorima relevantnih etičkih zahtjeva koji se primjenjuju u reviziji finansijskih izvještaja, uključujući i one koji se odnose na neovisnost.
- A37. U određivanju koji je primjereni opseg informacija za uključivanje u revizorsko izvješće kad postoje brojni izvori relevantnih etičkih zahtjeva u vezi s revizijom finansijskih izvještaja, važno je sagledati uravnoteživanje transparentnosti i rizika zamagljivanja drugih korisnih informacija u revizorskom izvješću.

Posebna razmatranja za revizije grupe

- A38. U revizijama grupe kad postoje brojni izvori relevantnih etičkih zahtjeva, uključujući i one koji se odnose na neovisnost, poziv u revizorskom izvješću na jurisdikciju je redovito u vezi s relevantnim etičkim zahtjevima koji su primjenjivi na angažirani tim grupe. To je stoga što su u revizijama grupe, revizori komponente također podložni etičkim zahtjevima koji su relevantni za reviziju grupe⁶³⁷.
- A39. MRevS-i ne ustanovljuju posebne zahtjeve neovisnosti ili etičke zahtjeve spram revizora, uključujući i revizora komponente, i na taj način ne proširuju ili na drugi način zaobilaze zahtjeve neovisnosti u IESBA Kodeksu ili drugim etičkim zahtjevima kojima je podložan angažirani tim grupe, kao što MRevS-ovi ni ne zahtijevaju da revizori komponente u svim slučajevima budu podložni istim određenim zahtjevima neovisnosti koji su primjenjivi za angažirani tim grupe. Kao posljedica toga, relevantni etički zahtjevi, uključujući i oni koji se odnose na neovisnost, mogu biti vrlo kompleksni u slučaju revizije grupe. MRevS 600⁶³⁸ pruža upute revizorima u obavljanju poslova s finansijskim informacijama komponente u reviziji grupe, uključujući i za one situacije gdje revizor komponente ne ispunjava zahtjeve neovisnosti koji su relevantni za reviziju grupe.

Ključna revizijska pitanja (Vidjeti točku 31)

- A40. Zakon ili regulativa mogu zahtijevati komuniciranje o ključnim revizijskim pitanjima u revizijama subjekata koji nisu listani subjekti, na primjer za subjekte koji su takvim zakonom ili regulativom okarakterizirani kao subjekti od javnog interesa.

A41. Revizor može također odlučiti o komuniciranju o ključnim revizijskim pitanjima u slučaju drugih subjekata, uključujući i onih koji mogu biti od značajnog javnog interesa, na primjer jer imaju brojne i raznovrsne dionike i s obzirom na vrstu i veličinu poslovanja. Primjeri takvih subjekata mogu uključivati finansijske institucije (kao što su banke, osiguravajuća društva i mirovinski fondovi), i drugi subjekti kao što su dobrotvorna društva.

- A42. MRevS 210 zahtijeva da revizor dogovori uvjete revizijskog angažmana s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje, već prema tome što je primjereno, i objašnjava da uloge menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje u subjektu u dogovaranju uvjeta revizijskog angažmana ovisi o strukturi upravljanja subjektom i relevantnom zakonu ili regulativi⁶³⁹. MRevS 210 također zahtijeva da se u pismu o revizijskom angažmanu ili drugom primjerenom obliku pisanog sporazuma uključi upućivanje na očekivani izgled i sadržaj bilo kojeg izvješća koje treba izdati revizor⁶⁴⁰. Kad se inače ne zahtijeva od revizora komuniciranje o ključnim revizijskim pitanjima, MRevS 210⁶⁴¹ objašnjava kako može biti od pomoći revizoru da nagovijesti u uvjetima revizijskog angažmana mogućnost priopćavanja ključnih revizijskih pitanja u revizorskom izvješću i, u određenim jurisdikcijama, može biti nužno da revizor uključi nagovještaj o takvoj mogućnosti kako bi zadržao pravo da ju i ostvari.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

- A43. Uvršteni subjekti nisu uobičajeni u javnom sektoru. Međutim, subjekti javnog sektora mogu biti značajni uslijed veličine, složenosti ili nekih aspekata javnog interesa. U takvim slučajevima, zakon ili regulativa može zahtijevati od revizora javnog sektora, ili on sam može odlučiti, priopćiti ključna revizijska pitanja u revizorskom izvješću.

Odgovornosti za finansijske izvještaje (Vidjeti točke 33-35)

- A44. MRevS 200 objašnjava pretpostavke, u vezi s odgovornošću menadžmenta i, gdje je primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje, uz koje se obavlja revizija u skladu s MRevS-ovima⁶⁴². Menadžment i, gdje je primjereno, oni koji su zaduženi za upravljanje prihvaćaju odgovornost za sastavljanje finansijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja, uključujući, gdje je relevantno, i za njihovu fer prezentaciju. Menadžment također prihvaća odgovornost za onakve interne kontrole kakve smatra nužnim za omogućavanje sastavljanja finansijskih izvještaja bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijave ili pogreške. Opis odgovornosti menadžmenta u revizorskom izvješću uključuje upućivanje na obje odgovornosti jer to pomaže da se korisnicima objasne pretpostavke uz koje je revizija obavljena. MRevS 260 (izmijenjen) koristi pojam »oni koji su zaduženi za upravljanje« za opis osobe odnosno osoba ili organizacije odnosno organizacija s odgovornošću za nadziranje subjekta i sadrži razmatranje raznolikosti upravljačkih struktura u jurisdikcijama i subjektima.

- A45. Mogu postojati okolnosti kad je primjereno da revizor proširi opis menadžmentovih odgovornosti iz točki 34-35 kako bi on, u kontekstu određenog zakonodavstva ili vrste subjekta,

⁶³⁶ MRevS 200, točka A16.

⁶³⁷ MRevS 600, točka A37.

⁶³⁸ MRevS 600, točke 19–20.

⁶³⁹ MRevS 210, točke 9 i A22.

⁶⁴⁰ MRevS 210, točka 10.

⁶⁴¹ MRevS 210, točka A25.

⁶⁴² MRevS 200, točka 13(j).

odražavao dodatne odgovornosti relevantne za sastavljanje financijskih izvještaja.

- A46. MRevS 210 zahtijeva da revizor usuglasi menadžmentove odgovornosti u pismu o angažmanu ili drugom primjerenom obliku pisanog sporazuma⁶⁴³. MRevS 210 omogućava fleksibilnost navođenjem da ukoliko zakon ili regulativa propisuje odgovornosti menadžmenta i, gdje je primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje, u vezi s financijskim izvještavanjem, revizor može odrediti da zakon ili regulativa uključuje odgovornosti koje, po njegovoj prosudbi, imaju isti učinak kao i one navedene u MRevS-u 210. Za takve odgovornosti koje su ekvivalentne, revizor može koristiti tekst iz zakona ili regulative za njihovo opisivanje u pismu o angažmanu ili drugom primjerenom obliku pisanog sporazuma. U takvim slučajevima taj se tekst može također koristiti u revizorskom izvješću za opisivanje menadžmentove odgovornosti, koje je zahtijevano točkom 34(a) ovog MRevS-a. U drugim okolnostima, uključujući tamo gdje revizor odluči ne koristi tekst zakona ili regulative u pismu o angažmanu, koristi se tekst iz točke 34(a) ovog MRevS-a. Osim uključivanja opisa menadžmentove odgovornosti u revizorskom izvješću kako se zahtijeva točkom 34, revizor može navesti podrobniji opis tih odgovornosti uključivanjem poziva na mjesto gdje se takve informacije mogu pribaviti (na primjer, u godišnjem izvješću subjekta ili na web stranici odgovarajućeg nadležnog tijela).
- A47. U nekim jurisdikcijama, zakon koji uređuje menadžmentove odgovornosti, ili takva regulativa, može izričito navoditi odgovornost za primjerenost računovodstvenih evidencija i poslovnih knjiga ili računovodstvenog sustava. Budući da su evidencije, knjige i sustavi sastavni dio internih kontrola (kako je definirano u MRevS-u (izmijenjen) 315⁶⁴⁴), opis u MRevS-u 210 i točki 34 ne sadrži posebno upućivanje na njih.
- A48. Dodatak ovom MRevS-u sadrži ilustraciju o tome kako bi se primijenio zahtjev iz točke 34(b) kad su MSFI-i primjenjivi okvir financijskog izvještavanja. Ako bi se koristio neki primjenjivi okvir financijskog izvještavanja različit od MSFI-ova, ilustrativni prikaz naveden u Dodatku ovom MRevS-u trebao bi se prilagoditi kako bi u tim okolnostima odražavao primjenu drugog okvira financijskog izvještavanja.

Nadziranje procesa financijskog izvještavanja (Vidjeti točku 35)

- A49. Kad su neke, ali ne i sve, osobe uključene u nadziranje procesa financijskog izvještavanja također uključene i u sastavljanje financijskih izvještaja, opis zahtijevan točkom 35 ovog MRevS-a treba modificirati kako bi primjereno odražavao stvarne okolnosti subjekta. Kad su osobe odgovorne za nadziranje procesa financijskog izvještavanja ujedno i one koje su odgovorne za sastavljanje financijski izvještaji, ne zahtijeva se iskazivanje o odgovornosti nadziranja.

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja (Vidjeti točke 37–40)

- A50. Opis revizorove odgovornosti zahtijevan točkama 37–40 ovog MRevS može se prepraviti kako bi odražavao određenu vrstu subjekta, na primjer, kad se revizorsko izvješće odnosi na konsolidirane financijske izvještaje. Ilustracija 2 u Dodatku ovog MRevS-a uključuje primjer kako se to može učiniti.

⁶⁴³ MRevS 210, točka 6(b)(i)–(ii).

⁶⁴⁴ MRevS 315 (izmijenjen), *Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja*, točka 4 (c).

Ciljevi revizora (Vidjeti točku 38(a))

- A51. U revizorskom izvješću se objašnjava da su ciljevi revizora steći razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikaza zbog prijevare ili pogreške i izdati revizorsko izvješće koje uključuje revizorsko mišljenje. To je suprotno odgovornosti menadžmenta za sastavljanje financijske izvještaje.

Opis značajnosti (Vidjeti točku 38(c))

- A52. Dodatak ovom MRevS-u sadrži ilustracije o tome kako bi se primijenio zahtjev iz točke 38(c), da se osigura opis značajnosti, kad su MSFI-i primjenjivi okvir financijskog izvještavanja. Ako se koristi neki primjenjivi okvir financijskog izvještavanja različit od MSFI-ova, ilustrativni prikaz prezentiran u Dodatku ovom MRevS-u treba se prilagoditi kako bi odražavao primjenu drugog okvira financijskog izvještavanja u danim okolnostima.

Revizorove odgovornosti u vezi s MRevS-om 701 (Vidjeti točku 40(c))

- A53. Revizor može također smatrati da je korisno dati dodatne informacije u opisu revizorove odgovornosti povrh onoga što zahtijeva točka 40(c). Na primjer, revizor se može pozvati na zahtjev iz točke 9 MRevS-a 701 da utvrdi pitanja koja zahtijevaju značajnu pozornost revizora u obavljanju revizije, uzimanjem u obzir, područja s većim procijenjenim rizikom značajnog pogrešnog prikazivanja ili značajnim rizicima identificiranim u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjen); važne prosudbe revizora u vezi s područjima financijskih izvještaja koji sadrže značajne prosudbe menadžmenta, uključujući i računovodstvene procjene za koje je bilo identificirano da su izvedene uz visoku neizvjesnost procjenjivanja; i učinke na reviziju značajnih događaja ili transakcija nastalih tijekom razdoblja.

Pozicija opisa revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja (Vidjeti točke 41, 50(k))

- A54. Koristan način pojednostavljanja sadržaja revizorskog izvješća može biti uključivanje u dodatak revizorskog izvješća informacija zahtijevanih točkama 39–40 ovog MRevS-a ili, kad zakon, regulativa ili nacionalni revizijski standardi izričito dopuštaju, pozivanje na web stranicu odgovarajućeg nadležnog tijela koja sadrži takve informacije. Međutim, budući da opis revizorove odgovornosti sadrži informacije koje su nužne za obavješćavanje o onome što korisnici očekuju od revizije obavljene u skladu s MRevS-ima, u revizorskom izvješću treba biti uključen tekst u kojem se navodi gdje se može pristupiti tim informacijama.

Pozicija u dodatku (Vidjeti točke 41(b), 50(j))

- A55. Točka 41 dopušta revizoru da uključi iskaze zahtijevane točkama 39–40 opisujući revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja u dodatku revizorskog izvješća, pod uvjetom da je primjereno upućivanje dano u tekstu revizorskog izvješća na smještaj dodatka. U nastavku se nalazi ilustracija kako se u revizorskom izvješću može dati upućivanje na dodatak:

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

Naši ciljevi su steći razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške i izdati revizorsko izvješće koje uključuje naše mišljenje. Razumno uvjerenje je viša razina uvjerenja, ali nije jamstvo da će revizija obavljena u skladu s

MRevS-ima uvijek otkriti značajno pogrešno prikazivanje kad ono postoji. Pogrešna prikazivanja mogu nastati uslijed prijevare ili pogreške i smatraju se značajna ako se razumno može očekivati da, pojedinačno ili u zbroju, utječu na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi tih financijskih izvještaja.

Daljnji opis naše odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja se nalazi u dodatku X ovog revizorskog izvješća. Taj opis, koji se nalazi na [navesti broj stranice ili drugu specifičnu oznaku lokacije opisa], predstavlja sastavni dio našeg revizorskog izvješća.

Upućivanje na web stranicu odgovarajućeg nadležnog tijela (Vidjeti točke 41(c), 42)

A56. Točka 41 objašnjava da se revizor može pozvati na opis revizorove odgovornosti smješten na web stranici odgovarajućeg nadležnog tijela samo ako je to izričito dopušteno zakonom, regulativom ili nacionalnim revizijskim standardima. Informacije na web stranici, koje se uključuju u revizorsko izvješće pomoću posebnog poziva na lokaciju web stranice gdje se takve informacije mogu pronaći, mogu šire opisivati revizorov posao ili reviziju u skladu s MRevS-ima, ali ne smiju biti proturječne opisu zahtijevanom točkama 39–40 ovog MRevS. To znači da tekst opisa revizorove odgovornosti na web stranici može biti detaljniji ili se može baviti drugim pitanjima u vezi s revizijom financijskih izvještaja, pod uvjetom da takav tekst odražava i nije proturječan pitanjima adresiranim u točkama 39-40.

A57. Odgovarajuće nadležno tijelo može biti tijelo nadležno za donošenje nacionalnih revizijskih standarda, regulator ili tijelo za nadziranje revizija. Takva tijela su u dobroj mogućnosti osigurati točnost, potpunost i trajnu raspoloživost standardiziranih informacija. Ne bi bilo primjereno da revizor održava takvu web stranicu. U nastavku je ilustracija kako se u revizorskom izvješću može dati upućivanje na web stranicu:

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

Naši ciljevi su steći razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške i izdati revizorsko izvješće koje uključuje naše mišljenje. Razumno uvjerenje je viša razina uvjerenja, ali nije jamstvo da će revizija obavljena u skladu s MRevS-ima uvijek otkriti značajno pogrešno prikazivanje kad ono postoji. Pogrešna prikazivanja mogu nastati uslijed prijevare ili pogreške i smatraju se značajna ako se razumno može očekivati da, pojedinačno ili u zbroju, utječu na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi tih financijskih izvještaja. Daljnji opis naše odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja se nalazi na web stranici [organizacije] na: [adresa web stranice]. Taj opis predstavlja sastavni dio našeg revizorskog izvješća.

Druge odgovornosti izvješćivanja (Vidjeti točke 43–45)

A58. U nekim jurisdikcijama, revizor može imati dodatne odgovornosti da izvjesti o drugim pitanjima, koje su dopuna revizorovoj odgovornosti prema MRevS-ima. Na primjer, od revizora se može tražiti da izvjesti o određenim pitanjima, ako ih uoči tijekom revizije financijskih izvještaja. Za razliku od toga, od revizora se može tražiti da obavi određene posebne postupke i izvjesti o njima ili da izrazi mišljenje o određenim pitanjima, kao što je primjerenost računovodstvenih evidencija i poslovnih knjiga, internih kontrola nad financijskim izvještavanjem ili drugim informacijama. Revizijski standardi u određenoj jurisdikciji često pružaju upute o odgovornostima revizora u vezi s određenim dodatnim odgovornostima izvješćivanja u toj jurisdikciji.

A59. U nekim slučajevima, relevantni zakon ili regulativa može zahtijevati ili dopuštati revizoru da izvjesti o tim drugim odgovornostima unutar revizorskog izvješća o financijskim izvještajima. U drugim slučajevima, može se zahtijevati ili dopuštati da revizor izvjesti o njima u zasebnom izvješću.

A60. Točke 43–45 ovog MRevS dopuštaju kombinirano prezentiranje drugih odgovornosti izvješćivanja i revizorove odgovornosti prema MRevS-ima samo kad se odnose na iste teme i u tekstu revizorskog izvješća se jasno razdvajaju druge odgovornosti izvješćivanja od onih prema MRevS-ima. Takvo jasno razlikovanje može dovesti do toga da je nužno u revizorskom izvješću se pozvati na izvor drugih odgovornosti izvješćivanja i navesti da su takve odgovornosti povrh onih zahtijevanih prema MRevS-ima. Inače, zahtijeva se da se druge odgovornosti izvješćivanja razmatraju u odvojenom dijelu revizorskog izvješća pod podnaslovom »Izvjješće o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima« ili drugačijim primjerenim sadržaju tog dijela. U takvim slučajevima, točka 44 zahtijeva da revizor uključi odgovornosti izvješćivanja prema MRevS-ima ispod podnaslova »Izvjješće o reviziji financijskih izvještaja«.

Ime angažiranog partnera (Vidjeti točku 46)

A61. MSKK 1⁶⁴⁵ zahtijeva da društvo ustanovi politike i postupke koje će pružiti razumno uvjerenje da se angažmani obavljaju u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulatornim zahtjevima. Neovisno o tim zahtjevima MSKK-a 1, navođenje imena angažiranog partnera u revizorskom izvješću je s namjerom da se osigura dodatna transparentnost korisnicima revizorskog izvješća o cjelovitom skupu financijskih izvještaja opće namjene uvrštenog subjekta.

A62. Zakon, regulativa ili nacionalni revizijski standardi mogu zahtijevati da se u revizorsko izvješće uključi ime angažiranog partnera odgovornog za revizije različite od revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja opće namjene uvrštenih subjekata. Od revizora se također može zahtijevati zakonom, regulativom ili nacionalnim revizijskim standardima, ili on može odlučiti, da u revizorsko izvješće uključi dodatne informacije povrh imena angažiranog partnera kako bi se time dodatno identificirao angažirani partner, na primjer, navođenjem broja iz profesionalne licence angažiranog partnera koja je relevantna u jurisdikciji u kojoj revizor djeluje.

A63. U rijetkim okolnostima, revizor može identificirati informacije ili imati iskustvo koje ukazuje na vjerojatnost prijetnje osobnoj sigurnosti koja, ako se objavi identitet angažiranog partnera može imati za posljedicu fizičku ugrozu angažiranog partnera, drugih članova angažiranog tima ili drugih blisko povezanih osoba. Međutim, takva prijetnja ne uključuje, na primjer prijetnje s osnove zakonske odgovornosti ili zakonskih, regulatornih ili profesionalnih sankcija. Rasprave s onima koji su zaduženi za upravljanje o okolnostima koje mogu imati za posljedicu fizičku ugrozu mogu pružiti dodatne informacije o vjerojatnosti ili ozbiljnosti značajne prijetnje osobnoj sigurnosti. Zakon, regulativa ili nacionalni revizijski standardi mogu ustanoviti dodatne zahtjeve koji su relevantni za određivanje može li se ispustiti objavljivanje imena angažiranog partnera.

⁶⁴⁵ MSKK 1, Kontrola kvalitete za društva koja obavljaju revizije i uvide financijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge, točka 32.

Potpis revizora (Vidjeti točku 47)

A64. Revizorov potpis je ili u ime revizorskog društva ili osobno ime revizora ili i u ime revizorskog društva i osobno ime revizora, već prema tome što je primjereno u određenom zakonodavstvu. Osim revizorovog potpisa, u određenim jurisdikcijama od revizora se može zahtijevati da u revizorskom izvješću navede svoju oznaku pripadnosti revizijskoj profesiji ili činjenicu da revizor ili društvo, već prema tome što je primjereno, ima dozvolu za rad koju je izdalo mjerodavno tijelo u toj jurisdikciji.

A65. U nekim slučajevima, zakon ili regulativa mogu dopuštati korištenje elektroničkog potpisa u revizorskom izvješću.

Datum revizorskog izvješća (Vidjeti točku 49)

A66. Datum revizorskog izvješća informira korisnike revizorskog izvješća da je revizor sagledao učinak događaja ili transakcija kojih je postao svjestan i koji su nastali do tog datuma. Revizorova odgovornost za događaje i transakcije nakon datuma revizorskog izvješća uređuje se u MRevS-u 560⁶⁴⁶.

A67. Budući da se revizorsko mišljenje daje o financijskim izvještajima i odgovornost za financijske izvještaje snosi menadžment, revizor nije u položaju da zaključi kako su dobiveni dostatni i primjereni revizijski dokazi sve dok nije dobiven dokaz da su sastavljeni svi izvještaji koje obuhvaćaju financijski izvještaji, uključujući i povezane bilješke i da je menadžment prihvatio odgovornost za njih.

A68. U nekim jurisdikcijama, zakon ili regulativa navodi osobe ili tijela (na primjer, upravu) koji su odgovorni za stvaranje zaključka da su sastavljeni svi izvještaji koje obuhvaćaju financijski izvještaji, uključujući i povezane bilješke, te određuje potreban postupak odobravanja. U takvim slučajevima, dobiva se dokaz o takvom odobravanju prije datiranja izvješća o financijskim izvještajima. U drugim jurisdikcijama, međutim, postupak odobravanja nije propisan zakonom ili regulativom. U takvim slučajevima, postupci po kojima subjekt provodi pripremanje i finaliziranje svojih financijskih izvještaja sagledava se u kontekstu njegovog menadžmenta i strukture upravljanja kako bi se prepoznale osobe ili tijela s ovlastima zaključivanja da su sastavljeni svi izvještaji koji obuhvaćaju financijske izvještaje, uključujući i s njima povezane bilješke. U nekim slučajevima, zakon ili regulativa navodi točku u postupku izvještavanja o financijskim izvještajima u kojoj se očekuje da je dovršena revizija.

A69. U nekim jurisdikcijama, zahtijeva se da dioničari konačno odobre financijske izvještaje prije nego što se javno objave financijski izvještaji. U takvim jurisdikcijama revizoru nije potrebno konačno odobrenje dioničara da bi zaključio kako su dobiveni dostatni i primjereni revizijski dokazi. Datum odobravanja financijskih izvještaja za svrhu MRevS-ova je raniji datum s kojim su oni s priznatom ovlašću utvrdili da su sastavljeni svi izvještaji koji obuhvaćaju financijske izvještaje, uključujući i povezane bilješke i kad su oni s priznatom ovlašću potvrdili da su preuzeli odgovornost za njih.

Revizorsko izvješće propisano je zakonom ili regulativom (Vidjeti točku 50)

A70. MRevS 200 objašnjava da se od revizora može zahtijevati da osim s MRevS-ovima bude u skladu i sa zakonskim i regu-

lativnim zahtjevima⁶⁴⁷. Kad se razlike između zakonskih ili regulativnih zahtjeva i MRevS-ova odnose samo na izgled i terminologiju revizorskog izvješća, zahtjevi u točki 50(a)–(o) navode minimum dijelova koji trebaju biti uključeni u revizorsko izvješće da bi se moglo pozivati na Međunarodne revizijske standarde. U takvim okolnostima, zahtjevi u točkama 21-49 koji nisu uključeni u točku 50(a)–(o) ne trebaju se ispuniti uključujući i, na primjer, zahtijevano smještanje odjeljka mišljenja i odjeljka osnova za mišljenje.

A71. Gdje posebni zahtjevi u određenom zakonodavstvu nisu u suprotnosti s MRevS-ima, izgled i terminologija zahtijevani točkama 21-49 ovog MRevS-a pomažu korisnicima revizorskog izvješća da lakše identificiraju revizorsko izvješće kao izvješće o reviziji obavljenoj u skladu s MRevS-ima.

Informacije zahtijevane MRevS-om 701 (Vidjeti točku 50(h))

A72. Zakon ili regulativa može zahtijevati od revizora da osigura dodatne informacije o reviziji koja je obavljena, koje mogu uključivati one koje su u skladu s ciljevima MRevS-a 701 ili može propisivati sadržaj i opseg priopćavanja o takvim pitanjima.

A73. MRevS-i ne nadilaze zakon ili regulativu koja uređuje reviziju financijskih izvještaja. Kad je primjenjiv MRevS 701, upućivanje na MRevS-ove se može dati u revizorskom izvješću samo ako, primjenjivanjem zakona ili regulative, odjeljak zahtijevan točkom 50(h) ovog MRevS-a nije proturječan zahtjevima izvještavanja iz MRevS-a 701. U takvim okolnostima, revizor može trebati prepraviti u revizorskom izvješću određene aspekte priopćavanja ključnih revizijskih pitanja zahtijevanih MRevS-om 701, na primjer:

- mijenjanjem podnaslova »Ključna revizijska pitanja«, ako zakon ili regulativa propisuje određeni podnaslov;
- objašnjavanjem zašto su dane u revizorskom izvješću informacije zahtijevane zakonom ili regulativom, na primjer pozivom na relevantni zakon ili regulativu i opisivanjem kako su te informacije povezane s ključnim revizijskim pitanjima;
- dodavanjem propisanih informacija, gdje zakon ili regulativa propisuje sadržaj i obujam opisa, kako bi se postigao cjelovit opis svakog ključnog revizijskog pitanja koji je u skladu sa zahtjevom iz točke 13 MRevS-a 701.

A74. MRevS 210 bavi se s okolnostima gdje zakon ili regulativa relevantne jurisdikcije propisuje izgled ili tekst revizorskog izvješća s pojmovima koji su značajno različiti od zahtjeva MRevS-a, što osobito uključuje revizorsko mišljenje. U tim okolnostima, MRevS 210 zahtijeva da revizor ocijeni:

- (a) mogu li korisnici pogrešno shvatiti uvjerenje koje se dobiva temeljem revizije financijskih izvještaja i, ako je tako,
- (b) može li dodatno objašnjenje u revizorskom izvješću spriječiti moguće pogrešno shvaćanje.

Ako revizor zaključi da dodatno objašnjenje u revizorskom izvješću ne može spriječiti moguće pogrešno shvaćanje, MRevS 210 zahtijeva da revizor neće prihvatiti revizijski angažman, osim ako zakon ili regulativa ne zahtijeva da to učini. Prema MRevS-u 210, revizija u skladu s takvim zakonom ili regulativom nije sukladna s MRevS-ovima. U skladu s tim, revizor neće unutar revizorskog izvješća uključiti bilo kakvu izjavu da je revizija bila obavljena u skladu s MRevS-ima⁶⁴⁸.

⁶⁴⁷ MRevS 200, točka A57.

⁶⁴⁸ MRevS 210, točka 21.

⁶⁴⁶ MRevS 560, *Naknadni događaji*, točke 10–17.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

A75. Revizori subjekata javnog sektora mogu također imati mogućnost temeljem zakona ili regulative da javno izvijeste o određenim pitanjima ili u revizorskom izvješću ili u dopunskom izvješću, što može uključivati informacije koje su u skladu s ciljevima MRevS-a 701. U takvim okolnostima, revizor može trebati prepraviti u revizorskom izvješću određene aspekte pripočavanja ključnih revizijskih pitanja zahtijevanih MRevS-om 701 ili uključiti u revizorsko izvješće upućivanje na opis pitanja u dopunskom izvješću.

Revizorsko izvješće za revizije obavljene u skladu i s revizijskim standardima određene jurisdikcije i s Međunarodnim revizijskim standardima (Vidjeti točku 51)

A76. Revizor može navesti u revizorskom izvješću da je revizija bila obavljena u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima kao i u skladu s nacionalnim revizijskim standardima kad je revizor ne samo postupio u skladu s relevantnim nacionalnim revizijskim standardima, nego i sa svakim MRevS-om relevantnim za reviziju⁶⁴⁹.

A77. Poziv i na Međunarodne revizijske standarde i na nacionalne revizijske standarde nije primjeren ako postoji proturječnost zahtjeva iz MRevS-ova s onima iz nacionalnih revizijskih standarda koja će dovesti do toga da revizor formira različita mišljenja ili ne uključi točku za isticanje pitanja koja je u određenim okolnostima potrebna prema MRevS-ovima. U takvom slučaju, u revizorsko izvješće se poziva samo na revizijske standarde (ili Međunarodne revizijske standarde ili nacionalne revizijske standarde) u skladu s kojima je bilo sastavljeno revizorsko izvješće.

Dopunske informacije prezentirane s financijskim izvještajima (Vidjeti točke 53–54)

A78. U nekim se okolnostima zakonom, regulativom ili standardima od subjekta može zahtijevati, ili on može dobrovoljno izabrati, da prezentira zajedno s financijskim izvještajima dopunske informacije koje nisu zahtijevane primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Na primjer, dopunske informacije mogu biti prezentirane kako bi korisnicima olakšale razumijevanje primjenjivog okvira financijskog izvještavanja ili pružile dodatna objašnjenja za određene stavke financijskih izvještaja. Takve su informacije uobičajeno prezentirane ili u dopunskim tabelama ili kao dopunske bilješke.

A79. Točka 53 ovog MRevS objašnjava da revizorsko mišljenje pokriva dopunske informacije koje su sastavni dio financijskih izvještaja zbog svog sadržaja ili načina na koji su prezentirane. Ta ocjena je iz područja profesionalne prosudbe. Za ilustraciju:

- Kad bilješke uz financijske izvještaje uključuju objašnjenje ili usklađivanje razmjera u kojem su financijski izvještaji sukladni s nekim drugim okvirom financijskog izvještavanja, revizor može smatrati da su one dopunske informacije koje se ne mogu jasno razdvojiti od financijskih izvještaja. Revizorsko mišljenje pokrit će bilješke ili dopunske table koje su unakrsno povezane s financijskim izvještajima.

- Kad je dodatni račun dobiti i gubitka, koji objavljuje određene stavke rashoda, objavljen kao odvojena tabela uključena u dodatak financijskim izvještajima, revizor može smatrati da su to dopunske informacije koje se mogu jasno razdvojiti od financijskih izvještaja.

A80. Dopunske informacije pokrivena revizorskim mišljenjem ne treba posebno navoditi u revizorskom izvješću kad je primjeren upućivanje na bilješke u opisu izvještaja koji obuhvaćaju financijske izvještaje.

A81. Zakon ili regulativa mogu ne zahtijevati da se revidiraju dopunske informacije i menadžment može odlučiti da od revizora zatraži neuključivanje dopunskih informacija u opseg revizije financijskih izvještaja.

A82. Revizorovo ocjenjivanje jesu li nerevidirane dopunske informacije prezentirane na način da se može smatrati kako su pokrivena revizorskim mišljenjem, uključuje, na primjer, jesu li te informacije prezentirane povezano s financijskim izvještajima i nekim revidiranim dopunskim informacijama, i jesu li jasno označene kao »nerevidirane«.

A83. Menadžment može mijenjati prezentaciju nerevidiranih dopunskih informacija za koje se može izvesti da su pokrivena revizorskim mišljenjem, na primjer:

- uklanjanjem svih poveznica iz financijskih izvještaja na nerevidirane dopunske table ili nerevidirane bilješke tako da razgraničenje bude dostatno jasno između onog što je revidirano, odnosno nije revidirano;
- smještajem nerevidiranih dopunskih informacija izvan financijskih izvještaja ili, ako to u danim okolnostima nije moguće, kao minimum smještanjem svih nerevidiranih bilješki zajedno na kraju potrebnih bilješki uz financijske izvještaje i njihovim jasnim označavanjem kao nerevidiranih. Nerevidirane bilješke koje su pomiješane s revidiranim bilješkama mogu se pogrešno protumačiti kao da su bile revidirane.

A84. Činjenica da dopunske informacije nisu revidirane ne oslobađa revizora odgovornosti opisane u MRevS-u 720 (izmijenjen).

Dodatak

(Vidjeti točku A19)

Ilustracije Izvješća neovisnog revizora o financijskim izvještajima

- o Ilustracija 1: Revizorsko izvješće o financijskim izvještajima uvrštenog subjekta sastavljenim u skladu s okvirom fer prezentacije
- o Ilustracija 2: Revizorsko izvješće o konsolidiranim financijskim izvještajima uvrštenog subjekta sastavljenim u skladu s okvirom fer prezentacije
- o Ilustracija 3: Revizorsko izvješće o financijskim izvještajima subjekta različitog od uvrštenog subjekta sastavljenim u skladu s okvirom fer prezentacije (gdje se poziv upućuje na sadržaj koji je smješten na web stranici odgovarajućeg nadležnog tijela)
- o Ilustracija 4: Revizorsko izvješće o financijskim izvještajima subjekta različitog od uvrštenog subjekta sastavljenog u skladu s okvirom sukladnosti opće namjene.

⁶⁴⁹ MRevS 200, točka A58.

Ilustracija 1 – Revizorsko izvješće o financijskim izvještajima uvrštenog subjekta sastavljenim u skladu s okvirom fer prezentacije

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća, sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja uvrštenog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 ne primjenjuje se).
- Financijske izvještaje je sastavio menadžment subjekta u skladu s MSFI-ima (okvir opće namjene).
- Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz MRevS-a 210.
- Revizor je, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, zaključio da je primjereno nemodificirano (tj. »čisto«) mišljenje.
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju u reviziji obuhvaćaju Kodeks etike za profesionalne računovođe Odbora za međunarodne standarde etike za računovođe zajedno s etičkim zahtjevima u vezi s revizijom u jurisdikciji, i revizor se poziva na jedne i druge.
- Temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da značajna neizvjesnost ne postoji u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s poslovanjem po vremenski neograničenom poslovanju u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen).
- Ključna revizijska pitanja su priopćena u skladu s MRevS-om 701.
- Revizor je pribavio sve ostale informacije prije datuma revizorskog izvješća i nije još uočio značajno pogrešno prikazivanje ostalih informacija.
- Oni koji su odgovorni za nadzor nad financijskim izvještajima su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje financijskih izvještaja.
- Povrh revizije financijski izvještaji, revizor ima druge odgovornosti izvješćivanja zahtijevane prema lokalnom zakonu.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima Društva ABC [ili drugi odgovarajući naslovnik]

Izvješće o reviziji financijskih izvještaja⁶⁵⁰

Mišljenje

Obavili smo reviziju financijskih izvještaja Društva ABC (Društvo), koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju na 31. prosinca 20X1., izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama u kapitalu i rezervama i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, priloženi financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (ili *istinito i fer prikazuju*) financijski položaj Društva na 31. prosinca 20X1. i njegovu financijsku uspješnost te njegove novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvješćivanja (MSFI-ima).

Osnova za mišljenje

Obavili smo našu reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ima). Naše odgovornosti prema tim standardima su detaljnije opisane u našem izvješću u *odjeljku o revizorovim odgovornostima za reviziju financijskih izvještaja*. Neovisni smo od Društva u skladu s *Kodeksom etike za profesionalne računovođe* Odbora za međunarodne standarde etike za računovođe (*IESBA Kodeksom*) kao i u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu reviziju financijskih izvještaja u *jurisdikciji* i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima i IESBA Kodeksom. Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje.

Ključna revizijska pitanja

Ključna revizijska pitanja su ona pitanja koja su bila, po našoj profesionalnoj prosudbi, od najveće važnosti za našu reviziju financijskih izvještaja tekućeg razdoblja. Tim pitanjima smo se bavili u kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline i pri formiranju našeg mišljenja o njima, i mi ne dajemo zasebno mišljenje o tim pitanjima. [Opis svakog ključnog revizijskog pitanja u skladu s MRevS-om 701.]

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je primjereno, kao što je »Informacije različite od financijskih izvještaja i revizorskog izvješća o njima«

[Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 720 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u Dodatku 2 MRevS-a 720 (izmijenjen).]

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijske izvještaje⁶⁵¹

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja u skladu s MSFI-ima⁶⁵² i za one interne kontrole za koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikaza uslijed prijevare ili pogreške.

U sastavljanju financijskih izvještaja, menadžment je odgovoran za procjenjivanje sposobnosti Društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, objavljivanje, ako je primjenjivo, pitanja povezanih s vremenski neograničenim poslovanjem i korištenjem računovodstva na osnovi vremenski neograničenog poslovanja, osim ako menadžment ili namjerava likvidirati Društvo ili prekinuti poslovanje ili nema realne alternative nego da to učini.

Oni koji su zaduženi za upravljanje su odgovorni za nadziranje procesa financijskog izvješćivanja kojeg je ustanovilo Društvo.

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

Naši ciljevi su steći razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikaza uslijed prijevare ili pogreške i izdati revizorsko izvješće koje uključuje naše mišljenje. Razumno uvjerenje je viša razina uvjerenja, ali nije jamstvo da će revizija obavljena u skladu s MRevS-ima uvijek otkriti značajno pogrešno prikazivanje kad ono postoji. Pogrešni prikazi mogu nastati uslijed prijevare ili pogreške i smatraju se značajnima ako se razumno može očekivati da, pojedinačno ili u zbroju, utječu na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi tih financijskih izvještaja.

⁶⁵¹ U ovim ilustrativnim revizorovim izvješćima, pojmove menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje može trebati zamijeniti drugim pojmovima koji su primjereni u kontekstu pravnog okvira u određenoj jurisdikciji.

⁶⁵² Kad je menadžmentova odgovornost sastaviti financijske izvještaje koji pružaju istinit i fer prikaz, ovo može glasiti: »Menadžment je odgovoran za sastavljanje financijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvješćivanja, i za takve...«.

⁶⁵⁰ Podnaslov »Izvješće o reviziji financijskih izvještaja« nije nužan u okolnostima kad nije primjenjiv drugi podnaslov »Izvješće o ostalim zakonskim i regulativnim zahtjevima«.

Točka 41(b) ovog MRevS-a objašnjava da se niže prikazani osjenčani dio može smjestiti u dodatak revizorskog izvješća. Točka 41(c) objašnjava da kad zakon, regulativa ili nacionalni revizijski standardi izričito dopuštaju, može se navesti upućivanje na web stranicu odgovarajućeg nadležnog tijela koja sadrži opis revizorove odgovornosti, radije nego da se on uključujući u revizorsko izvješće, pod uvjetom da opis na web stranici adresira revizorove odgovornosti i nije u neskladu s niže navedenim opisom revizorove odgovornosti. Kao sastavni dio revizije u skladu s MRevS-ima, stvaramo profesionalne prosudbe i održavamo profesionalni skepticizam tijekom revizije. Mi također:

- identificiramo i procjenjujemo rizike značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja, zbog prijevare ili pogreške, oblikujemo i obavljamo revizijske postupke kao reakciju na te rizike i pribavljamo revizijske dokaze koji su dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje. Rizik neotkrivanja značajnog pogrešnog prikazivanja nastalog uslijed prijevare je veći od rizika nastalog uslijed pogreške, jer prijevare može uključiti dosluh, krivotvorenje, namjerno izostavljanje, pogrešno prikazivanje ili zaoblavanje internih kontrola.
- stječemo razumijevanje internih kontrola relevantnih za reviziju kako bismo oblikovali revizijske postupke koji su primjereni u danim okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola Društva.⁶⁵³
- ocjenjujemo primjerenost korištenih računovodstvenih politika i razumnost računovodstvenih procjena i povezanih objavljivanja koje je stvorio menadžment.
- zaključujemo o primjerenosti menadžmentovog korištenja računovodstva na osnovi vremenski neograničenog poslovanja i, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, zaključujemo o tome postoji li značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost društva za nastavak vremenski neograničenog poslovanja. Ako zaključimo da postoji značajna neizvjesnost, od nas se zahtijeva da skrenemo pozornost u našem revizorskom izvješću na povezanu objavljivanja u financijskim izvještajima ili, ako takva objavljivanja nisu odgovarajuća, da modificiramo naše mišljenje. Naši zaključci se temelje na revizijskim dokazima pribavljenim sve do datuma našeg revizorskog izvješća. Međutim, budući događaji ili uvjeti mogu uzrokovati da Društvo prekine nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.
- ocjenjujemo cjelokupnu prezentaciju, strukturu i sadržaj financijskih izvještaja, uključujući i objavljivanja, kao i odražavaju li financijski izvještaji transakcije i događaje na kojima su zasnovani na način kojim se postiže fer prezentacija.

Mi komuniciramo s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s, između ostalih pitanja, planiranom opsegu i vremenskom rasporedu revizije i važnim revizijskim nalazima, uključujući i u vezi sa značajnim nedostacima u internim kontrolama koji su otkriveni tijekom naše revizije.

Mi također dajemo izjavu onima koji su zaduženi za upravljanje da smo postupili u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima u vezi s neovisnošću i da ćemo komunicirati s njima o svim odnosima i drugim pitanjima za koja se može razumno smatrati da utječu na našu neovisnost, kao i, gdje je primjenjivo, o povezanim mjerama zaštite.

⁶⁵³ Ova rečenica bi se izmijenila, kako je primjereno, u okolnostima kad revizor također ima odgovornost da izda mišljenje o učinkovitosti internih kontrola povezano s revizijom financijskih izvještaja.

Između pitanja o kojima se komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje, mi određujemo ona pitanja koja su od najveće važnosti u reviziji financijskih izvještaja tekućeg razdoblja i stoga su ključna revizijska pitanja. Mi opisujemo ta pitanja u našem revizorskom izvješću, osim ako zakon ili regulativa sprječava javno objavljivanje pitanja ili kad odlučimo, u iznimno rijetkim okolnostima, da pitanje ne treba priopćiti u našem izvješću jer se razumno može očekivati da bi negativne posljedice priopćavanja nadmašile dobrobiti javnog interesa od takvog priopćavanja.

Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima

[Oblik i sadržaj ovog dijela revizorskog izvješća razlikovat će se ovisno o sadržaju revizorovih drugih odgovornosti izvješćivanja propisanih zakonom, regulativom ili nacionalnim revizijskim standardima. Pitanja uređena drugim zakonom, regulativom ili nacionalnim revizijskim standardom (nazvane »druge odgovornosti izvješćivanja«) navodit će se unutar ovog dijela, osim ako se druge odgovornosti izvješćivanja bave istim temama kao što su one koje se prezentiraju prema odgovornostima izvješćivanja zahtijevanim MRevS-ima kao sastavni dio unutar podnaslova Izvješće o reviziji financijskih izvještaja. Izvješćivanja o drugim odgovornostima izvješćivanja koja se bave istim temama kao što su one zahtijevane MRevS-ima mogu se kombinirati (tj., uključiti u Izvješće o reviziji financijskih izvještaja pod odgovarajućim podnaslovima) pod uvjetom da se korištenim riječima u revizorskom izvješću jasno odvoje druge odgovornosti izvješćivanja od izvješćivanja koje je zahtijevano MRevS-ima gdje takve razlike postoje.]

Angažirani partner u reviziji koja ima za posljedicu ovo izvješće neovisnog revizora je [ime].

[Potpis u ime revizorskog društva, osobno ime revizora, ili oboje, već prema tome što je primjereno u određenoj jurisdikciji.]

[Revizorova adresa]

[Datum]

Ilustracija 2 – Revizorsko izvješće o konsolidiranim financijskim izvještajima uvrštenog subjekta sastavljeno u skladu s okvirom fer prezentacije

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća, sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Revizija cjelovitog skupa konsolidiranih financijskih izvještaja uvrštenog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija je revizija subjekta s podružnicama (tj. MRevS 600 se primjenjuje).
- Konsolidirane financijske izvještaje je sastavio menadžment subjekta u skladu s MSFI-ima (okvir opće namjene).
- Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za konsolidirane financijske izvještaje iz MRevS-a 210.
- Revizor je, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, zaključio da je primjereno nemođificirano (tj. »čisto«) mišljenje.
- Kodeks etike za profesionalne računovođe Odbora za međunarodne standarde etike za računovođe sadrži sve relevantne etičke zahtjeve koji su primjenjivi u reviziji.
- Temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da značajna neizvjesnost ne postoji u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen).

- Ključna revizijska pitanja su priopćena u skladu s MRevS-om 701.
- Revizor je pribavio sve ostale informacije prije datuma revizorskog izvješća i nije još uočio značajno pogrešno prikazivanje ostalih informacija.
- Oni koji su odgovorni za nadzor nad konsolidiranim financijskim izvještajima su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja.
- Povrh revizije konsolidiranih financijskih izvještaja, revizor ima druge odgovornosti izvješćivanja zahtijevane prema lokalnom zakonu.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima Društva ABC [ili drugi odgovarajući naslovnik]

Izvešće o reviziji konsolidiranih financijskih izvještaja⁶⁵⁴

Mišljenje

Obavili smo reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja Društva ABC i njegovih ovisnih društava (Grupe), koji obuhvaćaju konsolidirani izvještaj o financijskom položaju na 31. prosinca 20X1., konsolidirani izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, konsolidirani izvještaj o promjenama kapitala i rezervi i konsolidirani izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te bilješke uz konsolidirane financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, priloženi konsolidirani financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (ili *istinito i fer prikazuju*) konsolidirani financijski položaj Grupe na 31. prosinca 20X1. i njezinu konsolidiranu financijsku uspješnost te njezine konsolidirane novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI-ima).

Osnova za mišljenje

Obavili smo našu reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ima). Naše odgovornosti prema tim standardima su detaljnije opisane u našem izvješću u *odjeljku o revizorskim odgovornostima za reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja*. Neovisni smo od Grupe u skladu s *Kodeksom etike za profesionalne računovođe* Odbora za međunarodne standarde etike za računovođe (IESBA Kodeks) i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s IESBA Kodeksom. Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo dobili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje.

Ključna revizijska pitanja

Ključna revizijska pitanja su ona pitanja koja su bila, po našoj profesionalnoj prosudbi, od najveće važnosti za našu reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja tekućeg razdoblja. Tim pitanjima smo se bavili u kontekstu naše revizije konsolidiranih financijskih izvještaja kao cjeline i pri formiranju našeg mišljenja o njima, i mi ne dajemo zasebno mišljenje o tim pitanjima.

[*Opis svakog ključnog revizijskog pitanja u skladu s MRevS-om 701.*]

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je primjereno, kao što je »Informacije različite od financijskih izvještaja i revizorskog izvješća o njima«

[*Izveščivanje u skladu s MRevS-om 720 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u Dodatku 2 MRevS-a 720 (izmijenjen).*]

⁶⁵⁴ Podnaslov »Izvešće o reviziji konsolidiranih financijskih izvještaja« nije nužan u okolnostima kad nije primjenjiv drugi podnaslov »Izvešće o ostalim zakonskim i regulativnim zahtjevima«.

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za konsolidirane financijske izvještaje⁶⁵⁵

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju konsolidiranih financijskih izvještaja u skladu s MSFI-ima⁶⁵⁶ i za one interne kontrole za koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikaza uslijed prijevare ili pogreške.

U sastavljanju konsolidiranih financijskih izvještaja, menadžment je odgovoran za procjenjivanje sposobnosti Grupe da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, objavljivanje, ako je primjerno, pitanja povezanih s vremenski neograničenim poslovanjem i korištenjem računovodstva na osnovi vremenski neograničenog poslovanja, osim ako menadžment ili namjerava likvidirati Grupi ili prekinuti poslovanje ili nema realne alternative nego da to učini. Oni koji su zaduženi za upravljanje su odgovorni za nadziranje procesa financijskog izvještavanja kojeg je ustanovila Grupa.

Revizorove odgovornosti za reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja

Naši ciljevi su steći razumno uvjerenje o tome jesu li konsolidirani financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikaza uslijed prijevare ili pogreške i izdati revizorsko izvješće koje uključuje naše mišljenje. Razumno uvjerenje je viša razina uvjerenja, ali nije jamstvo da će revizija obavljena u skladu s MRevS-ima uvijek otkriti značajno pogrešno prikazivanje kad ono postoji. Pogrešni prikazi mogu nastati uslijed prijevare ili pogreške i smatraju se značajni ako se razumno može očekivati da, pojedinačno ili u zbroju, utječu na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi tih konsolidiranih financijskih izvještaja.

Točka 41(b) ovog MRevS-a objašnjava da se niže prikazani osjenčani dio može smjestiti u dodatak revizorskog izvješća. Točka 41(c) objašnjava da kad zakon, regulativa ili nacionalni revizijski standardi izričito dopuštaju, može se navesti upućivanje na web stranicu odgovarajućeg nadležnog tijela koja sadrži opis revizorove odgovornosti, radije nego da se on uključujući u revizorsko izvješće, pod uvjetom da opis na web stranici adresira revizorove odgovornosti i nije u neskladu s niže navedenim opisom revizorove odgovornosti. Kao sastavni dio revizije u skladu s MRevS-ima, stvaramo profesionalne prosudbe i održavamo profesionalni skepticizam tijekom revizije. Mi također:

- identificiramo i procjenjujemo rizike značajnih pogrešnih prikazivanja konsolidiranih financijskih izvještaja, zbog prijevare ili pogreške, oblikujemo i obavljamo revizijske postupke kao reakciju na te rizike i pribavljamo revizijske dokaze koji su dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje. Rizik neotkrivanja značajnog pogrešnog prikazivanja nastalog uslijed prijevare je veći od rizika nastalog uslijed pogreške, jer prijevara može uključiti dosluh, krivotvorenje, namjerno izostavljanje, pogrešno prikazivanje ili zaobilaženje internih kontrola.

⁶⁵⁵ Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

⁶⁵⁶ Kad je menadžmentova odgovornost sastaviti financijske izvještaje koji pružaju istinit i fer prikaz, ovo može glasiti: »Menadžment je odgovoran za sastavljanje financijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, i za takve...«.

- stječemo razumijevanje internih kontrola relevantnih za reviziju kako bismo oblikovali revizijske postupke koji su primjereni u danim okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola Grupe.⁶⁵⁷
- ocjenjujemo primjerenost korištenih računovodstvenih politika i razumnost računovodstvenih procjena i povezanih objavljivanja koje je stvorio menadžment.
- zaključujemo o primjerenosti menadžmentovog korištenja računovodstva na osnovi vremenski neograničenog poslovanja i, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, zaključujemo o tome postoji li značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost Grupe da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Ako zaključimo da postoji značajna neizvjesnost, od nas se zahtijeva da skrenemo pozornost u našem revizorskom izvješću na povezana objavljivanja u konsolidiranim financijskim izvještajima ili, ako takva objavljivanja nisu odgovarajuća, da modificiramo naše mišljenje. Naši zaključci se temelje na revizijskim dokazima pribavljenim sve do datuma našeg revizorskog izvješća. Međutim, budući događaji ili uvjeti mogu uzrokovati da Grupa prekine nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja.
- ocjenjujemo cjelokupnu prezentaciju, strukturu i sadržaj konsolidiranih financijskih izvještaja, uključujući i objavljivanja, kao i odražavaju li konsolidirani financijski izvještaji transakcije i događaje na kojima su zasnovani na način kojim se postiže fer prezentacija.
- pribavljamo dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s financijskim informacijama subjekata ili poslovnih aktivnosti unutar Grupe kako bi izrazili mišljenje o to konsolidiranim financijskim izvještajima. Mi smo odgovorni za usmjeravanje, nadziranje i izvođenje revizije grupe. Samo mi smo odgovorni za naše revizorsko mišljenje.

Mi komuniciramo s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s, između ostalih pitanja, planiranom opsegom i vremenskom rasporedu revizije i važnim revizijskim nalazima, uključujući i u vezi sa značajnim nedostacima u internim kontrolama koji su otkriveni tijekom naše revizije.

Mi također dajemo izjavu onima koji su zaduženi za upravljanje da smo postupili u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima u vezi s neovisnošću i da ćemo komunicirati s njima o svim odnosima i drugim pitanjima za koja se može razumno smatrati da utječu na našu neovisnost, kao i, gdje je primjenjivo, o povezanim mjerama zaštite.

Između pitanja o kojima se komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje, mi određujemo ona pitanja koja su od najveće važnosti u reviziji konsolidiranih financijskih izvještaja tekućeg razdoblja i stoga su ključna revizijska pitanja. Mi opisujemo ta pitanja u našem revizorskom izvješću, osim ako zakon ili regulativa sprječava javno objavljivanje pitanja ili kad odlučimo, u iznimno rijetkim okolnostima, da pitanje ne treba priopćiti u našem izvješću jer se razumno može očekivati da bi negativne posljedice priopćavanja nadmašile dobrobiti javnog interesa od takvog priopćavanja.

Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima

[Oblik i sadržaj ovog dijela revizorskog izvješća razlikovat će se ovisno o sadržaju revizorovih drugih odgovornosti izvješćivanja propisanih

⁶⁵⁷ Ova rečenica bi se izmijenila, kako je primjereno, u okolnostima kad revizor također ima odgovornost da izda mišljenje o učinkovitosti internih kontrola povezano s revizijom konsolidiranih financijskih izvještaja.

zakonom, regulativom ili nacionalnim revizijskim standardima. Pitanja uređena drugim zakonom, regulativom ili nacionalnim revizijskim standardom (nazvane »druge odgovornosti izvješćivanja«) navodit će se unutar ovog dijela, osim ako se druge odgovornosti izvješćivanja bave istim temama kao što su one koje se prezentiraju prema odgovornostima izvješćivanja zahtijevanim MRevS-ima kao sastavni dio unutar podnaslova Izvješće o reviziji konsolidiranih financijskih izvještaja. Izvješćivanja o drugim odgovornostima izvješćivanja koja se bave istim temama kao što su one zahtijevane MRevS-ima mogu se kombinirati (tj., uključiti u Izvješće o reviziji konsolidiranih financijskih izvještaja pod odgovarajućim podnaslovima) pod uvjetom da se korištenim riječima u revizorskom izvješću jasno odvoje druge odgovornosti izvješćivanja od izvješćivanja koje je zahtijevano MRevS-ima gdje takve razlike postoje.]

Angažirani partner u reviziji koja ima za posljedicu ovo izvješće neovisnog revizora je [ime].

[Potpis u ime revizorskog društva, osobno ime revizora, ili oboje, već prema tome što je primjereno u određenoj jurisdikciji.]

[Revizorova adresa]

[Datum]

Ilustracija 3 – Revizorsko izvješće o financijskim izvještajima subjekta različitog od uvrštenog subjekta sastavljeno u skladu s okvirom fer prezentacije

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća, sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja subjekta različitog od uvrštenog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 se ne primjenjuje).
- Financijske izvještaje je sastavio menadžment subjekta u skladu s MSFI-ima (okvir opće namjene).
- Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za konsolidirane financijske izvještaje iz MRevS-a 210.
- Revizor je, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, zaključio da je primjereno nemodificirano (tj. »čisto«) mišljenje.
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju u reviziji su oni iz jurisdikcije.
- Temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da značajna neizvjesnost ne postoji u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen).
- Od revizora ne zahtijeva se i nije drugačije odlučio priopćavati ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701.
- Revizor je pribavio sve ostale informacije prije datuma revizorskog izvješća i nije još uočio značajni pogrešni prikaz ostalih informacija.
- Oni koji su odgovorni za nadzor nad financijskim izvještajima su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje financijskih izvještaja.
- Revizor ima druge odgovornosti izvješćivanja zahtijevane prema lokalnom zakonu.
- Revizor je odabrao pozvati se na opis revizorove odgovornosti sadržan na web stranici odgovarajućeg nadležnog tijela.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima Društva ABC [ili drugi odgovarajući naslovnik]

Mišljenje

Obavili smo reviziju financijskih izvještaja Društva ABC (Društvo), koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju na 31. prosinca 20X1., izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama kapitala i rezervi i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, priloženi financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (ili *istinito i fer prikazuju*) financijski položaj Društva na 31. prosinca 20X1. i njegovu financijsku uspješnost te njegove novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI-ima).

Osnova za mišljenje

Obavili smo našu reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ima). Naše odgovornosti prema tim standardima su detaljnije opisane u našem izvješću u *odjeljku o revizorovim odgovornostima za reviziju financijskih izvještaja*. Neovisni smo od Društva u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu reviziju financijskih izvještaja u *[jurisdikciji]* i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima. Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo dobili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje.

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je primjereno, kao što je »Informacije različite od financijskih izvještaja i revizorskog izvješća o njima«

[Izješćivanje u skladu s MRevS-om 720 (izmijenjen) – vidjeti *Ilustraciju 1* u *Dodatku 2 MRevS-a 720 (izmijenjen)*.]

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijske izvještaje⁶⁵⁸

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja u skladu s MSFI-ima⁶⁵⁹ i za one interne kontrole za koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.

U sastavljanju financijskih izvještaja, menadžment je odgovoran za procjenjivanje sposobnosti Društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, objavljivanje, ako je primjenjivo, pitanja povezanih s vremenski neograničenim poslovanjem i korištenjem računovodstva na osnovi vremenski neograničenog poslovanja, osim ako menadžment ili namjerava likvidirati Društvo ili prekinuti poslovanje ili nema realne alternative nego da to učini.

Oni koji su zaduženi za upravljanje su odgovorni za nadziranje procesa financijskog izvještavanja kojeg je ustanovilo Društvo.

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

Naši ciljevi su steći razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikaza uslijed prijevare ili pogreške i izdati revizorsko izvješće koje uključuje naše mišljenje.

⁶⁵⁸ Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

⁶⁵⁹ Kad je menadžmentova odgovornost sastaviti financijske izvještaje koji pružaju istinit i fer prikaz, ovo može glasiti: »Menadžment je odgovoran za sastavljanje financijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, i za takve...«.

Razumno uvjerenje je viša razina uvjerenja, ali nije jamstvo da će revizija obavljena u skladu s MRevS-ima uvijek otkriti značajno pogrešno prikazivanje kad ono postoji. Pogrešni prikazi mogu nastati uslijed prijevare ili pogreške i smatraju se značajni ako se razumno može očekivati da, pojedinačno ili u zbroju, utječu na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi tih financijskih izvještaja.

Daljnji opis revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja se nalazi na web stranici [Organizacija] na: [adresa web stranice]. Taj opis predstavlja sastavni dio našeg revizorskog izvješća.

[Potpis u ime revizorskog društva, osobno ime revizora, ili oboje, već prema tome što je primjereno u određenoj jurisdikciji.]

[Revizorova adresa]

[Datum]

Ilustracija 4 – Revizorsko izvješće o financijskim izvještajima opće namjene subjekta različitog od od uvrštenog subjekta sastavljeno u skladu s okvirom sukladnosti

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća, sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja subjekta različitog od uvrštenog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 se ne primjenjuje).
- Financijske izvještaje je sastavio menadžment subjekta u skladu s okvirom financijskog izvještavanja (XYZ zakon) jurisdikcije X (to je okvir financijskog izvještavanja koji obuhvaća zakon ili regulativu, oblikovan da ispuni uobičajene potrebe za financijskim informacijama širokog raspona korisnika, ali koji nije okvir fer prezentacije).
- Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za konsolidirane financijske izvještaje iz MRevS-a 210.
- Revizor je, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, zaključio da je primjereno nemođificirano (tj. »čisto«) mišljenje.
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju u reviziji su oni iz jurisdikcije.
- Temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da značajna neizvjesnost ne postoji u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen).
- Od revizora ne zahtijeva se, i on nije drugačije odlučio, da priopćava ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701.
- Revizor je pribavio sve ostale informacije prije datuma revizorskog izvješća i nije još uočio značajni pogrešni prikaz ostalih informacija.
- Oni koji su odgovorni za nadzor nad financijskim izvještajima su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje financijskih izvještaja.
- Revizor nema druge odgovornosti izješćivanja zahtijevane prema lokalnom zakonu.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima Društva ABC [ili drugi odgovarajući naslovnik]

Mišljenje

Obavili smo reviziju financijskih izvještaja Društva ABC (Društvo), koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju na 31. prosinca

20X1., izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama kapitala i rezervi i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, priloženi financijski izvještaji su sastavljeni, u svim značajnim odrednicama u skladu s XYZ Zakona jurisdikcije X.

Osnova za mišljenje

Obavili smo našu reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ima). Naše odgovornosti prema tim standardima su podrobnije opisane u našem izvješću u *odjeljku o revizorovim odgovornostima za reviziju financijskih izvještaja*. Neovisni smo od Društva u skladu etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu reviziju financijskih izvještaja u [jurisdikciji] i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima. Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje.

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je primjereno, kao što je »Informacije različite od financijskih izvještaja i revizorskog izvješća o njima«

[Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 720 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u Dodatku 2 MRevS-a 720 (izmijenjen).]

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijske izvještaje⁶⁶⁰

Menadžment je odgovoran za sastavljanje financijskih izvještaja u skladu s XYZ Zakonom jurisdikcije X⁶⁶¹ i za one interne kontrole za koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikaza uslijed prijevare ili pogreške.

U sastavljanju financijskih izvještaja, menadžment je odgovoran za procjenjivanje sposobnosti Društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, objavljivanje, ako je primjenjivo, pitanja povezanih s vremenski neograničenim poslovanjem i korištenjem računovodstva na osnovi vremenski neograničenog poslovanja, osim ako menadžment ili namjerava likvidirati Društvo ili prekinuti poslovanje ili nema realne alternative nego da to učini.

Oni koji su zaduženi za upravljanje su odgovorni za nadziranje procesa financijskog izvještavanja kojeg je ustanovilo Društvo.

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

Naši ciljevi su steći razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške i izdati revizorsko izvješće koje uključuje naše mišljenje. Razumno uvjerenje je viša razina uvjerenja, ali nije jamstvo da će revizija obavljena u skladu s MRevS-ima uvijek otkriti značajno pogrešno prikazivanje kad ono postoji. Pogrešni prikazi mogu nastati uslijed prijevare ili pogreške i smatraju se značajnima ako se razumno može očekivati da, pojedinačno ili u zbroju, utječu na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi tih financijskih izvještaja.

⁶⁶⁰ Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

⁶⁶¹ Kad je menadžmentova odgovornost sastaviti financijske izvještaje koji pružaju istinit i fer prikaz, ovo može glasiti: »Menadžment je odgovoran za sastavljanje financijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, i za takve...«.

Točka 41(b) ovog MRevS-a objašnjava da se niže prikazani osjenčani dio može smjestiti u dodatak revizorskog izvješća. Točka 41(c) objašnjava da kad zakon, regulativa ili nacionalni revizijski standardi izričito dopuštaju, može se navesti upućivanje na web stranicu odgovarajućeg nadležnog tijela koja sadrži opis revizorove odgovornosti, radije nego da se on uključujući u revizorsko izvješće, pod uvjetom da opis na web stranici adresira revizorove odgovornosti i nije u neskladu s niže navedenim opisom revizorove odgovornosti.

Kao sastavni dio revizije u skladu s MRevS-ima, stvaramo profesionalne prosudbe i održavamo profesionalni skepticizam tijekom revizije. Mi također:

- identificiramo i procjenjujemo rizike značajnog pogrešnog prikaza financijskih izvještaja, zbog prijevare ili pogreške, oblikujemo i obavljamo revizijske postupke kao reakciju na te rizike i pribavljamo revizijske dokaze koji su dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje. Rizik neotkrivanja značajnog pogrešnog prikaza nastalog uslijed prijevare je veći od rizika nastalog uslijed pogreške, jer prijevare može uključiti dosluh, krivotvorenje, namjerno izostavljanje, pogrešno prikazivanje ili zaobilaženje internih kontrola.
- stječemo razumijevanje internih kontrola relevantnih za reviziju kako bismo oblikovali revizijske postupke koji su primjereni u danim okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola Društva.⁶⁶²
- ocjenjujemo primjerenost korištenih računovodstvenih politika i razumnost računovodstvenih procjena i povezanih objavljivanja koje je stvorio menadžment.
- zaključujemo o primjerenosti menadžmentovog korištenja računovodstva na osnovi vremenski neograničenog poslovanja i, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, zaključujemo o tome postoji li značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Ako zaključimo da postoji značajna neizvjesnost, od nas se zahtijeva da skrenemo pozornost u našem revizorskom izvješću na povezane objave u financijskim izvještajima ili, ako takve objave nisu odgovarajuće, da modificiramo naše mišljenje. Naši zaključci se temelje na revizijskim dokazima pribavljenim sve do datuma našeg revizorskog izvješća. Međutim, budući događaji ili uvjeti mogu uzrokovati da Društvo prekine s nastavljanjem poslovanja po vremenski neograničenom poslovanju.

Mi komuniciramo s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s, između ostalih pitanja, planiranom opsegom i vremenskom rasporedu revizije i važnim revizijskim nalazima, uključujući i u vezi sa značajnim nedostacima u internim kontrolama koji su otkriveni tijekom naše revizije.

[Potpis u ime revizorskog društva, osobno ime revizora, ili oboje, već prema tome što je odgovarajuće u određenoj jurisdikciji.]

[Revizorova adresa]

[Datum]

⁶⁶² Ova rečenica bi se izmijenila, kako je primjereno, u okolnostima kad revizor također ima odgovornost da izda mišljenje o učinkovitosti internih kontrola povezano s revizijom financijskih izvještaja.

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 701

PRIOPĆAVANJE KLJUČNIH REVIZIJSKIH PITANJA U IZVJEŠĆU NEOVISNOG REVIZORA

(Stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ

| | Točka |
|--|-----------|
| Uvod | |
| Područje koje uređuje ovaj MRevS | 1 – 5 |
| Datum stupanja na snagu | 6 |
| Ciljevi | 7 |
| Definicija | 8 |
| Zahtjevi | |
| Određivanje ključnih revizijskih pitanja | 9 – 10 |
| Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja | 11 – 16 |
| Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje | 17 |
| Dokumentacija | 18 |
| Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima | |
| Područje koje uređuje ovaj MRevS | A1 – A8 |
| Određivanje ključnih revizijskih pitanja | A9 – A30 |
| Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja | A31 – A59 |
| Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje | A60 – A63 |
| Dokumentacija | A64 |

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 701, *Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora*, treba čitati povezano s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

Uvod

Područje koje uređuje ovaj MRevS

- Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje revizorovu odgovornost za priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u revizorskom izvješću. Namjera mu je adresirati i revizorovu prosudbu o tome što priopćiti u revizorskom izvješću, kao i s oblikom i sadržajem takvog priopćavanja.
- Svrha priopćavanja ključnih revizijskih pitanja je povećati komunikacijsku vrijednost revizorskog izvješća osiguravanjem boljeg uvida u obavljanu reviziju. Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja osigurava dodatne informacije namjeranim korisnicima financijskih izvještaja (»namjeravani korisnici«) kako bi im pomogle u shvaćanju onih pitanja koja su, po revizorovoj profesionalnoj prosudbi, od najveće značajnosti u reviziji financijskih izvještaja tekućeg razdoblja. Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja može također pomoći namjeranim korisnicima u stjecanju razumijevanja subjekta i područja značajnih menadžmentovih prosudbi u revidiranim financijskim izvještajima. (Vidjeti točke A1–A4.)
- Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u revizorskom izvješću može također osigurati namjeranim korisnicima osnovicu za daljnju suradnju s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje na određenim pitanjima u vezi sa subjektom, revidiranim financijskim izvještajima ili obavljenom revizijom.

- Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u revizorskom izvješću odnosi se na revizora koji je formirao mišljenje o financijskim izvještajima kao cjelini. Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u revizorskom izvješću nije:
 - zamjena za objavljivanja u financijskim izvještajima čije objavljivanje od menadžmenta zahtijeva primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ili koje su inače nužne za postizanje nepristrane (fer) prezentacije;
 - zamjena za revizorovo izražavanje modificiranog mišljenja kad je zahtijevano okolnostima određenog revizijskog angažmana u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen)⁶⁶³;
 - zamjena za izvješćivanje u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen)⁶⁶⁴ kad postoji značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili uvjetima koji mogu stvarati značajnu sumnju u mogućnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem; ili
 - odvojeno mišljenje o pojedinom pitanju. (Vidjeti točke A5–A8).
- Ovaj MRevS primjenjuje se u revizijama cjelovitih skupova financijskih izvještaja opće namjene uvrštenih subjekata i u okolnostima kad revizor inače odluči priopćiti ključna revizijska pitanja u revizorskom izvješću. Ovaj MRevS se također primjenjuje kad zakon ili regulativa zahtijeva od revizora priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u revizorskom izvješću⁶⁶⁵. Međutim, MRevS 705 (izmijenjen) zabranjuje revizoru priopćavanje ključnih revizijskih pitanja kad se revizor suzdrži od izražavanja mišljenja o financijskim izvještajima, osim ako takvo izvješćivanje nije zahtijevano zakonom ili regulativom.⁶⁶⁶

Datum stupanja na snagu

- Ovaj MRevS stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma.

Ciljevi

- Ciljevi revizora su odrediti ključna revizijska pitanja i, nakon formiranja mišljenja o financijskim izvještajima, priopćiti ta pitanja opisujući ih u revizorskom izvješću.

Definicija

- Za svrhe MRevS-ova, sljedeći pojam ima niže navedeno značenje:

Ključna revizijska pitanja – ona pitanja koja, po revizorovoj profesionalnoj prosudbi, su od najveće značajnosti u reviziji financijskih izvještaja tekućeg razdoblja. Ključna revizijska pitanja se odabiru između pitanja o kojima se komuniciralo s onima koji su zaduženi za upravljanje.

Zahtjevi

Određivanje ključnih revizijskih pitanja

- Revizor mora odrediti, između pitanja o kojima se komuniciralo s onima koji su zaduženi za upravljanje, ona pitanja koja su u

⁶⁶³ MRevS 705 (izmijenjen), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*

⁶⁶⁴ MRevS 570 (izmijenjen), *Vremenska neograničenost poslovanja*, točke 22–23.

⁶⁶⁵ MRevS 700 (izmijenjen), *Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima*, točke 30–31.

⁶⁶⁶ MRevS 705 (izmijenjen), točka 29.

obavljanju revizije zahtijevala značajnu revizorovu pozornost. U postupku tog određivanja, revizor mora uzeti u obzir sljedeće: (Vidjeti točke A9–A18)

- (a) područja s višim procijenjenim rizikom značajnog pogrešnog prikazivanja ili sa značajnim rizicima identificiranim u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjen)⁶⁶⁷. (Vidjeti točke A19–A22)
 - (b) značajne revizorove prosudbe u vezi s područjima u financijskim izvještajima koja sadrže značajne menadžmentove prosudbe, uključujući računovodstvene procjene koje su podložne visokim stupnjem nesigurnosti procjene. (Vidjeti točke A23–A24)
 - (c) učinak na reviziju uslijed značajnih događaja ili transakcija nastalih tijekom razdoblja. (Vidjeti točke A25–A26.)
10. Revizor mora odrediti koja od pitanja utvrđenih u skladu s točkom 9 su od najveće značajnosti u reviziji financijskih izvještaja tekućeg razdoblja i stoga jesu ključna revizijska pitanja. (Vidjeti točke A9–A11, A27–A30.)

Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja

11. Revizor mora opisati svako ključno revizijsko pitanje, korištenjem odgovarajućeg podnaslova u posebnoj odjeljku revizorskog izvješća pod naslovom »Ključna revizijska pitanja«, osim u slučajevima primjene točke 14 ili 15. U uvodnom tekstu ovog odjeljka revizorskog izvješća mora se navesti da:
- (a) ključna revizijska pitanja jesu ona pitanja koja, po revizorovoj profesionalnoj prosudbi, su od najveće značajnosti u reviziji financijskih izvještaja [tekućeg razdoblja]; i
 - (b) ta se pitanja navode u kontekstu revizije financijskih izvještaja kao cjeline i formiranja revizorskog mišljenja o njima, te da revizor ne daje odvojeno mišljenje o tim pitanjima. (Vidjeti točke A31–A33.)

Ključna revizijska pitanja nisu zamjena za izražavanje modificiranog mišljenja

12. Revizor ne smije priopćiti pitanje u revizorskom izvješću u odjeljku za ključna revizijska pitanja kad se, kao posljedica pitanja, bude zahtijevalo od revizora da modificira mišljenje u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen). (Vidjeti točku A5.)

Opis pojedinačnog ključnog revizijskog pitanja

13. Opis svakog ključnog revizijskog pitanja u dijelu za ključna revizijska pitanja u revizorskom izvješću mora uključiti upućivanje na povezano objavljivanje ili povezano objavljivanja u financijskim izvještajima, ako postoji odnosno postoje, i mora adresirati: (Vidjeti točke A34–A41)
- (a) zašto se smatra da je pitanje jedno od najveće značajnosti u reviziji i stoga je određeno da je ključno revizijsko pitanje; i (Vidjeti točke A42–A45)
 - (b) kako je u reviziji to pitanje bilo adresirano. (Vidjeti točke A46–A51.)

Okolnosti u kojima se u revizorskom izvješću ne priopćava pitanje za koje je određeno da je ključno revizijsko pitanje

14. Revizor mora opisati svako ključno revizijsko pitanje u revizorskom izvješću osim ako: (Vidjeti točke A53–A56)
- (a) zakon ili regulativa ne zabranjuje javno objavljivanje o pitanju; ili (Vidjeti točku A52)

- (b) u iznimno rijetkim okolnostima, revizor odredi da pitanje neće biti priopćeno u revizorskom izvješću zbog negativnih posljedica koje bi se od toga mogle razumno očekivati da će nadmašiti dobrobiti u javnom interesu od takvog priopćavanja. To neće biti primjenjivo ako je subjekt javno objavio informacije o pitanju.

Uzajamni odnos opisa ključnih revizijskih pitanja i drugih dijelova koje se zahtijeva uključiti u revizorsko izvješće

15. Pitanje koje uzrokuje modificirano mišljenje u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen) ili značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili uvjetima koja može stvarati značajnu sumnju u mogućnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen), jesu po svojim sadržajima ključna revizijska pitanja. Međutim, u takvim okolnostima, ta pitanja ne smiju biti opisana u dijelu za ključna revizijska pitanja u revizorskom izvješću i ne primjenjuju se zahtjevi u točkama 13 i 14. Umjesto toga, revizor mora:
- (a) izvjestiti o tom pitanju, odnosno pitanjima, u skladu s primjenjivim MRevS-om ili MRevS-ima; i
 - (b) uključiti u dijelu za ključna revizijska pitanja upućivanje na odjeljak s osnovom za mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje ili odjeljak za značajnu neizvjesnost u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem. (Vidjeti točke A6–A7.)

Oblik i sadržaj dijela za ključna revizijska pitanja u ostalim slučajevima

16. Ako revizor odredi, ovisno o činjeničnom stanju i okolnostima subjekta i revizije, da nema za priopćiti ključno revizijsko pitanje ili da su jedina ključna revizijska pitanja za priopćavanje ona koja adresirana u točki 15, revizor mora uključiti izjavu s takvim sadržajem u odvojenom odjeljku revizorskog izvješća unutar podnaslova »Ključna revizijska pitanja«. (Vidjeti točke A57–A59.)

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje

17. Revizor mora komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje:
- (a) o onim pitanjima koje je revizor odredio da su ključna revizijska pitanja; ili
 - (b) ako je primjenjivo, ovisno o činjeničnom stanju i okolnostima subjekta i revizije, o revizorovoj odluci da nema ključnih revizijskih pitanja za priopćiti u revizorskom izvješću. (Vidjeti točke A60–A63.)

Dokumentacija

18. Revizor mora uključiti u revizijsku dokumentaciju⁶⁶⁸: (Vidjeti točku A64)
- a) pitanja koja zahtijevaju značajnu revizorovu pozornost, određena u skladu s točkom 9, i obrazloženje za revizorovo određivanje je li ili nije svako od tih pitanja ujedno i ključno revizijsko pitanje u skladu s točkom 10;
 - b) gdje je primjenjivo, obrazloženje za revizorovo određivanje da nema ključnih revizijskih pitanja za priopćavanje u revizorskom izvješću ili da su jedina ključna revizijska pitanja za priopćavanje ona pitanja na koje se odnosi točka 15; i
 - c) gdje je primjenjivo, obrazloženje za revizorovo određivanje da neće priopćiti u revizorskom izvješću pitanje za koje je odredio da je ključno revizijsko pitanje.

⁶⁶⁷ MRevS 315 (izmijenjen), *Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja*

⁶⁶⁸ MRevS 230, *Revizijska dokumentacija*, točke 8–11 i A6.

* * *

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima**Područje koje uređuje ovaj MRevS (Vidjeti točku 2)**

- A1. Značajnost se može opisati kao relativna značajnost pitanja, sagledana u kontekstu. Značajnost pitanja prosuđuje revizor u kontekstu u kojem se sagledava. Značajnost se može razmatrati u kontekstu kvantitativnih i kvalitativnih čimbenika, kao što su relativni raspon, sadržaj i učinak predmetnog pitanja i izraženi interesi namjeravanih korisnika ili primatelja. To uključuje objektivnu analizu činjeničnog stanja i okolnosti, uključujući i sadržaja i razmjera komuniciranja s onima koji su zaduženi za upravljanje.
- A2. Korisnici financijski izvještaja izražavaju interes za ona pitanja o kojima je revizor najsnažnije raspravljao s onima koji su zaduženi za upravljanje kao dijelom dvosmjernog komuniciranja zahtijevanog MRevS-om 260 (izmijenjen)⁶⁶⁹ i zahtijevaju dodatnu transparentnost tih komunikacija. Primjerice, korisnici izražavaju posebni interes za stjecanje razumijevanja značajnih prosudbi koje stvara revizor pri formiranju mišljenja o financijskim izvještajima kao cjelini, jer su one često u vezi s područjima značajnih menadžmentovih prosudbi korištenim pri sastavljanju financijskih izvještaja.
- A3. Zahtijevanje da revizori priopće ključna revizijska pitanja u revizorskom izvješću može također poboljšati komuniciranje između revizora i onih koji su zaduženi za upravljanje o tim pitanjima i može povećati pozornost koju pridaju menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje objavljivanjima u financijskim izvještajima na koje se odnose pozivanja u revizorskom izvješću.
- A4. MRevS 320⁶⁷⁰ objašnjava da je razumno da revizor pretpostavi kako korisnici:
- imaju razumno znanje o poslovnim i gospodarskim aktivnostima i računovodstvu te spremnost za proučavanje informacija u financijskim izvještajima s razumnom ustrajnošću;
 - razumiju da su financijski izvještaji sastavljeni, prezentirani i revidirani do razina značajnosti;
 - uviđaju neizvjesnosti svojstvene mjerenju iznosa temeljnog na primjeni procjena, prosudbi i sagledavanja budućih događaja; i
 - donose razumne poslovne odluke na osnovi informacija u financijskim izvještajima.

Budući da je revizorsko izvješće priloženo revidiranim financijskim izvještajima, korisnicima revizorskog izvješća se smatraju isti oni koji jesu i namjeravani korisnici financijskih izvještaja.

Odnos između ključnih revizijskih pitanja, revizorskog mišljenja i drugih dijelova revizorskog izvješća (Vidjeti točke 4, 12, 15)

- A5. MRevS 700 (izmijenjen) ustanovljuje zahtjeve i pruža upute za formiranje mišljenja o financijskim izvještajima⁶⁷¹. Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja nije zamjena za objavljivanje u financijskim izvještajima koje primjenjivi okvir financijskog izvještavanja zahtijeva da ih menadžment objavi ili koja su inače nužna za postizanje fer prezentacije. MRevS 705 (izmi-

jenjen) uređuje okolnosti u kojima revizor zaključi da postoji značajno pogrešno prikazivanje u vezi s prikladnošću ili primjerenošću objavljivanja u financijskim izvještajima⁶⁷².

- A6. Kad revizor izražava mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen), prikazivanje opisa pitanja u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom ili za negativno mišljenje koje uzrokuje modificirano mišljenje pomaže poboljšati razumijevanje namjeravanim korisnicima i da identificiraju takve okolnosti kad one nastanu. Odvajanje priopćavanja tih pitanja od drugih ključnih revizijskih pitanja opisanih u odjeljku za ključna revizijska pitanja zbog toga im daje odgovarajuću istaknutost u revizorskom izvješću (vidjeti točku 15). Dodatak u MRevS-u 705 (izmijenjen) uključuje ilustrativni primjer kakav je učinak na uvodni tekst u odjeljku za ključna revizijska pitanja kad revizor izražava mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje i druga ključna revizijska pitanja su priopćena u revizorskom izvješću. U točki A58 ovog MRevS-a se ilustrira kako se odjeljak za ključna revizijska pitanja prezentira kad je revizor odredio da nema drugih ključnih revizijskih pitanja za priopćavanje u revizorskom izvješću povrh pitanja obrađenih u tom izvješću u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom ili za negativno mišljenje ili odjeljku za značajnu neizvjesnost u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem.
- A7. Kad revizor izražava mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje, priopćavanje drugih ključnih revizijskih pitanja bit će još uvijek relevantno namjeravanim korisnicima za poboljšavanje razumijevanja revizije i zbog toga su primjenjivi zahtjevi da se odrede ključna revizijska pitanja. Međutim, budući da se negativno mišljenje izražava u okolnostima kad je revizor zaključio da su pogrešni prikazi, pojedinačno ili u zbroju, i značajni i prožimajući za financijske izvještaje⁶⁷³:
- ovisno o značajnosti jednog ili više pitanja koja uzrokuju negativno mišljenje, revizor može odrediti da nema drugih pitanja koja su ključna revizijska pitanja. U takvim okolnostima, primjenjuju se zahtjevi iz točke 15. (Vidjeti točku A58).
 - ako je, za jedno ili više pitanja različitih od jednog ili više pitanja koja uzrokuju negativno mišljenje, određeno da je ključno revizijsko pitanje odnosno da su ključna revizijska pitanja, osobito je značajno da opisi takvih drugih ključnih revizijskih pitanja ne stvore dojam da su financijski izvještaji kao cjelina pouzdaniji u odnosu na ta pitanja, nego što bi bilo primjereno u okolnostima s obzirom na negativno mišljenje. (Vidjeti točku A47.).
- A8. MRevS 706 (izmijenjen)⁶⁷⁴ ustanovljuje mehanizam revizorima financijskih izvještaja svih subjekata za uključivanje dodatnih priopćenja u revizorskom izvješću, pomoću korištenja odjeljaka za isticanje pitanja i odjeljaka za ostala pitanja, kad revizor smatra da je to nužno. U takvim slučajevima, ti odjeljci se prezentiraju odvojeno od dijela za ključna revizijska pitanja u revizorskom izvješću. Kad je za pitanje određeno da je ključno revizijsko pitanje, korištenje takvih odjeljaka nije zamjena za opis pojedinog ključnog revizijskog pitanja u skladu

⁶⁶⁹ MRevS 260 (izmijenjen), *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje*

⁶⁷⁰ MRevS 320, *Značajnost u planiranju i obavljanju revizije*, točka 4.

⁶⁷¹ MRevS 700 (izmijenjen), točke 10–15 i A1–A10.

⁶⁷² Vidjeti točku A7 MRevS-a 705 (izmijenjen).

⁶⁷³ MRevS 705 (izmijenjen), točka 8.

⁶⁷⁴ MRevS 706 (izmijenjen), *Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora*

s točkom 13⁶⁷⁵. MRevS 706 (izmijenjen) pruža dodatne upute o odnosu između ključnih revizijskih pitanja i odjeljaka za isticanje pitanja u skladu s tim MRevS-om⁶⁷⁶.

Određivanje ključnih revizijskih pitanja (Vidjeti točke 9–10)

- A9. Revizorov postupak odlučivanja u određivanju ključnih revizijskih pitanja je oblikovan da bi se izdvojio manji broj pitanja između pitanja o kojima se komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje, temeljeno na revizorovoj prosudbi o tome koja pitanja su od najveće značajnosti u reviziji financijskih izvještaja tekućeg razdoblja.
- A10. Revizorovo određivanje ključnih revizijskih pitanja je ograničeno na pitanja od najveće značajnosti u reviziji financijskih izvještaja tekućeg razdoblja, čak i kad su prezentirani usporedni financijski izvještaja (tj., čak kad se revizorsko mišljenje odnosi na svako razdoblje za koje su prezentirani financijski izvještaja)⁶⁷⁷.
- A11. Unatoč tome što se revizorovo određivanje ključnih revizijskih pitanja odnosi na reviziju financijskih izvještaja tekućeg razdoblja i što ovaj MRevS ne zahtijeva od revizora ažuriranje ključnih revizijskih pitanja uključenih u revizorsko izvješće prethodnog razdoblja, ipak može biti korisno da revizor razmotri je li pitanje koje je bilo ključno revizijsko pitanje u reviziji financijskih izvještaja prethodnog razdoblja i nadalje ključno revizijsko pitanje u reviziji financijskih izvještaja tekućeg razdoblja.

Pitanja koja zahtijevaju značajnu revizorovu pozornost (Vidjeti točku 9)

- A12. Koncept značajne revizorove pozornosti polazi od toga da je revizija temeljena na rizicima i usmjerena na identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja, oblikovanje i obavljanje revizijskih postupaka kao reakciju na te rizike i pribavljanje revizijskih dokaza koji su dostatni i primjereni da stvore osnovu za revizorsko mišljenje. Što je viši procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje za određeno stanje računa, klasu transakcija ili objavljivanje to je često više prosuđivanja uključeno u planiranju i obavljanju revizijskih postupaka i ocjenjivanju njihovih rezultata. U oblikovanju daljnjih revizijskih postupaka, zahtijeva se od revizora pribavljanje to uvjerljivijih revizijskih dokaza što je viša revizorova procjena rizika⁶⁷⁸. Kad pribavlja uvjerljivije revizijske dokaze zbog više procjene rizika, revizor može povećati količinu dokaza ili pribaviti dokaze koji su primjereniji ili pouzdaniji, primjerice, stavljanjem većeg naglaska na dobivanje dokaza od trećih strana ili pribavljanjem potvrđujućih dokaza iz brojnih neovisnih izvora⁶⁷⁹.
- A13. Prema tome, pitanja koja stvaraju izazove revizoru u pribavljanju dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza ili koja stvaraju izazove revizoru u formiranju mišljenja o financijskim izvještajima mogu biti osobito mjerodavna u revizorovu određivanju ključnih revizijskih pitanja.

A14. Područja značajne pozornosti revizora se često odnose na područja složenih ili značajnih menadžmentovih prosudbi u financijskim izvještajima i stoga često uključuju zahtjevne ili složene revizorove prosudbe. To često za uzvrat utječe na revizorovu opću strategiju revizije, raspored resursa i opseg revizijskih nastojanja u vezi s takvim pitanjima. Ti učinci mogu uključiti, primjerice, razmjor uključivanja iskusnijeg osoblja u revizijski angažman ili uključivanje revizorovog stručnjaka ili osoba sa stručnošću u posebnim područjima računovodstva ili revidiranja, neovisno jesu li angažirani izvan revizorskog društva ili su zaposlenici revizorskog društva, kako bi se bavili tim područjima.

A15. Razni MRevS-ovi zahtijevaju posebno komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje i drugima koja se mogu odnositi na područja od značajnosti za revizorovu pozornost. Primjerice:

a) MRevS 260 (izmijenjen) zahtijeva da revizor komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje o značajnim poteškoćama, ako ih ima, s kojima se suočio tijekom revizije⁶⁸⁰. MRevS-ovi uvažavaju moguće poteškoće u vezi s, na primjer:

o transakcijama s povezanim stranama⁶⁸¹, osobito s ograničenošću revizorove mogućnosti da pribavi revizijske dokaze da su svi aspekti transakcije s povezanom strankom (osim cijene) jednaki onima za slične transakcije po tržišnim uvjetima.

o ograničenjima u reviziji grupe, na primjer, gdje može biti ograničeni pristup informacijama angažiranom timu za grupu⁶⁸².

b) MRevS 220 ustanovljuje zahtjeve angažiranom partneru u vezi s korištenjem odgovarajućih konzultacija o složenim ili osjetljivim pitanjima⁶⁸³. Na primjer, revizor se može konzultirati s drugima unutar revizorskog društva ili izvan revizorskog društva o značajnom stručnom pitanju, što može biti pokazatelj da se radi o ključnom revizijskom pitanju. Od angažiranog partnera se također zahtijeva da raspravi s pregledateljem kontrole kvalitete angažmana, između ostalog, značajna pitanja koja su se pojavila tijekom revizijskog angažmana⁶⁸⁴.

Sagledavanja u određivanju onih pitanja koja zahtijevaju značajnu pozornost revizora (Vidjeti točku 9)

A16. Revizor može u fazi planiranja stvarati preliminarni stav o pitanjima za koja je vjerojatno da su područja od značajnosti za revizorovu pozornost u reviziji i da stoga mogu biti ključna revizijska pitanja. Revizor može komunicirati o tome s onima koji su zaduženi za upravljanje kad raspravlja o planiranom opsegu i vremenskom rasporedu revizije u skladu s MRevS-om 260 (izmijenjen). Međutim, revizorovo određivanje ključnih revizijskih pitanja se temelji na rezultatima revizije ili dokazima pribavljenim kroz reviziju.

A17. Točka 9 sadrži razmatranja koja se osobito zahtijevaju u revizorovu određivanju onih pitanja koja zahtijevaju značajnu revizorovu pozornost. Ta razmatranja su usmjerena na sadržaj

⁶⁷⁵ Vidjeti točke 8(b) i 10(b) MRevS-a 706 (izmijenjen).

⁶⁷⁶ MRevS 706 (izmijenjen), točke A1–A3.

⁶⁷⁷ Vidjeti MRevS 710, *Usporedne informacije – podudarni iznosi i usporedni financijski izvještaji*.

⁶⁷⁸ MRevS 330, *Revizorove reakcije na procijenjene rizike*, točka 7(b).

⁶⁷⁹ MRevS 330, točka A19.

⁶⁸⁰ MRevS 260 (izmijenjen), točke 16(b) i A21.

⁶⁸¹ MRevS 550, *Povezane stranke*, točka A42.

⁶⁸² MRevS 600, *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente)*, točka 49(d)

⁶⁸³ MRevS 220, *Kontrola kvalitete za revizije financijskih izvještaja*, točka 18.

⁶⁸⁴ MRevS 220, točka 19.

pitanja o kojima se komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje, a koja su često povezana s pitanjima objavljenim u financijskim izvještajima, i ta su razmatranja s namjenom da odraze područja revizije financijskih izvještaja koja mogu biti od osobitog interesa namjeravanim korisnicima. Činjenica da su zahtijevana ta razmatranja nije sračunata s tim da bi to podrazumijevalo kako su pitanja u vezi s njima uvijek i ključna revizijska pitanja; točnije, pitanja u vezi s takvim posebnim razmatranjima su ključna revizijska pitanja samo ako je za njih određeno, u skladu s točkom 10, da su od najveće značajnosti za reviziju. Budući da razmatranja mogu biti međusobno povezana (npr., pitanja u vezi s okolnostima opisanim u točkama 9(b)-(c) mogu također biti identificirana kao značajni rizici), primjenjivost više od jednog razmatranja za određeno pitanje o kojem se komuniciralo s onima koji su zaduženi za upravljanje može povećati vjerojatnost da revizor identificira to pitanje kao ključno revizijsko pitanje.

- A18. Osim pitanja koja se odnose na posebno zahtijevana razmatranja iz točke 9, može biti i drugih pitanja, o kojima se komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje, koja zahtijevaju revizorovu pozornost i za koja stoga može biti određeno da su ključna revizijska pitanja u skladu s točkom 10. Takva pitanja mogu uključiti, na primjer, pitanja relevantna u obavljenoj reviziji za koja je moguće da se za njih ne zahtjeva da budu objavljena u financijskim izvještajima. Na primjer, uvođenje novog IT sustava (ili značajne promjene u postojećem IT sustavu) tijekom razdoblja može biti područje od značajnosti za revizorovu pozornost, osobito ako takve promjene imaju značajan učinak na revizorovu opću strategiju revizije ili su u vezi sa značajnim rizicima (npr., promjene sustava utječu na priznavanje prihoda).

Područja s višim procijenjenim rizikom značajnog pogrešnog prikazivanja ili sa značajnim rizicima identificiranim u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjen) (Vidjeti točku 9(a))

- A19. MRevS 260 (izmijenjen) zahtijeva da revizor komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje o značajnim rizicima koje je identificirao revizor⁶⁸⁵. Točka A13 MRevS-a 260 (izmijenjen) objašnjava da revizor može također komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o tome kako revizor plana baviti se s područjima s višim procijenjenim rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja.
- A20. MRevS 315 (izmijenjen) definira značajne rizike kao identificirane i procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja koji, po revizorovoj prosudbi, zahtijevaju posebnu pozornost u reviziji. Područja značajnih menadžmentovih prosudbi i značajne neuobičajene transakcije mogu često biti identificirane kao značajni rizici. Značajni rizici su stoga često područja koja zahtijevaju osobitu revizorovu pozornost.
- A21. Međutim, to ne mora biti ono što bi vrijedilo za sve značajne rizike. Na primjer, MRevS 240 pretpostavlja da postoje rizici prijave pri priznavanju prihoda i zahtijeva da revizor tretira te procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijave kao značajne rizike⁶⁸⁶. Osim toga, MRevS 240 navodi da, zbog nepredvidljivih načina na koji se može dogoditi da menadžment zaobiđe kontrole, postoji rizik značajnog po-

grešnog prikazivanja uslijed prijave i time i značajni rizik⁶⁸⁷. Ovisno o njihovom sadržaju, ti rizici ne moraju zahtijevati osobitu revizorovu pozornost i stoga se ne bi razmatrali pri revizorovu određivanju ključnih revizijskih pitanja u skladu s točkom 10.

- A22. MRevS 315 (izmijenjen) objašnjava da se revizorova procjena značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje može promijeniti kako se tijekom revizije pribavljaju dodatni revizijski dokazi⁶⁸⁸. Izmjena revizorove procjene rizika i ponovno ocjenjivanje planiranih revizijskih postupaka u vezi s određenim područjem financijskih izvještaja (tj., značajna promjena u revizijskom pristupu, na primjer, ako se revizorova procjena rizika temeljila na očekivanju da će određene kontrole djelovati na učinkovit način i revizor je pribavio revizijske dokaze da one nisu učinkovite tijekom razdoblja obuhvaćenog revizijom, osobito u području s višim procijenjenim rizikom značajnog pogrešnog prikazivanja) može imati za posljedicu da se područje odredi kao jedno od onih koje zahtijeva osobitu revizorovu pozornost.

Značajne revizorove prosudbe u vezi s područjima u financijskim izvještajima koja sadrže značajne menadžmentove prosudbe, uključujući računovodstvene procjene koje su podložne visokom stupnju nesigurnosti procjene (Vidjeti točku 9(b))

- A23. MRevS 260 (izmijenjen) zahtijeva da revizor komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje o svojim stavovima o značajnim kvalitativnim aspektima subjektive računovodstvene prakse, uključujući o računovodstvenim politikama, računovodstvenim procjenama i objavljivanjima u financijskim izvještajima⁶⁸⁹. U mnogim slučajevima, to se odnosi na ključne računovodstvene procjene i povezana objavljivanja, za koje je vjerojatno da su područja od osobite revizorove pozornosti i mogu također biti identificirana kao značajni rizici.
- A24. Međutim, korisnici financijskih izvještaja su istaknuli svoj interes za računovodstvene procjene koje su podložne visokom stupnju nesigurnosti u skladu s MRevS-om 540⁶⁹⁰ a za koje je moguće da nisu bile određene kao značajni rizici. Između ostalog, takve procjene su vrlo ovisne o menadžmentovoj prosudbi i često su u vezi s najsloženijim područjima financijskih izvještaja te mogu zahtijevati uključivanje i menadžmentovog stručnjaka i revizorovog stručnjaka. Korisnici su također istaknuli da su računovodstvene politike koje imaju značajan učinak na financijske izvještaje (i značajne promjene tih politika) relevantne za njihovo razumijevanje financijskih izvještaja, osobito u okolnostima gdje subjektive prakse nisu u skladu s praksama drugih iz njihove djelatnosti.

Učinak na reviziju značajnih događaja ili transakcija koje su nastale tijekom razdoblja (Vidjeti točku 9(c))

- A25. Događaji ili transakcije koji imaju značajan učinak na financijske izvještaje ili reviziju mogu biti područja od osobite revizorove pozornosti i mogu biti identificirani kao značajni rizici. Na primjer, revizor može, u različitim etapama tijekom revizije, voditi brojne rasprave s menadžmentom i s onima koji su zaduženi za upravljanje o učinku na financijske izvještaje značajnih transakcija s povezanim strankama ili učinku

⁶⁸⁷ MRevS 240, točka 31.

⁶⁸⁸ MRevS 315 (izmijenjen), točka 31.

⁶⁸⁹ MRevS 260 (izmijenjen), točka 16(a).

⁶⁹⁰ Vidjeti točke 10–11 MRevS-a 540 (izmijenjen), *Revidiranje računovodstvenih procjena i povezanih objava*.

⁶⁸⁵ MRevS 260 (izmijenjen), točka 15.

⁶⁸⁶ MRevS 240, *Revizorove odgovornosti u vezi s prijavama u reviziji financijskih izvještaja*, točke 26–27.

značajnih transakcija koje su izvan redovnog poslovanja subjekta ili koje se iz drugih razloga čine da su neuobičajene⁶⁹¹. Menadžment može trebati stvoriti teške ili složene prosudbe u vezi s priznavanjem, mjerenjem, prezentiranjem ili objavljivanjem takvih transakcija, što može imati značajan učinak na revizorovu opću strategiju.

A26. Značajna gospodarska, računovodstvena, regulativna, industrijska ili druga dostignuća koja su utjecala na menadžmentove pretpostavke ili prosudbe mogu također utjecati na revizorovu opću pristup reviziji i imati za posljedicu pitanje koje zahtijeva osobitu revizorovu pozornost.

Pitanja od najveće značajnosti (Vidjeti točku 10)

A27. Pitanja koja zahtijevaju osobitu revizorovu pozornost mogu također imati za posljedicu značajnu interakciju s onima koji su zaduženi za upravljanje. Sadržaj i razmjernost komuniciranja o takvim pitanjima s onima koji su zaduženi za upravljanje često upućuje na to koja su pitanja od najveće značajnosti za reviziju. Primjerice, revizor može imati sveobuhvatniju, učestaliju ili snažniju interakciju s onima koji su zaduženi za upravljanje o težim ili složenijim pitanjima, kao što je primjena značajnih računovodstvenih politika koje su predmet značajne prosudbe revizora ili menadžmenta.

A28. Koncept pitanja od najveće značajnosti je primjenjiv u kontekstu subjekta i obavljene revizije. S obzirom na to, revizorovo određivanje i priopćavanje ključnih revizijskih pitanja je s namjerom da se identificiraju pitanja koja su specifična za reviziju i da se uključi stvaranje prosudbi o njihovoj značajnosti u odnosu na druga pitanja u reviziji.

A29. Druga razmatranja koja mogu biti relevantna za određivanje relativne značajnosti pitanja o kojem se komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje i za određivanje je li takvo pitanje ujedno i ključno revizijsko pitanje uključuje:

- značajnost pitanja namjeranim korisnicima za razumijevanje financijskih izvještaja kao cjeline, osobito, njegove značajnosti za financijski izvještaj.
- sadržaj računovodstvenih politika koje su u vezi s pitanjem ili sa složenošću ili subjektivnošću uključenom u menadžmentov odabir odgovarajuće politike u usporedbi s drugim subjektima iz njegove djelatnosti.
- sadržaj i značajnost, kvantitativna ili kvalitativna, ispravljenih i kumuliranih neispravljenih pogrešnih prikaza zbog prijevare ili pogreške, ako ih ima, u vezi s pitanjem.
- sadržaj i razmjernost revizorovih napora potrebnih za bavljenje s pitanjem, uključujući:
 - o razmjernost potrebnih specijalističkih vještina ili znanja za primjenu revizijskih postupaka za bavljenje s pitanjem ili za ocjenjivanje rezultata tih postupaka, ako ih ima.
 - o sadržaj konzultacija izvan angažiranog tima u vezi s pitanjem.
- sadržaj i ozbiljnost poteškoća u primjenjivanju revizijskih postupaka, ocjenjivanju rezultata tih postupaka i pribavljanju relevantnih i pouzdanih dokaza za utemeljivanje revizorskog mišljenja, osobito u slučajevima kad revizorove prosudbe postaju subjektivnije.
- ozbiljnost bilo kojih identificiranih manjkavosti kontrola relevantnih za pitanje.

- je li pitanje uključilo brojna odvojena, ali povezana, revizijska razmatranja. Na primjer, dugoročni ugovor može uključiti osobitu revizorovu pozornost u odnosu na priznavanje prihoda, sporove ili druge moguće obveze i može imati učinak na druge računovodstvene procjene.

A30. Pitanje za profesionalnu prosudbu je određivanje koja, i koliko, od onih pitanja koja zahtijevaju osobitu revizorovu pozornost jesu od najveće značajnosti u reviziji financijskih izvještaja tekućeg razdoblja. Na broj ključnih revizijskih pitanja koje treba uključiti u revizorsko izvješće može utjecati veličina i složenost subjekta, vrsta njegovog poslovanja i okruženja, kao i činjenično stanje i okolnosti revizijskog angažmana. Općenito, što je veći broj pitanja koja su početno određena kao ključna revizijska pitanja, to revizor može više trebati ponovno razmatrati ispunjava li svako od tih pitanja definiciju ključnog revizijskog pitanja. Dugački popis ključnih revizijskih pitanja može biti u neskladu s nazivom takvih pitanja, a to je da se radi o onima koja su od najveće značajnosti u reviziji.

Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja

Odvojeni dio za ključna revizijska pitanja u revizorskom izvješću (Vidjeti točku 11)

A31. Smještaj u posebnom dijelu za ključna revizijska pitanja neposredno blizu revizorskom mišljenju može namjeranim korisnicima skrenuti pozornost na takve informacije i dati im do znanja spoznatu vrijednost informacija specifičnih za angažman.

A32. Redoslijed prezentiranja pojedinog pitanja unutar dijela za ključna revizijska pitanja je pitanje za profesionalnu prosudbu. Na primjer, takve informacije mogu biti smještene po redoslijedu relativne značajnosti, temeljeno na revizorovoj prosudbi ili može korespondirati s načinom na koji su pitanja objavljena u financijskim izvještajima. Zahtjev u točki 11 da se uključe podnaslovi je s namjerom da se pitanja dodatno diferenciraju.

A33. Kad su prezentirane usporedne financijske informacije, uvodni tekst dijela za ključna revizijska pitanja je oblikovan radi skretanja pozornosti na činjenicu da se opisana ključna revizijska pitanja odnose samo na reviziju financijskih izvještaja tekućeg razdoblja i može uključiti pozivanje na specifično razdoblje obuhvaćeno tim financijskim izvještajima (npr., »za godinu završenu 31. prosinca 20X1«).

Opisi pojedinačnih ključnih revizijskih pitanja (Vidjeti točku 13)

A34. Primjerenost opisa ključnog revizijskog pitanja je pitanje za profesionalnu prosudbu. Opis ključnog revizijskog pitanja je s namjenom da osigura kratko i izbalansirano objašnjenje kako bi se omogućilo namjeranim korisnicima shvatiti zašto je pitanje jedno od najveće značajnosti u reviziji i kako se s pitanjem postupalo u reviziji. Ograničavanje korištenja vrlo stručne revizijske terminologije također pomaže omogućiti namjeranim korisnicima, koji nemaju prikladno poznavanje revidiranja, da razumiju osnovu za revizorovo fokusiranje na određena pitanja tijekom revizije. Sadržaj i opseg informacija koje pruža revizor su s namjerom da budu uravnotežene u kontekstu odgovornosti određenih strana (tj., za revizora da osigura korisne informacije u konciznom i razumljivom obliku, dok bi bilo neprimjereno da bude onaj koji pruža izvorne informacije o subjektu).

A35. Izvorna informacija je svaka informacija o subjektu koju subjekt nije na drugi način učinio dostupnom javnosti (npr.,

⁶⁹¹ Vidjeti točke 16(a), 16(c) i A22 te Dodatak 2, MRevS-a 260 (izmijenjen).

nije bila uključena u financijskim izvještajima ili drugim informacijama dostupnim na datum revizorskog izvješća ili bila premetom drugih usmenih ili pisanih priopćenja menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje, kao što su preliminarne najave financijskih informacija ili izvješćivanje investitora). Za takve informacije su odgovorni menadžment subjekta i oni koji su zaduženi za upravljanje subjektom.

- A36. Primjereno je od revizora tražiti da izbjegne opis ključnih revizijskih pitanja neodgovarajućim davanjem izvornih informacija o subjektu. Opis ključnog revizijskog pitanja uobičajeno nije sam po sebi izvorna informacija o subjektu, budući da on opisuje pitanje u kontekstu revizije. Međutim, revizor može smatrati nužnim uključiti dodatne informacije kako bi objasnio zašto se za pitanje smatralo da je jedno od najveće značajnosti za reviziju i stoga je određeno da je ključno revizijsko pitanje, te kako se u reviziji postupalo s tim pitanjem, pod uvjetom da objavljivanja takvih informacija ne sprječava zakon ili regulativa. Kad revizor odredi da su nužne takve informacije, revizor može ohrabriti menadžment ili one koji su zaduženi za upravljanje da objave dodatne informacije, umjesto da revizor pruži izvorne informacije u revizorskom izvješću.
- A37. Menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje mogu odlučiti da uključe novo ili poboljšano objavljivanje u financijskim izvještajima ili drugdje u godišnjem izvješću u vezi s ključnim revizijskim pitanjem u kontekstu činjenice da će to pitanje biti priopćeno u revizorskom izvješću. Takve nova ili poboljšana objavljivanja, na primjer, mogu biti uključena radi osiguravanja jasnijih informacija o osjetljivim ključnim pretpostavkama korištenim u računovodstvenim procjenama ili za subjektovo opravdavanje određene računovodstvene prakse ili politike kad postoje prihvatljive alternative prema primjenjivom okviru financijskog izvještavanja.
- A38. MRevS 720 (izmijenjen) definira pojam godišnjeg izvješća i objašnjava da godišnje izvješće mogu tvoriti dokumenti kao što su menadžmentovo izvješće, menadžmentovi komentari ili prikazi operativnog i financijskog poslovanja ili slična izvješća onih koji su zaduženi za upravljanje (npr. izvješće direktora), izjava predsjednika uprave; ili izvješće o internim kontrolama i procjeni rizika.⁶⁹² MRevS 720 (izmijenjen) uređuje revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama uključenim u godišnje izvješće. Iako se revizorsko mišljenje o financijskim izvještajima ne proteže na druge informacije, revizor može razmotriti te informacije, kao i druga javno dostupna priopćenja subjekta ili iz drugih pouzdanih izvora, pri formuliranju opisa ključnog revizijskog pitanja.
- A39. Revizijska dokumentacija sastavljena tijekom revizije može također biti korisna revizoru pri formuliranju opisa ključnog revizijskog pitanja. Na primjer, pisano komuniciranje ili revizorova dokumentacija o usmenom komuniciranju s onima koji su zaduženi za upravljanje te druga revizijska dokumentacija osigurava korisnu osnovu za revizorovo priopćavanje u revizorskom izvješću. To je zbog toga što je namjera revizijske dokumentacije, u skladu s MRevS-om 230, adresirati značajna pitanja koja su se pojavila tijekom revizije, zaključcima stvorenim o njima i značajnim profesionalnim prosudbama učinjenim u stvaranju tih zaključaka, te da služi kao zapis o vrstama, vremenskom rasporedu i opsegu obavljenih revizijskih postupaka, rezultatima tih postupaka i pribavljenim revizijskim dokazima. Takva dokumentacija može pomoći revizoru u stvaranju opisa ključnih revizijskih pitanja kojim se objašnjava značajnost pitanja i također u primjenjivanju zahtjeva iz točke 18.

Upućivanje na mjesto gdje je pitanje objavljeno u financijskim izvještajima (Vidjeti točku 13)

- A40. Točke 13(a)-(b) zahtijevaju da se u opisu svakog ključnog revizijskog pitanja navede zašto revizor smatra da je pitanje jedno od najveće značajnosti u reviziji i kako se u reviziji postupalo s tim pitanjem. U skladu s tim, opis ključnih revizijskih pitanja nije puko prepričavanje onoga što je objavljeno u financijskim izvještajima. Međutim, upućivanje na svako povezano objavljivanje omogućava namjeranim korisnicima da bolje shvate kako je menadžment, u pripremanju financijskih izvještaja, postupao s pitanjem.
- A41. Osim što se revizor može pozvati na povezano objavljivanje odnosno više njih, revizor može skrenuti pozornost na njihove ključne aspekte. Opseg menadžmentovih objavljivanja o određenim aspektima ili čimbenicima u vezi s tim kako je određeno pitanje utjecalo na financijske izvještaje tekućeg razdoblja može pomoći revizoru u lociranju određenog aspekta o tome kako se s pitanjem postupalo u reviziji tako da namjeravani korisnici mogu shvatiti zašto je pitanje ujedno i ključno revizijsko pitanje. Na primjer:
- Kad subjekt uključi opsežno objavljivanje o računovodstvenim procjenama, revizor može skrenuti pozornost na objavljivanje ključnih pretpostavki, objavu raspona mogućih ishoda i druge kvalitativne i kvantitativne objave u vezi s ključnim izvorima neizvjesnosti procjene ili bitnim računovodstvenim procjenama, kao dio obrazloženja zašto je pitanje jedno od najveće značajnosti u reviziji i kako se u reviziji postupalo s tim pitanjem.
 - Kad revizor zaključi u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen) da ne postoji značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili uvjetima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, revizor može ipak odrediti da jedno ili više pitanja povezanih s tim zaključkom, koja su se pojavila temeljem revizorovog djelovanja prema MRevS-u 570 (izmijenjen), jesu ključna revizijska pitanja. U takvim okolnostima, revizorov opis takvih ključnih revizijskih pitanja u revizorskom izvješću bi uključio aspekte identificiranih događaja ili uvjeta objavljenih u financijskim izvještajima, kao što su značajni gubitak iz poslovanja, raspoložive mogućnosti zaduživanja i moguće refinanciranje duga ili nesukladnost s ugovorima o kreditima i povezani ublažujući čimbenici.⁶⁹³
- Zašto revizor smatra da je pitanje jedno od najveće značajnosti u reviziji (Vidjeti točku 13(a))
- A42. Opis ključnog revizijskog pitanja u revizorskom izvješću je s namjerom da se osigura uvid u razlog zašto je pitanje određeno kao ključno revizijsko pitanje. U skladu s tim, zahtjevi u točkama 9–10 i primjena materijala iz točki A12–A29 u vezi s određivanjem ključnih revizijskih pitanja, mogu također biti od pomoći revizoru u razmatranju kako takva pitanja trebaju biti priopćena u revizorskom izvješću. Na primjer, vjerojatno je da će namjeravanim korisnicima biti interesantno objašnja-

⁶⁹² MRevS 720, *Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje*, točke 12(a) i A1–A3.

⁶⁹³ Vidjeti točku A3 MRevS 570-a (izmijenjen).

vanje činjenica koje su dovele do toga da je revizor zaključio da određeno pitanje zahtijeva osobitu revizorovu pozornost i da je od najveće značajnosti u reviziji.

A43. Relevantnost informacija namjeravanim korisnicima je predmet revizorova razmatranja u određivanju onoga što će se uključiti u opis ključnog revizijskog pitanja. To može uključiti razmatranje hoće li opis omogućiti bolje razumijevanje revizije i revizorovih prosudbi.

A44. Povezivanjem pitanja izravno sa specifičnim okolnostima subjekta može također pomoći da se minimalizira mogućnost da opisi postanu prekomjerno standardizirani i manje korisni s protekom vremena. Na primjer, određeno pitanje može biti određeno kao ključno revizijsko pitanje u određenoj djelatnosti diljem brojnih subjekata zbog okolnosti djelatnosti ili inherentne složenosti financijskog izvještavanja. U opisivanju zašto je revizor smatrao da je pitanje jedno od najveće značajnosti, može biti korisno revizoru da istakne aspekte koji su specifični za subjekt (npr., okolnosti koje su utjecale na dotične prosudbe učinjene u financijskim izvještajima tekućeg razdoblja) kako bi postigao da je opis relevantniji namjeravanim korisnicima. To također može biti značajno u opisivanju ključnog revizijskog pitanja koje se ponavlja iz razdoblja u razdoblje.

A45. U opisu se može također staviti upućivanje na glavna razmatranja koja su dovela da revizor, u okolnostima revizije, odredi da je neko pitanje jedno od najveće značajnosti, na primjer na:

- gospodarske uvjete koji su utjecali na revizorovu mogućnost da pribavi revizijske dokaze, na primjer, na neli kvidna tržišta za određene financijske instrumente.
- nove računovodstvene politike ili takve politike u nastajanju, na primjer, na pitanja specifična za subjekta ili djelatnost o kojima je angažirani tim obavio konzultacije unutar društva.
- promjene u subjektovoj strategiji ili modelu poslovanja koje imaju značajan učinak na financijske izvještaje.

Kako se u reviziji postupalo s pitanjem (Vidjeti točku 13(b))

A46. Količina detalja koju treba osigurati u revizorskom izvješću da bi se opisalo kako se u reviziji postupalo s ključnim revizijskim pitanjem je pitanje za profesionalnu prosudbu. U skladu s točkom 13(b), revizor može opisati:

- aspekte revizorove reakcije ili pristupa koji su najrelevantniji za pitanje ili specifični za procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja;
- kratki osvrt na obavljene postupke;
- naznaku ishoda revizorovih postupaka; ili
- ključna zapažanja u vezi s pitanjem

ili neku kombinaciju tih elemenata.

Zakon ili regulativa ili nacionalni revizijski standardi mogu propisivati određeni oblik ili sadržaj opisa ključnog revizijskog pitanja ili mogu specificirati uključivanje jednog od tih elemenata ili više njih

A47. Kako bi namjeravani korisnici razumjeli značajnost ključnog revizijskog pitanja u kontekstu revizije financijskih izvještaja kao cjeline, kao i odnos između ključnih revizijskih pitanja i drugih dijelova revizorskog izvješća, uključujući revizorskog mišljenja, može biti nužno posvetiti pozornost tekstu korištenom u opisu ključnog revizijskog pitanja tako da:

- ne podrazumijeva kako revizor, pri formiranju mišljenja o financijskim izvještajima, nije primjereno razriješio pitanje.
- povezuje pitanje izravno sa specifičnim okolnostima subjekta, uz izbjegavanje općenitih ili standardiziranih formulacija.
- se uzima u obzir kako se s pitanjem postupilo u s njim povezanim objavljivanjima u financijskim izvještajima, ako ih je bilo.
- ne sadrži ili podrazumijeva posebna mišljenja o odvojenim dijelovima financijskih izvještaja.

A48. Opisivanje aspekata revizorove reakcije na pitanje ili pristupa pitanju, osobito kad revizijski pristup zahtijeva značajno prilagođavanje činjeničnom stanju i okolnostima subjekta, može pomoći namjeravanim korisnicima u stjecanju razumijevanja neuobičajenih okolnosti i značajnih revizorovih prosudbi potrebnih za bavljenje s rizikom značajnog pogrešnog prikazivanja. Osim toga, na revizijski pristup u određenom razdoblju mogu utjecati okolnosti specifične za subjekt, gospodarski uvjeti ili dostignuća u djelatnosti. Može također biti korisno da revizor uvrsti upućivanje na sadržaj i razmjer komuniciranja o pitanju s onima koji su zaduženi za upravljanje.

A49. Na primjer, u opisivanju revizorova pristupa nekoj računovodstvenoj procjeni koja je bila identificirana kao ona s visokim stupnjem nesigurnosti, kao što je vrednovanje složenih financijskih instrumenata, revizor može htjeti istaknuti da je zaposlio ili angažirao svog stručnjaka. Takvo upućivanje na korištenje revizorova stručnjaka ne umanjuje revizorovu odgovornost za mišljenje o financijskim izvještajima i stoga nije neusklađeno s točkama 14-15 MRevS-a 620.⁶⁹⁴

A50. Mogu postojati izazovi u opisivanju revizorovih postupaka, osobito u složenim i s prosuđivanjem povezanih područjima revizije. Osobito može biti teško sažeti obavljene postupke na kratak način koji primjereno priopćava sadržaj i opseg revizorove reakcije na procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja i uključene značajne revizorove prosudbe. Ipak, revizor može smatrati da je nužno opisati određene obavljene postupke da bi priopćio kako se s pitanjem postupalo u reviziji. Takav opis može u pravilu biti općenitiji, radije nego da sadrži detaljni opis postupaka.

A51. Kako je navedeno u točki A46, revizor može također osigurati naznaku ishoda revizorove reakcije u opisu ključnog revizijskog pitanja u revizorskom izvješću. Međutim, ako je to učinjeno treba se paziti da revizor ne stvori dojam kako opis sadrži odvojeno mišljenje o pojedinom ključnom revizijskom pitanju ili da na bilo koji način može dovesti u pitanje revizorovo mišljenje o financijskim izvještajima kao cjelini.

Okolnosti u kojima u revizorskom izvješću nije priopćeno pitanje za koje je određeno da je ključno revizijsko pitanje (Vidjeti točku 14)

A52. Zakon ili regulativa može zabranjivati, ili menadžmentu ili revizoru, javno objavljivanje nekog posebnog pitanja a za koje se odredilo da je ključno revizijsko pitanje. Na primjer, zakon ili regulativa može izričito zabranjivati svako javno priopćavanje koje može prejudicirati istragu odgovarajućeg ovlaštenog tijela o stvarnoj nezakonitoj radnji ili sumnji da je ona počinjena. (Na primjer, pitanja koja su, ili se čini da su, u vezi s pranjem novca).

⁶⁹⁴ MRevS 620, *Korištenje radom revizorovog stručnjaka*

A53. Kako je navedeno u točki 14(b), bit će iznimno rijetko da u revizorskom izvješću neće biti priopćeno pitanje za koje je određeno da je ključno revizijsko pitanje. To je zbog toga što se pretpostavlja kako je osiguravanje namjeranim korisnicima veće transparentnosti revizije korist za javni interes. U skladu s tim, primjerena je prosudba ne priopćiti ključno revizijsko pitanje samo u slučajevima u kojima se negativne posljedice za subjekt ili javnost uslijed takvog priopćavanja smatraju tako značajnim da bi bilo razumno očekivati kako će nadmašiti korist za javni interes od priopćavanja pitanja.

A54. Kod određivanja da se neće priopćiti ključno revizijsko pitanje uzimaju se u obzir činjenice i okolnosti u vezi s pitanjem. Komuniciranje s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje pomaže revizoru razumjeti menadžmentove stavove o značajnosti negativnih posljedica koje mogu nastati kao posljedica priopćavanja pitanja. Posebice, komuniciranje s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje pomaže stvaranju informacijske osnove za revizorovu prosudbu u određivanju hoće li priopćiti pitanje tako što:

- pomaže revizoru u stjecanju razumijevanja zašto subjekt nije javno objavio pitanje (npr., ako zakon, regulativa ili određeni okviri financijskog izvještavanja dopuštaju odgođeno objavljivanje ili neobjavljivanje pitanja) kao i menadžmentovih stavova o negativnim posljedicama, ako ih ima, objavljivanja. Menadžment može skrenuti pozornost na određene aspekte zakona ili regulative ili druge mjero-davne izvore koji mogu biti relevantni za sagledavanje negativnih posljedica (npr., takvi aspekti mogu uključiti štetu za subjektive komercijalne pogodbe ili položaj spram konkurencije). Međutim, menadžmentovi stavovi o negativnim posljedicama sami za sebe ne smanjuju potrebu da revizor odredi, u skladu s točkom 14(b), je li razumno očekivati da bi negativne posljedice nadmašile dobiti javnom interesu od takvog priopćavanja.
- razlučuje je li bilo nekakvog komuniciranja s odgovarajućim regulativnim, izvršnim ili nadzornim tijelima u vezi s pitanjem, poglavito o tome čini li se da takve rasprave podupiru menadžmentovu tvrdnju da javno objavljivanje o pitanju nije primjereno.
- omogućava revizoru, gdje je primjereno, ohrabriti menadžment i one koji su zaduženi za upravljanje da javno objave relevantne informacije o pitanju. To osobito može biti moguće ako je zabrinutost menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje u vezi s priopćavanjem ograničena na određene aspekte povezane s pitanjem, tako da određene informacije o pitanju mogu biti manje osjetljive i mogu se priopćiti.

Revizor također može smatrati da je nužno pribaviti pisanu izjavu od menadžmenta o tome zašto javno objavljivanje pitanja nije primjereno, uključujući i o menadžmentovom stavu o značajnosti negativnih posljedica koje mogu nastati kao posljedica takvog priopćavanja.

A55. Može također biti nužno da revizor razmotri posljedice priopćavanja pitanja koje je određeno kao ključno revizijsko pitanje u pogledu relevantnih etičkih zahtjeva. Osim toga zakon ili regulativa može zahtijevati od revizora komuniciranje s odgovarajućim regulativnim, izvršnim ili nadzornim tijelima u vezi s pitanjem, neovisno o tom hoće li pitanje biti priopćeno u revizorskom izvješću. Takvo komuniciranje može također biti korisno u stvaranju informacijske osnove za revizorovo razmatranje negativnih posljedica koje mogu nastati priopćavanjem pitanja.

A56. Problematika koju revizor razmatra u vezi s odlukom o tome da neće priopćiti pitanje je složena i uključuje značajne revizorove prosudbe. U skladu s tim, revizor može smatrati primjerenim tražiti pravni savjet.

Oblik i sadržaj odjeljka za ključna revizijska pitanja u ostalim slučajevima (Vidjeti točku 16)

A57. Zahtjev u točki 16 primjenjuje se u tri slučaja i to kad:

- revizor odredi, u skladu s točkom 10, da nema ključnih revizijskih pitanja. (Vidjeti točku A59)
- revizor odredi, u skladu s točkom 14, da ključno revizijsko pitanje neće biti priopćeno u revizorskom izvješću i nijedno drugo pitanje nije bilo određeno da je ključno revizijsko pitanje.
- jedina pitanja za koja je određeno da su ključna revizijska pitanja jesu ona koja su priopćena u skladu s točkom 15.

A58. U nastavku je ilustracija prezentacije u revizorskom izvješću ako je revizor utvrdio da nema ključnih revizijska pitanja za priopćiti:

Ključna revizijska pitanja

[Osim pitanja opisanog u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom ili odjeljku s osnovom za negativno mišljenje ili odjeljku za značajnu neizvjesnost u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem] utvrdili smo da nema [drugog] ključnog revizijskog pitanja za priopćiti u našem izvješću.

A59. Utvrđivanje ključnih revizijskih pitanja uključuje stvaranje prosudbe o relativnoj značajnosti pitanja koja zahtijevaju značajnu revizorovu pozornost. Stoga, mogu postojati rijetki slučajevi da revizor cjelovitog skupa financijskih izvještaja opće namjene uvrštenog subjekta neće odrediti da se priopći u revizorskom izvješću barem jedno ključno revizijsko pitanje između pitanja o kojima se komuniciralo s onima koji su zaduženi za upravljanje. Međutim, u određenim ograničenim okolnostima (npr., kod uvrštenog subjekta koji ima vrlo ograničeno poslovanje), revizor može utvrditi da nema ključnih revizijskih pitanja, u skladu s točkom 10, jer nema pitanja koja zahtijevaju značajnu revizorovu pozornost.

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti točku 17)

A60. MRevS 260 (izmijenjen) zahtijeva od revizora pravodobno komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje.⁶⁹⁵ Primjerenost vremenskog rasporeda komuniciranja o ključnim revizijskim pitanjima mijenjat će se prema okolnostima angažmana. Međutim, revizor može priopćiti preliminarne stavove o ključnim revizijskim pitanjima kad raspravlja o planiranom opsegu i vremenskom rasporedu revizije i može dalje raspravljati o takvim pitanja kad se komunicira o revizijskim nalazima. Takvo postupanje može pomoći umanjiti praktične izazove vođenja intenzivnih dvosmjernih dijaloga o ključnim revizijskim pitanjima u vrijeme kad se financijski izvještaj finaliziraju za izdavanje.

A61. Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje omogućava im spoznati ključna revizijska pitanja koja revizor namjerava priopćiti u revizorskom izvješću i osigurava im mogućnost dobiti dodatna objašnjenja kad su ona nužna. Revizor može smatrati korisnim dostaviti nacrt revizorskog

⁶⁹⁵ MRevS 260 (izmijenjen), točka 21.

izvješća onima koji su zaduženi za upravljanje kako bi olakšao takvu raspravu. Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje zasniva se na njihovoj značajnoj ulozi u nadziranju procesa financijskog izvještavanja i osigurava mogućnost onima koji su zaduženi za upravljanje shvatiti osnovu za revizorove odluke u vezi s ključnim revizijskim pitanjima i kako će ta pitanja biti opisana u revizorskom izvješću. To također omogućava onima koji su zaduženi za upravljanje razmotriti pitanje mogu li nova ili poboljšana objavljivanja biti korisna u kontekstu činjenice da će ta pitanja biti priopćena u revizorskom izvješću.

- A62. Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje zahtijevano točkom 17(a) se također odnosi na krajnje rijetke okolnosti u kojima se ne priopćava, u revizorskom izvješću, pitanje za koje je određeno da je ključno revizijsko pitanje. (Vidjeti točke 14 i A54.)
- A63. Zahtjev u točki 17(b), za komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje kad je revizor odredio da nema ključnih revizijskih pitanja za priopćiti u revizorskom izvješću, može osigurati mogućnost revizoru vođenje daljnjih rasprava s drugima koji su upoznati s revizijom i značajnim pitanjem koje je moglo iskrnuti (uključujući i s pregledavateljem kontrole kvalitete, gdje je on imenovan). Te rasprave mogu imati za posljedicu revizorovo preispitivanje svoje odluke o tome da nema ključnih revizijskih pitanja.

Dokumentacija (Vidjeti točku 18)

- A64. Točka 8 MRevS-a 230 zahtijeva od revizora pripremanje revizijske dokumentacije koja je dostatna kako bi nekom iskusnom revizoru, koji prethodno nije bio povezan s revizijom, omogućila razumjeti, između ostalog, značajne profesionalne prosudbe. U kontekstu ključnih revizijskih pitanja, te profesionalne prosudbe uključuju određivanje, između pitanja o kojima se komuniciralo s onima koji su zaduženi za upravljanje, pitanja koja zahtijevaju značajnu revizorovu pozornost, kao i o tome je li ili nije svako od tih pitanja ujedno i ključno revizijsko pitanje. Vjerojatno je da su revizorove prosudbe u vezi s tim potkrijepljene dokumentacijom o revizorovu komuniciranju s onima koji su zaduženi za upravljanje i revizijskom dokumentacijom u vezi sa svakim pojedinim pitanjem (Vidjeti točku A39), kao i s određenom drugom revizijskom dokumentacijom o značajnim pitanjima koja su se pojavila tijekom revizije (npr., memorandumom o kompletiranju). Međutim, ovaj MRevS ne zahtijeva od revizora dokumentiranje razloga zbog kojeg ostala pitanja o kojima se komuniciralo s onima koji su zaduženi za upravljanje nisu pitanja koja zahtijevaju značajnu pozornost revizora.

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 705 (IZMIJENJEN)

MODIFIKACIJE MIŠLJENJA U IZVJEŠĆU NEOVISNOG REVIZORA

(Na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju na 15. siječnja 2016. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ

| | Točka |
|----------------------------------|-------|
| Uvod | |
| Područje koje uređuje ovaj MRevS | 1 |
| Vrste modificiranih mišljenja | 2 |
| Datum stupanja na snagu | 3 |

| | |
|--|-----------|
| Cilj | 4 |
| Definicije | 5 |
| Zahtjevi | |
| Okolnosti kad se zahtijeva modifikacija revizorskog mišljenja | 6 |
| Određivanje vrste modifikacije revizorskog mišljenja | 7 – 15 |
| Oblik i sadržaj revizorskog izvješća kad je mišljenje modificirano | 16 – 29 |
| Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje | 30 |
| Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima | |
| Vrste modificiranih mišljenja | A1 |
| Okolnosti kad se zahtijeva modifikacija revizorskog mišljenja | A2 – A12 |
| Određivanje vrste modifikacije revizorskog mišljenja | A13 – A16 |
| Oblik i sadržaj revizorskog izvješća kad je mišljenje modificirano | A17 – A26 |
| Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje | A27 |

Dodatak: Ilustracije revizorskih izvješća s modifikacijama mišljenja

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 705 (izmijenjen), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora* treba čitati zajedno s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

Uvod

Područje koje uređuje ovaj MRevS

- Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje revizorovu odgovornost da izda primjereno izvješće u okolnostima kad, pri formiranju mišljenja u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen)⁶⁹⁶, revizor zaključi da je potrebna modifikacija revizorskog mišljenja o financijskim izvještajima. On također uređuje kako na oblik i sadržaj revizorskog izvješća utječe kad revizor izražava modificirano mišljenje. U svim slučajevima, primjenjuju se zahtjevi izvješćivanja iz MRevS-a 700 (izmijenjen) i ne ponavljaju se u ovom MRevS-u osim kad se zahtjevima ovog MRevS-a oni izravno uređuju ili mijenjaju.

Vrste modificiranih mišljenja

- Ovaj MRevS ustanovljuje tri vrste modificiranih mišljenja i to: mišljenje s rezervom, negativno mišljenje i suzdržanost od mišljenja. Odluka u vezi s tim koja je vrsta modificiranog mišljenja primjerena ovisi o:
 - vrsti pitanja koje uzrokuje modifikaciju, tj. jesu li financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani ili, u slučaju nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza, mogu li biti značajno pogrešno prikazani; i
 - revizorovoj prosudbi o tome koliko su učinci prožimajući ili o mogućim učincima pitanja na financijske izvještaje. (Vidjeti točku A1.)

⁶⁹⁶ MRevS 700 (izmijenjen), *Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima*

Datum stupanja na snagu

3. Ovaj MRevS stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma.

Cilj

4. Cilj revizora je jasno izraziti primjereno modificirano mišljenje o financijskim izvještajima koje je nužno kad:
- revizor zaključi da, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, financijski izvještaji kao cjelina nisu bez značajnog pogrešnog prikazivanja; ili
 - revizor ne može dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze da bi zaključio kako su financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

Definicije

5. Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
- Prožimajući – pojam se koristi u kontekstu pogrešnih prikazivanja za opisivanje učinaka ili mogućih učinaka pogrešnih prikazivanja na financijske izvještaje, koja su, ako ih ima, neotkrivena zbog nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza. Prožimajući učinci na financijske izvještaje su oni koji po prosudbi revizora:
 - nisu ograničeni na određeni element, račun ili stavku financijskih izvještaja;
 - u slučaju da su ograničeni, predstavljaju ili mogu predstavljati značajan dio financijskih izvještaja; ili
 - u vezi s objavljivanjima, od ključne su važnosti za korisnikovo razumijevanje financijskih izvještaja.
 - Modificirano mišljenje – mišljenje s rezervom, negativno mišljenje ili suzdržanost od izražavanja mišljenja o financijskim izvještajima.

Zahtjevi**Okolnosti kad se zahtijeva modifikacija revizorskog mišljenja**

6. Revizor mora modificirati mišljenje u revizorskom izvješću kad:
- revizor zaključi da, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, financijski izvještaji kao cjelina nisu bez značajnog pogrešnog prikazivanja; ili (Vidjeti točke A2-A7)
 - revizor ne može dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze da bi zaključio kako su financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja. (Vidjeti točke A8-A12.)

Određivanje vrste modifikacije revizorskog mišljenja*Mišljenje s rezervom*

7. Revizor mora izraziti mišljenje s rezervom kad:
- revizor, nakon što je pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze, zaključi da su pogrešni prikazi, pojedinačno ili u zbroju, značajni ali ne i prožimajući za financijske izvještaje; ili
 - revizor ne može pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze na kojima bi temeljio mišljenje, ali revizor zaključi da bi mogući učinci neotkrivenih pogrešnih prikaza na financijske izvještaje, ako ih ima, bili značajni ali ne i prožimajući.

Negativno mišljenje

8. Revizor mora izraziti negativno mišljenje kad revizor, nakon što je pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze, zaključi da su pogrešni prikazi, pojedinačno ili u zbroju, i značajni i prožimajući za financijske izvještaje.

Suzdržanost od izražavanja mišljenja

9. Revizor se mora suzdržati od izdavanja mišljenja kad ne može dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze na kojima bi temeljio mišljenje, i revizor zaključi da bi mogući učinci neotkrivenih pogrešnih prikaza na financijske izvještaje, ako ih ima, bili i značajni i prožimajući.
10. Revizor se mora suzdržati od mišljenja kad, u iznimno rijetkim okolnostima koje uključuju višestruke neizvjesnosti, revizor zaključi da, unatoč tome što je pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi sa svakom pojedinom neizvjesnošću, nije moguće formirati mišljenje o financijskim izvještajima zbog moguće interakcije neizvjesnosti i njihovog mogućeg kumulativnog učinka na financijske izvještaje.

Posljedica nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza zbog ograničenja koje je nametnuo menadžment nakon što je revizor prihvatio angažman

11. Ako, nakon prihvaćanja angažmana, revizor postane svjestan da je menadžment nametnuo ograničenje opsega revizije za koje revizor smatra da će vjerojatno imati za posljedicu potrebu da se izrazi mišljenje s rezervom ili se suzdržati od izražavanja mišljenja o financijskim izvještajima, revizor mora zatražiti da menadžment ukloni ograničenje.
12. Ako menadžment odbije ukloniti ograničenje navedeno u točki 11 ovog MRevS-a, revizor mora to pitanje priopćiti onima koji su zaduženi za upravljanje, osim ako su oni koji su zaduženi za upravljanje uključeni u vođenje poslova subjekta,⁶⁹⁷ i odrediti je li moguće obaviti alternativne postupke kako bi se dobili dostatni i primjereni revizijski dokazi.
13. Ako revizor ne može dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze, revizor mora utvrditi posljedice toga, kako slijedi:
- ako revizor zaključi da bi mogući učinci neotkrivenih pogrešnih prikazivanja na financijske izvještaje, ako ih ima, bili značajni ali ne i prožimajući, revizor mora izraziti mišljenje s rezervom; ili
 - ako revizor zaključi da bi mogući učinci neotkrivenih pogrešnih prikazivanja na financijske izvještaje, ako ih ima, bili i značajni i prožimajući tako da izražavanje mišljenja s rezervom ne bilo primjereno ozbiljnosti situacije, revizor mora:
 - povući se iz revizije, gdje je to izvedivo i moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi (Vidjeti točku A13); ili
 - ako povlačenje iz revizije prije izdavanja revizorskog izvješća nije izvedivo ili moguće, suzdržati se od izražavanja mišljenja o financijskim izvještajima. (Vidjeti točku A14.)
14. Ako se revizor povuče kako je navedeno u točki 13(b)(i), prije povlačenja, revizor mora priopćiti onima koji su zaduženi za upravljanje svako pitanje u vezi s pogrešnim prikazivanjima utvrđeno tijekom revizije koje bi uzrokovalo modifikaciju mišljenja. (Vidjeti točku A15.)

⁶⁹⁷ MRevS 260 (izmijenjen), *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje*, točka 13.

Ostala razmatranja u vezi s negativnim mišljenjem ili suzdržanosti od mišljenja

15. Kad revizor smatra da je nužno izraziti negativno mišljenje ili se suzdržati od izražavanja mišljenja o financijskim izvještajima kao cjelini, revizorsko izvješće također neće uključiti nemodificirano mišljenje u vezi s istim okvirom financijskog izvještavanja o pojedinačnom financijskom izvještaju ili jednom ili više određenih elemenata, računa ili stavaka financijskog izvještaja. Kad bi se u takvim okolnostima uključilo takvo nemodificirano mišljenje u istom izvješću⁶⁹⁸, to bi bilo kontradiktorno revizorskom negativnom mišljenju ili suzdržanosti od izražavanja mišljenja o financijskim izvještajima kao cjelini. (Vidjeti točku A16.)

Oblik i sadržaj revizorskog izvješća kad je mišljenje modificirano

Revizorsko mišljenje

16. Kad revizor modificira svoje mišljenje, revizor mora za odjeljak mišljenja koristiti podnaslov »Mišljenje s rezervom«, »Negativno mišljenje« ili »Suzdržanost od izražavanja mišljenja«, već prema tome što je primjereno. (Vidjeti točke A17-A19.)

Mišljenje s rezervom

17. Kad revizor izrazi mišljenje s rezervom zbog značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima, revizor mora navesti da, prema revizorskom mišljenju, osim za učinke pitanja opisanog odnosno opisanih u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom:

- (a) kad izvješćuje sukladno okviru fer prezentacije, priloženi financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (ili istinito i fer prikazuju) [...] u skladu s [primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja]; ili
- (b) kad izvješćuje u skladu s okvirom sukladnosti, priloženi financijski izvještaji su sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s [primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja].

Kad modifikacija nastaje uslijed nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza, revizor mora za modifikiranje mišljenja koristiti pripadajuću frazu »osim za moguće učinke pitanja ...«. (Vidjeti točku A22.)

Negativno mišljenje

18. Kad revizor izrazi negativno mišljenje, revizor mora navesti da, prema revizorskom mišljenju, zbog važnosti pitanja opisanog odnosno opisanih u odjeljku s osnovom za negativno mišljenje:

- (a) kad izvješćuje u skladu s okvirom fer prezentacije, priloženi financijski izvještaji ne prikazuju na fer način (ili ne prikazuju istinito i fer) [...] u skladu s [primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja]; ili
- (b) kad izvješćuje u skladu s okvirom sukladnosti, priloženi financijski izvještaji nisu sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s [primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja].

Suzdržanost od izražavanja mišljenja

19. Kad se revizor suzdrži od izražavanja mišljenja zbog nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza, revizor mora:

- (a) navesti da revizor ne izražava mišljenje o priloženim financijskim izvještajima;
- (b) navesti da zbog važnosti pitanja opisanog, odnosno opisanih, u odjeljku s osnovom za suzdržanost od izražavanja mišljenja, revizor nije mogao dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze kako bi osigurao osnovu za revizorsko mišljenje o financijskim izvještajima; i
- (c) izmijeniti iskaz zahtijevan točkom 24(b) MRevS-a 700 (izmijenjen), koji ukazuje da su financijski izvještaji bili revidirani tako da se navede da je revizor bio angažiran kako bi obavio reviziju financijskih izvještaja.

Osnova za mišljenje

20. Kad revizor modificira mišljenje o financijskim izvještajima, revizor mora, osim određenih elemenata zahtijevanih MRevS-om 700 (izmijenjen): (Vidjeti točku A17)

- (a) izmijeniti podnaslov »Osnova za mišljenje« zahtijevan točkom 28. MRevS-a 700 (izmijenjen) u »Osnova za mišljenje s rezervom«, »Osnova za negativno mišljenje« ili »Osnova za suzdržanost od izražavanja mišljenja«, i
- (b) uključiti unutar tog odjeljka opis pitanja koje uzrokuje modifikaciju.

21. Ako postoji značajni pogrešni prikaz financijskih izvještaja koji se odnosi na određene iznose u financijskim izvještajima (uključujući kvantitativne objave), revizor mora u odjeljku s osnovom za modifikaciju uključiti opis i kvantifikaciju financijskih učinaka pogrešnog prikaza, osim ako nije izvedivo. Ako nije izvedivo kvantificirati financijske učinke, revizor mora to navesti u odjeljku s osnovom za modifikaciju. (Vidjeti točku A22.)

22. Ako postoji značajni pogrešni prikaz financijskih izvještaja koji se odnosi na tekstualna objavljivanja, revizor mora u odjeljku s osnovom za modifikaciju uključiti objašnjenje da su objavljivanja pogrešno prikazana.

23. Ako postoji značajni pogrešni prikaz financijskih izvještaja koji se odnosi na neobjavljivanje informacije koju je trebalo objaviti, revizor mora:

- (a) raspraviti neobjavljivanje s onima koji su zaduženi za upravljanje;
- (b) opisati u odjeljku s osnovom za modifikaciju vrstu izostavljene informacije; i
- (c) osim ako nije zabranjeno zakonom ili regulativom, uključiti izostavljeno objavljivanje, pod uvjetom da je to izvedivo i da je revizor prikupio dostatne i primjerene revizijske dokaze o izostavljenoj informaciji. (Vidjeti točku A23.)

24. Ako je modifikacija posljedica nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza, revizor mora u odjeljak s osnovom za modifikaciju uključiti razloge koji stvaraju tu nemogućnost.

25. Kad revizor izrazi mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje, revizor mora izmijeniti iskaz, zahtijevan točkom 28(d) MRevS-a 700 (izmijenjen), o tome jesu li pribavljeni revizijski dokazi dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za revizorsko mišljenje, uključivanjem riječi »s rezervom« ili »negativno«, već prema tome što je primjereno.

26. Kad se revizor suzdrži od izražavanja mišljenja o financijskim izvještajima, u revizorsko izvješće ne smiju se uključiti dijelovi zahtijevani točkama 28(b) i 28(d) MRevS-a 700 (izmijenjen). Ti dijelovi su:

⁶⁹⁸ MRevS 805 (izmijenjen), *Posebna razmatranja – Revizije pojedinačnih financijskih izvještaja i određenih elemenata, računa ili stavaka financijskog izvještaja* uređuje okolnosti kad je revizor angažiran kako bi izrazio odvojeno mišljenje o jednom ili više elemenata, računa ili stavaka financijskih izvještaja.

- (a) upućivanje na odjeljak revizorskog izvješća u kojem su opisane revizorove odgovornosti; i
 - (b) iskaz o tome jesu li pribavljeni revizijski dokazi dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za revizorsko mišljenje.
27. Čak i ako je revizor izrazio negativno mišljenje ili se suzdržao od izražavanja mišljenja o financijskim izvještajima, revizor mora u odjeljku s osnovom za mišljenje opisati razloge za bilo koje ostalo pitanje za koje je revizor spoznao da bi zahtijevalo modifikaciju mišljenja, i njegove učinke. (Vidjeti točku A24.)

Opis revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja kad se revizor suzdrži od izražavanja mišljenja o financijskim izvještajima

28. Kad se revizor suzdrži od izražavanja mišljenja o financijskim izvještajima zbog nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza, revizor mora izmijeniti opis revizorovih odgovornosti zahtijevan točkama 38-40 MRevS-a 700 (izmijenjen) tako što će uključiti samo sljedeće:
- (a) iskaz da je revizorova odgovornost obaviti reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima i izdati revizorsko izvješće;
 - (b) iskaz da, međutim, zbog pitanja opisanog, odnosno opisanih u odjeljku s osnovom za suzdržano mišljenje, revizor nije mogao dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze koji bi osigurali osnovu za revizorsko mišljenje o financijskim izvještajima; i
 - (c) iskaz o revizorovoj neovisnosti i drugim etičkim odgovornostima zahtijevan točkom 28(c) MRevS-a 700 (izmijenjen).

O čemu treba voditi računa kad se revizor suzdrži od izražavanja mišljenja o financijskim izvještajima

29. Osim ako ne zahtijeva zakon ili regulativa, kad se revizor suzdrži od izražavanja mišljenja o financijskim izvještajima, revizorsko izvješće neće sadržati odjeljak za ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701 ili odjeljak za ostale informacije u skladu s MRevS-om 720 (izmijenjen).^{699,700} (Vidjeti točku A26.)

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje

30. Kad revizor očekuje modificiranje mišljenja u revizorskom izvješću, revizor mora komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o okolnostima koje vode k očekivanoj modifikaciji i nacrt teksta modifikacije. (Vidjeti točku A25.)

* * *

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Vrste modificiranih mišljenja (Vidjeti točku 2)

- A1. Niže prikazana tablica ilustrira kako revizorova prosudba o vrsti pitanja koje uzrokuje modifikaciju i prožetosti njegovih učinaka ili mogućih učinaka na financijske izvještaje, utječe na vrstu mišljenja koju treba izraziti.

| | | |
|--|--|------------------------|
| Vrsta pitanja koje uzrokuje modifikaciju | Revizorova prosudba o prožetosti učinaka ili mogućih učinaka na financijske izvještaje | |
| | Značajni ali ne i prožimajući | Značajni i prožimajući |

⁶⁹⁹ MRevS 701, Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora, točke 11–13.

⁷⁰⁰ MRevS 720 (izmijenjen), Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama, točka A54.

| | | |
|---|----------------------|--------------------------------------|
| Financijski izvještaji su značajno pogrešno prikazani | Mišljenje s rezervom | Negativno mišljenje |
| Nemogućnost pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza | Mišljenje s rezervom | Suzdržanost od izražavanja mišljenja |

Okolnosti kad se zahtijeva modifikacija revizorskog mišljenja

Vrste značajnih pogrešnih prikaza (Vidjeti točku 6(a))

- A2. MRevS 700 (izmijenjen) zahtijeva da revizor, kako bi formirao mišljenje o financijskim izvještajima, zaključi je li stečeno razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikaza.⁷⁰¹ U stvaranju tog zaključka uzima se u obzir revizorova ocjena neispravljenih pogrešnih prikaza financijskih izvještaja, ako ih ima, u skladu s MRevS-om 450.⁷⁰²
- A3. MRevS 450 definira pogrešni prikaz kao razliku između izvještavanog iznosa, klasifikacije, prezentacije ili objavljivanja u financijskim izvještajima i iznosa, klasifikacije, prezentacije ili objave koji su za njih zahtijevani u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. U skladu s tim, značajna pogrešni prikazi financijskih izvještaja mogu nastati u vezi s:
- (a) primjerenošću odabranih računovodstvenih politika;
 - (b) primjenom odabranih računovodstvenih politika; ili
 - (c) primjerenošću ili adekvatnošću objavljivanja u financijskim izvještajima.

Primjerenost odabranih računovodstvenih politika

- A4. U vezi s primjerenošću računovodstvenih politika koje je odabrao menadžment, značajni pogrešni prikaz financijskih izvještaja može nastati kad:
- (a) odabrana računovodstvena politika nije u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja;
 - (b) financijski izvještaji neispravno opisuju računovodstvenu politiku u vezi s važnom stavkom u izvještaju o financijskom položaju, izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaju o promjenama kapitala i rezervi ili izvještaju o novčanim tokovima; ili
 - (c) financijski izvještaji ne reprezentiraju ili objavljuju transakcije i događaje na način na koji se postiže fer prezentacija.
- A5. Okviri financijskog izvještavanja često sadrže zahtjeve obračunavanja i objavljivanja promjena u računovodstvenim politikama. Gdje je subjekt promijenio svoj izbor važnih računovodstvenih politika, značajni pogrešni prikazi financijskih izvještaja mogu nastati kad subjekt nije postupio u skladu s tim zahtjevima.

Primjena odabranih računovodstvenih politika

- A6. U vezi s primjenom odabranih računovodstvenih politika, značajna pogrešna prikazivanja financijskih izvještaja mogu nastati:
- (a) kad menadžment nije primijenio odabrane računovodstvene politike dosljedno s okvirom financijskog izvještavanja, uključujući kad menadžment nije primijenio

⁷⁰¹ MRevS 700 (izmijenjen), točka 11.

⁷⁰² MRevS 450, Označavanje pogrešnih prikazivanja ustanovljenih tijekom revizije, točka 11.

odabrane računovodstvene politike dosljedno kroz obračunska razdoblja ili na slične transakcije i događaje (dosljednost u primjeni); ili

- (b) zbog metode primjene odabranih računovodstvenih politika (kao što je nenamjerna pogreška u primjeni).

Primjerenost ili adekvatnost objavljivanja u financijskim izvještajima

A7. U vezi s primjerenošću ili adekvatnošću objavljivanja u financijskim izvještajima, značajna pogrešna prikazivanja financijskih izvještaja mogu nastati kad:

- (a) financijski izvještaji ne uključuju sva objavljivanja zahtijevana primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja;
- (b) objavljivanja u financijskim izvještajima nisu prezentirana u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja; ili
- (c) financijski izvještaji ne osiguravaju dodatna objavljivanja nužna za postizanje fer prezentacije povrh onih objavljivanja koja se izričito zahtijevaju primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

Vrste nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza (Vidjeti točku 6(b))

A8. Revizorova nemogućnost da pribavi dostatne i primjerene revizijske dokaze (također se naziva i ograničenje opsega revizije) može nastati iz:

- (a) okolnosti izvan kontrole subjekta;
- (b) okolnosti u vezi s vrstom ili vremenskim rasporedom revizorova posla; ili
- (c) ograničenja koja nametne menadžment.

A9. Nemogućnost obavljanja određenog postupka ne predstavlja ograničenje opsega revizije ako revizor može dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze obavljanjem alternativnih postupaka. Ako to nije moguće, primjenjuju se zahtjevi točke 7(b) i 9-10 kako je primjereno. Ograničenja koja nametne menadžment mogu imati druge posljedice na reviziju, kao što su posljedice na revizorovu procjenu rizika prijevera i razmatranje nastavljanja angažmana.

A10. Primjeri okolnosti izvan kontrole subjekta uključuju situacije kad su:

- računovodstvene evidencije subjekta bile uništene; ili
- državna tijela trajno zaplijenila računovodstvene evidencije značajnog sastavnog dijela subjekta.

A11. Primjeri okolnosti u vezi s vrstom ili vremenskim rasporedom revizorova posla uključuju situacije kad:

- subjekt zahtjeva korištenje metode udjela za računovodstveno iskazivanje ulaganja u pridružena društva i revizor ne može pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze o financijskim informacijama tih društava kako bi ocijenio je li metoda udjela bila ispravno primijenjena; ili
- datum revizorova imenovanja je takav da revizor ne može prisustvovati fizičkom popisu zaliha; ili
- revizor utvrdi da obavljanje samo dokaznih postupaka nije dovoljno, ali subjektove kontrole nisu učinkovite.

A12. Primjeri nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza, koji nastaju zbog ograničenja opsega revizije koje nameće menadžment, uključuju situacije kad:

- menadžment sprječava revizora u prisustvovanju fizičkom popisu zaliha; ili
- menadžment sprječava revizora u traženju eksternih konfirmacija za određena stanja računa.

Određivanje vrste modifikacije revizorskog mišljenja

Posljedica nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza zbog ograničenja koje je nametnuo menadžment nakon što je revizor prihvatio angažman (Vidjeti točke 13(b)(i)–14)

A13. Izvedivost povlačenja iz revizije može ovisiti o stupnju dovršenosti angažmana u vrijeme kad menadžment nametne ograničenje opsega. Ako je revizor gotovo pred dovršenjem revizije, on može prije povlačenja odlučiti dovršiti reviziju u mjeri u kojoj je to moguće, suzdržati se od izražavanja mišljenja i objasniti opseg ograničenja u odjeljku s osnovom za suzdržano mišljenje.

A14. U određenim okolnostima povlačenje iz revizije nije moguće, ako zakon ili regulativa zahtijeva od revizora da nastavi revizijski angažman. To može biti slučaj kad je revizor imenovan za reviziju financijskih izvještaja subjekata javnog sektora. Također to je mogući slučaj u jurisdikciji gdje je revizor imenovan za reviziju financijskih izvještaja koji obuhvaćaju određeno razdoblje ili je imenovan za određeno razdoblje i zabranjeno je povlačenje prije dovršavanja revizije tih financijskih izvještaja ili prije kraja tog razdoblja. Revizor može također razmotriti potrebu uključivanja odjeljka za ostala pitanja u revizorsko izvješće.⁷⁰³

A15. Kad revizor zaključi da je povlačenje iz revizije nužno zbog ograničenja opsega, može postojati profesionalni, zakonski ili regulativni zahtjev da revizor priopći regulatorima ili vlasnicima subjekta pitanja u vezi s povlačenjem iz angažmana.

Ostala razmatranja u vezi s negativnim mišljenjem ili suzdržanim mišljenjem (Vidjeti točku 15)

A16. Primjeri okolnosti izvješćivanja, koja neće proturječiti revizorskom negativnom mišljenju ili suzdržanosti od izražavanja mišljenja, su sljedeći:

- izražavanje nemodificiranog mišljenja o financijskim izvještajima sastavljenim sukladno određenom okviru financijskog izvještavanja i, unutar istog izvješća, izražavanje negativnog mišljenja o istim financijskim izvještajima prema drugom okviru financijskog izvještavanja⁷⁰⁴; i
- izražavanje suzdržanosti od izražavanja mišljenja u vezi s rezultatima poslovanja i novčanim tokovima, gdje je relevantno, i pozitivnog mišljenja u vezi s financijskim položajem (vidjeti MRevS 510⁷⁰⁵). U tom slučaju revizor nije izrazio suzdržano mišljenje o financijskim izvještajima kao cjelini.

Oblik i sadržaj revizorskog izvješća kad je mišljenje modificirano

Ilustrativna revizorska izvješća (Vidjeti točku 16)

A17. Ilustracije 1 i 2 u Dodatku sadrže revizorska izvješća s mišljenjem s rezervom, odnosno negativnim mišljenjem, budući da su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani.

A18. Ilustracija 3 u Dodatku sadrži revizorsko izvješće s mišljenjem s rezervom budući da revizor ne može dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze. Ilustracija 4 sadrži suzdržanost od izražavanja mišljenja zbog nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza za pojedinačni sastavni dio financijskih izvještaja. Ilustracija 5 sadrži suzdržanost od izražavanja mišljenja zbog nemogućnosti dobivanja dostatnih

⁷⁰³ MRevS 706 (izmijenjen), *Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora*, točka A10.

⁷⁰⁴ Vidjeti točku A31 MRevS-a 700 (izmijenjen) u vezi s opisom tih okolnosti.

⁷⁰⁵ MRevS 510, *Početni revizijski angažmani – početna stanja*, točka 10.

i primjerenih revizijskih dokaza o više sastavnih dijelova financijskih izvještaja. U svakom od posljednja dva slučaja, mogući učinci na financijske izvještaje nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza su i značajni i prožimajući. Dodaci drugim MRevS-ima koji sadrže zahtjeve izvješćivanja, uključujući i MRevS 570 (izmijenjen)⁷⁰⁶ također sadrže ilustracije revizijskih izvješća s modificiranim mišljenjem.

Revizorsko mišljenje (Vidjeti točku 16)

A19. Mijenjanjem naslova odjeljka jasno se pokazuje korisnicima da je revizorsko mišljenje modificirano i ukazuje na vrstu modifikacije.

Mišljenje s rezervom (Vidjeti točku 17)

A20. Kad revizor izrazi mišljenje s rezervom, ne bi bilo primjereno koristiti u odjeljku mišljenja izraze kao što su »ovisno o« ili »uz prethodno objašnjenje« budući da oni nisu dovoljno jasni ili snažni.

Osnova za mišljenje (Vidjeti točke 20, 21, 23, 27)

A21. Konzistentnost u revizorskom izvješću pomaže korisnicima u razumijevanju i identificiranju neuobičajenih okolnosti kad one nastanu. U skladu s tim, iako može biti nemoguće postići jednolikost u formulaciji modificiranog mišljenja i u opisu razloga za modifikaciju, poželjna je dosljednost i u obliku i u sadržaju revizorskog izvješća.

A22. Primjer financijskih učinaka značajnih pogrešnih prikazivanja koje revizor može opisati u odjeljku s osnovom za mišljenje u revizorskom izvješću jest kvantifikacija učinaka na porez na dobit, dobit prije poreza, neto dobit i kapital i rezerve ako su zalihe precijenjene.

A23. Objavljivanje izostavljenih informacija u odjeljku s osnovom za mišljenje ne bi bilo izvedivo ako:

- menadžment nije pripremio objavljivanja ili objavljivanja nisu na drugi način lako dostupne revizoru; ili
- prema revizorovoj prosudbi, objavljivanje bi bilo prekomjerno opsežno u odnosu na revizorsko izvješće.

A24. Negativno mišljenje ili suzdržanost od mišljenja u vezi s određenim pitanjem opisanim u odjeljku s osnovom za mišljenje ne opravdava izostavljanje opisa ostalih otkrivenih pitanja koja bi inače zahtijevala modifikaciju revizorskog mišljenja. U takvim slučajevima, objavljivanja o takvim ostalim pitanjima kojih je revizor svjestan mogu biti relevantna korisnicima financijskih izvještaja.

Opis revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja kad se revizor suzdržava od izražavanja mišljenja o financijskim izvještajima (Vidjeti točku 28)

A25. Kad se revizor suzdrža od izražavanja mišljenja o financijskim izvještajima, sljedeći iskazi su bolje pozicionirani u revizorskom izvješću unutar odjeljka o revizorovim odgovornostima za reviziju financijskih izvještaja, kako je ilustrirano u Ilustracijama 4 i 5 u Dodatku ovog MRevS-a:

- iskaz zahtijevan točkom 28(c) MRevS-a 700 (izmijenjen), promijenjen tako da navodi da je revizorova odgovornost obaviti reviziju financijskih izvještaja subjekta u skladu s MRevS-ima; i
- iskaz zahtijevan točkom 28(c) MRevS-a 700 (izmijenjen) o neovisnosti i drugim etičkim odgovornostima.

Razmatranja kad se revizor suzdrža od izražavanja mišljenja o financijskim izvještajima (Vidjeti točku 29)

A26. Navođenje razloga za revizorovu nemogućnost pribavljanja dostatnih i primjerenih dokaza unutar odjeljka revizorskog izvješća koji se odnosi na osnovu za suzdržanost od izražavanja mišljenja pruža korisne informacije korisnicima za razumijevanje zbog čega se revizor suzdržao od izražavanja mišljenja te može biti daljnja zaštita od neprimjerenog oslanjanja na njih. Međutim, priopćavanje bilo kojeg ključnog revizijskog pitanja različitog od onog koje uzrokuje suzdržanost od izražavanja mišljenja, odnosno onih koja uzrokuju suzdržanost od izražavanja mišljenja, može stvoriti dojam da su financijski izvještaji kao cjelina u vezi s tim pitanjima vjerodostojniji nego što bi bilo primjereno u danim okolnostima i što bi bilo nedosljedno sa suzdržanosti od izražavanja mišljenja o financijskim izvještajima kao cjelini. Slično tome, ne bi bilo primjereno uključiti odjeljak za ostale informacije u skladu s MRevS-om 720 (izmijenjen) koji se odnosi na revizorova razmatranja sukladnosti ostalih informacija s financijskim izvještajima. U skladu s tim, točka 29 ovog MRevS-a zabranjuje uključivanje u revizorskom izvješću odjeljka za ključna revizijska pitanja kad se revizor suzdrža od izražavanja mišljenja, osim ako se od revizora inače zahtijeva zakonom ili regulativom priopćavanje ključnih revizijskih pitanja.

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti točku 30)

A27. Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje o okolnostima koje vode k očekivanoj modifikaciji revizorskog mišljenja i o nacrtu formulacije modifikacije omogućava:

- revizoru da obavijesti, one koji su zaduženi za upravljanje, o namjeravanoj modifikaciji, odnosno namjeravanim modifikacijama i razlozima (ili okolnostima) za modifikaciju, odnosno modifikacije;
- revizoru da traži od onih koji su zaduženi za upravljanje suglasnost za činjenice o pitanju koje uzrokuje očekivanu modifikaciju ili da potvrdi pitanja o kojima se ne slaže s menadžmentom; i
- onima koji su zaduženi za upravljanje da imaju mogućnost, gdje je primjereno, dati revizoru daljnje informacije i objašnjenja u vezi s pitanjem koje uzrokuje očekivanu modifikaciju, odnosno pitanjima koja uzrokuju očekivane modifikacije.

Dodatak

(Vidjeti točke A17–A18, A25)

Ilustracije revizorskog izvješća s modifikacijama mišljenja

- Ilustracija 1: Revizorsko izvješće sadrži mišljenje s rezervom zbog značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja.
- Ilustracija 2: Revizorsko izvješće sadrži negativno mišljenje zbog značajnog pogrešnog prikazivanja konsolidiranih financijskih izvještaja.
- Ilustracija 3: Revizorsko izvješće sadrži mišljenje s rezervom zbog revizorove nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza za inozemno pridruženo društvo.
- Ilustracija 4: Revizorsko izvješće sadrži suzdržanost od izražavanja mišljenja zbog revizorove nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza za pojedinačni sastavni dio konsolidiranih financijskih izvještaja.

⁷⁰⁶ MRevS 570 (izmijenjen), *Vremenska neograničenost poslovanja*.

- Ilustracija 5: Revizorsko izvješće sadrži suzdržanost od izražavanja mišljenja zbog revizorove nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza za više sastavnih dijelova financijskih izvještaja.

Ilustracija 1 – Mišljenje s rezervom zbog značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća, sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja uvrštenog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. ne primjenjuje se MRevS 600⁷⁰⁷).
- Financijske izvještaje je sastavio menadžment subjekta u skladu s MSFI-ima (okvir opće namjene).
- Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz MRevS-a 210⁷⁰⁸.
- Zalihe su pogrešno prikazane. Pogrešni prikaz smatra se značajnim, ali ne i prozimaćim za financijske izvještaje (tj. mišljenje s rezervom je primjereno).
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju u reviziji su oni iz jurisdikcije.
- Temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da značajna neizvjesnost ne postoji u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen).
- Ključna revizijska pitanja su priopćena u skladu s MRevS-om 701.
- Revizor je pribavio sve ostale informacije prije datuma revizorskog izvješća i pitanje koje uzrokuje mišljenje s rezervom o konsolidiranim financijskim izvještajima utječe također i na ostale informacije.
- Oni koji su odgovorni za pregled financijskih izvještaja su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje financijskih izvještaja.
- Osim za reviziju financijskih izvještaja, revizor ima druge odgovornosti izvješćivanja zahtijevane prema lokalnom zakonu.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima Društva ABC [ili drugi odgovarajući naslovnik]

Izvješće o reviziji financijskih izvještaja⁷⁰⁹

Mišljenje s rezervom

Obavili smo reviziju financijskih izvještaja Društva ABC (Društvo), koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju na 31. prosinca 20X1., izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama kapitala i rezervi i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, osim za učinke pitanja opisanog u našem izvješću u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom, priloženi financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (ili *istinito i fer prikazuju*) financijski položaj Društva na 31. prosinca

⁷⁰⁷ MRevS 600, *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente)*

⁷⁰⁸ MRevS 210, *Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana.*

⁷⁰⁹ Podnaslov »Izvješće o reviziji financijskih izvještaja« nije nužan u okolnostima kad nije primjenjiv drugi podnaslov »Izvješće o ostalim zakonskim i regulativnim zahtjevima«.

20X1. i njegovu financijsku uspješnost te njegove novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvješćivanja (MSFI-ima).

Osnova za mišljenje s rezervom

Zalihe društva iskazane su u izvještaju o financijskom položaju u iznosu od xxx. Menadžment nije iskazao zalihe po trošku ili neto nadoknadivoj vrijednosti ovisno o tome što je niže, nego isključivo po trošku što predstavlja odstupanje od MSFI-ova. Evidencije društva pokazuju da bi bio potreban ispravak zaliha u iznosu od xxx za njihovo svođenje na neto nadoknadivu vrijednost da je menadžment bio iskazao zalihe po trošku ili neto nadoknadivoj vrijednosti ovisno o tome što je niže. U skladu s tim, troškovi prodanih proizvoda bi se povećali za xxx i porez na dobit, neto dobit i kapital i rezerve bi se smanjili za xxx, xxx i xxx, svaki.

Obavili smo našu reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ima). Naše odgovornosti prema tim standardima su detaljnije opisane u našem izvješću u *Odjeljku o revizorovim odgovornostima za reviziju financijskih izvještaja*. Neovisni smo od Društva u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu reviziju financijskih izvještaja u *[jurisdikciji]* i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima. Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo dobili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje s rezervom.

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je primjereno poput »Informacije različite od financijskih izvještaja i revizorskog izvješća o njima«]

[Izvješćivanje u skladu sa zahtjevima izvješćivanja iz MRevS-a 720 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 6 u Dodatku 2 MRevS-a 720 (izmijenjen). Zadnju točku odjeljka za ostale informacije u Ilustraciji 6 treba prilagoditi kako bi se opisalo ono pitanje koje uzrokuje mišljenje s rezervom koje također utječe na ostale informacije.]

Ključna revizijska pitanja

Ključna revizijska pitanja su ona pitanja koja su bila, po našoj profesionalnoj prosudbi, od najveće važnosti za našu reviziju financijskih izvještaja tekućeg razdoblja. Tim pitanjima smo se bavili u kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline i pri formiranju našeg mišljenja o njima, i mi ne dajemo zasebno mišljenje o tim pitanjima. Osim pitanja opisanog u *Odjeljku osnova za mišljenje s rezervom* odredili smo da će niže navedena pitanja biti ključna revizijska pitanja koje trebamo priopćiti u našem izvješću.

[Opis svakog ključnog revizijskog pitanja u skladu s MRevS-om 701.]

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijske izvještaje⁷¹⁰

[Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

[Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima

[Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

⁷¹⁰ Kroz ova ilustrativna revizorska izvješća, pojmove »menadžment« i »oni koji su zaduženi za upravljanje« može trebati zamijeniti drugim pojmovima koji su primjereni u kontekstu pravnog okvira u određenoj jurisdikciji.

Angažirani partner u reviziji koja rezultira ovim izvješćem neovisnog revizora je [ime].

[Potpis u ime revizorskog društva, osobno ime revizora, ili oboje, već prema tome što je primjereno u određenoj jurisdikciji.]

[Revizorova adresa]

[Datum]

Ilustracija 2 – Negativno mišljenje zbog značajnog pogrešnog prikazivanja konsolidiranih financijskih izvještaja

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća, sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Revizija cjelovitog skupa konsolidiranih financijskih izvještaja izvršenog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija je revizija grupe, subjekta i ovisnih društava (tj. MRevS 600 se primjenjuje).
- Konsolidirane financijske izvještaje je sastavio menadžment subjekta u skladu s MSFI-ima (okvir opće namjene).
- Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za konsolidirane financijske izvještaje iz MRevS-a 210.
- Konsolidirani financijski izvještaji su značajno pogrešno prikazani zbog nekonsolidiranja ovisnog društva. Smatra se da je značajna pogreška prožimajuća za konsolidirane financijske izvještaje. Učinci pogrešnog prikaza na konsolidirane financijske izvještaje nisu bili utvrđeni jer to nije bilo izvedivo (tj. negativno mišljenje je primjereno).
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju u reviziji su oni iz jurisdikcije.
- Temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da značajna neizvjesnost ne postoji u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen).
- MRevS-om 701 se primjenjuje. Međutim, revizor je odredio da nema drugih ključnih revizijskih pitanja osim pitanja opisanog u odjeljku osnova za negativno mišljenje.
- Revizor je pribavio sve ostale informacije prije datuma revizorskog izvješća i pitanje koje uzrokuje negativno mišljenje o konsolidiranim financijskim izvještajima utječe također i na ostale informacije.
- Oni koji su odgovorni za pregled konsolidiranih financijskih izvještaja su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja.
- Osim za reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja, revizor ima i druge odgovornosti izvješćivanja zahtijevane prema lokalnom zakonu.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima Društva ABC [ili drugi odgovarajući naslovnik]

Izvješće o reviziji konsolidiranih financijskih izvještaja⁷¹¹

Negativno mišljenje

Obavili smo reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja Društva ABC (Društvo) i njegovih ovisnih društava (Grupe), koji obuhvaćaju konsolidirani izvještaj o financijskom položaju na 31. prosinca

20X1., konsolidirani izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, konsolidirani izvještaj o promjenama u kapitalu i rezervama i konsolidirani izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te bilješke uz konsolidirane financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, zbog važnosti pitanja opisanog u našem izvješću u *Odjeljku s osnovom za negativno mišljenje*, priloženi konsolidirani financijski izvještaji ne prezentiraju fer, u svim značajnim odrednicama, (ili *ne prikazuju istinito i fer*) konsolidirani financijski položaj Grupe na 31. prosinca 20X1. i njezinu konsolidiranu financijsku uspješnost te njezine konsolidirane novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvješćivanja (MSFI-ima).

Osnova za negativno mišljenje

Kao što je objašnjeno u Bilješci X, Grupa nije konsolidirala financijske izvještaje ovisnog društva XYZ kojeg je Grupa stekla tijekom 20X1. godine, a zbog toga što na dan stjecanja još nije mogla utvrditi fer vrijednosti određene značajne imovine i obveza ovisnog društva. To je ulaganje stoga iskazano po trošku. Prema MSFI-ima, Društvo je trebalo konsolidirati ovisno društvo i iskazati stjecanje po privremenom iznosu. Da je ovisno društvo XYZ bilo konsolidirano to bi značajno utjecalo na mnoge sastavne dijelove priloženih konsolidiranih financijskih izvještaja. Učinci propusta konsolidiranja na konsolidirane financijske izvještaje nisu bili utvrđeni.

Obavili smo našu reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ima). Naše odgovornosti prema tim standardima su detaljnije opisane u našem izvješću u *Odjeljku o revizorovim odgovornostima za reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja*. Neovisni smo od Grupe u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja u *jurisdikciji* i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima. Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo dobili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše negativno mišljenje.

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je primjereno poput »Informacije različite od financijskih izvještaja i revizorskog izvješća o njima«]

[Izvješćivanje u skladu sa zahtjevima izvješćivanja iz MRevS-a 720 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 7 u Dodatku 2 MRevS-a 720 (izmijenjen). Zadnju točku odjeljka za ostale informacije u Ilustraciji 7 treba prilagoditi kako bi se opisalo ono pitanje koje uzrokuje negativno mišljenje koje također utječe i na ostale informacije.]

Ključna revizijska pitanja

Osim za pitanje opisano u *Odjeljku osnova za negativno mišljenje*, odredili smo da nema drugih ključnih revizijskih pitanja za pripočiti u našem izvješću.

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za konsolidirane financijske izvještaje⁷¹²

[Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 2 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

Revizorove odgovornosti za reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja

[Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 2 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima

[Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 2 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

⁷¹¹ Podnaslov »Izvješće o konsolidiranim financijskim izvještajima« nije potreban u okolnostima kad nije primjenjiv drugi podnaslov »Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima«.

⁷¹² Ili drugi naziv koji je primjeren u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

Angažirani partner u reviziji koja rezultira ovim izvješćem neovisnog revizora je [ime].

[Potpis u ime revizorskog društva, osobno ime revizora, ili oboje, već prema tome što je primjereno u određenoj jurisdikciji.]

[Revizorova adresa]

[Datum]

Ilustracija 3 – Mišljenje s rezervom zbog revizorove nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza u vezi s inozemnim pridruženim društvom

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća, sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Revizija cjelovitog skupa konsolidiranih financijskih izvještaja uvrštenog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija je revizija grupe, subjekta i ovisnih društava (tj. MRevS 600 se primjenjuje).
- Konsolidirane financijske izvještaje je sastavio menadžment subjekta u skladu s MSFI-ima (okvir opće namjene).
- Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za konsolidirane financijske izvještaje iz MRevS-a 210.
- Revizor nije mogao dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s ulaganjem u inozemno pridruženo društvo. Smatra se da su mogući učinci nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza značajni, ali ne i prožimajući za konsolidirane financijske izvještaje (tj. mišljenje s rezervom je primjereno).
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju u reviziji su oni iz jurisdikcije.
- Temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da značajna neizvjesnost ne postoji u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen).
- Ključna revizijska pitanja su priopćena u skladu s MRevS-om 701.
- Revizor je pribavio sve ostale informacije prije datuma revizorskog izvješća i pitanje koje uzrokuje mišljenje s rezervom o konsolidiranim financijskim izvještajima utječe također i na ostale informacije.
- Oni koji su odgovorni za pregled konsolidiranih financijskih izvještaja su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja.
- Osim za reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja, revizor ima i druge odgovornosti izvješćivanja zahtijevane prema lokalnom zakonu.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima Društva ABC [ili drugi odgovarajući naslovnik]

Izvješće o reviziji konsolidiranih financijskih izvještaja⁷¹³

Mišljenje s rezervom

Obavili smo reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja Društva ABC (Društvo) i njegovih ovisnih društava (Grupe), koji obuhvaćaju konsolidirani izvještaj o financijskom položaju na 31. prosinca

⁷¹³ Podnaslov »Izvješće o konsolidiranim financijskim izvještajima« nije potreban u okolnostima kad nije primjenjiv drugi podnaslov »Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima«.

20X1., konsolidirani izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, konsolidirani izvještaj o promjenama kapitala i rezervi i konsolidirani izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te bilješke uz konsolidirane financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, osim za moguće učinke pitanja opisanog u našem izvješću u *Odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom*, priloženi konsolidirani financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (ili *istinito i fer prikazuju*) konsolidirani financijski položaj Grupe na 31. prosinca 20X1. i njezinu konsolidiranu financijsku uspješnost te njezine konsolidirane novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvješćavanja (MSFI-ima).

Osnova za mišljenje s rezervom

Ulaganje Grupe u inozemno pridruženo društvo XYZ stečeno tijekom godine i obračunato po metodi udjela iskazano je u konsolidiranom izvještaju o financijskom položaju na 31. prosinca 20X1. u iznosu xxx i udio Društva ABC u neto dobiti Društva XYZ u iznosu od xxx uključen je u dobit Društva ABC za tada završenu godinu. Nismo mogli dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze o knjigovodstvenoj vrijednosti ulaganja Društva ABC u Društvo XYZ sa stanjem na 31. prosinca 20X1. i udjelu Društva ABC u neto dobiti za godinu Društva XYZ jer nam je bio uskraćen pristup do financijskih informacija, menadžmenta i revizora Društva XYZ. U skladu s tim, nismo mogli utvrditi jesu li bila potrebna neka prepravljivanja tih iznosa.

Obavili smo našu reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ima). Naše odgovornosti prema tim standardima su detaljnije opisane u našem izvješću u *Odjeljku o revizorovim odgovornostima za reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja*. Neovisni smo od Grupe u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja u [jurisdikciji] i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima. Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje s rezervom.

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je primjereno poput »Informacije različite od financijskih izvještaja i revizorskog izvješća o njima«]

[Izvješćivanje u skladu sa zahtjevima izvješćivanja iz MRevS-a 720 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 6 u Dodatku 2 MRevS-a 720 (izmijenjen). Zadnju točku odjeljka za ostale informacije u Ilustraciji 6 treba prilagoditi kako bi se opisalo ono pitanje koje uzrokuje mišljenje s rezervom koje također utječe i na ostale informacije.]

Ključna revizijska pitanja

Ključna revizijska pitanja su ona pitanja koja su bila, po našoj profesionalnoj prosudbi, od najveće važnosti za našu reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja tekućeg razdoblja. Tim pitanjima smo se bavili u kontekstu naše revizije konsolidiranih financijskih izvještaja kao cjeline i pri formiranju našeg mišljenja o njima, i mi ne dajemo zasebno mišljenje o tim pitanjima. Osim pitanja opisanog u *Odjeljku osnova za mišljenje s rezervom* odredili smo da će niže navedena pitanja biti ključna revizijska pitanja koje trebamo priopćiti u našem izvješću.

[Opis svakog ključnog revizijskog pitanja u skladu s MRevS-om 701.]

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za konsolidirane financijske izvještaje⁷¹⁴

[Izvrješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 2 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

Revizorove odgovornosti za reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja

[Izvrješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 2 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

Izvrješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima

[Izvrješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 2 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

Angažirani partner u reviziji koja rezultira ovim izvješćem neovisnog revizora je [ime].

[Potpis u ime revizorskog društva, osobno ime revizora, ili oboje, već prema tome što je primjereno u određenoj jurisdikciji.]

[Revizorova adresa]

[Datum]

Ilustracija 4 – Suzdržanost od mišljenja zbog revizorove nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza za pojedinačni sastavni dio konsolidiranih financijskih izvještaja

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća, sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Revizija cjelovitog skupa konsolidiranih financijskih izvještaja subjekta različitog od uvrštenog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija je revizija grupe, subjekta i ovisnih društava (tj. MRevS 600 se primjenjuje).
- Konsolidirane financijske izvještaje je sastavio menadžment subjekta u skladu s MSFI-ima (okvir opće namjene).
- Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za konsolidirane financijske izvještaje iz MRevS-a 210.
- Revizor nije mogao dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze o pojedinačnom sastavnom dijelu konsolidiranih financijskih izvještaja, tj. revizor također nije mogao dobiti revizijske dokaze o financijskim informacijama o zajedničkom pothvatu koji predstavlja preko 90% neto imovine društva. Smatra se da su mogući učinci nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza i značajni i prožimajući za konsolidirane financijske izvještaje (tj. suzdržanost od mišljenja je primjerena).
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju u reviziji su oni iz jurisdikcije.
- Oni koji su odgovorni za pregled konsolidiranih financijskih izvještaja su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja.
- U odjeljku s revizorovim odgovornostima zahtijeva se ograničeni opis.
- Povrh revizije konsolidiranih financijskih izvještaja, revizor ima druge odgovornosti izvrješćivanja zahtijevane prema lokalnom zakonu.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima Društva ABC [ili drugi odgovarajući naslovnik]

Izvrješće o reviziji konsolidiranih financijskih izvještaja⁷¹⁵

Suzdržanost od izražavanja mišljenja

Angažirani smo za reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja Društva ABC i njegovih ovisnih društava (Grupe), koji obuhvaćaju konsolidirani izvještaj o financijskom položaju na 31. prosinca 20X1., konsolidirani izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, konsolidirani izvještaj o promjenama kapitala i rezervi i konsolidirani izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te bilješke uz konsolidirane financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Ne izražavamo mišljenje o priloženim konsolidiranim financijskim izvještajima Grupe. Zbog važnosti pitanja opisanog u našem izvješću u *Odjeljku s osnovom za suzdržanost od izražavanja mišljenja*, nismo mogli dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze za osiguranje osnove za revizijsko mišljenje o tim konsolidiranim financijskim izvještajima.

Osnova za suzdržanost od izražavanja mišljenja

Ulaganje Grupe u svoj zajednički pothvat u Društvo XYZ iskazano je u konsolidiranom izvještaju o financijskom položaju u iznosu od xxx, što predstavlja preko 90 % neto imovine Grupe sa stanjem na 31. prosinca 20X1. godine. Nije nam bio dopušten pristup menadžmentu i revizorima Društva XYZ, kao ni revizijskoj dokumentaciji revizora Društva XYZ. Kao posljedica toga, nismo bili u mogućnosti utvrditi jesu li potrebna neka prepravljavanja u vezi s proporcionalnim udjelom Grupe u imovini u zajednički kontroliranom Društvu XYZ, njezinim proporcionalnim udjelom u obvezama Društva XYZ za koje solidarno odgovora, njezinim proporcionalnim udjelom u prihodima i rashodima Društva XYZ za godinu i stavkama od kojih se sastoji konsolidirani izvještaj o promjenama kapitala i rezervi i konsolidirani izvještaj o novčanim tokovima.

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za konsolidirane financijske izvještaje⁷¹⁶

[Izvrješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 2 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

Revizorove odgovornosti za reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja

Naša je odgovornost obaviti reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja Grupe u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima i izdati revizorsko izvješće. Međutim, zbog pitanja opisanog u našem izvješću u *Odjeljku s osnovom za suzdržanost od izražavanja mišljenja* nismo mogli dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze za osiguranje osnove za revizijsko mišljenje o tim konsolidiranim financijskim izvještajima.

Neovisni smo od Grupe u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu reviziju financijskih izvještaja u [jurisdikciji] i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima.

Izvrješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima

[Izvrješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 2 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

[Potpis u ime revizorskog društva, osobno ime revizora, ili oboje, već prema tome što je primjereno u određenoj jurisdikciji.]

[Revizorova adresa]

[Datum]

⁷¹⁵ Podnaslov »Izvrješće o konsolidiranim financijskim izvještajima« nije potreban u okolnostima kad nije primjenjiv drugi podnaslov »Izvrješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima«.

⁷¹⁶ Ili drugi naziv koji je primjeren u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

⁷¹⁴ Ili drugi naziv koji je primjeren u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

Ilustracija 5 – Suzdržanost od izražavanja mišljenja zbog revizorove nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza za više sastavnih dijelova financijskih izvještaja

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća, sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja subjekta različitog od uvrštenog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. ne primjenjuje se MRevS 600).
- Financijske izvještaje je sastavio menadžment subjekta u skladu s MSFI-ima (okvir opće namjene).
- Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz MRevS-a 210.
- Revizor nije mogao pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze o više sastavnih dijelova financijskih izvještaja, tj. revizor također nije mogao pribaviti revizijske dokaze o zalihama i potraživanjima iz poslovanja. Smatra se da su mogući učinci nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza i značajni i prožimajući za financijske izvještaje (tj. suzdržano mišljenje je primjereno).
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju u reviziji su oni iz jurisdikcije.
- Oni koji su odgovorni za nadzor nad konsolidiranim financijskim izvještajima su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja.
- U odjeljku s revizorovim odgovornostima zahtijeva se ograničeniji opis.
- Povrh revizije financijskih izvještaja, revizor ima druge odgovornosti izvješćivanja zahtijevane prema lokalnom zakonu.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima Društva ABC [ili drugi odgovarajući naslovnik]

Izvješće o reviziji financijskih izvještaja⁷¹⁷

Suzdržanost od izražavanja mišljenja

Angažirani smo za reviziju financijskih izvještaja Društva ABC (Društvo), koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju na 31. prosinca 20X1. godine, izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama kapitala i rezervi i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Ne izražavamo mišljenje o priloženim financijskim izvještajima Društva. Zbog važnosti pitanja opisanog u našem izvješću u *Odjeljku s osnovom za suzdržanost od izražavanja mišljenja*, nismo mogli pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze za osiguranje osnove za revizijsko mišljenje o tim financijskim izvještajima.

Osnova za suzdržanost od izražavanja mišljenja

Bili smo imenovani kao revizori Društva nakon 31. prosinca 20X1. godine i stoga nismo prisustvovali fizičkom popisu zaliha na početku i kraju godine. Nismo se mogli uvjeriti drugim načinima u količine zaliha sa stanjem na 31. prosinca 20X0. i 20X1. godine koje su bile iskazane u izvještaju o financijskom položaju u iznosima od xxx i xxx. Osim toga, uvođenje novog kompjutoriziranog sustava za potraživanja iz poslovanja u rujnu 20X1. godine rezultiralo je brojnim pogreškama u iskazivanju potraživanja. Do datuma

⁷¹⁷ Podnaslov »Izvješće o financijskim izvještajima« nije potreban u okolnostima kad nije primjenjiv drugi podnaslov »Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima«.

našeg izvješća, menadžment još uvijek uklanja manjkavosti sustava i ispravlja pogreške. Nismo mogli drugim postupcima potvrditi ili verificirati potraživanja iz poslovanja iskazana u izvještaju o financijskom položaju sa stanjem na 31. prosinca 20X1. godine u iznosu od xxx. Posljedica tih pitanja jest da nismo mogli utvrditi bi li bila potrebna neka prepravljavanja u vezi s evidentiranim ili neevidentiranim zalihama i potraživanjima iz poslovanja, i stavkama od kojih se sastoji izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjeni kapitala i rezervi i izvještaj o novčanim tokovima.

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijske izvještaje⁷¹⁸

[Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

Naša je odgovornost obaviti reviziju financijskih izvještaja Društva u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima i izdati revizorsko izvješće. Međutim, zbog pitanja opisanog u našem izvješću u *Odjeljku s osnovom za suzdržanost od izražavanja mišljenja* nismo mogli dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze za osiguranje osnove za revizijsko mišljenje o tim financijskim izvještajima.

Neovisni smo od Društva u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu reviziju financijskih izvještaja u [jurisdikciji] i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima.

Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima

[Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

[Potpis u ime revizorskog društva, osobno ime revizora, ili oboje, već prema tome što je primjereno u određenoj jurisdikciji.]

[Revizorova adresa]

[Datum]

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 706 (IZMIJENJEN)**ODJELJCI ZA ISTICANJE PITANJA I ODJELJCI ZA OSTALA PITANJA U IZVJEŠĆU NEOVISNOG REVIZORA**

(Na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ

| | Točka |
|--|---------|
| Uvod | |
| Područje koje uređuje ovaj MRevS | 1 – 4 |
| Datum stupanja na snagu | 5 |
| Cilj | 6 |
| Definicije | 7 |
| Zahtjevi | |
| Odjeljci za isticanje pitanja u revizorskom izvješću | 8 – 9 |
| Odjeljci za ostala pitanja u revizorskom izvješću | 10 – 11 |
| Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje | 12 |
| Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima | |

⁷¹⁸ Ili drugi naziv koji je primjeren u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

| | |
|---|-----------|
| Odnos između odjeljaka za isticanje pitanja i ključnih revizijskih pitanja u revizorskom izvješću | A1 – A3 |
| Okolnosti u kojima može biti nužan odjeljak za isticanje pitanja | A4 – A6 |
| Uključivanje odjeljci za isticanje pitanja u revizorskom izvješću | A7 – A8 |
| Odjeljci za ostala pitanja u revizorskom izvješću | A9 – A15 |
| Smještaj točki za isticanje pitanja i točki za ostala pitanja u revizorskom izvješću | A16 – A17 |
| Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje | A18 |

Dodatak 1: Popis MRevS-ova koji sadrže zahtjeve za odjeljke za isticanje pitanja

Dodatak 2: Popis MRevS-ova koji sadrže zahtjeve za odjeljke za ostala pitanja

Dodatak 3: Ilustracija revizorskog izvješća koje sadrži odjeljak za ključna revizijska, pitanja, odjeljak za isticanje pitanja i odjeljak za ostala pitanja

Dodatak 4: Ilustracija revizorskog izvješća koje sadrži mišljenje s rezervom zbog odstupa od primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i koje uključuje odjeljak za isticanje pitanja

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 706 (izmijenjen), *Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora* treba čitati zajedno s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

Uvod

Područje koje uređuje ovaj MRevS

- Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje dodatno priopćavanje u revizorskom izvješću kad revizor smatra da je nužno:
 - usmjeriti pozornost korisnika na pitanje ili pitanja prezentirana ili objavljena u financijskim izvještajima koja su od takve važnosti da su bitna korisnicima za razumijevanje financijskih izvještaja; ili
 - usmjeriti pozornost korisnika na neko pitanje ili neka pitanja, drugačija od prezentiranih ili objavljenih u financijskim izvještajima koja su relevantna korisnicima za razumijevanje revizije, revizorovih odgovornosti ili revizorskog izvješća.
- MRevS 701⁷¹⁹, ustanovljuje zahtjeve i pruža upute kad revizor određuje ključna revizijska pitanja i priopćava ih u revizorskom izvješću. Kad revizor uključi odjeljak za ključna revizijska pitanja u revizorsko izvješće, ovaj MRevS uređuje odnos između ključnih revizijskih pitanja i svakog dodatnog priopćavanja u revizorskom izvješću u skladu s MRevS-ima (Vidjeti točke A1-A3)
- MRevS 570 (izmijenjen)⁷²⁰ i MRevS 720 (izmijenjen)⁷²¹ ustanovljuje zahtjeve i pruža upute o priopćavanju u revizorskom izvje-

⁷¹⁹ MRevS 701 (izmijenjen), *Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora*

⁷²⁰ MRevS 570 (izmijenjen), *Vremenska neograničenost poslovanja*

⁷²¹ MRevS 720 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama*

šću u vezi s vremenskom neograničenošću poslovanja i ostalim informacijama po tom redosljedu.

- Dodaci 1 i 2 navode MRevS-ove koji sadrže određene zahtjeve da revizor uključi u revizorsko izvješće odjeljke za isticanje pitanja ili odjeljke za ostala pitanja. U tim okolnostima, primjenjuju se zahtjevi ovog MRevS-a u vezi s oblikom takvih odjeljaka. (Vidjeti točku A4.)

Datum stupanja na snagu

- Ovaj MRevS stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma.

Cilj

- Cilj revizora, koji je formirao mišljenje o financijskim izvještajima, jest usmjeriti korisnikovu pozornost, kad je to po revizorovoj prosudbi nužno, pomoću jasnog dodatnog priopćavanja u revizorskom izvješću:
 - pitanja, koje je, iako je primjereno prezentirano ili objavljeno u financijskim izvještajima, od takve važnosti da je ono ključno za korisnikovo shvaćanje financijskih izvještaja; ili
 - ako je primjereno, svakog drugog pitanja koje je relevantno za korisnikovo shvaćanje revizije, revizorovih odgovornosti ili revizorskog izvješća.

Definicije

- Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
 - Odjeljak za isticanje pitanja – odjeljak uključen u revizorsko izvješće koji se odnosi na pitanje prikladno prezentirano ili objavljeno u financijskim izvještajima i koje je, po revizorovoj prosudbi, od takve važnosti da je ključno za korisnikovo razumijevanje financijskih izvještaja.
 - Odjeljak za ostala pitanja – odjeljak uključen u revizorsko izvješće koji se odnosi na pitanja koja nisu prezentirana ili objavljena u financijskim izvještajima i po revizorovoj prosudbi relevantna su korisnicima za razumijevanje revizije, revizorovih odgovornosti ili revizorskog izvješća.

Zahtjevi

Odjeljci za isticanje pitanja u revizorskom izvješću

- Ako revizor smatra da je nužno usmjeriti pozornost korisnika na pitanje prezentirano ili objavljeno u financijskim izvještajima koje je, po revizorovoj prosudbi, od takve važnosti da je bitno za korisnikovo razumijevanje financijskih izvještaja, revizor mora u revizorsko izvješće uključiti odjeljak za isticanje pitanja uz uvjet da: (Vidjeti točke A5-A6)
 - kao posljedica tog pitanja, neće se zahtijevati od revizora da modificira mišljenje u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen)⁷²²; i
 - kad se primjenjuje MRevS 701, pitanje nije određeno da će biti priopćeno u revizorskom izvješću kao ključno revizijsko pitanje. (Vidjeti točke A1-A3.)
- Kad revizor uključi odjeljak za isticanje pitanja u revizorsko izvješće, revizor mora:

⁷²² MRevS 705 (izmijenjen), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*

- (a) uključiti odjeljak unutar odvojenog dijela revizorskog izvješća s primjerenim podnaslovom koji uključuje riječi »isticanje pitanja«;
- (b) uključiti u odjeljak jasno upućivanje na pitanje koje se ističe i na to gdje se u financijskim izvještajima mogu pronaći relevantne objave koje cjelovito opisuju pitanje. Odjeljak će se odnositi samo na informacije prezentirane ili objavljene u financijskim izvještajima; i
- (c) navesti da revizorsko mišljenje nije modificirano u vezi s istaknutim pitanjem. (Vidjeti točke A7-A8, A16-A17.)

Odjeljci za ostala pitanja u revizorskom izvješću

10. Ako revizor smatra da je nužno priopćiti pitanje različito od onog koje je prezentirano ili objavljeno u financijskim izvještajima koje je, po revizorovoj prosudbi, relevantno za korisnikovo shvaćanje revizije, revizorovih odgovornosti ili revizorskog izvješća, revizor mora u revizorsko izvješće uključiti odjeljak za ostala pitanja uz uvjet da:
- (a) to nije zabranjeno zakonom ili regulativom; i
 - (b) kad se primjenjuje MRevS 701, pitanje nije određeno da će biti priopćeno u revizorskom izvješću kao ključno revizijsko pitanje. (Vidjeti točke A9-A14.)
11. Kad revizor uključi odjeljak za ostala pitanja u revizorsko izvješće, revizor mora uključiti odjeljak unutar odvojenog dijela revizorskog izvješća s podnaslovom »Ostala pitanja« ili drugim primjerenim podnaslovom. (Vidjeti točke A15-A17.)

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje

12. Kad revizor očekuje da će uključiti odjeljak za isticanje pitanja ili odjeljak za ostala pitanja u revizorsko izvješće, revizor mora komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s tim očekivanjima i o nacrtu teksta tog odjeljka. (Vidjeti točku A18.)

* * *

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Odnos između točki za isticanje pitanja i ključnih revizijskih pitanja u revizorskom izvješću (Vidjeti točke 2, 8(b))

- A1. Ključna revizijska pitanja su definirana u MRevS-u 701 kao ona pitanja koja su, prema revizorovoj profesionalnoj prosudbi, bila od najveće važnosti u reviziji financijskih izvještaja tekućeg razdoblja. Ključna revizijska pitanja se izabiru iz pitanja o kojima se komuniciralo s onima koji su zaduženi za upravljanje, koja uključuju značajne nalaze iz revizije financijskih izvještaja tekućeg razdoblja⁷²³. Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja osigurava dodatne informacije namjeranim korisnicima financijskih izvještaja kako bi im pomogle shvatiti ona pitanja koja su po revizorovoj profesionalnoj prosudbi bila od najveće važnosti u reviziji i mogu također pomoći im steći razumijevanje subjekta i područja u financijskim izvještajima sa značajnim menadžmentovim prosudbama. Kad se primjenjuje MRevS 701, korištenje točki za isticanje pitanja nije zamjena za opis pojedinačnih ključnih revizijskih pitanja.
- A2. Pitanja za koja je određeno da će biti ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701 mogu po revizorovoj prosudbi također biti bitna za korisnikovo razumijevanje financijskih izvještaja. U takvim slučajevima, pri priopćavanju pitanja

kao ključnog revizijskog pitanja u skladu s MRevS-om 701, revizor može željeti istaknuti ili skrenuti dodatnu pozornost na njegovu razmjernu važnost. Revizor to može učiniti prezentiranjem pitanja na istaknutiji način od drugih pitanja u odjeljku ključnih revizijskih pitanja (npr. kao prvog pitanja) ili uključivanjem dodatnih informacija u opis ključnog revizijskog pitanja kako bi se ukazalo na važnost pitanja za korisnikovo razumijevanje financijskih izvještaja.

- A3. Može postojati pitanje za koje je odlučeno da neće biti ključno revizijsko pitanje u skladu s MRevS-om 701 (tj. stoga što ne zahtijeva osobitu revizorovu pozornost), ali koje je prema revizorovoj prosudbi bitno za korisnikovo razumijevanje financijskih izvještaja (npr. naknadni događaj). Ako revizor smatra da je nužno skrenuti pozornost korisnika na takvo pitanje, pitanje se uključuje u odjeljak za isticanje u revizorskom izvješću u skladu s ovim MRevS-om.

Okolnosti u kojima može biti nužan odjeljak za isticanje pitanja (Vidjeti točke 4, 8)

- A4. U Dodatku 1 su navedeni MRevS-ovi koji sadrže određene zahtjeve spram revizora da u određenim okolnostima uključi odjeljke za isticanje pitanja u revizorsko izvješće. Te okolnosti uključuju:
- kad bi okvir financijskog izvještavanja propisan zakonom ili regulativom bio neprihvatljiv ali se primjenjuje zbog činjenice da je propisan zakonom ili regulativom.
 - upozoravanje korisnika da su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom posebne namjene.
 - kad činjenice postanu poznate revizoru nakon datuma revizorskog izvješća i revizor izdaje novo ili izmijenjeno revizorsko izvješće (npr. naknadni događaji).⁷²⁴
- A5. Primjeri okolnosti kad revizor može smatrati da je nužno uključiti odjeljak za isticanje pitanja su:
- neizvjesnost u vezi s budućim ishodom iznimnog sudskog spora ili postupka regulatora;
 - značajni naknadni događaj nastao između datuma financijskih izvještaja i datuma revizorskog izvješća;⁷²⁵
 - rana primjena (gdje je dopušteno) novog računovodstvenog standarda koja značajno utječe na financijske izvještaje; i
 - velika katastrofa koja je imala, ili i nadalje ima, značajan učinak na financijski položaj subjekta.
- A6. Međutim, široko korištenje odjeljaka za isticanje pitanja može umanjiti učinkovitost revizorovog priopćavanja takvih pitanja.

Uključivanje odjeljka za isticanje pitanja u revizorsko izvješće (Vidjeti točku 9)

- A7. Uključenost odjeljka za isticanje pitanja u revizorskom izvješću ne utječe na revizorsko mišljenje. Odjeljak za isticanje pitanja nije zamjena za:
- (a) modificiranje mišljenja u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen) kad je zahtijevano okolnostima određenog revizijskog angažmana;
 - (b) objavljivanja u financijskim izvještajima koje zahtijeva primjenjivi okvir financijskog izvještavanja da ih menadžment učini ili, koja su inače nužna, da bi se postigla fer prezentacija; ili

⁷²³ MRevS 260 (izmijenjen), *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje*, točka 16.

⁷²⁴ MRevS 560, *Naknadni događaji*, točka 12(b) i 16.

⁷²⁵ MRevS 560, točka 6.

(c) izvještavanje u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen)⁷²⁶ kad postoji značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili uvjetima koji mogu stvoriti značajnu dvojbu u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem.

A8. Točke A16-A17 pružaju daljnje upute o smještaju odjeljaka za isticanje pitanja u pojedinim okolnostima.

Odjeljci za ostala pitanja u revizorskom izvješću (Vidjeti točke 10–11)

Okolnosti u kojima odjeljak za ostala pitanja može biti nužan

Relevantan za korisnikovo razumijevanje revizije

A9. MRevS 260 (izmijenjen) zahtijeva da revizor komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje o planiranom opsegu i vremenskom rasporedu revizije, što uključuje i komuniciranje o značajnim rizicima koje identificirao revizor⁷²⁷. Iako pitanja u vezi sa značajnim rizicima mogu biti određena kao ključna revizijska pitanja, nije vjerojatno da će druga pitanja iz domene planiranja i određivanja opsega (npr. planirani opseg revizije ili primjena značajnosti u kontekstu revizije) biti ključna revizijska pitanja zbog načina kako su ključna revizijska pitanja definirana u MRevS-u 701. Međutim, zakon ili regulativa mogu zahtijevati od revizora da priopći u revizorskom izvješću pitanja iz domene planiranja i određivanja opsega ili revizor može smatrati da je nužno priopćiti takva pitanja u odjeljku za ostala pitanja.

A10. U rijetkoj okolnosti kad se revizor ne može povući iz angažmana čak ako se smatra da su prožimajući mogući učinci nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza zbog ograničenja opsega revizije koji je nametnuo menadžment,⁷²⁸ revizor može smatrati nužnim uključiti odjeljak za ostala pitanja u revizorsko izvješće kako bi objasnio zašto mu nije moguće povući se iz angažmana.

Relevantno za korisnikovo razumijevanje revizorovih odgovornosti ili revizorskog izvješća

A11. Zakon, regulativa ili opće prihvaćena praksa u jurisdikciji može zahtijevati ili dopustiti revizoru dodavanje detalja o pitanjima koja pružaju daljnja objašnjenja revizorovih odgovornosti u reviziji financijskih izvještaja ili o revizorskom izvješću. Gdje odjeljak za ostala pitanja uključuje više od jednog pitanja koje je po revizorovoj prosudbi relevantno za korisnikovo razumijevanje revizije, revizorovih odgovornosti ili revizorskog izvješća, može biti od pomoći koristiti različite podnaslove za svako pitanje.

A12. Odjeljak za ostala pitanja ne bavi se s okolnostima kad revizor ima druge odgovornosti izvješćivanja povrh revizorovih odgovornosti prema MRevS-ima izvijestiti o financijskim izvještajima (vidjeti odjeljak za ostale odgovornosti izvješćivanja u MRevS-u 700 (izmijenjen)⁷²⁹), ili kad se od revizora tražilo da obavi i izvijesti o dodatnim određenim postupcima ili izrazi mišljenje o određenim pitanjima.

Izvješćivanje o više nego jednom skupu financijskih izvještaja

A13. Subjekt može sastaviti jedan skup financijskih izvještaja u skladu s okvirom opće namjene (primjerice, nacionalnim okvirom) i drugi skup financijskih izvještaja u skladu s drugim okvirom opće namjene (primjerice, Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja) te angažirati revizora da izvijesti o oba skupa financijskih izvještaja. Ako je revizor utvrdio da su okviri prihvatljivi u danim okolnostima, u revizorsko izvješće revizor može uključiti odjeljak za ostala pitanja, pozivajući se na činjenicu da je subjekt sastavio drugi skup financijskih izvještaja u skladu s drugim okvirom opće namjene te da je revizor izdao izvješće o tim financijskim izvještajima.

Ograničenje distribucije ili uporabe revizorskog izvješća

A14. Financijski izvještaji sastavljeni za određene namjene mogu biti sastavljeni u skladu s okvirom opće namjene jer su namjeravani korisnici utvrdili da takvi financijski izvještaji opće namjene zadovoljavaju njihove potrebe za financijskim informacijama. Budući da je revizorsko izvješće namijenjeno za određene korisnike, revizor može smatrati da je u toj okolnosti nužno uključiti odjeljak za ostala pitanja, navođenjem da je revizorsko izvješće namijenjeno isključivo namjeravanim korisnicima i nije za distribuciju drugim stranama ili za uporabu drugih strana.

Uključivanje odjeljka za ostala pitanja u revizorsko izvješće

A15. Sadržaj odjeljka za ostala pitanja jasno odražava da se za takvo drugo pitanje ne zahtijeva prezentiranje i objavljivanje u financijskim izvještajima. Odjeljak za ostala pitanja ne uključuje informacije koje su revizoru zabranjene zakonom, regulativom ili drugim profesionalnim standardima da ih daje, primjerice, etičkim standardima u vezi s povjerljivošću informacija. Odjeljak za ostala pitanja također ne uključuje informacije za koje se zahtijeva da ih da menadžment.

Mjesto odjeljaka za isticanje pitanja i odjeljaka za ostala pitanja u revizorskom izvješću (Vidjeti točke 9, 11)

A16. Smještaj odjeljka za isticanje pitanja ili odjeljka za ostala pitanja u revizorskom izvješću ovisi o sadržaju informacija koje treba priopćiti i revizorovoj prosudbi o relativnoj važnosti takvih informacija namjeravanim korisnicima u usporedbi s drugim elementima za koje se zahtijeva da se izvijesti u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen). Na primjer:

Odjeljci za isticanje pitanja

- Kad se odjeljak za isticanje pitanja odnosi na primjenjivi okvir financijskog izvještavanja, uključujući i u okolnostima gdje je revizor utvrdio da bi okvir financijskog izvještavanja propisan zakonom ili regulativom bio inače neprihvatljiv,⁷³⁰ revizor može smatrati nužnim smjestiti odjeljak neposredno nakon odjeljka osnova za mišljenje kako bi osigurao odgovarajući kontekst za revizorsko mišljenje.
- Kad je prezentiran odjeljak za ključna revizijska pitanja u revizorskom izvješću, odjeljak za isticanje pitanja može se prezentirati ili neposredno prije ili nakon odjeljka za ključna revizijska pitanja, temeljeno na revizorovoj prosudbi o relativnoj važnosti informacija uključenih u odjeljak za isticanje

⁷²⁶ MRevS 570 (izmijenjen), točke 22-23.

⁷²⁷ MRevS 260 (izmijenjen), točka 15.

⁷²⁸ Vidjeti točku 13(b)(ii) MRevS-a 705 (izmijenjen) za razmatranje te okolnosti.

⁷²⁹ MRevS 700 (izmijenjen), *Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima*, točke 43-44.

⁷³⁰ Primjerice, kako se zahtijeva u točki 19 MRevS-a 210, *Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana* i točka 14 MRevS-a 800 (izmijenjen), *Posebna razmatranja – Revizije financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima posebne namjene*.

pitanja. Revizor može također dodati daljnje objašnjenje naslovu »isticanje pitanja«, kao što je npr. korištenje naslova »isticanje pitanja – naknadni događaj« kako bi se razlikovala odjeljak za isticanje pitanja od pojedinačnih pitanja opisanih u odjeljku za ključna revizijska pitanja.

Odjeljci za ostala pitanja

- Kad je prezentiran odjeljak za ključna revizijska pitanja u revizorskom izvješću i odjeljak za ostala pitanja se također smatra nužnim, revizor može dodati daljnje objašnjenje naslovu »ostala pitanja«, kao što je korištenje npr. naslova »ostala pitanja – opseg revizije« kako bi se razlikovao odjeljak za ostala pitanja od pojedinačnih pitanja opisanih u odjeljku za ključna revizijska pitanja.
- Kad je odjeljak za ostala pitanja uključen radi usmjeravanja pozornosti korisnika na pitanje u vezi s ostalim odgovornostima izvješćivanja razmatranim u revizorskom izvješću, on može biti uključen unutar dijela revizorskog izvješća naslovljenog s »Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima«.
- Kad je relevantno za sve revizorove odgovornosti ili korisnikovo razumijevanje revizorskog izvješća, odjeljak za ostala pitanja može biti uključen u odvojenom dijelu koji slijedi nakon Izvješća o financijskim izvještajima i Izvješća o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima.

A17. Dodatak 3 je ilustracija interakcije dijela za ključna revizijska pitanja, odjeljka za isticanje pitanja i odjeljka za ostala pitanja kad se prezentiraju u revizorskom izvješću. Ilustrativno izvješće u Dodatku 4 uključuje odjeljak za isticanje pitanja u revizorskom izvješću za subjekta različitog od uvrštenog subjekta koji sadrži mišljenje s rezervom i za kojeg nisu priopćena ključna revizijska pitanja.

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti točku 12)

A18. Komuniciranje zahtijevano točkom 12 omogućava da oni koji su zaduženi za upravljanje budu upoznati sa sadržajem svakog posebnog pitanja koji revizor namjerava istaknuti u revizorskom izvješću i omogućava im da dobiju dodatna pojašnjenja od revizora gdje je to nužno. Gdje se uključivanje određenog pitanja u revizorsko izvješće u odjeljak za ostala pitanja ponovo događa u svakom sljedećem angažmanu, revizor može odlučiti da nije nužno ponavljati komuniciranje u svakom angažmanu, osim ako se inače zakonom ili regulativom zahtijeva da to učini.

Dodatak 1

(Vidjeti točke 4, A4)

Popis MRevS-ova koji sadrže zahtjeve za odjeljke za isticanje pitanja

Ovaj dodatak navodi odjeljke u ostalim MRevS-ima koje zahtijevaju da revizor u određenim okolnostima u revizorsko izvješće uključi odjeljak za isticanje pitanja. Popis nije zamjena za razmatranje zahtjeva i povezanih materijala za primjenu i ostalih materijala s objašnjenjima iz MRevS-ova.

- MRevS 210, *Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana* – točka 19(b).
- MRevS 560, *Naknadni događaji* – točke 12(b) i 16.
- MRevS 800 (izmijenjen), *Posebna razmatranja – Revizije financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima posebne namjene* – točka 14.

Dodatak 2

(Vidjeti točku 4)

Popis MRevS-ova koji sadrže zahtjeve za odjeljke za ostala pitanja

Ovaj dodatak navodi točke u ostalim MRevS-ima koje zahtijevaju da revizor u određenim okolnostima u revizorsko izvješće uključi odjeljak za ostala pitanja. Popis nije zamjena za razmatranje zahtjeva i povezanih materijala za primjenu i ostalih materijala s objašnjenjima iz MRevS-ova.

- MRevS 560, *Naknadni događaji* – točke 12(b) i 16.
- MRevS 710, *Usporedne informacije – usporedni iznosi i usporedni financijski izvještaji* – točke 13-14, 16-17 i 19.

Dodatak 3

(Vidjeti točku A17)

Ilustracija revizorskog izvješća koje uključuje dio za ključna revizijska pitanja, odjeljak za isticanje pitanja i odjeljak za ostala pitanja

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća, sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja uvrštenog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj., ne primjenjuje se MRevS 600⁷³¹).
- Financijske izvještaje je sastavio menadžment subjekta u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI-ima) (okvir opće namjene).
- Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz MRevS-a 210.
- Revizor je, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, zaključio da je primjereno nemodificirano (tj., »čisto«) mišljenje.
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju u reviziji su oni iz jurisdikcije.
- Temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da ne postoji značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen).
- Između datuma financijskih izvještaja i datuma revizorskog izvješća dogodio se požar u subjektovim proizvodnim objektima, kojeg je subjekt objavio kao naknadni događaj. Po revizorovoj prosudbi, pitanje je od takve važnosti da je bitno za korisnikovo razumijevanje financijskih izvještaja. Pitanje ne zahtijeva značajnu revizorovu pozornost u reviziji financijskih izvještaja tekućeg razdoblja.
- Ključna revizijska pitanja su priopćena u skladu s MRevS-om 701.
- Revizor je dobio sve ostale informacije prije datuma revizorskog izvješća i nije identificirao značajno pogrešno prikazivanje ostalih informacija.
- Prezentirani su usporedni iznosi i financijske izvještaje prethodnog razdoblja je revidirao revizorov prethodnik. Revizoru nije zabranjeno zakonom ili regulativom pozvati se na izvješće revizora prethodnika o usporednim iznosima i odlučio je to učiniti.
- Oni koji su odgovorni za pregled financijskih izvještaja su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje financijskih izvještaja.
- Povrh odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja, revizor ima druge odgovornosti izvješćivanja zahtijevane prema lokalnom zakonu.

⁷³¹ MRevS 600, *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe* (uključujući rad revizora komponente)

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima Društva ABC [ili drugi odgovarajući naslovnik]

Izvješće o reviziji financijskih izvještaja⁷³²**Mišljenje**

Obavili smo reviziju financijskih izvještaja Društva ABC (Društvo), koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju na 31. prosinca 20X1., izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama vlastitog kapitala i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, priloženi financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (ili *istinito i fer prikazuju*) financijski položaj Društva na 31. prosinca 20X1. i njegovu financijsku uspješnost te njegove novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI-ima).

Osnova za mišljenje

Obavili smo našu reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ima). Naše odgovornosti prema tim standardima su detaljnije opisane u našem izvješću u *odjeljku o revizorovim odgovornostima za reviziju financijskih izvještaja*. Neovisni smo od Društva u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu reviziju financijskih izvještaja u *jurisdikciji* i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima. Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo dobili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje.

Isticanje pitanja⁷³³

Skrećemo pozornost na bilješku X uz financijske izvještaje koja opisuje učinke požara u subjektovim proizvodnim objektima. Naše mišljenje nije modificirano u vezi s tim pitanjem.

Ključna revizijska pitanja

Ključna revizijska pitanja su ona pitanja koja su bila, po našoj profesionalnoj prosudbi, od najveće važnosti za našu reviziju financijskih izvještaja tekućeg razdoblja. Tim pitanjima smo se bavili u kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline i pri formiranju našeg mišljenja o njima, i mi ne dajemo zasebno mišljenje o tim pitanjima. [*Opis svakog ključnog revizijskog pitanja u skladu s MRevS-om 701.*]

Ostala pitanja

Financijske izvještaje Društva za godinu završenu 31. prosinca 20X0. revidirao je drugi revizor koji je izrazio nemodificirano mišljenje o tim financijskim izvještajima 31. ožujka 20X1. godine.

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je primjereno, kao što je »Informacije različite od financijskih izvještaja i revizorskog izvješća o njima«

[*Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 720 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u Dodatku 2 MRevS-a 720 (izmijenjen).*]

⁷³² Podnaslov »Izvješće o reviziji financijskih izvještaja« nije nužan u okolnostima kad nije primjenjiv drugi podnaslov »Izvješće o ostalim zakonskim i regulativnim zahtjevima«.

⁷³³ Kao što je navedeno u točki A16, za isticanje pitanja može se prezentirati ili neposredno prije ili nakon odjeljka za ključna revizijska pitanja temeljeno na revizorovoj prosudbi o relativnoj važnosti informacija uključenih u odjeljak za isticanje pitanja

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijske izvještaje⁷³⁴

[*Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).*]

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

[*Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).*]

Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima

[*Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).*]

Angažirani partner u reviziji koja ima za posljedicu ovo izvješće neovisnog revizora je [ime].

[*Potpis u ime revizorskog društva, osobno ime revizora, ili oboje, već prema tome što je primjereno u određenoj jurisdikciji.*]

[*Revizorova adresa*]

[*Datum*]

Dodatak 4

(Vidjeti točku A8)

Ilustracija revizorskog izvješća koje sadrži mišljenje s rezervom zbog odstupanja od primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i koje uključuje odjeljak za isticanje pitanja

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća, sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja subjekta različitog od uvrštenog subjekta koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj., ne primjenjuje se MRevS 600).
- Financijske izvještaje je sastavio menadžment subjekta u skladu s MSFI-ima (okvir opće namjene).
- Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz MRevS-a 210.
- Odstupanje od primjenjivog okvira financijskog izvještavanja uzrokuje mišljenje s rezervom.
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju u reviziji su oni iz jurisdikcije.
- Temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da značajna neizvjesnost ne postoji u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen).
- Između datuma financijskih izvještaja i datuma revizorskog izvješća dogodio se požar u subjektovim proizvodnim objektima, kojeg je subjekt objavio kao naknadni događaj. Po revizorovoj prosudbi, pitanje je od takve važnosti da je bitno za korisnikovo razumijevanje financijskih izvještaja. Pitanje ne zahtijeva značajnu revizorovu pozornost u reviziji financijskih izvještaja tekućeg razdoblja.
- Od revizora ne zahtijeva se i nije odlučio priopćiti ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701.
- Revizor nije dobio nikakve ostale informacije prije datuma revizorskog izvješća.
- Oni koji su odgovorni za pregled financijskih izvještaja su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje financijskih izvještaja.
- Povrh onih za reviziju financijskih izvještaja, revizor ima druge odgovornosti izvješćivanja zahtijevane prema lokalnom zakonu.

⁷³⁴ Kroz cijela ova ilustrativna revizorska izvješća, pojmove »menadžment« i »oni koji su zaduženi za upravljanje« može trebati zamijeniti drugim pojmovima koji su primjereni u kontekstu pravnog okvira u određenoj jurisdikciji.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima Društva ABC [ili drugi odgovarajući naslovnik]

Izvješće o reviziji financijskih izvještaja⁷³⁵**Mišljenje s rezervom**

Obavili smo reviziju financijskih izvještaja Društva ABC (Društvo) koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju na 31. prosinca 20X1.godine, izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama u vlasničkom kapitalu i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, osim za učinke pitanja opisanog u našem izvješću u *Odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom*, priloženi financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (ili *istinito i fer prikazuju*) financijski položaj Društva na 31. prosinca 20X1.godine i njegovu financijsku uspješnost te njegove novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI-ima).

Osnova za mišljenje s rezervom

Kratkoročne utržive vrijednosnice Društva iskazane su u izvještaju o financijskom položaju u iznosu od xxx. Menadžment nije evidentirao te vrijednosnice po tržišnoj vrijednosti nego ih je iskazao po trošku, što predstavlja odstupanje od MSFI-ova. Evidencije Društva pokazuju da bi se priznao nerealizirani gubitak od xxx u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti za godinu da je menadžment bio iskazao utržive vrijednosnice po tržišnoj vrijednosti. Knjigovodstvena vrijednost vrijednosnica u izvještaju za financijski položaj na 31. prosinca 20X1. godine bi se smanjila za isti iznos, i porez na dobit, neto dobit i vlasnički kapital bi se smanjili za xxx, xxx i xxx, respektivno.

Obavili smo našu reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ima). Naše odgovornosti prema tim standardima su detaljnije opisane u našem izvješću u *Odjeljku o revizorovim odgovornostima za reviziju financijskih izvještaja*. Neovisni smo od Društva u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu reviziju financijskih izvještaja u *[jurisdikciji]* i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima. Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo dobili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje s rezervom.

Isticanje pitanja – Učinci požara

Skrećemo pozornost na bilješku X uz financijske izvještaje koja opisuje učinke požara u subjektivim proizvodnim objektima. Naše mišljenje nije modificirano u vezi s tim pitanjem.

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijske izvještaje⁷³⁶

[Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

[Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

⁷³⁵ Podnaslov »Izvješće o konsolidiranim financijskim izvještajima« nije potreban u okolnostima kad nije primjenjiv drugi podnaslov »Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima«.

⁷³⁶ Ili drugi naziv koji je primjeren u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima

[Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

[Potpis u ime revizorskog društva, osobno ime revizora, ili oboje, već prema tome što je primjereno u određenoj jurisdikciji.]

[Revizorova adresa]

[Datum]

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 710**USPOREDNE INFORMACIJE – USPOREDNI IZNOSI I
USPOREDNI FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI**

(Na snazi za financijske izvještaje za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ

| | Točka |
|---|----------|
| Uvod | |
| Područje koje uređuje ovaj MRevS | 1 |
| Vrste usporednih informacija | 2 – 3 |
| Datum stupanja na snagu | 4 |
| Ciljevi | 5 |
| Definicije | 6 |
| Zahtjevi | |
| Revizijski postupci | 7 – 9 |
| Revizijsko izvješćivanje | 10 – 19 |
| Materijali za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima | |
| Revizijski postupci | A1 |
| Revizijsko izvješćivanje | A2 – A13 |

Dodatak: Ilustracije revizorskih izvješća

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 710 »Usporedne informacije – usporedni iznosi i usporedni financijski izvještaji« treba čitati povezano s MRevS-om 200 »Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima«.

Uvod**Područje koje uređuje ovaj MRevS**

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje revizorove odgovornosti povezane se usporednim informacijama u reviziji financijskih izvještaja. Kad je financijske izvještaje prethodnog razdoblja revidirao revizorov prethodnik ili, ako nisu bili revidirani, primjenjuju se također i zahtjevi i upute iz MRevS-a 510⁷³⁷ u vezi s početnim stanjima.

Vrste usporednih informacija

2. Vrsta usporedne informacije koja se prezentira u subjektivim financijskim izvještajima ovisi o zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. Postoje dva različita opća pristupa revizorovim odgovornostima izvješćivanja u vezi s takvim usporednim informacijama i to su usporedni iznosi i usporedni financijski izvještaji. Pristup koji treba primijeniti često je odre-

⁷³⁷ MRevS 510, Početni revizijski angažmani – Početna stanja

đen zakonom ili regulativom, ali također može biti određen i u uvjetima angažiranja.

3. Ključne razlike u revizijskom izvješćivanju između pristupa:
 - (a) za usporedne iznose, revizorsko mišljenje o financijskim izvještajima odnosi se isključivo na tekuće razdoblje; dok
 - (b) za usporedne financijske izvještaje, revizorsko mišljenje odnosi se na svako razdoblje za koje su prezentirani financijski izvještaji.

Ovaj MRevS obrađuje revizorove odgovornosti izvješćivanja posebno za svaki od navedenih pristupa.

Datum stupanja na snagu

4. Ovaj MRevS je na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma.

Ciljevi

5. Ciljevi revizora su:
 - (a) pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze o tome jesu li usporedne informacije uključene u financijskim izvještajima prezentirane, u svim značajnim odrednicama, u skladu sa zahtjevima za usporedne informacije iz primjenjivog okvira financijskog izvještavanja; i
 - (b) izvjestiti u skladu s revizorovim odgovornostima izvješćivanja.

Definicije

6. Za svrhe MRevS-ova, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
 - (a) Usporedne informacije – iznosi i objavljivanja uključena u financijskim izvještajima u vezi s jednim ili više prethodnih razdoblja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.
 - (b) Usporedni iznosi – usporedne informacije gdje su iznosi i druga objavljivanja za prethodno razdoblje uključeni kao sastavni dio financijskih izvještaja tekućeg razdoblja, i namijenjeni su čitanju povezano isključivo s iznosima i drugim objavljivanjima koja se odnose na tekuće razdoblje (u daljem tekstu »iznosi tekućeg razdoblja«). Razina detaljnosti s kojom će se prezentirati usporedni iznosi i objavljivanja prvenstveno je određena njihovom važnošću za iznose tekućeg razdoblja.
 - (c) Usporedni financijski izvještaji – usporedne informacije gdje se iznosi i druga objavljivanja za prethodno razdoblje uključuju radi usporedbe s financijskim izvještajima tekućeg razdoblja. No, ako su revidirane, na njih se poziva u revizorskom mišljenju. Razina informacija uključenih u te usporedne financijske izvještaje usporediva je s onom iz financijskih izvještaja tekućeg razdoblja.

Za svrhe ovog MRevS-a, pozivanje na »prethodno razdoblje« treba se čitati kao »prethodna razdoblja« kad usporedne informacije uključuju iznose i objavljivanja za više od jednog razdoblja.

Zahtjevi

Revizijski postupci

7. Revizor mora utvrditi uključuju li financijski izvještaji usporedne informacije koje zahtijeva primjenjivi okvir financijskog izvještavanja i jesu li takve informacije ispravno klasificirane. Za tu svrhu, revizor mora ocijeniti:
 - (a) slažu li se usporedne informacije s iznosima i drugim objavljivanjima prezentiranim u prethodnom razdoblju ili, kad je primjereno, jesu li prepravljene; i
 - (b) jesu li računovodstvene politike odražene u usporednim informacijama dosljedne onima koje su primijenjene za tekuće razdoblje ili, ako je bilo promjena u računovodstvenim politikama, jesu li one ispravno obračunate te primjereno prezentirane i objavljene.

8. Ako revizor, dok obavlja reviziju tekućeg razdoblja, postane svjestan mogućeg značajnog pogrešnog prikazivanja u usporednim informacijama, revizor mora obaviti takve dodatne revizijske postupke kakvi su nužni u danim okolnostima za dobivanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza kako bi utvrdio postoji li značajno pogrešno prikazivanje. Ako je revizor bio revidirao financijske izvještaje prethodnog razdoblja, revizor mora također slijediti relevantne zahtjeve MRevS-a 560.⁷³⁸ Ako su izmijenjeni financijski izvještaji prethodnog razdoblja, revizor mora utvrditi da se usporedne informacije slažu s izmijenjenim financijskim izvještajima.
9. Revizor mora, kako zahtijeva MRevS 580,⁷³⁹ tražiti pisane izjave za sva razdoblja na koja se poziva u revizorskom mišljenju. Revizor mora također dobiti određenu pisanu izjavu u vezi sa svakim prepravljanim izvršenim radi ispravljanja značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima prethodnog razdoblja koje utječe na usporedne informacije. (Vidjeti točku A1.)

Revizijsko izvješćivanje

Usporedni iznosi

10. Kad su prezentirani usporedni iznosi, u revizorskom se mišljenju ne smije pozivati na usporedne iznose osim u okolnostima opisanim u točkama 11, 12 i 14. (Vidjeti točku A2.)
11. Ako je revizorsko izvješće za prethodno razdoblje, a koje je prije izdano, sadržavalo mišljenje s rezervom, suzdržanost od izražavanja mišljenja ili negativno mišljenje i nije razriješeno pitanje koje je uzrokovalo modificiranje, revizor mora modificirati revizorsko mišljenje o financijskim izvještajima tekućeg razdoblja. U odjeljku s osnovicom za modifikaciju u revizorskom izvješću, revizor mora ili:
 - (a) pozvati se i na iznose tekućeg razdoblja i na usporedne iznose u opisu pitanja koje uzrokuje modificiranje kad su značajni učinci ili mogući učinci tog pitanja na iznose tekućeg razdoblja; ili
 - (b) u ostalim slučajevima, objasniti da je revizorsko mišljenje modificirano zbog učinaka ili mogućih učinaka nerazriješenog pitanja na usporedivost iznosa tekućeg razdoblja i usporedne iznose. (Vidjeti točke A3-A5.)
12. Ako revizor pribavi revizijski dokaz da postoje značajna pogrešna prikazivanja u financijskim izvještajima u kojima je prethodno izdano pozitivno mišljenje, i da usporedni iznosi nisu ispravno prepravljani ili nisu dana primjerena objavljivanja, revizor mora izraziti mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje u revizorskom izvješću o financijskim izvještajima tekućeg razdoblja, modificirano u vezi s usporednim iznosima uključenim u njih. (Vidjeti točku A6.)

⁷³⁸ MRevS 560, *Naknadni događaji*, točke 14-17.

⁷³⁹ MRevS 580, *Pisane izjave*, točka 14.

Financijske izvještaje prethodnog razdoblja revidirano je revizorov prethodnik

13. Ako je financijske izvještaje prethodnog razdoblja revidirao revizorov prethodnik i revizoru nije zabranjeno, zakonom ili regulativom, pozvati se na izvješće revizorova prethodnika o usporednim iznosima i on to odluči i učiniti, revizor mora u odjeljku za ostala pitanja u revizorskom izvješću navesti:
- da je financijske izvještaje prethodnog razdoblja revidirao revizorov prethodnik;
 - vrstu mišljenja koju je izrazio revizorov prethodnik i, ako je mišljenje bilo modificirano, razloge modificiranja; i
 - datum tog izvješća. (Vidjeti točku A7.)

Financijski izvještaji prethodnog razdoblja nisu revidirani

14. Ako financijski izvještaji prethodnog razdoblja nisu revidirani, revizor mora u odjeljku za ostala pitanja u revizorskom izvješću navesti da usporedne informacije nisu revidirane. To ne oslobađa revizora od zahtjeva da pribavi dostatne i primjerene revizijske dokaze da početna stanja ne sadrže značajna pogrešna prikazivanja koja značajno utječu na financijske izvještaje tekućeg razdoblja. (Vidjeti točku A8.)⁷⁴⁰

Usporedni financijski izvještaji

15. Kad su prezentirani usporedni financijski izvještaji, u revizorovom mora se mišljenju pozivati na svako razdoblje za koje su prezentirani financijski izvještaji i o kojima je izraženo revizorsko mišljenje. (Vidjeti točke A9-A10.)
16. Kad se u vezi s revizijom tekućeg razdoblja izvješćuje o financijskim izvještajima prethodnog razdoblja, ako se revizorsko mišljenje o takvim financijskim izvještajima prethodnog razdoblja razlikuje od ranije izraženog mišljenja revizora, revizor mora objaviti značajne razloge za različito mišljenje u odjeljku za ostala pitanja u skladu s MRevS-om 706 (izmijenjen).⁷⁴¹ (Vidjeti točku A11.)

Financijske izvještaje prethodnog razdoblja revidirao je revizorov prethodnik

17. Ako je financijske izvještaje prethodnog razdoblja revidirao revizorov prethodnik, revizor mora, osim što mora izraziti mišljenje o financijskim izvještajima tekućeg razdoblja, u odjeljku za ostala pitanja navesti:
- da je financijske izvještaje prethodnog razdoblja revidirao revizorov prethodnik;
 - vrstu mišljenja koju je izrazio revizorov prethodnik i, ako je mišljenje bilo modificirano, razloge za modificiranje; i
 - datum tog izvješća,
- osim ako je izvješće revizorovog prethodnika o financijskim izvještajima prethodnog razdoblja ponovno izdano s financijskim izvještajima.
18. Ako revizor zaključi da postoji značajno pogrešno prikazivanje koje utječe na financijske izvještaje prethodnog razdoblja o kojima je revizorov prethodnik bio prethodno izvijestio bez modificiranja, revizor mora pogrešno prikazivanje priopćiti odgovarajućoj razini menadžmenta i, ako u vođenje poslova subjekta nisu uključeni svi oni koji su zaduženi za upravljanje⁷⁴²,

tada i onima koji su zaduženi za upravljanje te zahtijevati da se obavijesti revizorov prethodnik. Ako se financijski izvještaji prethodnog razdoblja izmijene i revizorov prethodnik prihvati izdati novo revizorsko izvješće o izmijenjenim financijskim izvještajima prethodnog razdoblja, revizor mora izvjestiti samo o tekućem razdoblju. (Vidjeti točku A12.)

Financijski izvještaji prethodnog razdoblja nisu revidirani

19. Ako financijski izvještaji prethodnog razdoblja nisu revidirani, revizor mora u odjeljku za ostala pitanja navesti da usporedni financijski izvještaji nisu revidirani. Takav iskaz, međutim, ne oslobađa revizora od zahtjeva da pribavi dostatne i primjerene revizijske dokaze da početna stanja ne sadrže pogrešna prikazivanja koja značajno utječu na financijske izvještaje tekućeg razdoblja. (Vidjeti točku A13.)⁷⁴³

* * *

Materijali za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Revizijski postupci

Pisane izjave (Vidjeti točku 9)

- A1. U slučaju usporednih financijskih izvještaja, pisane izjave zahtijevaju se za sva razdoblja na koja se poziva u revizorskom mišljenju jer menadžment treba ponovno potvrditi da su pisane izjave koje je prethodno dao u vezi s prethodnim razdobljem i nadalje primjerene. U slučaju usporednih iznosa, pisane izjave zahtijevaju se samo za financijske izvještaje tekućeg razdoblja jer se revizorsko mišljenje odnosi na te financijske izvještaje koji uključuju usporedne iznose. Međutim, revizor zahtijeva određene pisane izjave u vezi sa svakim prepravljanim obavljenim radi ispravljanja značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima prethodnog razdoblja koje utječe na usporedne informacije.

Revizorsko izvješćivanje

Usporedni iznosi

Bez pozivanja u revizorskom mišljenju (Vidjeti točku 10)

- A2. Revizorsko mišljenje ne poziva se na usporedne iznose jer se revizorsko mišljenje o financijskim izvještajima tekućeg razdoblja odnosi na njih kao cjelinu, uključujući i usporedne iznose.

Modifikacija u revizorskom izvješću o prethodnom razdoblju nije razriješana (Vidjeti točku 11)

- A3. Kad revizorsko izvješće o prethodnom razdoblju, izdano ranije, uključuje mišljenje s rezervom, suzdržanost od mišljenja ili negativno mišljenje i pitanje koje je uzrokovalo modificiranje mišljenja je razriješeno i ispravno iskazano ili objavljeno u financijskim izvještajima u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, u revizorskom se mišljenju o tekućem razdoblju ne treba pozivati na prijašnju modifikaciju.
- A4. Kad je revizorsko mišljenje o prethodnom razdoblju, kako je ranije izraženo, bilo modificirano, nerazriješeno pitanje koje je uzrokovalo modificiranje ne mora biti relevantno za iznose tekućeg razdoblja. Ipak, mišljenje s rezervom, suzdržanost od mišljenja ili negativno mišljenje (već prema tome što je primjenjivo) može biti potrebno za financijske izvještaje tekućeg razdoblja zbog učinaka ili mogućih učinaka nerazriješenog pitanja na usporedivost tekućih i usporednih iznosa.

⁷⁴⁰ MRevS 510, točka 6.

⁷⁴¹ MRevS 706 (izmijenjen), *Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora*, točka 8.

⁷⁴² MRevS 260 (izmijenjen), *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje*, točka 13.

⁷⁴³ MRevS 510, točka 6.

A5. Primjeri 1 i 2 u Dodatku ilustrativni su primjeri revizorskih izvješća ako revizorsko izvješće o prethodnom razdoblju uključuje modificirano mišljenje te nije razriješeno pitanje koje je uzrokovalo modificiranje.

Pogrešno prikazivanje u financijskim izvještajima prethodnog razdoblja (Vidjeti točku 12)

A6. Kad financijski izvještaji prethodnog razdoblja koji su bili pogrešno prikazani nisu bili izmijenjeni i revizorsko izvješće nije bilo ponovno izdano, ali su usporedni iznosi bili ispravno prepravljani ili su bila dana primjerena objavljivanja u financijskim izvještajima tekućeg razdoblja, revizorsko izvješće može uključiti odjeljak za isticanje pitanja s opisom okolnosti i pozivajući se, gdje je relevantno, na objavljivanje koje cjelovito opisuje pitanje i koje se može pronaći u financijskim izvještajima (vidjeti MRevS 706 (izmijenjen)).

Financijske izvještaje prethodnog razdoblja revidirao je revizorov prethodnik (Vidjeti točku 13)

A7. Primjer 3 u Dodatku ilustrativni je primjer za revizorsko izvješće ako je financijske izvještaje prethodnog razdoblja revidirao revizorov prethodnik i revizoru nije zabranjeno, zakonom ili regulativom, pozvati se na izvješće svog prethodnika o usporednim iznosima.

Financijski izvještaji prethodnog razdoblja nisu revidirani (Vidjeti točku 14)

A8. Ako revizor ne može prikupiti dostatno primjerenih revizijskih dokaza u odnosu na početna stanja, odredbe MRevS-a 705 (izmijenjen)⁷⁴⁴ zahtijevaju od revizora izražavanje mišljenja s rezervom ili suzdržanost od izražavanja mišljenja o financijskim izvještajima, ovisno o tome što je primjereno. Ako je revizor naišao na značajnu poteškoću u pribavljanju dostatnih primjernih revizijskih dokaza o tome da početna stanja ne sadrže pogrešna prikazivanja koja značajno utječu na financijske izvještaje za tekuće razdoblje, revizor može odrediti to pitanje kao ključno revizijsko pitanje u skladu s MRevS-om 701.⁷⁴⁵

Usporedni financijski izvještaji

Pozivanje u revizorskom mišljenju (Vidjeti točku 15)

A9. Budući da se revizorsko izvješće o usporednim financijskim izvještajima odnosi na financijske izvještaje za svako prezentirano razdoblje, revizor može izraziti mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje, suzdržati se od mišljenja ili uključiti odjeljak za isticanje pitanja u vezi s jednim ili više razdoblja dok izražava različito revizorsko mišljenje o financijskim izvještajima drugog razdoblja.

A10. Primjer 4 u Dodatku ilustrativni je primjer za revizorsko izvješće ako se od revizora zahtijeva da izvješćuje o financijskim izvještajima tekućeg razdoblja i financijskim izvještajima prethodnog razdoblja u vezi s revizijom tekuće godine i prethodno razdoblje uključuje modificirano mišljenje i pitanje koje je uzrokovalo modifikaciju je i nadalje nerazriješeno.

Mišljenje o financijskim izvještajima prethodnog razdoblja je različito od ranijeg mišljenja (Vidjeti točku 16)

A11. Kad izvješćuje o financijskim izvještajima prethodnog razdoblja u vezi s revizijom tekućeg razdoblja, mišljenje izraženo o

financijskim izvještajima prethodnog razdoblja može se razlikovati od ranije izraženog mišljenja ako revizor, tijekom obavljanja revizije tekućeg razdoblja, postane svjestan okolnosti ili događaja koji značajno utječu na financijske izvještaje prethodnog razdoblja. U nekim zakonodavstvima, revizor može imati dodatne odgovornosti za izvješćivanje, oblikovane radi sprječavanja daljnjeg oslanjanja na ranije izdano revizorsko izvješće o financijskim izvještajima prethodnog razdoblja.

Financijske izvještaje prethodnog razdoblja revidirao je revizorov prethodnik (Vidjeti točku 18)

A12. Revizorov prethodnik može biti u nemogućnosti ili neće ponovno izdati revizorsko izvješće o financijskim izvještajima prethodnog razdoblja. U odjeljku za ostala pitanja u revizorskom izvješću može se navesti da je revizorov prethodnik izvjestio o financijskim izvještajima prethodnog razdoblja prije njihovog mijenjanja. Nadalje, ako je revizor angažiran za obavljanje revizije i prikupi dostatne i primjerene revizijske dokaze da se može uvjeriti u prikladnost izmjene financijskih izvještaja, revizorsko izvješće može također uključiti sljedeću točku:

Kao dio naše revizije financijskih izvještaja za 20X2. godinu revidirali smo također i prilagodbe opisane u Bilješci X koje su provedene radi preinačenja financijskih izvještaja za 20X1. godinu. Prema našem mišljenju, takve su prilagodbe primjerene i bile su ispravno provedene. Nismo bili angažirani da bismo obavili reviziju financijskih izvještaja kompanije za 20X1. godinu, uvid u njih ili primijenili neke postupke na njima, osim onih koji su u vezi s prilagodbama i u skladu s tim ne izražavamo mišljenje niti bilo koji oblik uvjerenja o financijskim izvještajima za 20X1. godinu kao cjelini.

Financijski izvještaji prethodnog razdoblja nisu revidirani (Vidjeti točku 19)

A13. Ako revizor ne može prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze u odnosu na početna stanja, MRevS 705 (izmijenjen) zahtijeva od revizora izražavanje mišljenja s rezervom ili suzdržanost od izražavanja mišljenja o financijskim izvještajima, ovisno o tome što je primjereno. Ako je revizor naišao na značajnu poteškoću u pribavljanju dostatnih i primjernih revizijskih dokaza o tome da početna stanja ne sadrže pogrešna prikazivanja koja značajno utječu na financijske izvještaje za tekuće razdoblje, revizor može odrediti to pitanje kao ključno revizijsko pitanje u skladu s MRevS-om 701.

Dodatak

(Vidjeti točke A5, A7, A10)

Ilustracije izvješća neovisnog revizora

Ilustracija 1 – Usporedni iznosi

Za potrebe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća pretpostavljaju se sljedeće okolnosti:

- Revizija potpunog seta financijskih izvještaja nevrštenog subjekta koji je pripremljen korištenjem okvira fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600¹ se ne primjenjuje).
- Financijski izvještaji su pripremljeni od strane menadžmenta subjekta u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI-jevi) (okvir opće namjene).
- Uvjeti ugovora o reviziji odražavaju opis odgovornosti menadžmenta za financijske izvještaje iz MRevS-a 210.²
- Revizorsko izvješće o prethodnom razdoblju, koje je ranije izdano, uključivalo je mišljenje s rezervom.

⁷⁴⁴ MRevS 705 (izmijenjen), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*

⁷⁴⁵ MRevS 701, *Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora*

- Pitanje zbog kojeg je nastala modifikacija je nerazriješeno.
- Učinci ili mogući učinci pitanja na iznose tekućeg razdoblja su značajni i zahtijevaju modifikaciju revizorskog mišljenja o iznosima tekućeg razdoblja.
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju na reviziju su oni koji se primjenjuju u jurisdikciji.
- Na osnovi pribavljenih revizijskih dokaza revizor je zaključio da ne postoji značajna neizvjesnost u odnosu na događaje i uvjete koji mogu baciti značajnu sumnju na sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen).³
- Od revizora se ne zahtijeva, niti je sam odlučio drugačije, priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u skladu s MRevS-om 701.
- Revizor nije pribavio nikakve ostale informacije prije datuma revizorskog izvješća.
- Oni koji su odgovorni za nadzor nad financijskim izvještajima su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje financijskih izvještaja.
- Povrh revizije financijskih izvještaja revizor sukladno lokalnom zakonu nema drugih odgovornosti izvješćivanja.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima ABC kompanije [ili drugi primjereni naslovnik]

Izvješće o reviziji financijskih izvještaja⁷⁴⁶

Mišljenje s rezervom

Revidirali smo financijske izvještaje društva ABC Company (Društvo), koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju na dan 31. prosinca 20X1. i izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama kapitala i rezervi i izvještaj o novčanim tokovima za godinu koja je tada završila, te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, osim učinaka pitanja opisanog u odjeljku *Osnova za mišljenje s rezervom* našeg izvješća, priloženi financijski izvještaji u svim značajnim odrednicama fer prezentiraju (ili daju istinit i fer prikaz) financijskog položaja Društva na dan 31. prosinca 20X1. i njegovih financijskih rezultata i novčanih tokova za godinu koja je tada završila u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI-jevi).

Osnova za mišljenje s rezervom

Kao što je objašnjeno u bilježci X uz financijske izvještaje, u financijskim izvještajima nije priznata amortizacija, što predstavlja odstupanje od MSFI-ja. To je rezultat odluke koju je uprava donijela na početku prethodne financijske godine i zbog koje je smo o financijskim izvještajima koji se odnose na tu godinu izrazili mišljenje s rezervom. Na temelju pravocrtne metode amortizacije i godišnjih stopa od 5 % za zgradu i 20 % za opremu, gubitak za godinu treba povećati za iznos od xxx u 20X1. i xxx u 20X0. godini; nekretnine, postrojenja i opremu treba smanjiti za akumuliranu amortizaciju u iznosu od xxx u 20X1. i xxx u 20X0. godini, a akumulirani gubitak treba povećati za iznos od xxx u 20X1. i xxx u 20X0. godini.

Našu reviziju obavili smo u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS). Naše odgovornosti u skladu s tim standardima dodatno su opisane u odjeljku našeg izvješća o *Revizorovim odgovornostima za reviziju financijskih izvještaja*. Neovisni smo o Društvu u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu

⁷⁴⁶ Podnaslov »Izvješće o reviziji financijskih izvještaja« nije potreban u okolnostima kad se ne primjenjuje drugi podnaslov »Izvješće o drugim pravnim i drugim zahtjevima«.

reviziju financijskih izvještaja u [jurisdikcija], te smo ispunili naše druge etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima. Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo prikupili dostatni i primjereni kao osnova za naše mišljenje s rezervom.

Odgovornosti uprave i onih koji su zaduženi za upravljanje za konsolidirane financijske izvještaje⁷⁴⁷

[Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen)]⁷⁴⁸ – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

[Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

Izvješće o drugim pravnim ili regulativnim zahtjevima

[Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

[Potpis u ime revizorskog društva, osobno ime revizora, ili oboje, ovisno o tome što je primjereno u određenoj jurisdikciji]

[Adresa revizora]

[Datum]

Ilustracija 2 – Usporedni iznosi

Za potrebe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća pretpostavljaju se sljedeće okolnosti:

- Revizija potpunog seta financijskih izvještaja nevrštenog subjekta koji je pripremljen korištenjem okvira fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 se ne primjenjuje).
- Financijski izvještaji su pripremljeni od strane menadžmenta subjekta u skladu s MSFI-jevima (okvir opće namjene).
- Uvjeti ugovora o reviziji odražavaju opis odgovornosti menadžmenta za financijske izvještaje iz MRevS-a 210.
- Revizorsko izvješće o prethodnom razdoblju, koje je ranije izdano, uključivalo je mišljenje s rezervom.
- Pitanje zbog kojeg je nastala modifikacija je nerazriješeno.
- Učinci ili mogući učinci pitanja na iznose tekućeg razdoblja su beznačajni ali zahtijevaju modifikaciju revizorskog mišljenja zbog učinaka ili mogućih učinaka nerazriješenog pitanja na usporedivost iznosa tekućeg razdoblja i usporednih iznosa.
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju na reviziju su oni koji se primjenjuju u jurisdikciji.
- Na osnovi pribavljenih revizijskih dokaza revizor je zaključio da ne postoji značajna neizvjesnost u odnosu na događaje i uvjete koji mogu baciti značajnu sumnju na sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen).
- Od revizora se ne zahtijeva, niti je sam odlučio drugačije, priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u skladu s MRevS-om 701.
- Revizor nije pribavio nikakve ostale informacije prije datuma revizorskog izvješća.
- Oni koji su odgovorni za nadzor nad financijskim izvještajima su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje financijskih izvještaja.
- Povrh revizije financijskih izvještaja revizor sukladno lokalnom zakonu ima druge odgovornosti izvješćivanja.

⁷⁴⁷ Kroz ova ilustrativna revizorska izvješća, pojmovi menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje moraju se zamijeniti drugim pojmom koji je primjeren u kontekstu pravnog okvira u određenoj jurisdikciji.

⁷⁴⁸ MRevS 700 (izmijenjen), *Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima*

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima ABC kompanije [ili drugi primjereni naslovnik]

Izvjješće o reviziji financijskih izvještaja⁷⁴⁹**Mišljenje s rezervom**

Revidirali smo financijske izvještaje društva ABC Company (Društvo), koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju na dan 31. prosinca 20X1. i izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama kapitala i rezervi i izvještaj o novčanim tokovima za godinu koja je tada završila, te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, osim mogućih učinaka na usporedne iznose pitanja opisanog u odjeljku *Osnova za mišljenje s rezervom* našeg izvješća, priloženi financijski izvještaji u svim značajnim odrednicama fer prezentiraju (ili daju istinit i fer prikaz) financijskog položaja Društva na dan 31. prosinca 20X1. i njegovih financijskih rezultata i novčanih tokova za godinu koja je tada završila u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI-jevi).

Osnova za mišljenje s rezervom

Budući da smo imenovani revizorima Društva tijekom 20X0. godine nismo bili u mogućnosti promatrati brojanje fizičkih zaliha na početku tog razdoblja ili se uvjeriti u te količine zaliha na drugi način. Zbog toga što početna stanja zaliha utječu na određivanje poslovnih rezultata, nismo bili u mogućnosti odrediti jesu li potrebna usklađivanja rezultata poslovanja i početnog stanja zadržane dobiti za 20X0. godinu. Sukladno tome naše revizorsko mišljenje o financijskim izvještajima za razdoblje koje završava 31. prosinca 20X0. godine je modificirano. Naše mišljenje o financijskim izvještajima za tekuće razdoblje je također modificirano zbog mogućih učinaka ovog pitanja na usporedivost iznosa za tekuće razdoblje i usporednih iznosa. Našu reviziju obavili smo u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS). Naše odgovornosti u skladu s tim standardima dodatno su opisane u odjeljku našeg izvješća o *Revizorovim odgovornostima za reviziju financijskih izvještaja*. Neovisni smo o Društvu u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu reviziju financijskih izvještaja u [jurisdikcija], te smo ispunili naše druge etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima. Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo prikupili dostatni i primjereni kao osnova za naše mišljenje s rezervom.

Odgovornosti uprave i onih koji su zaduženi za upravljanje za konsolidirane financijske izvještaje⁷⁵⁰

[Izvjješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

[Izvjješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

Izvjješće o drugim pravnim ili regulativnim zahtjevima

[Izvjješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

[Potpis u ime revizorskog društva, osobno ime revizora, ili oboje, ovisno o tome što je primjereno u određenoj jurisdikciji]

[Adresa revizora]

[Datum]

⁷⁴⁹ Podnaslov »Izvjješće o reviziji financijskih izvještaja« nije potreban u okolnostima kad se ne primjenjuje drugi podnaslov »Izvjješće o drugim pravnim i drugim zahtjevima«.

⁷⁵⁰ Ili drugi pojmovi koji su primjereni u kontekstu pravnog okvira u određenoj jurisdikciji.

Ilustracija 3 – Usporedni iznosi

Za potrebe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća pretpostavljaju se sljedeće okolnosti:

- Revizija potpunog seta financijskih izvještaja neuvrštenog subjekta koji je pripremljen korištenjem okvira fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 se ne primjenjuje).
- Financijski izvještaji su pripremljeni od strane menadžmenta subjekta u skladu s MSFI-jevima (okvir opće namjene).
- Uvjeti ugovora o reviziji odražavaju opis odgovornosti menadžmenta za financijske izvještaje iz MRevS-a 210.
- Revizor je zaključio da je nemođificirano (tj. »čisto«) izvješće primjereno na temelju prikupljenih revizijskih dokaza.
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju na reviziju su oni koji se primjenjuju u jurisdikciji.
- Na osnovi pribavljenih revizijskih dokaza revizor je zaključio da ne postoji značajna neizvjesnost u odnosu na događaje i uvjete koji mogu baciti značajnu sumnju na sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen).
- Od revizora se ne zahtijeva, niti je sam odlučio drugačije, priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u skladu s MRevS-om 701.
- Revizor je pribavio sve ostale informacije prije datuma revizorskog izvješća i nije identificirao značajno pogrešno prikazivanje drugih informacija.
- Usporedni iznosi su prezentirani i financijske izvještaje za prethodno razdoblje revidirao je prethodni revizor.
- Zakon ili regulativa ne zabranjuje revizoru da se pozove na revizorsko izvješće prethodnog revizora o usporednim iznosima te je revizor odlučio se pozvati na to izvješće.
- Oni koji su odgovorni za Nadzor nad financijskim izvještajima su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje financijskih izvještaja.
- Povrh revizije financijskih izvještaja revizor sukladno lokalnom zakonu ima druge odgovornosti izvješćivanja.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima ABC kompanije [ili drugi primjereni naslovnik]

Izvjješće o reviziji financijskih izvještaja⁷⁵¹**Mišljenje s rezervom**

Revidirali smo financijske izvještaje društva ABC Company (Društvo), koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju na dan 31. prosinca 20X1. i izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama kapitala i rezervi i izvještaj o novčanim tokovima za godinu koja je tada završila, te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, priloženi financijski izvještaji u svim značajnim odrednicama fer prezentiraju (ili daju istinit i fer prikaz) financijskog položaja Društva na dan 31. prosinca 20X1. i njegovih financijskih rezultata i novčanih tokova za godinu koja je tada završila u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI-jevi).

⁷⁵¹ Podnaslov »Izvjješće o reviziji financijskih izvještaja« nije potreban u okolnostima kad se ne primjenjuje drugi podnaslov »Izvjješće o drugim pravnim i drugim zahtjevima«.

Osnova za mišljenje

Našu reviziju obavili smo u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS). Naše odgovornosti u skladu s tim standardima dodatno su opisane u odjeljku našeg izvješća o *Revizorovim odgovornostima za reviziju financijskih izvještaja*. Neovisni smo o Društvu u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu reviziju financijskih izvještaja u [jurisdikcija], te smo ispunili naše druge etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima. Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo prikupili dostatni i primjereni kao osnova za naše mišljenje.

Ostala pitanja

Financijske izvještaje Društva za godinu koja završava 31. prosinca 20X0. godine revidirao je drugi revizor koji je izrazio nemodificirano mišljenje o tim izvještajima 31. ožujka 20X1. godine.

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je primjereno kao što je »Informacije različite od financijskih izvještaja i revizorskog izvještaja o njima«]

[Izješćivanje u skladu s MRevS-om 720 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 720 (izmijenjen).]⁷⁵²

Odgovornosti uprave i onih koji su zaduženi za upravljanje za konsolidirane financijske izvještaje⁷⁵³

[Izješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

[Izješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

Izješće o ostalim pravnim ili regulativnim zahtjevima

[Izješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

[Potpis u ime revizorskog društva, osobno ime revizora, ili oboje, ovisno o tome što je primjereno u određenoj jurisdikciji]

[Adresa revizora]

[Datum]

Ilustracija 4 – Usporedni financijski izvještaji

Za potrebe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća pretpostavljaju se sljedeće okolnosti:

- Revizija potpunog seta financijskih izvještaja neuvrštenog subjekta koji je pripremljen korištenjem okvira fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 se ne primjenjuje).
- Financijski izvještaji su pripremljeni od strane menadžmenta subjekta u skladu s MSFI-jevima (okvir opće namjene).
- Uvjeti ugovora o reviziji odražavaju opis odgovornosti menadžmenta za financijske izvještaje iz MRevS-a 210.
- Od revizora se zahtijeva izdavanje izvješća o financijskim izvještajima za tekuće razdoblje i o financijskim izvješćima za prethodno razdoblje povezano s revizijom tekuće godine.
- Revizorsko izvješće o prethodnom razdoblju, koje je ranije izdano, uključivalo je modificirano mišljenje.
- Pitanje zbog kojeg je nastala modifikacija je nerazriješeno.

⁷⁵² MRevS 720 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u odnosu na ostale informacije*

⁷⁵³ Ili drugi pojmovi koji su primjereni u kontekstu pravnog okvira u određenoj jurisdikciji.

- Učinci ili mogući učinci pitanja na iznose tekućeg razdoblja su značajni za financijske izvještaje za tekuće razdoblje i za financijske izvještaje za prethodno razdoblje te zahtijevaju modifikaciju revizorskog mišljenja.
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju na reviziju su oni koji se primjenjuju u jurisdikciji.
- Na osnovi pribavljenih revizijskih dokaza revizor je zaključio da ne postoji značajna neizvjesnost u odnosu na događaje i uvjete koji mogu baciti značajnu sumnju na sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen).
- Od revizora se ne zahtijeva, niti je sam odlučio drugačije, pripočavanje ključnih revizijskih pitanja u skladu s MRevS-om 701.
- Revizor nije pribavio nikakve ostale informacije prije datuma revizorskog izvješća.
- Oni koji su odgovorni za Nadzor nad financijskim izvještajima su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje financijskih izvještaja.
- Povrh revizije financijskih izvještaja revizor sukladno lokalnom zakonu ima druge odgovornosti izvješćivanja.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima ABC kompanije [ili drugi primjereni naslovnik]

Izješće o reviziji financijskih izvještaja⁷⁵⁴

Mišljenje s rezervom

Revidirali smo financijske izvještaje društva ABC Company (Društvo), koji obuhvaćaju izvještaje o financijskom položaju na dan 31. prosinca 20X1. i 20X0. i izvještaje o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaje o promjenama kapitala i rezervi i izvještaje o novčanim tokovima za godine koje su tada završile, te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, osim učinaka pitanja opisanog u odjeljku *Osnova za mišljenje s rezervom* našeg izvješća, priloženi financijski izvještaji u svim značajnim odrednicama fer prezentiraju (ili daju istinit i fer prikaz) financijskog položaja Društva na dan 31. prosinca 20X1. i 20X0. godine i njegovih financijskih rezultata i novčanih tokova za godine koje su tada završile u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI-jevi).

Osnova za mišljenje s rezervom

Kao što je objašnjeno u bilješci X uz financijske izvještaje, u financijskim izvještajima nije priznata amortizacija, što predstavlja odstupanje od MSFI-ja. Na temelju pravocrtne metode amortizacije i godišnjih stopa od 5 % za zgradu i 20 % za opremu, gubitak za godinu treba povećati za iznos od xxx u 20X1. i za xxx u 20X0. godini; poziciju nekretnine, postrojenja i opremu treba smanjiti za akumuliranu amortizaciju u iznosu od xxx u 20X1. i za xxx u 20X0. godini, a akumulirani gubitak treba povećati za iznos od xxx u 20X1. i xxx u 20X0. godini.

Našu reviziju obavili smo u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS). Naše odgovornosti u skladu s tim standardima dodatno su opisane u odjeljku našeg izvješća o *Revizorovim odgovornostima za reviziju financijskih izvještaja*. Neovisni smo o Društvu u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu

⁷⁵⁴ Podnaslov »Izješće o reviziji financijskih izvještaja« nije potreban u okolnostima kad se ne primjenjuje drugi podnaslov »Izješće o drugim pravnim i drugim zahtjevima«.

reviziju financijskih izvještaja u [jurisdikcija], te smo ispunili naše druge etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima. Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo prikupili dostatni i primjereni kao osnova za naše mišljenje s rezervom.

Odgovornosti uprave i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijske izvještaje⁷⁵⁵

[Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

[Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

Izvešće o drugim pravnim ili regulativnim zahtjevima

[Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

[Potpis u ime revizorskog društva, osobno ime revizora, ili oboje, ovisno o tome što je primjereno u određenoj jurisdikciji]

[Adresa revizora]

[Datum]

MEDUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 720 (IZMIJENJEN)

REVIZOROVE ODGOVORNOSTI U VEZI S OSTALIM INFORMACIJAMA

(Na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ

| | Točka |
|---|-----------|
| Uvod | |
| Područje koje uređuje ovaj MRevS | 1 – 9 |
| Datum stupanja na snagu | 10 |
| Ciljevi | 11 |
| Definicije | 12 |
| Zahtjevi | |
| Pribavljanje ostalih informacija | 13 |
| Čitanje i razmatranje ostalih informacija | 14 – 15 |
| Reagiranje kad se čini da postoji značajna proturječnost ili se čini da su ostale informacije značajno pogrešno prikazane | 16 |
| Reagiranje kad revizor zaključi da postoji značajno pogrešno prikazivanje ostalih informacija | 17 – 19 |
| Reagiranje kad postoji značajno pogrešno prikazivanje u financijskom izvještaju ili kad revizorovo razumijevanje subjekta i njegovog okruženja treba biti ažurirano | 20 |
| Izvješćivanje | 21 – 24 |
| Dokumentacija | 25 |
| Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima | |
| Definicije | A1 – A10 |
| Pribavljanje ostalih informacija | A11 – A22 |

| | |
|---|-----------|
| Čitanje i razmatranje ostalih informacija | A23 – A38 |
| Reagiranje kad se čini da postoji značajna proturječnost ili se čini da su ostale informacije značajno pogrešno prikazane | A39 – A43 |
| Reagiranje kad revizor zaključi da postoji značajno pogrešno prikazivanje ostalih informacija | A44 – A50 |
| Reagiranje kad postoji značajno pogrešno prikazivanje u financijskom izvještaju ili kad revizorovo razumijevanje subjekta i njegovog okruženja treba biti ažurirano | A51 |
| Izvješćivanje | A52 – A59 |

Dodatak 1: Primjeri iznosa ili drugih stavki koji mogu biti uključeni u ostale informacije

Dodatak 2: Ilustracije revizorovih izvješća u vezi s ostalim informacijama

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 720 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama*, treba čitati povezano s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

Uvod

Područje koje uređuje ovaj MRevS

- Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama, financijskim ili nefinancijskim (različitim od financijskih izvještaja i revizorskog izvješća o njima), uključenim u subjektovom godišnjem izvješću. Subjektovo godišnje izvješće može biti pojedinačni dokument ili kombinacija dokumenata koji imaju istu svrhu.
- Ovaj MRevS je napisan u kontekstu revizije financijskih izvještaja koju obavlja neovisni revizor. U skladu s tim, ciljevi revizora iz ovog MRevS-a trebaju se razumijevati u kontekstu općih ciljeva revizora kako su navedeni u točki 11. MRevS-a 200.13.⁷⁵⁶ Zahtjevi MRevS-a su oblikovani kako bi omogućili revizoru postizanje ciljeva navedenih u MRevS-ima te time i općih ciljeva revizora. Revizorovo mišljenje o financijskim izvještajima ne proteže se na ostale informacije, niti ovaj MRevS zahtijeva da revizor pribavi revizijske dokaze povrh onih koji se zahtijevaju da bi se formiralo mišljenje o financijskim izvještajima.
- Ovaj MRevS zahtijeva da revizor pročita i razmotri ostale informacije jer ostale informacije koje su značajno proturječne financijskim izvještajima ili revizorovim saznanjima stečenim u reviziji mogu ukazivati da postoji značajno pogrešno prikazivanje financijskih izvještaja ili značajno pogrešno prikazivanje ostalih informacija, od kojih svako može narušiti vjerodostojnost financijskih izvještaja i revizorskog izvješća o njima. Takvi značajni pogrešni prikazi mogu također neprijemno utjecati na ekonomske odluke korisnika za koje je sastavljeno revizorsko izvješće.
- Ovaj MRevS može također pomoći revizoru u postupanju u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima⁷⁵⁷ koji zahtijevaju da revizor izbjegava biti svjesno povezan s informacijama za koje revizor vjeruje da sadrže značajni lažni iskaz ili iskaz koji do-

⁷⁵⁶ MRevS 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*

⁷⁵⁷ *Kodeks etike za profesionalne računovođe (uključujući Međunarodne standarde neovisnosti)* (IESBA Kodeks) Odbora za međunarodne standarde etike za računovođe, točka 111.2

⁷⁵⁵ Ili drugi pojmovi koji su primjereni u kontekstu pravnog okvira u određenoj jurisdikciji.

vodi u zabludu, iskaze ili informacije dane bezobzirno ili koje ispuštaju ili iskrivljuju informacije za koje se zahtijeva da budu uključene, kad bi takvo izostavljanje ili iskrivljavanje bilo ono koje dovodi u zabludu.

5. Ostale informacije mogu uključiti iznose ili druge stavke kojima je namjena da budu iste kao i iznosi ili druge stavke u financijskim izvještajima, da ih sažimaju ili da za njih osiguraju više detalja, kao i druge iznose ili druge stavke o kojima je revizor stekao saznanja u reviziji. Ostale informacije mogu također uključiti i druga pitanja.
6. Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama (različite od primjenjivih odgovornosti izvješćivanja) postoje neovisno o tome je li revizor dobio ostale informacije prije ili nakon datuma revizorskog izvješća.
7. Ovaj MRevS ne primjenjuje se na:
 - (a) preliminarne najave financijskih informacija; ili
 - (b) dokumente o ponudi vrijednosnih papira, uključujući na prospekte.
8. Revizorove odgovornosti prema ovom MRevS-u ne tvore angažman s izražavanjem uvjerenja o ostalim informacijama ili ne nameću obvezu da revizor stekne uvjerenje o ostalim informacijama.
9. Zakon ili regulativa može nametnuti dodatne obveze revizoru u vezi s ostalim informacijama koje su izvan područja uređivanja ovog MRevS-a.

Datum stupanja na snagu

10. Ovaj MRevS je na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma.

Ciljevi

11. Ciljevi revizora, koji čita ostale informacije, su:
 - (a) razmotriti ima li značajne proturječnosti između ostalih informacija i financijskih izvještaja;
 - (b) razmotriti ima li značajne proturječnosti između ostalih informacija i revizorovih saznanja stečenih u reviziji;
 - (c) primjereno reagirati kad revizor ustanovi da se čini kako postoje takve značajne proturječnosti ili kad revizor na drugi način postane svjestan da bi ostale informacije mogle biti značajno pogrešno prikazane; i
 - (d) izvijestiti u skladu s ovim MRevS-om.

Definicije

12. Za svrhe MRevS-ova, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
 - a) Godišnje izvješće – dokument ili kombinacija dokumenata, koje sastavlja, u pravilu na godišnjoj osnovi, menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje u skladu s zakonom, regulativom ili običajima, svrha kojeg je osigurati vlasnicima (ili sličnim dionicima) informacije o subjektovom poslovanju i subjektivim financijskim rezultatima i financijskom položaju navedenim u financijskim izvještajima. Godišnje izvješće sadrži ili obuhvaća financijske izvještaje i revizorsko izvješće o njima i uobičajeno uključuje informacije o subjektivim dostignućima, njegovim izgledima u budućnosti i rizicima i neizvjesnostima, izvješće subjektovog upravljačkog tijela i izvješća koja se odnose na upravljačku problematiku. (Vidjeti točke A1–A5)

- b) Pogrešno prikazivanje ostalih informacija – pogrešni prikaz ostalih informacija postoji kad su one netočno navedene ili na drugi način dovode u zabludu (uključujući zato što izostavljaju ili iskrivljuju informacije nužne za ispravno razumijevanje pitanja objavljenog u ostalim informacija). (Vidjeti točke A6–A7)
- c) Ostale informacije – Financijske ili nefinancijske informacije (različite od financijskih izvještaja i revizorskog izvješća o njima) uključene u subjektovo godišnje izvješće. (Vidjeti točke A8–A10.)

Za potrebe ovog MRevS-a upućivanja na »prethodno razdoblje« mora se razumjeti kao »prethodna razdoblja« kad usporedne informacije uključuju iznose i objavljivanja za više od jednog razdoblja.

Zahtjevi

Pribavljanje ostalih informacija

13. Revizor mora: (Vidjeti točke A11–A22)
 - a) utvrditi, kroz raspravu s menadžmentom, koji dokument odnosno dokumenti obuhvaćaju godišnje izvješće i subjektov planirani način i rok izdavanja takvog dokumenta odnosno dokumenata;
 - b) sklopiti primjerene dogovore s menadžmentom radi pravodobnog dobivanja i, ako je moguće, prije datuma revizorskog izvješća, konačne verzije dokumenta odnosno dokumenata koji tvore godišnje izvješće; i
 - c) kad neki ili svih od dokumenta utvrđenih u (a) neće biti na raspolaganju do nakon datuma revizorskog izvješća, zahtijevati da menadžment da pisanu izjavu kako će revizoru dostaviti konačnu verziju dokumenta kad ona bude raspoloživa, i prije nego što ju subjekt izda, tako da revizor može dovršiti postupke koje zahtijeva ovaj MRevS. (Vidjeti točku A22.)

Čitanje i razmatranje ostalih informacija

14. Revizor mora čitati ostale informacije i pritom mora: (Vidjeti točke A23–A24)
 - (a) razmotriti ima li značajne proturječnosti između ostalih informacija i financijskih izvještaja. Kao osnovu za to razmatranje, revizor mora, ocijeniti njihovu dosljednost, usporediti odabrane iznose ili druge stavke u ostalim informacijama (za koje je namjera da budu isti kao i iznosi ili druge stavke u financijskim izvještajima, da ih sažimaju ili da za njih osiguraju više detalja) s takvim iznosima ili drugim stavkama iz financijskih izvještaja; i (Vidjeti točke A25–A29)
 - (b) razmotriti postoji li značajna proturječnost između ostalih informacija i revizorovih saznanja stečenih u reviziji, u kontekstu dobivenih revizijskih dokaza i zaključaka stvorenih u reviziji. (Vidjeti točke A30–A36.)
 15. Dok čita ostale informacije u skladu s točkom 14., revizor mora ostati na oprezu spram naznaka o tome kako se čini da su značajno pogrešno prikazane ostale informacije koje nisu povezane s financijskim izvještajima ili s revizorovim saznanjima stečenim u reviziji. (Vidjeti točke A24, A37–A38.)
- Reagirane kad se čini da postoji značajna proturječnost ili se čini da su ostale informacije značajno pogrešno prikazane**
16. Ako revizor ustanovi kako se čini da postoji značajna proturječnost (ili postane svjestan kako se čini da su ostale informacije

značajno pogrešno prikazane), revizor mora raspraviti to pitanje s menadžmentom i, ako je nužno, obaviti druge postupke kako bi zaključio: (Vidjeti točke A39–A43)

- (a) postoji li značajno pogrešno prikazivanje ostalih informacija;
- (b) postoji li značajno pogrešno prikazivanje financijskih izvještaja; ili
- (c) treba li ažurirati revizorovo razumijevanje subjekta i njegovog okruženja.

Reagirane kad revizor zaključuje da postoji značajno pogrešno prikazivanje ostalih informacija

17. Ako revizor zaključuje da postoji značajno pogrešno prikazivanje ostalih informacija, revizor mora zahtijevati od menadžmenta da ispravi ostale informacije. Ako menadžment:

- (a) prihvati napraviti ispravak, revizor mora utvrditi da je ispravak proveden; ili
- (b) odbije napraviti ispravak, revizor mora komunicirati o tom pitanju s onima koji su zaduženi za upravljanje i zahtijevati da se napravi ispravak.

18. Ako revizor zaključuje da postoji značajno pogrešno prikazivanje u ostalim informacijama dobivenim prije datuma revizorskog izvješća, i ostale informacije nisu ispravljene nakon komuniciranja s onima koji su zaduženi za upravljanje, revizor mora poduzeti primjerene radnje, koje uključuju: (Vidjeti točku A44)

- (a) razmatranje posljedica na revizorsko izvješće i komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje o tome kako revizor planira postupiti s značajnim pogrešnim prikazivanjem u revizorskom izvješću (vidjeti točku 22(e)(ii)); ili (vidjeti točku A45)
- (b) povlačenje iz angažmana, gdje je povlačenje moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi. (Vidjeti točke A46–A47.)

19. Ako revizor zaključuje da postoji značajno pogrešni prikaz u ostalim informacijama dobivenim nakon datuma revizorskog izvješća, revizor mora:

- (a) ako su ispravljene ostale informacije, obaviti postupke koji su nužni u danim okolnostima; ili (Vidjeti točku A48)
- (b) ako ostale informacije nisu ispravljene nakon komuniciranja s onima koji su zaduženi za upravljanje, poduzeti primjerene radnje, sagledavajući svoja zakonska prava i obveze, u težnji da korisnicima za koje je sastavljeno revizorsko izvješće primjereno skrene pozornost na neispravljeno značajno pogrešno prikazivanje. (Vidjeti točke A49–A50.)

Reagirane kad postoji značajno pogrešno prikazivanje u financijskim izvještajima ili kad revizorovo razumijevanje subjekta i njegovog okruženja treba biti ažurirano

20. Ako, kao rezultat obavljenih postupaka u točkama 14–15, revizor zaključuje da postoji značajno pogrešno prikazivanje u financijskim izvještajima ili da treba biti ažurirano revizorovo razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, revizor mora primjereno reagirati u skladu s drugim MRevS-ima. (Vidjeti točku A51.)

Izvješćivanje

21. Revizorsko izvješće mora uključiti odvojeni odjeljak s naslovom »Ostale informacije«, ili drugim primjerenim naslovom, kad, na datum revizorskog izvješća:

- (a) za reviziju financijskih izvještaja uvrštenog subjekta, revizor je dobio ili očekuje da će dobiti ostale informacije; ili

(b) za reviziju financijskih izvještaja subjekta različitog od uvrštenog subjekta, revizor je dobio neke ili sve ostale informacije. (Vidjeti točku A52.)

22. Kad se zahtijeva da revizorsko izvješće sadrži odjeljak za ostale informacije u skladu s točkom 21., taj odjeljak mora uključiti: (Vidjeti točku A53)

- (a) iskaz da je menadžment odgovoran za ostale informacije;
- (b) identifikacijski naziv:

(i) ostalih informacija, ako ih bude, koje je revizor dobio prije datuma revizorskog izvješća; i

(ii) za reviziju financijskih izvještaja uvrštenog subjekta, ostalih informacija, ako ih bude, za koje se očekuje da će biti dobivene nakon datuma revizorskog izvješća;

(c) iskaz da revizorovo mišljenje ne obuhvaća ostale informacije i, u skladu s tim, da revizor ne izražava o njima (ili da neće izraziti) revizorsko mišljenje ili bio koji oblik zaključka s izražavanjem uvjerenja;

(d) opis revizorove odgovornosti u vezi s čitanjem, razmatranjem i izvješćivanjem o ostalim informacijama kako to zahtijeva ovaj MRevS; i

(e) kad su ostale informacije dobivene prije datuma revizorskog izvješća, ili:

(i) iskaz da revizor nema ništa za izvijestiti; ili

(ii) ako je revizor zaključio da postoji neispravljeno značajno pogrešno prikazivanje ostalih informacija, iskaz koji opisuje neispravljeno značajno pogrešno prikazivanje ostalih informacija.

23. Kad revizor izrazi mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen),⁷⁵⁸ revizor mora razmotriti posljedice pitanja koje uzrokuje modificiranje mišljenja na iskaz zahtijevan u točki 22(e). (Vidjeti točke A54–A58.)

Izvješćivanje propisano zakonom ili regulativom

24. Ako zakon ili regulativa određene jurisdikcije zahtijeva od revizora da se u revizorskom izvješću pozove na ostale informacije korištenjem određenog formata ili nazivlja, u revizorskom izvješću mora se pozivati na Međunarodne revizijske standarde samo ako revizorsko izvješće uključuje, kao minimum: (Vidjeti točku A59)

(a) Identifikacijski naziv ostalih informacija koje je revizor dobio prije datuma revizorskog izvješća;

(b) opis revizorovih odgovornosti u vezi s ostalim informacijama; i

(c) izričiti iskaz koji adresira ishod revizorovog posla za ovu svrhu.

Dokumentacija

25. U adresiranju zahtjeva MRevS-a 230⁷⁵⁹ koji su primjenjivi na ovaj MRevS, revizor mora uključiti u revizijsku dokumentaciju:

(a) dokumentaciju postupaka obavljenih prema ovom MRevS-u; i

(b) konačnu verziju ostalih informacija na kojoj je revizor obavio posao zahtjevan prema ovom MRevS-u.

⁷⁵⁸ MRevS 705 (izmijenjen), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*

⁷⁵⁹ MRevS 230, *Revizijska dokumentacija*, točke 8–11.

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Definicije

Godišnje izvješće (Vidjeti točku 12(a))

- A1. Zakon, regulativa ili običaji mogu određivati sadržaj godišnjeg izvješća, i kako će se ono nazivati za subjekte u određene jurisdikcije; međutim, sadržaj i naziv mogu se razlikovati unutar jurisdikcije i od jurisdikcije do jurisdikcije.
- A2. Godišnje izvješće se u pravilu sastavlja na godišnjoj osnovi. Međutim, kad se financijski izvještaji podvrgnuti revidiranju sastavljaju za razdoblje kraće ili duže od godine, godišnje izvješće se može također sastaviti tako da se odnosi na isto razdoblje kao i financijski izvještaji.
- A3. U nekim slučajevima, subjektovo godišnje izvješće može biti pojedinačni dokument i naslovljen s nazivom »godišnje izvješće« ili nekim drugim nazivom. U drugim slučajevima, zakon, regulativa ili običaji mogu zahtijevati da subjekt priopći vlasnicima (ili sličnim dionicima) informacije o subjektovom poslovanju i subjektovim financijskim rezultatima i financijskom položaju navedenom u financijskim izvještajima (tj., godišnje izvješće) pomoću jednog dokumenta ili dva ili više odvojenih dokumenata koji kombinirano imaju istu svrhu. Na primjer, ovisno o zakonu, regulativi ili običajima u određenoj jurisdikciji, jedan od sljedećih dokumenata ili više njih može tvoriti dio godišnjeg izvješća:
 - izvješće menadžmenta, komentar menadžment, ili poslovni i financijski iskaz ili slična izvješća onih koji su zaduženi za upravljanje (na primjer, izvješće direktora).
 - izvješće posloводства.
 - izvješće o korporativnom upravljanju.
 - izvješća o internim kontrolama i procjeni rizika.
- A4. Godišnje izvješće može se staviti na raspolaganje korisnicima u štampanom obliku ili elektroničkom, uključuju i na subjektovoj web-stranici. Dokument (ili kombinacija dokumenata) može ispuniti definiciju godišnjeg izvješća, neovisno od načina na koji se daje korisnicima na raspolaganje.
- A5. Godišnje izvješće se razlikuje po osobinama, svrsi i sadržaju od drugih izvješća, kao što je izvješće sastavljeno za ispunjavanje informacijskih potreba određene grupe dionika ili izvješće sastavljeno radi ispunjavanja određenih regulatornih zahtjeva izvješćivanja (čak i kad se zahtjeva da takvo izvješće bude javno dostupno). Primjeri izvješća koja, kad su izdana kao samostalni dokument, nisu u pravilu dio kombinacije dokumenata koji obuhvaćaju godišnje izvješće (ovisno o zakonu, regulativi ili običajima), i koja, zbog toga nisu ostale informacije iz djelokruga ovog MReV-a, uključuju:
 - odvojena industrijska ili regulatorna izvješća (na primjer, izvješća o adekvatnosti kapitala), kakva se mogu sastavljati u djelatnostima bankarstva, osiguranja i mirovinskog osiguranja.
 - izvješće o društvenoj odgovornosti korporacije.
 - izvješća o održivosti.
 - izvješća o ravnopravnosti i raznolikosti.
 - izvješća o odgovornosti za produkte.
 - izvješća o kadrovanju i uvjetima rada.
 - izvješća o ljudskim pravima.

Pogrešno prikazivanje ostalih informacija (Vidjeti točku 12(b))

- A6. Kad se određeno pitanje objavljuje u ostalim informacijama, u ostalim informacijama mogu se ispustiti ili iskriviti informacije koje su nužne za pravilno razumijevanje tog pitanja. Na primjer, ako se podrazumijeva da ostale informacije upućuju na ključne pokazatelje uspješnosti koje koristi menadžment, tada bi izostavljanje ključnih pokazatelja uspješnosti koje koristi menadžment ukazivalo da ostale informacije dovode u zabludu.
- A7. Koncept značajnosti može biti razmatran u okviru primjenjivom na ostale informacije i, ako je tako, takav okvir može osiguravati revizoru poveznicu u stvaranju prosudbi o značajnosti prema ovom MReV-u. U mnogo slučajeva, međutim, može biti da nema primjenjivog okvira koji sadrži razmatranje kako se koncept značajnosti primjenjuje na ostale informacije. U takvim okolnostima, sljedeće karakteristike osiguravaju revizoru poveznicu u određivanju je li pogrešno prikazivanje ostalih informacija značajno:
 - značajnost se razmatra u kontekstu zajedničkih informacijskih potreba korisnika kao grupe. Za korisnike ostalih informacija se očekuje da budu isti kao i korisnici financijskih izvještaja jer se od takvih korisnika može očekivati da čitaju ostale informacije kako bi osigurali kontekst za financijske izvještaje;
 - prosudbe o značajnosti uzimaju u obzir specifične okolnosti pogrešnog prikazivanja, razmatranjem bi li na korisnike utjecao neispravljeni pogrešni prikaz. Neće svi pogrešni prikazi utjecati na ekonomske odluke korisnika; i
 - prosudbe o značajnosti uključuju razmatranja i kvalitete i količine. U skladu s tim, takve prosudbe mogu uzeti u obzir sadržaj ili raspon stavki na koje upućuju ostale informacije u kontekstu subjektovog godišnjeg izvješća.

Ostale informacije (Vidjeti točku 12(c))

- A8. Dodatak 1 sadrži primjere iznosa ili drugih stavki koji mogu biti uključeni u ostalim informacijama.
- A9. U nekim slučajevima, primjenjivi okvir financijskog izvještavanja može zahtijevati posebne objave, ali i dopuštati da budu smještene izvan financijskih izvještaja.^{15F760} Pošto su takve objave zahtijevane primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, one tvore dio financijskih izvještaja. U skladu s tim, za svrhu ovog MReV-a one ne tvore ostale informacije.
- A10. Stavke s ekstenzijom XBRL ne predstavljaju ostale informacije definirane ovim MReV-om.

Dobivanje ostalih informacija (Vidjeti točku 13)

- A11. Određivanje koji dokument(i) je(su) godišnje izvješće ili ga sadrže je često jasno utemeljeno na zakonu, regulativi ili običajima. U mnogim slučajevima, menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje mogu uobičajeno izdati skup dokumenata koji zajedno tvore godišnje izvješće, ili se mogu obvezati da to učine. U nekim slučajevima, međutim, može biti da nije razvidno koji dokument(i) je(su) godišnje izvješće ili

⁷⁶⁰ Na primjer, Međunarodni standard financijskog izvještavanja (MSFI) 7, *Financijski instrumenti: Objavljivanja*, dopušta da određena objavljivanja zahtijevana MSFI-ima budu dana ili u financijskim izvještajima ili, uz križno povezivanje na financijske izvještaje, uključena u drugi izvještaja, kao što je menadžmentov komentar ili izvješće o rizicima, koji je dostupan korisnicima financijskih izvještaja pod istim uvjetima i u isto vrijeme kao i financijski izvještaji.

- ga sadrže. U takvim slučajevima, vrijeme i svrha dokumenata (i za koga su oni namijenjeni) su pitanja koja mogu biti relevantna za revizorovo određivanje koji dokument(i) je(su) godišnje izvješće ili ga sadrže.
- A12. Kad se godišnje izvješće prevodi na druge jezike sukladno zakonu ili regulativi (kao što se može desiti kad se u jurisdikciji koristi više od jednog službenog jezika), ili kad se višestruka »godišnja izvješća« sastavljaju prema različitim zakonodavstvima (na primjer, kad je subjekt uvršten u više od jedne jurisdikcije), može biti potrebno da se razmotri da li jedno »godišnje izvješće« ili više njih tvori dio ostalih informacija. S tim u vezi daljnje upute može pružiti lokalni zakon ili regulativa.
- A13. Za sastavljanje godišnjeg izvješća odgovoran je menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje. Revizor može komunicirati s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje o:
- svojim očekivanjima u vezi s pravodobnim dobivanjem konačne verzije godišnjeg izvješća (uključujući o kombinaciji dokumenata koji zajedno sačinjavaju godišnje izvješće) prije datuma revizorskog izvješća tako da revizor može dovršiti postupke zahtijevane ovim MRevS-om prije datuma revizorskog izvješća, ili ako to nije moguće, čim je to izvedivo i u svakom slučaju prije subjektovog izdavanja takvih informacija; i
 - mogućim posljedicama kad su ostale informacije dobivene nakon datuma revizorskog izvješća.
- A14. Komuniciranje navedeno u točki A13 može biti osobito primjereno na primjer:
- u početnom revizijskom angažmanu;
 - kad je bilo promjena u menadžmentu ili onima koji su zaduženi za upravljanje; i
 - kad se očekuje da će ostale informacije biti dobivene nakon datuma revizorskog izvješća.
- A15. Gdje oni koji su zaduženi za upravljanje trebaju odobriti ostale informacije prije nego što ih subjekt izda, konačna verzija takvih ostalih informacija je ona koju su odobrili za izdavanje oni koji su zaduženi za upravljanje.
- A16. U nekim slučajevima, subjektovo godišnje izvješće može biti pojedinačni dokument kojeg treba izdati, u skladu sa zakonom ili regulativom ili subjektovom praksom izvještavanja, ubrzo nakon razdoblja na koje se odnose subjektovo financijsko izvještavanje tako da je na raspolaganju revizoru prije datuma revizorskog izvješća. U drugim slučajevima, može se zahtijevati da takav dokument bude izdan kasnije ili u vrijeme po subjektovom izboru. Mogu također postojati okolnosti kad je subjektovo godišnje izvješće kombinacija dokumenata, od kojih je svaki, u vezi s vremenom njihovog izdavanja, podložan različitim subjektovim zahtjevima ili praksi izvješćivanja.
- A17. Mogu postojati okolnosti kad, na datum revizorskog izvješća, subjekt razmatra stvaranje dokumenta koji može biti dio subjektovog godišnjeg izvješća (na primjer, dobrovoljno izvješće za dionike) ali menadžment nije u mogućnosti potvrditi revizoru svrhu ili vrijeme izdavanja takvog dokumenta. Ako revizor nije u mogućnosti utvrditi svrhu ili vrijeme izdavanja takvog dokumenta, dokument se, za svrhe ovog MRevS-a, ne smatra ostalim informacijama.
- A18. Pravodobno dobivanje ostalih informacija prije datuma revizorskog izvješća omogućava da se naprave izmjene, kad se otkrije da su nužne, u financijskim izvještajima, revizorskom izvješću ili ostalim informacijama prije njihovog izdavanja. Pismo o revizijskom angažmanu⁷⁶¹ može sadržati upućivanje na sporazum s menadžmentom da revizoru pravodobno stavi na raspolaganje ostale informacije, i ako je moguće prije datuma revizorskog izvješća.
- A19. Kad su ostale informacije dostupne korisnicima isključivo na subjektovoj web stranici, verzija ostalih informacija dobivena od subjekta, umjesto izravno sa subjektove web-stranice, je relevantni dokument na kojem će revizor obaviti postupke u skladu s ovim MRevS-om. Revizor nema odgovornost prema ovom MRevS-u tražiti ostale informacije, uključujući ostale informacije koje mogu biti na subjektovoj web-stranici ni obavljati bilo kakve postupke kako bi potvrdio da su ostale informacije primjereno objavljene na subjektovoj web-stranici ili da su inače bile primjereno elektronički prenijete ili objavljene.
- A20. Revizor nije spriječen datirati ili izdati revizorsko izvješće ako nije dobio neke ili sve ostale informacije.
- A21. Kad su ostale informacije dobivene nakon datuma revizorskog izvješća, ne zahtijeva se od revizora da ažurira postupke obavljene u skladu s točkama 6 i 7 MRevS-a 560.⁷⁶²
- A22. MRevS 580⁷⁶³ ustanovljuje zahtjeve i pruža upute za korištenje pisanih izvjava. Namjena je pisane izvjava, za koju se točkom 13(c) zahtijeva da bude zatražena u vezi s ostalim informacijama koje će biti na raspolaganju samo nakon datuma revizorskog izvješća, da podupre revizorovu mogućnost dovršavanja postupaka koje zahtijeva ovaj MRevS u vezi s takvim informacijama. Osim toga, revizor može ustanoviti da je korisno zatražiti druge pisane izvjava, na primjer, da:
- je menadžment obavijestio revizora o svim dokumentima za koje očekuje da će se izdati, a koji mogu sadržavati ostale informacije;
 - su međusobno konzistentni financijski izvještaji i sve ostale informacije koje je revizor dobio prije datuma revizorskog izvješća i da ostale informacije ne sadrže bilo kakve značajne pogrešne prikaze; i
 - u vezi s ostalim informacijama koje revizor nije dobio prije datuma revizorskog izvješća, menadžment namjerava pripremiti i izdati takve ostale informacije i očekivano vrijeme takvog izdavanja.
- Čitanje i razmatranje ostalih informacija (Vidjeti točke 14–15)**
- A23. MRevS 200⁷⁶⁴ zahtijeva od revizora planiranje i obavljanje revizije s profesionalnim skepticizmom. Održavanje profesionalnog skepticizma pri čitanju i razmatranju ostalih informacija uključuje, na primjer, prihvaćanje da menadžment može biti pretjerano optimističan u pogledu uspjeha svojih planova, i ostajanje na oprezu spram informacija koje mogu biti proturječne:
- (a) financijskim izvještajima; ili
 - (b) revizorovim saznanjima stečenih u reviziji.

⁷⁶¹ MRevS 210, *Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana*, točka A24.

⁷⁶² MRevS 560, *Naknadni događaji*

⁷⁶³ MRevS 580, *Pisane izvjava*

⁷⁶⁴ MRevS 200, točka 15.

A24. U skladu s MRevS-om 220⁷⁶⁵ zahtijeva se od angažiranog partnera da preuzme odgovornost za usmjeravanje, nadziranje i obavljanje revizijskog angažmana u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima. U kontekstu ovog MRevS-a, čimbenici koji se mogu uzeti u obzir pri određivanju primjerenih članova angažiranog tima koji će se baviti zahtjevima iz točki 14–15, uključuju:

- relativno iskustvo članova angažiranog tima;
- imaju li članovi angažiranog tima kojima će se dodijeliti zadaci relevantna saznanja stečena u reviziji da bi identificirali proturječnosti između ostalih informacija i tih saznanja;
- stupanj prosudbe koji je uključen u postupanju sa zahtjevima iz točki 14–15. Na primjer, obavljanje postupaka radi ocjenjivanja dosljednosti iznosa u ostalim informacija koji trebaju biti isti kao i iznosi u financijskim izvještajima mogu obaviti manje iskusni članovi angažiranog tima; i
- je li, u slučaju revizije grupe, nužno postaviti upite revizoru komponente pri postupanju s ostalim informacijama koje se odnose na tu komponentu.

Razmatranje o tome postoji li značajna proturječnost između ostalih informacija i financijskih izvještaja (Vidjeti točku 14(a))

A25. Ostale informacije mogu uključiti iznose ili druge stavke koji bi trebali biti isti kao i iznosi ili druge stavke u financijskim izvještajima, sažimati ih ili ih raščlanjivati. Primjeri takvih iznosa ili drugih stavki mogu uključiti:

- tabele, grafikone ili grafičke prikaze koji sadrže izvratke iz financijskih izvještaja.
- objave koje pružaju više pojedinosti o stanju ili računu prikazanom u financijskim izvještajima, kao što je »Prihod za 20X1. godinu se sastoji od XXX milijuna od prodaje proizvoda X i YYY milijuna od prodaje proizvoda Y.«; i
- opise financijskih rezultata, kao što je »Ukupni rashodi za istraživanje i razvoj su XXX u 20X1.«

A26. Pri ocjenjivanju dosljednosti odabranih iznosa ili drugih stavki u ostalim informacijama s financijskim izvještajima, od revizora se ne zahtijeva da uspoređi sve iznose ili druge stavke u ostalim informacijama koji bi trebali biti isti kao i iznosi ili druge stavke u financijskim izvještajima, agregirati ih ili za njih osigurati više detalja, s takvim iznosima ili drugim stavkama u financijskim izvještajima.

A27. Odabiranje iznosa ili drugih stavki radi usporedbe je pitanje za profesionalnu prosudbu. Čimbenici relevantni za tu prosudbu uključuju:

- važnost iznosa ili druge stavke u kontekstu u kojem se prezentira, što može utjecati na važnost koju će korisnici pridati iznosu ili drugoj stavci (na primjer, ključni pokazatelj ili iznos).
- ako su kvalitativni, relativna veličina iznosa u usporedbi s računima ili stavkama u financijskim izvještajima ili ostalim informacijama na koja se oni odnose.
- osjetljivost određenog iznosa ili druge stavke u ostalim informacijama, na primjer, plaćanja višem menadžmentu temeljena na dionicama.

A28. Određivanje vrsta i opsega postupaka radi postupanja sa zahtjevima u točki 14(a) je pitanje za profesionalnu prosudbu,

uz uviđanje da revizorove odgovornosti prema ovom MRevS-u ne uspostavljaju angažman s izražavanjem uvjerenja o ostalim informacijama niti obvezu da se stekne uvjerenje o ostalim informacijama. Primjeri takvih postupaka uključuje:

- za informacije koje bi trebale biti iste kao i informacije u financijskim izvještajima, uspoređivanje informacija sa financijskim izvještajima;
- za informacijama namijenjene da imaju isto značenje kao i objavljivanja u financijskim izvještajima, uspoređivanje korištenih riječi i razmatranje važnosti razlika u korištenim riječima i imaju li takve razlike za posljedicu različita značenja; i
- dobivanje od menadžmenta usklađenja između nekog iznosa unutar ostalih informacija i financijskih izvještaja i:
 - o uspoređivanje stavki iz usklađenja sa financijskim izvještajima i ostalim informacijama; i
 - o provjeravanjem jesu li računski točni izračuni unutar usklađenja.

A29. Ocjenjivanje sukladnosti odabranih iznosa ili drugih stavki u ostalim informacija sa financijskim izvještajima uključuje, kad se relevantnost pridaje sadržaju ostalih informacija, način njihove prezentacije u usporedbi s financijskim izvještajima.

Razmatranje postoji li značajna proturječnost između ostalih informacija i revizorovih saznanja stečenih u reviziji (Vidjeti točku 14(b))

A30. Ostale informacije mogu uključiti iznose ili stavke koje su povezane s revizorovim saznanjima stečenim u reviziji (različitim od onih u točki 14(a)). Primjeri takvih iznosa ili stavki mogu uključiti:

- objavljivanje proizvedenih jedinica proizvoda ili tabelu koja sumira takvu proizvodnju po zemljopisnim područjima;
- iskaz da je »kompanija tijekom godine uvela proizvod X i proizvod Y.«; i
- sažetak lokacija subjektovih glavnih poslova, poput »subjektov glavni centar poslovanja je u državi X i poslovanje s također odvija i u državama Y i Z.«

A31. Revizorova saznanja stečena u reviziji uključuju revizorovo razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući i subjektovih internih kontrola, stečena u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjen).⁷⁶⁶ MRevS 315 (izmijenjen) navodi razumijevanje koje se zahtijeva od revizora, a koje uključuje takva pitanja kao što su sjećanje razumijevanja:

- relevantnih industrijskih, regulativnih i ostalih vanjskih čimbenika;
- vrste subjekta;
- subjektovog izbora i primjene računovodstvenih politika;
- subjektovih ciljeva i strategija;
- mjerjenje i pregled subjektove financijske uspješnosti; i
- subjektovih internih kontrola.

A32. Revizorova saznanja stečena u reviziji mogu također uključiti pitanja koja su prospektivne naravi. Takva pitanja mogu uključiti, na primjer, poslovne izgleda i buduće novčane tokove koje revizor razmatra kad ocjenjuje pretpostavke koje koristi menadžment u obavljanju testova umanjenja vrijednosti nematerijalne imovine kao što je goodwill, ili kad ocjenjuje menadžmentovu procjenu subjektove sposobnosti da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem.

⁷⁶⁵ MRevS 220, Kontrola kvalitete za reviziju financijskih izvještaja, točka 15(a).

⁷⁶⁶ MRevS 315 (izmijenjen), Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja kroz stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, točke 11–12.

- A33. U razmatranju o tome postoji li značajna proturječnost između ostalih informacija i revizorovog saznanja stečenog u reviziji, revizor se može fokusirati na ona pitanja u ostalim informacijama koji su od dostatne važnosti da bi pogrešni prikaz ostalih informacija u vezi s tim pitanjem mogao biti značajan.
- A34. U vezi s mnogim pitanjima u ostalim informacijama, revizorovo prisjećanje dobivenih revizijskih dokaza i zaključaka do kojih se došlo u reviziji može biti dostatno da revizoru omogućući razmotriti pitanje postoji li značajna proturječnost između ostalih informacija i revizorovog saznanja stečenog u reviziji. Što je revizor iskusniji i bolje upoznat s ključnim aspektima revizije, to je vjerojatnije da će biti dostatno revizorovo prisjećanje relevantnih pitanja. Na primjer, revizor može biti u mogućnosti razmotriti pitanje postoji li značajna proturječnost između ostalih informacija i revizorovog saznanja stečenog u reviziji kroz svoje prisjećanje rasprava vođenih s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje ili nalaza postupaka obavljenih tijekom revizije kao što su čitanje zapisnika sjednica odbora, bez potrebe za poduzimanjem dodatne radnje.
- A35. Revizor može odrediti da je, kao osnova za revizorovo sagledavanje pitanja postoji li značajna proturječnost, primjereno oslanjanje na relevantnu revizijsku dokumentaciju ili postavljanje upita relevantnom članu angažiranog tima ili relevantnim revizorima komponente. Na primjer:
- kad ostale informacije opisuju planirano zatvaranje važne proizvodne linije i, iako je revizor upoznat s planiranim zatvaranjem, revizor može postaviti upite relevantnom članu angažiranog tima koji je obavio revizijske postupke u tom području kako bi revizor pokrijepio svoje sagledavanje pitanja je li opis značajno proturječan saznanjima koje je stekao tijekom revizije.
 - kad ostale informacije opisuju važne pojedinosti sudskog postupka s kojim se bavilo u reviziji, ali ih se revizor ne može prisjetiti u dovoljnoj mjeri, može biti primjereno, kako bi potkrijepio svoja sjećanja, osloniti se na revizijsku dokumentaciju gdje su takve pojedinosti dane u sažetku.
- A36. Hoće li, i ako tako bude, u kom će opsegu se revizor osloniti na relevantnu revizijsku dokumentaciju, ili postavljati upite relevantnim članovima angažiranog tima ili relevantnim revizorima komponente je pitanje za profesionalnu prosudbu. Međutim, moguće je kako neće biti nužno revizorovo oslanjanje na relevantnu revizijsku dokumentaciju, ili postavljanje upita relevantnim članovima angažiranog tima ili relevantnim revizorima komponente za bilo koje pitanje uključeno u ostalim informacijama.

Ostajanje na oprezu spram drugih naznaka o tome da se čini kako su ostale informacije značajno pogrešno prikazane (Vidjeti točku 15)

- A37. Ostale informacije mogu uključiti raspravu o pitanjima koja nisu povezana s financijskim izvještajima i mogu se također protezati izvan revizorovih saznanja stečenih u reviziji. Na primjer, ostale informacije mogu uključiti izvješće o subjektivnoj emisiji stakleničkih plinova.
- A38. Ostajanje na oprezu spram drugih naznaka o tome da se čini kako su značajno pogrešno prikazane ostale informacije koje nisu povezane s financijskim izvještajima ili s revizorovim saznanjima stečenim u reviziji pomaže revizoru u poštivanju relevantnih etičkih zahtjeva koji zahtijevaju od revizora izbjegavanje svjesne povezanosti s ostalim informacijama za koje

smatra da sadrže značajne pogrešne navode ili navode koji dovode u zabludu ili izostavljaju ili iskrivljuju nužne informacije tako da ostale informacije dovode u zabludu.⁷⁶⁷ Ostajanje na oprezu spram drugih naznaka o tome da se čini kako su značajno pogrešno prikazane ostale informacije bi moglo imati posljedice da revizor otkrije pitanja kao što su:

- razlike između ostalih informacija i općeg znanja, neovisnog od saznanja stečenih u reviziji, člana angažiranog tima koji čita ostale informacije koje uzrokuju da revizor povjeruje kako se čini da su ostale informacije značajno pogrešno prikazane; ili
- interna proturječnost u ostalim informacijama koja uzrokuju da revizor povjeruje kako se čini da su ostale informacije značajno pogrešno prikazane.

Reagirane kad se čini da postoji značajna proturječnost ili se čini da su ostale informacije značajno pogrešno prikazane (Vidjeti točku 16)

- A39. Revizorova rasprava s menadžmentom o značajnoj proturječnosti (ili ostalim informacijama za koje se čini da su značajno pogrešno prikazane) može uključiti zahtijevanje da menadžment pruži dokaze za osnovanost svojih navoda u ostalim informacijama. Temeljeno na menadžmentovim daljnjim informacijama ili objašnjenjima, revizor se može uvjeriti da ostale informacije nisu značajno pogrešno prikazane. Na primjer, menadžmentova objašnjenja mogu ukazati na razumne i dostatne osnove za valjane razlike u prosudbama.
- A40. Nasuprot tome, rasprava s menadžmentom može osigurati dodatne informacije koje potkrjepljuju revizorov zaključak da postoji značajno pogrešni prikaz ostalih informacija.
- A41. Može biti teže revizoru osporavati menadžmentu nešto povezano s pitanjem prosudbe od onoga što je više faktičke prirode. Međutim, mogu postojati okolnosti gdje revizor zaključuje da ostale informacije sadrže navod koji nije sukladan financijskim izvještajima ili revizorovim saznanjima stečenim u reviziji. Te okolnosti mogu stvoriti dvojbe o ostalim informacijama, financijskim izvještajima, ili revizorovim saznanjima stečenim u reviziji.
- A42. Budući da je široki raspon mogućih značajnih pogrešnih prikazivanja ostalih informacija, pitanja su za revizorovu profesionalnu prosudbu u danim okolnostima koje vrste i opseg ostalih postupaka revizor može obaviti kako bi zaključio o tome postoji li, ili ne postoji, značajno pogrešno prikazivanje ostalih informacija.
- A43. Kad pitanje nije povezano s financijskim izvještajima ili revizorovim saznanjima stečenim u reviziji, moguće je da revizor neće moći u cijelosti procijeniti menadžmentove odgovore na svoje upite. Ipak, temeljeno na menadžmentovim daljnjim informacijama ili objašnjenjima, ili praćenjem izmjena koje je menadžment izvršio u ostalim informacijama, revizor se može uvjeriti da više ne postoji značajna proturječnost ili da se više ne čini da su ostale informacije značajno pogrešno prikazane. Kad revizor nije u mogućnosti zaključiti da značajna proturječnost više ne postoji ili da se više ne čini da su ostale informacije značajno pogrešno prikazane, revizor može zahtijevati da se menadžment konzultira s kvalificiranom trećom stranom (na primjer, menadžmentovim stručnjakom ili pravnim savjetnikom). U određenim slučajevima, nakon razmatranja

⁷⁶⁷ IESBA Kodeks, točka 110.2.

odgovora dobivenih pomoću menadžmentovih konzultacija, moguće je da revizor neće moći zaključiti postoji li, ili ne postoji, značajno pogrešno prikazivanje u ostalim informacijama. Radnje koje revizor može nakon toga poduzeti uključuju jedno ili više od sljedećeg:

- dobivanje savjeta od revizorovog pravnog savjetnika;
- razmatranje posljedica za revizorsko izvješće na primjer, treba li opisati okolnosti kad postoji ograničenje koje je nametnuo menadžment; ili
- povlačenje iz revizije, gdje je povlačenje moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi.

Reagirane kad revizor zaključi da postoji značajno pogrešno prikazivanje ostalih informacija

Reagirane kad revizor zaključi da postoji značajno pogrešno prikazivanje u ostalim informacijama dobivenim prije datuma revizorskog izvješća (Vidjeti točku 18)

A44. Radnje koje revizor poduzima ako ostale informacije nisu ispravljene nakon komuniciranja s onima koji su zaduženi za upravljanje su pitanje za revizorovu profesionalnu prosudbu. Revizor može uzeti u obzir pitanje stvaraju li opravdanja za neispravljanje koja su dali menadžment i oni koji su zaduženi sumnju u integritet ili iskrenost menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje, kao što je kad revizor sumnja u namjeru dovođenja u zabludu. Revizor može također smatrati kako je primjereno tražiti pravni savjet. U nekim slučajevima, zakon, regulativa ili drugi profesionalni standardi mogu zahtijevati od revizora priopćavanje pitanja regulatoru ili relevantnom profesionalnom tijelu.

Posljedice za izvješćivanje (Vidjeti točku 18(a))

A45. U rijetkim okolnostima, može biti primjerena suzdržanost od izražavanja mišljenja o financijskim izvještajima kad odbijanje da se ispravi značajni pogrešni prikaz ostalih informacija stvara sumnju u integritet menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje jer dovode u pitanje pouzdanost revizijskih dokaza u cjelini.

Povlačenje iz angažmana (Vidjeti točku 18(b))

A46. Povlačenje iz angažmana, gdje je povlačenje moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi, može biti primjereno kad okolnosti koje okružuju odbijanje da se ispravi značajno pogrešno prikazivanje ostalih informacija stvara sumnju u integritet menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje jer dovode u pitanje pouzdanost izjava dobivenih od njih tijekom revizije.

Posebna razmatranja za subjekte iz javnog sektora (Vidjeti točku 18(b))

A47. U javnom sektoru povlačenje iz angažmana možda neće biti moguće. U takvim slučajevima, revizor može izdati izvješće zakonodavnom tijelu navodeći detalje pitanja ili može poduzeti druge primjerene radnje.

Reagirane kad revizor zaključi da postoji značajno pogrešno prikazivanje u ostalim informacijama dobivenim nakon datuma revizorskog izvješća (Vidjeti točku 19)

A48. Ako revizor zaključi da postoji značajno pogrešno prikazivanje u ostalim informacijama dobivenim nakon datuma revizorskog izvješća, i takav značajno pogrešno prikazivanje je ispravljeno, revizorovi postupci nužni u takvim okolnostima uključuju utvrđivanje je li ispravak obavljen (u skladu s točkom 17(a)) i može uključiti pregledavanje radnji koje je

poduzeo menadžment radi komuniciranja s onima koji su primili ostale informacije, ako su ranije bile izdane, kako bi ih obavijestio o izmjeni.

A49. Ako se oni koji su zaduženi za upravljanje ne slože s izmjenom ostalih informacija, poduzimanje primjerene radnje kako bi se pokušalo primjereno skrenuti pozornost korisnicima za koje je sastavljeno revizorsko izvješće na neispravljeni značajni pogrešni prikaz zahtijeva profesionalnu prosudbu, i na to može utjecati relevantni zakon ili regulativa jurisdikcije. U skladu s tim, revizor može smatrati da je primjereno tražiti pravni savjet o svojim zakonskim pravima i obvezama.

A50. Kad značajno pogrešno prikazivanje ostalih informacija ostane neispravljeno, primjerene radnje koje revizor može poduzeti kako bi pokušao primjereno skrenuti pozornost korisnicima za koje je sastavljeno revizorsko izvješće na neispravljeno značajno pogrešno prikazivanje, kad su dopuštene zakonom ili regulativom, uključuju, na primjer:

- izradu novog ili izmijenjenog revizorskog izvješća za menadžment uključujući i modificiranog odjeljka u skladu s točkom 22, i zahtijevanje da menadžment dostavi to novo ili izmijenjeno revizorsko izvješće korisnicima za koje je revizorsko izvješće i sastavljeno. U obavljanju toga, revizor može trebati razmotriti učinak, ako ga bude, na datum novog ili izmijenjenog revizorskog izvješća, u pogledu zahtjeva MRevS-ova ili primjenjivog zakona ili regulative. Revizor može također pregledati radnje koje je poduzeo menadžment kako bi takve korisnike snabdio s novim ili izmijenjenim revizorskim izvješćem;
- skretanje pozornosti korisnicima za koje je sastavljeno revizorsko izvješće na značajno pogrešno prikazivanje ostalih informacija (na primjer, razmatranjem pitanja na glavnoj skupštini dioničara);
- komuniciranje s regulatorom ili relevantnim profesionalnim tijelom o neispravljenom značajnom pogrešnom prikazivanju; ili
- razmatranje posljedica na nastavljanje angažmana (vidjeti također točku A46).

Reagirane kad postoji značajno pogrešno prikazivanje financijskih izvještaja ili revizorovo razumijevanje subjekta i njegovog okruženja treba biti ažurirano (Vidjeti točku 20)

A51. Čitanjem ostalih informacija, revizor može postati svjestan novih informacija koje imaju posljedice na:

- revizorovo razumijevanje subjekta i njegovog okruženja i, u skladu s tim, može ukazati na potrebu izmjene revizorove procjene rizika.⁷⁶⁸
- revizorovu odgovornost za ocjenjivanje učinka otkrivenih pogrešnih prikaza na reviziju i neispravljenih pogrešnih prikazivanja, ako ih ima, na financijske izvještaje.⁷⁶⁹ i
- revizorove odgovornosti u vezi s naknadnim događajima.⁷⁷⁰

Izvješćivanje (Vidjeti točke 21–24)

A52. Za reviziju financijskih izvještaja subjekta različitog od uvrštenog subjekta, revizor može smatrati primjerenim navesti u revizorskom izvješću naziv za ostale informacije koje revizor očekuje da će dobiti nakon datuma revizorskog izvješća kako

⁷⁶⁸ MRevS 315 (izmijenjen), točke 11, 31, i A1.

⁷⁶⁹ MRevS 450, *Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tijekom revizije*

⁷⁷⁰ MRevS 560, točke 10 i 14.

bi se osigurala dodatna transparentnost ostalih informacija na koje se odnose revizorove odgovornosti prema ovom MRevS-u. Revizor može smatrati primjerenim to učiniti, na primjer, kad menadžment može izjaviti revizoru da će takve ostale informacije biti izdane nakon datuma revizorskog izvješća.

Ilustrativna izvješća (Vidjeti točke 21–22)

A53. Ilustrativni primjeri odjeljka za ostale informacije revizorskog izvješća su uključeni u Dodatak 2.

Posljedice na izvješćivanje kad je revizorsko mišljenje o financijskim izvještajima s rezervom ili negativno (Vidjeti točku 23)

A54. Moguće je da revizorsko mišljenje o financijskim izvještajima, s rezervom ili negativno, neće imati utjecaj na iskaz zahtjevan točkom 22(e) ako pitanje u vezi s kojim je modificirano revizorsko mišljenje nije uključeno u ostale informacije ili se i inače ostale informacije ne odnose na njega te ako pitanje ne utječe na bilo koji dio ostalih informacija. Na primjer, mišljenje s rezervom o financijskim izvještajima zbog neobjavlivanja primanja direktora kako to zahtijeva primjenjivi okvir financijskog izvještavanja moguće je da neće imati posljedice na izvješćivanje zahtijevano prema ovom MRevS-u. U drugim okolnostima, mogu postojati posljedice na takvo izvješćivanje kako je opisano u točkama A55–A58.

Mišljenje s rezervom zbog značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima

A55. U okolnostima kad je revizorsko mišljenje s rezervom, može se razmotriti jesu li ostale informacije značajno pogrešno prikazane zbog istog pitanja koje je uzrokovalo i mišljenje s rezervom o financijskim izvještajima, ili zbog pitanja povezanog s njim.

Mišljenje s rezervom zbog ograničenja opsega

A56. Kad postoji ograničenje opsega u vezi sa značajnom stavkom u financijskim izvještajima, revizor neće dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze za to pitanje. U takvim okolnostima, moguće je da revizor neće moći zaključiti imaju li iznosi ili druge stavke u ostalim informacijama povezanim s tim pitanjem za posljedicu značajno pogrešno prikazivanje ostalih informacija. U skladu s tim, revizor može trebati izmijeniti iskaz zahtjevan točkom 22(e) kako bi priopćio svoju nemogućnost da razmotri menadžmentov opis pitanja u ostalim informacijama, a u vezi s kojim je izdano revizorsko mišljenje s rezervom o financijskim izvještajima kako je objašnjeno u točki s osnovom za mišljenje s rezervom. Od revizora se i pored toga zahtijeva izvijestiti o bilo kojem drugom otkrivenom neispravljenom značajnom pogrešnom prikazivanju ostalih informacija.

Negativno mišljenje

A57. Negativno mišljenje o financijskim izvještajima u vezi s određenim pitanjem odnosno pitanjima opisanim u točki s osnovom za negativno mišljenje ne opravdava izostavljanje izvješćivanja značajnih pogrešnih prikazivanja ostalih informacija koje je revizor naveo u revizorskom izvješću u skladu s točkom 22(e)(ii). Kad je negativno mišljenje izraženo o financijskim izvještajima, revizor može trebati primjereno izmijeniti iskaz zahtjevan točkom 22(e), na primjer, kako bi ukazao da su iznosi ili stavke u ostalim informacijama značajno pogrešno prikazani zbog istog pitanja koje je uzrokovalo i negativno mišljenje o financijskim izvještajima, ili zbog pitanja povezanog s njim.

Suzdržanost od izražavanja mišljenja

A58. Kad se revizor suzdrži od izražavanja mišljenja o financijskim izvještajima, pružanje daljnjih pojedinosti o reviziji, uključujući i odjeljka koji se odnosi na ostale informacije može stvoriti dojam manje važnosti suzdržanosti mišljenja o financijskim izvještajima kao cjelini. U skladu s tim, u takvim okolnostima, kako zahtijeva MRevS 705 (izmijenjen), revizorsko izvješće ne uključuje odjeljak koji se odnosi na zahtjeve izvješćivanja prema ovom MRevS-u.

Izvjješćivanje propisano zakonom ili regulativom (Vidjeti točku 24)

A59. MRevS 200⁷⁷¹ objašnjava da se od revizora može zahtijevati da postupi u skladu sa zakonskim ili regulatornim zahtjevima povrh onih iz MRevS-ova. Gdje je to slučaj, revizor može biti dužan koristiti određeni format ili nazivlje u revizorskom izvješću koji se razlikuje od opisanih u ovom MRevS-u. Dosljednost u revizorskom izvješću, kad je revizija obavljena u skladu s MRevS-ima, povećava povjerenje globalnog tržišta olakšavanjem identificiranja onih revizija koje su bile obavljene u skladu s globalno prihvaćenim standardima. Kad se razlike između zakonskih ili regulatornih zahtjeva da se izvjesti u vezi s ostalim informacijama i ovog MRevS-a odnose samo na format i nazivlje u revizorskom izvješću i, kao minimum, svaki od dijelova navedenih u točki 24 je uključen u revizorsko izvješće, u revizorskom izvješću može se pozvati na Međunarodne revizijske standarde. U skladu s tim, u takvim okolnostima smatra se da je revizor postupio u skladu sa zahtjevima ovog MRevS-a, čak i kad je u revizorskom izvješću korišten format ili nazivlje prema zakonskim ili regulatornim zahtjevima izvješćivanja.

Dodatak 1

(Vidjeti točke 14, A8)

Primjeri iznosa ili drugih stavki koje mogu biti uključene u ostale informacije

Sljedeći su primjeri iznosa i drugih stavki koje mogu biti uključene u ostale informacije. Nije namjera ovog popisa uključiti sve mogućnosti.

Iznosi

- Stavke u sažetku ključnih financijskih rezultata, kao što su neto dobit, zarade po dionici, dividende, prihodi od prodaje i drugi prihodi iz poslovanja, i nabave i poslovni rashodi.
- Odabrani poslovni podaci, kao što je prihodi od neprekinutog poslovanja po glavnim poslovnim područjima ili prodaja po zemljopisnim segmentima i proizvodnim linijama.
- Posebne stavke, kao što su otuđivanje imovine, rezerviranja za sudske sporove, umanjenja vrijednosti imovine, porezna usklađenja, rezerviranja za uklanjanje onečišćenja okoliša, i rashodi za restrukturiranje i reorganiziranje.
- Likvidnost i informacije o izvorima kapitala, kao što su novac, novčani ekvivalenti i utržive vrijednosnice, dividende; i dug, financijski lizing i obveze za manjinski interes.
- Kapitalni rashodi po segmentima ili radnim jedinicama.
- Iznosi uključeni u izvanbilančne aranžmane, i povezani financijski učinci od takvih aranžmana.
- Iznose uključeni u garancije, ugovorne obveze, odštetni zahtjevi temeljem zakona ili zaštite okoliša i druge nepredviđene obveze.

⁷⁷¹ MRevS 200, točka A57.

- Financijski indikatori ili pokazatelji, kao što je bruto dobit, stopa povrata na prosječno angažirani kapital, stopa povrata na dionički kapital, koeficijent likvidnosti, stopa pokriva kamata i stopa zaduženosti. Neki od njih mogu biti izravno usklađeni s financijskim izvještajima.

Druge stavke

- Objašnjenja ključnih računovodstvenih procjena i s njima povezanih pretpostavki.
- Identifikacija povezanih strana i opise transakcija s njima.
- Ustrojstvo subjektivih politika ili pristupa upravljanja robama, valutnim ili kamatnim rizicima, kao što je pomoću korištenja terminkih ugovora, kamatnih swap-ova, ili drugih financijskih instrumenata.
- Opisi sadržaja izvanbilančnih aranžmana.
- Opisi jamstava, odštetnih zahtjeva, ugovornih obveza, parnica ili slučajevi odgovornosti temeljem zaštite okoliša i druge nepredviđene obveze, uključujući i s tim povezane menadžmentove kvalitativne procjene izloženosti.
- Opisi promjena u zakonskim ili regulativnim zahtjevima, kao što su nove porezne regulative ili regulative zaštite okoliša, koje imaju značajan utjecaj na subjektovo poslovanje ili porezni položaj, ili će imati značajan utjecaj na subjektove buduće financijske izgleda.
- Menadžmentove kvalitativne procjene utjecaja novih standarda financijskog izvješćivanja, koji stupaju na snagu tijekom razdoblja ili će stupiti na snagu u sljedećem razdoblju, na subjektove financijske rezultate, financijski položaj i novčane tokove.
- Načelni opisi poslovnog okruženja i perspektive.
- Prikaz strategije.
- Opisi trendova u tržišnim cijenama ključnih roba ili sirovina.
- Razlike u ponudi, potražni i regulativnim uvjetima između zemljopisnih regija.
- Objašnjenja specifičnih čimbenika koji utječu na subjektovu profitabilnost u određenim segmentima.

Dodatak 2

(Vidjeti točke 21–22, A53)

Ilustracije revizorskih izvješća u vezi s ostalim informacijama

- Ilustracija 1: Revizorsko izvješće za bilo koji subjekt, uvršteni ili drugačiji od uvrštenog, koje sadrži nemodificirano mišljenje kad je revizor dobio sve ostale informacije prije datuma revizorskog izvješća i nije otkrio značajno pogrešno prikazivanje ostalih informacija.
- Ilustracija 2: Revizorsko izvješće za uvršteni subjekt, koje sadrži nemodificirano mišljenje kad je revizor dobio dio ostalih informacija prije datuma revizorskog izvješća i nije otkrio značajno pogrešno prikazivanje ostalih informacija te očekuje da dobije ostale informacije nakon datuma revizorskog izvješća.
- Ilustracija 3: Revizorsko izvješće za subjekt različit od uvrštenog subjekta koje sadrži nemodificirano mišljenje kad je revizor dobio dio ostalih informacija prije datuma revizorskog izvješća i nije otkrio značajno pogrešno prikazivanje ostalih informacija te očekuje da dobije preostale informacije nakon datuma revizorskog izvješća.
- Ilustracija 4: Revizorsko izvješće za uvršteni subjekt koje sadrži nemodificirano mišljenje kad revizor nije dobio ostale informacije prije datuma revizorskog izvješća ali očekuje dobiti ih nakon datuma revizorskog izvješća.

- Ilustracija 5: Revizorsko izvješće za bilo koji subjekt, uvršteni ili drugačiji od uvrštenog, koje sadrži nemodificirano mišljenje kad je revizor dobio sve ostale informacije prije datuma revizorskog izvješća i zaključio da postoji značajno pogrešno prikazivanje ostalih informacija.
- Ilustracija 6: Revizorsko izvješće za bilo koji subjekt, uvršteni ili drugačiji od uvrštenog, koje sadrži mišljenje s rezervom kad je revizor dobio sve ostale informacije prije datuma revizorskog izvješća i postoji ograničenje opsega u vezi sa značajnom stavkom konsolidiranih financijskih izvještaja koje također utječe na ostale informacije.
- Ilustracija 7: Revizorsko izvješće za bilo koji subjekt, uvršteni ili drugačiji od uvrštenog, koji sadrži negativno mišljenje kad je revizor dobio sve ostale informacije prije datuma revizorskog izvješća i negativno mišljenje o konsolidiranim financijskim izvještajima također utječe na ostale informacije.

Ilustracija 1 – Revizorsko izvješće za bilo koji subjekt, uvršteni ili drugačiji od uvrštenog, koje sadrži nemodificirano mišljenje kad je revizor dobio sve ostale informacije prije datuma revizorskog izvješća i nije otkrio značajno pogrešno prikazivanje ostalih informacija.

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća, sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja bilo kojeg subjekta, uvrštenog subjekta ili drugačijeg od uvrštenog, koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj., MRevS 600⁷⁷² ne primjenjuje se).
- Financijske izvještaje je sastavio menadžment subjekta u skladu s MSFI-ima (okvir opće namjene).
- Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz MRevS-a 210.
- Revizor je, temeljeno na dobivenim revizijskim dokazima, zaključio da je primjereno nemodificirano (tj., »čisto«) mišljenje.
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju u reviziji su oni iz jurisdikcije.
- Temeljeno na dobivenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da značajna neizvjesnost ne postoji u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen).⁷⁷³
- Ključna revizijska pitanja su priopćena u skladu s MRevS-om 701.⁷⁷⁴
- Revizor je dobio sve ostale informacije prije datuma revizorskog izvješća i nije otkrio značajno pogrešno prikazivanje ostalih informacija.
- Oni koji su odgovorni za pregled financijskih izvještaja su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje financijskih izvještaja.
- Povrh revizije financijski izvještaji, revizor ima druge odgovornosti izvješćivanja zahtijevane prema lokalnom zakonu.

⁷⁷² MRevS 600, *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente)*.

⁷⁷³ MRevS 570 (izmijenjen), *Vremenska neograničenost poslovanja*.

⁷⁷⁴ MRevS 701, *Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora*. Odjeljak za ključna revizijska pitanja se zahtijeva samo za uvrštene subjekte.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima Društva ABC [ili drugi odgovarajući naslovnik]

Izvješće o reviziji financijskih izvještaja⁷⁷⁵**Mišljenje**

Obavili smo reviziju financijskih izvještaja Društva ABC (Društvo), koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju na 31. prosinca 20X1., izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama vlastitog kapitala i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, priloženi financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (ili *istinito i fer prikazuju*) financijski položaj Društva na 31. prosinca 20X1. i njegovu financijsku uspješnost te njegove novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI-ima).

Osnova za mišljenje

Obavili smo našu reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ima). Naše odgovornosti prema tim standardima su detaljnije opisane našem izvješću u *Odjeljku o revizorovim odgovornostima za reviziju financijskih izvještaja*. Neovisni smo od Društva u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu reviziju financijskih izvještaja u *[jurisdikciji]* i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima. Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje.

[Ključna revizijska pitanja]⁷⁷⁶

Ključna revizijska pitanja su ona pitanja koja su bila, po našoj profesionalnoj prosudbi, od najveće važnosti za našu reviziju financijskih izvještaja tekućeg razdoblja. Tim pitanjima smo se bavili u kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline i pri formiranju našeg mišljenja o njima, i mi ne dajemo zasebno mišljenje o tim pitanjima. *[Opis svakog ključnog revizijskog pitanja u skladu s MRevS-om 701.]*

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je primjereno, kao što je »Informacije različite od financijskih izvještaja i revizorskog izvješća o njima«]

Menadžment⁷⁷⁷ je odgovoran za ostale informacije. Ostale informacije sadrže [informacije uključene u izvješće X,⁷⁷⁸ ali ne uključuju financijske izvještaje i naše revizorsko izvješće o njima.]

Naše mišljenje o financijskim izvještajima ne obuhvaća ostale informacije i mi ne izražavamo bilo koji oblik zaključka s izražavanjem uvjerenja o njima.

⁷⁷⁵ Podnaslov »Izvješće o konsolidiranim financijskim izvještajima« nije potreban u okolnostima kad nije primjenjiv drugi podnaslov »Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima«.

⁷⁷⁶ Odjeljak za ključna revizijska pitanja se zahtijeva samo za uvrštene subjekte.

⁷⁷⁷ Ili drugi nazivi koji su primjereni u kontekstu pravnog okvira određene jurisdikcije.

⁷⁷⁸ Za identifikaciju drugih informacija može se koristiti određeniji opis kao što je »izvješće menadžmenta i izjava predsjednika«.

U vezi s našom revizijom financijskih izvještaja, naša je odgovornost pročitati ostale informacije i, u obavljanju toga, razmotriti jesu li ostale informacije značajno proturječne financijskim izvještajima ili našim saznanjima stečenih u reviziji ili se drugačije čini da su značajno pogrešno prikazane. Ako, temeljeno na poslu kojeg smo obavili, zaključimo da postoji značajno pogrešno prikazivanje tih ostalih informacija, od nas se zahtijeva da izvijestimo o toj činjenici. U tom smislu mi nemamo ništa za izvijestiti.

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijske izvještaje⁷⁷⁹

[Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen)⁷⁸⁰ – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

[Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

Izvješće o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima

[Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

[Angažirani partner u reviziji koja ima za posljedicu ovo izvješće neovisnog revizora je [ime].⁷⁸¹]

[Potpis u ime revizorskog društva, osobno ime revizora, ili oboje, već prema tome što je primjereno u određenoj jurisdikciji.]

[Revizorova adresa]

[Datum]

⁷⁷⁹ Kroz cijela ilustrativna revizorska izvješća, pojmove menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje može trebati zamijeniti drugim pojmovima koji su primjereni u kontekstu pravnog okvira u određenoj jurisdikciji.

⁷⁸⁰ MRevS 700 (izmijenjen), *Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima*

⁷⁸¹ Ime angažiranog partnera je uključeno u revizorsko izvješće za revizije cjelovitog skupa financijskih izvještaja opće namjene uvrštenih subjekata osim ako se, u rijetkim okolnostima, može razumno očekivati da takva objava stvara značajnu prijetnju osobnoj sigurnosti. (vidjeti MRevS 700 (izmijenjen), točka 46).

Ilustracija 2 – Revizorsko izvješće za uvršteni subjekt, koje sadrži nemodificirano mišljenje kad je revizor dobio dio ostalih informacija prije datuma revizorskog izvješća i nije otkrio značajno pogrešno prikazivanje ostalih informacija te očekuje dobiti preostale informacije nakon datuma revizorskog izvješća.

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća, sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja uvrštenog subjekta, koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj., MRevS 600 ne primjenjuje se).
- Financijske izvještaje je sastavio menadžment subjekta u skladu s MSFI-ima (okvir opće namjene).
- Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz MRevS-a 210.
- Revizor je, temeljeno na dobivenim revizijskim dokazima, zaključio da je primjereno nemodificirano (tj. »čisto«) mišljenje.
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju u reviziji su oni iz jurisdikcije.
- Temeljeno na dobivenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da značajna neizvjesnost ne postoji u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen).
- Ključna revizijska pitanja su priopćena u skladu s MRevS-om 701.
- Revizor je dobio dio ostalih informacija prije datuma revizorskog izvješća i nije otkrio značajni pogrešni prikaz ostalih informacija te očekuje dobiti preostale informacije nakon datuma revizorskog izvješća.
- Oni koji su odgovorni za pregled financijskih izvještaja su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje financijskih izvještaja.
- Povrh revizije financijski izvještaji, revizor ima druge odgovornosti izvješćivanja zahtijevane prema lokalnom zakonu.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima Društva ABC [ili drugi odgovarajući naslovnik]

*Izvješće o reviziji financijskih izvještaja*⁷⁸²

Mišljenje

Obavili smo reviziju financijskih izvještaja Društva ABC (Društvo), koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju na 31. prosinca 20X1., izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama vlastitog kapitala i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, priloženi financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (ili *istinito i fer prikazuju*) financijski položaj Društva na 31. prosinca 20X1. i njegovu financijsku uspješnost te njegove novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI-ima).

⁷⁸² Podnaslov »Izvješće o konsolidiranim financijskim izvještajima« nije potreban u okolnostima kad nije primjenjiv drugi podnaslov »Izvješće o drugom zakonskim i regulativnim zahtjevima«.

Osnova za mišljenje

Obavili smo našu reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ima). Naše odgovornosti prema tim standardima su detaljnije opisane u našem izvješću u *Odjeljku o revizorovim odgovornostima za reviziju financijskih izvještaja*. Neovisni smo od Društva u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu reviziju financijskih izvještaja u [jurisdikciji] i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima. Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje.

Ključna revizijska pitanja

Ključna revizijska pitanja su ona pitanja koja su bila, po našoj profesionalnoj prosudbi, od najveće važnosti za našu reviziju financijskih izvještaja tekućeg razdoblja. Tim pitanjima smo se bavili u kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline i pri formiranju našeg mišljenja o njima, i mi ne dajemo zasebno mišljenje o tim pitanjima. [Opis svakog ključnog revizijskog pitanja u skladu s MRevS-om 701.]

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je primjereno, kao što je »Informacije različite od financijskih izvještaja i revizorskog izvješća o njima«]

Menadžment⁷⁸³ je odgovoran za ostale informacije. Ostale informacije obuhvaćaju izvješće X⁷⁸⁴ [ali ne uključuju financijske izvještaje i naše revizorsko izvješće o njima] koje smo dobili prije datuma ovog revizorskog izvješća i izvješće Y za koje očekujemo da će nam biti stavljeno na raspolaganje nakon tog datuma.

Naše mišljenje o financijskim izvještajima ne obuhvaća ostale informacije i mi ne izražavamo bilo koji oblik zaključka s izražavanjem uvjerenja o njima.

U vezi s našom revizijom financijskih izvještaja, naša je odgovornost pročitati gore navedene ostale informacije i, u obavljanju toga, razmotriti jesu li ostale informacije značajno proturječne financijskim izvještajima ili našim saznanjima stečenih u reviziji ili se drugačije čini da su značajno pogrešno prikazane.

Ako, temeljeno na poslu kojeg smo obavili na ostalim informacijama koje smo dobili prije datuma revizorskog izvješća, zaključimo da postoji značajno pogrešno prikazivanje tih ostalih informacija, od nas se zahtijeva da izvjestimo o toj činjenici. U tom smislu mi nemamo ništa za izvjestiti.

[Kad ćemo pročitati izvješće Y, ako budemo zaključili da u njemu postoji značajno pogrešno prikazivanje, od nas se zahtijeva da priopćimo pitanje onima koji su zaduženi za upravljanje i [opisati radnje primjenjive u jurisdikciji].]⁷⁸⁵

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijske izvještaje

⁷⁸⁶

[Izvješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

⁷⁸³ Ili drugi nazivi koji su primjereni u kontekstu pravnog okvira određene jurisdikcije.

⁷⁸⁴ Za identifikaciju drugih informacija može se koristiti određeniji opis kao što je »izvješće menadžmenta i izjava predsjednika«.

⁷⁸⁵ Taj dodatni odjeljak može biti koristan kad je revizor otkrio značajna pogrešna prikazivanja u ostalim informacijama dobivenim nakon datuma revizorskog izvješća i ima zakonsku obvezu da kao reakciju na to poduzme određenu radnju.

⁷⁸⁶ Kroz cijela ova ilustrativna revizorska izvješća, pojmove menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje može trebati zamijeniti drugim pojmovima koji su primjereni u kontekstu pravnog okvira u određenoj jurisdikciji.

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

[Izvrješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

Izvrješće o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima

[Izvrješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

[Angažirani partner u reviziji koja ima za posljedicu ovo izvrješće neovisnog revizora je [ime].⁷⁸⁷]

[Potpis u ime revizorskog društva, osobno ime revizora, ili oboje, već prema tome što je primjereno u određenoj jurisdikciji.]

[Revizorova adresa]

[Datum]

Ilustracija 3 – Revizorsko izvrješće za subjekt različit od uvrštenog subjekta koje sadrži nemodificirano mišljenje kad je revizor dobio dio ostalih informacija prije datuma revizorskog izvrješća i nije otkrio značajno pogrešno prikazivanje ostalih informacija te očekuje dobiti preostale informacije nakon datuma revizorskog izvrješća.

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvrješća, sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja subjekta različitog od uvrštenog subjekta, koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj., MRevS 600 ne primjenjuje se).
- Financijske izvještaje je sastavio menadžment subjekta u skladu s MSFI-ima (okvir opće namjene).
- Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz MRevS-a 210.
- Revizor je, temeljeno na dobivenim revizijskim dokazima, zaključio da je primjereno nemodificirano (tj., »čisto«) mišljenje.
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju u reviziji su oni iz jurisdikcije.
- Temeljeno na dobivenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da značajna neizvjesnost ne postoji u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen).
- Od revizora ne zahtijeva se i nije drugačije odlučio priopćavati ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701.
- Revizor je dobio dio ostalih informacija prije datuma revizorskog izvrješća i nije otkrio značajno pogrešno prikazivanje ostalih informacija te očekuje dobiti preostale informacije nakon datuma revizorskog izvrješća.
- Oni koji su odgovorni za pregled financijskih izvještaja su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje financijskih izvještaja.
- Revizor nema druge odgovornosti izvrješćivanja zahtijevane prema zakonu ili regulativi.

⁷⁸⁷ Ime angažiranog partnera je uključeno u revizorsko izvrješće za revizije cjelovitog skupa financijskih izvještaja opće namjene uvrštenih subjekata osim ako se, u rijetkim okolnostima, može razumno očekivati da takva objava stvara značajnu prijetnju osobnoj sigurnosti. (vidjeti MRevS 700 (izmijenjen), točka 46).

IZVRJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima Društva ABC [ili drugi odgovarajući naslovnik]

Mišljenje

Obavili smo reviziju financijskih izvještaja Društva ABC (Društvo), koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju na 31. prosinca 20X1., izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama vlastitog kapitala i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, priloženi financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (ili *istinito i fer prikazuju*) financijski položaj Društva na 31. prosinca 20X1. i njegovu financijsku uspješnost te njegove novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI-ima).

Osnova za mišljenje

Obavili smo našu reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ima). Naše odgovornosti prema tim standardima su podrobnije opisane u našem izvrješću u *Odjeljku o revizorovim odgovornostima za reviziju financijskih izvještaja*. Neovisni smo od Društva u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu reviziju financijskih izvještaja u *[jurisdikciji]* i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima. Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje.

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je primjereno, kao što je »Informacije različite od financijskih izvještaja i revizorskog izvrješća o njima«]

Menadžment⁷⁸⁸ je odgovoran za ostale informacije. Ostale informacije sadrže [informacije uključene u izvrješće X,⁷⁸⁹ ali ne uključuju financijske izvještaje i naše revizorsko izvrješće o njima.]

Naše mišljenje o financijskim izvještajima ne obuhvaća ostale informacije i mi ne izražavamo bilo koji oblik zaključka s izražavanjem uvjerenja o njima.

U vezi s našom revizijom financijskih izvještaja, naša je odgovornost pročitati gore navedene ostale informacije i, u obavljanju toga, razmotriti jesu li ostale informacije značajno proturječne financijskim izvještajima ili našim saznanjima stečenih u reviziji ili se drugačije čini da su značajno pogrešno prikazane.

Ako, temeljeno na poslu kojeg smo obavili na ostalim informacijama koje smo dobili prije datuma revizorskog izvrješća, zaključimo da postoji značajni pogrešni prikaz tih ostalih informacija, od nas se zahtijeva da izvijestimo o toj činjenici. U tom smislu mi nemamo ništa za izvijestiti.

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijske izvještaje⁷⁹⁰

[Izvrješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

⁷⁸⁸ Ili drugi nazivi koji su odgovarajući u kontekstu pravnog okvira određene jurisdikcije.

⁷⁸⁹ Za identifikaciju drugih informacija može se koristiti određeniji opis kao što je »izvrješće menadžmenta i izjava predsjednika«.

⁷⁹⁰ Ili drugi nazivi koji su odgovarajući u kontekstu pravnog okvira određene jurisdikcije.

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

[Izvršavanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

[Potpis u ime revizorskog društva, osobno ime revizora, ili oboje, već prema tome što je primjereno u određenoj jurisdikciji.]

[Revizorova adresa]

[Datum]

Ilustracija 4 – Revizorsko izvješće za uvršteni subjekt koje sadrži nemodificirano mišljenje kad revizor nije dobio ostale informacije prije datuma revizorskog izvješća ali očekuje ih dobiti nakon datuma revizorskog izvješća.

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća, sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja uvrštenog subjekta, koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj., MRevS 600 ne primjenjuje se).
- Financijske izvještaje je sastavio menadžment subjekta u skladu s MSFI-ima (okvir opće namjene).
- Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz MRevS-a 210.
- Revizor je, temeljeno na dobivenim revizijskim dokazima, zaključio da je primjereno nemodificirano (tj., »čisto«) mišljenje.
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju u reviziji su oni iz jurisdikcije.
- Temeljeno na dobivenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da značajna neizvjesnost ne postoji u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen).
- Ključna revizijska pitanja su priopćena u skladu s MRevS-om 701.
- Revizor nije dobio ostale informacije prije datuma revizorskog izvješća ali očekuje ih dobiti nakon datuma revizorskog izvješća.
- Oni koji su odgovorni za pregled financijskih izvještaja su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje financijskih izvještaja.
- Povrh revizije financijski izvještaji, revizor ima druge odgovornosti izvršavanja zahtijevane prema lokalnom zakonu.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima Društva ABC [ili drugi odgovarajući naslovnik]

Izvršavanje o reviziji financijskih izvještaja⁷⁹¹

Mišljenje

Obavili smo reviziju financijskih izvještaja Društva ABC (Društvo), koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju na 31. prosinca 20X1., izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama vlastitog kapitala i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, priloženi financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (ili *istinito i fer prikazuju*)

⁷⁹¹ Podnaslov »Izvršavanje o financijskim izvještajima« nije potreban u okolnostima kad nije primjenjiv drugi podnaslov »Izvršavanje o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima«.

financijski položaj Društva na 31. prosinca 20X1. i njegovu financijsku uspješnost te njegove novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI-ima).

Osnova za mišljenje

Obavili smo našu reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ima). Naše odgovornosti prema tim standardima su detaljnije opisane u našem izvješću u *Odjeljku o revizorovim odgovornostima za reviziju financijskih izvještaja*. Neovisni smo od Društva u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu reviziju financijskih izvještaja u [jurisdikciji] i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima. Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje.

Ključna revizijska pitanja

Ključna revizijska pitanja su ona pitanja koja su bila, po našoj profesionalnoj prosudbi, od najveće važnosti za našu reviziju financijskih izvještaja tekućeg razdoblja. Tim pitanjima smo se bavili u kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline i pri formiranju našeg mišljenja o njima, i mi ne dajemo zasebno mišljenje o tim pitanjima.

[Opis svakog ključnog revizijskog pitanja u skladu s MRevS-om 701.]

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je primjereno, kao što je »Informacije različite od financijskih izvještaja i revizorskog izvješća o njima«]

Menadžment⁷⁹² je odgovoran za ostale informacije. Ostale informacije sadrže [informacije uključene u izvješće X,⁷⁹³ ali ne uključuju financijske izvještaje i naše revizorsko izvješće o njima.] Očekuje se da će nam izvješće X biti na raspolaganju nakon datuma revizorskog izvješća.

Naše mišljenje o financijskim izvještajima ne obuhvaća ostale informacije i mi ne izražavamo bilo koji oblik zaključka s izražavanjem uvjerenja o njima.

U vezi s našom revizijom financijskih izvještaja, naša je odgovornost pročitati gore navedene ostale informacije i, u obavljanju toga, razmotriti jesu li ostale informacije značajno proturječne financijskim izvještajima ili našim saznanjima stečenih u reviziji ili se drugačije čini da su značajno pogrešno prikazane.

[Kad ćemo pročitati izvješće X, ako budemo zaključili da u njemu postoje značajno pogrešno prikazivanje, od nas se zahtijeva da priopćimo pitanje onima koji su zaduženi za upravljanje i [opisati radnje primjenjive u jurisdikciji].]⁷⁹⁴

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijske izvještaje⁷⁹⁵

[Izvršavanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

⁷⁹² Ili drugi nazivi koji su odgovarajući u kontekstu pravnog okvira određene jurisdikcije.

⁷⁹³ Za identifikaciju drugih informacija može se koristiti određeniji opis kao što je »izvršavanje menadžmenta i izvjava predsjednika«.

⁷⁹⁴ Taj dodatni odjeljak može biti koristan kad je revizor otkrio značajna pogrešna prikazivanja u ostalim informacijama dobivenim nakon datuma revizorskog izvješća i ima zakonsku obvezu da kao reakciju na to poduzme određenu radnju.

⁷⁹⁵ Ili drugi nazivi koji su odgovarajući u kontekstu pravnog okvira određene jurisdikcije.

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

[Izvrješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

Izvrješće o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima

[Izvrješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

Angažirani partner u reviziji koja ima za posljedicu ovo izvješće neovisnog revizora je [ime].

[Potpis u ime revizorskog društva, osobno ime revizora, ili oboje, već prema tome što je primjereno u određenoj jurisdikciji.]

[Revizorova adresa]

[Datum]

Ilustracija 5 – Revizorsko izvješće za bilo koji subjekt, uvršteni subjekt ili drugačiji od uvrštenog, koje sadrži nemodificirano mišljenje kad je revizor dobio sve ostale informacije prije datuma revizorskog izvješća i zaključio da postoji značajno pogrešno prikazivanje ostalih informacija.

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća, sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja bilo kojeg subjekta, uvrštenog subjekta ili drugačijeg od uvrštenog, koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija nije revizija grupe (tj. MRevS 600 ne primjenjuje se).
- Financijske izvještaje je sastavio menadžment subjekta u skladu s MSFI-ima (okvir opće namjene).
- Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz MRevS-a 210.
- Revizor je, temeljeno na dobivenim revizijskim dokazima, zaključio da je primjereno nemodificirano (tj. »čisto«) mišljenje.
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju u reviziji su oni iz jurisdikcije.
- Temeljeno na dobivenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da značajna neizvjesnost ne postoji u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen).
- Revizor je dobio sve ostale informacije prije datuma revizorskog izvješća i zaključio da postoji značajno pogrešno prikazivanje ostalih informacija.
- Oni koji su odgovorni za pregled financijskih izvještaja su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje financijskih izvještaja.
- Revizor nema druge odgovornosti izvrješćivanja zahtijevane prema zakonu ili regulativi.

IZVRJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima Društva ABC [ili drugi odgovarajući naslovnik]

Mišljenje

Obavili smo reviziju financijskih izvještaja Društva ABC (Društvo), koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju na 31. prosinca 20X1., izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama vlastitog kapitala i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, priloženi financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (ili *istinito i fer prikazuju*) financijski položaj Društva na 31. prosinca 20X1. i njegovu financijsku uspješnost te njegove novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI-ima).

Osnova za mišljenje

Obavili smo našu reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ima). Naše odgovornosti prema tim standardima su podrobnije opisane u našem izvješću u *Odjeljku o revizorovim odgovornostima za reviziju financijskih izvještaja*. Neovisni smo od Društva u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu reviziju financijskih izvještaja u [jurisdikciji] i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima. Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje.

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je primjereno, kao što je »Informacije različite od financijskih izvještaja i revizorskog izvješća o njima«]

Menadžment⁷⁹⁶ je odgovoran za ostale informacije. Ostale informacije sadrže [informacije uključene u izvješće X,⁷⁹⁷ ali ne uključuju financijske izvještaje i naše revizorsko izvješće o njima.]

Naše mišljenje o financijskim izvještajima ne obuhvaća ostale informacije i mi ne izražavamo bilo koji oblik zaključka s izražavanjem uvjerenja o njima.

U vezi s našom revizijom financijskih izvještaja, naša je odgovornost pročitati gore navedene ostale informacije i, u obavljanju toga, razmotriti jesu li ostale informacije značajno proturječne financijskim izvještajima ili našim saznanjima stečenih u reviziji ili se drugačije čini da su značajno pogrešno prikazane.

Ako, temeljeno na poslu kojeg smo obavili, zaključimo da postoji značajno pogrešno prikazivanje tih ostalih informacija, od nas se zahtijeva da izvjestimo o toj činjenici. Kako je niže opisano, zaključili smo da postoji značajni pogrešni prikaz ostalih informacija.

[Opis značajnog pogrešnog prikaza ostalih informacija]

[Ključna revizijska pitanja]⁷⁹⁸

Ključna revizijska pitanja su ona pitanja koja su bila, po našoj profesionalnoj prosudbi, od najveće važnosti za našu reviziju financijskih izvještaja tekućeg razdoblja. Tim pitanjima smo se bavili u kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline i pri formiranju našeg mišljenja o njima, i mi ne dajemo zasebno mišljenje o tim pitanjima.

[Opis svakog ključnog revizijskog pitanja u skladu s MRevS-om 701.]]

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijske izvještaje⁷⁹⁹

[Izvrješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

⁷⁹⁶ Ili drugi nazivi koji su odgovarajući u kontekstu pravnog okvira određene jurisdikcije.

⁷⁹⁷ Za identifikaciju drugih informacija može se koristiti određeniji opis kao što je »izvrješće menadžmenta i predsjednika«.

⁷⁹⁸ Odjeljak za ključna revizijska pitanja se zahtijeva samo za uvrštene subjeke.

⁷⁹⁹ Ili drugi nazivi koji su odgovarajući u kontekstu pravnog okvira određene jurisdikcije.

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

[Izvršavanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 1 u MRevS-u 700 (izmijenjen).]

[Angažirani partner u reviziji koja ima za posljedicu ovo izvješće neovisnog revizora je [ime].⁸⁰⁰]

[Potpis u ime revizorskog društva, osobno ime revizora, ili oboje, već prema tome što je primjereno u određenoj jurisdikciji.]

[Revizorova adresa]

[Datum]

Ilustracija 6 – Revizorsko izvješće za bilo koji subjekt, uvršteni ili drugačiji od uvrštenog, koje sadrži mišljenje s rezervom kad je revizor dobio sve ostale informacije prije datuma revizorskog izvješća i postoji ograničenje opsega u vezi sa značajnom stavkom konsolidiranih financijskih izvještaja koje također utječe na ostale informacije.

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća, sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Revizija cjelovitog skupa konsolidiranih financijskih izvještaja bilo kojeg subjekta, uvrštenog ili drugačijeg od uvrštenog, koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija je revizija grupe (tj., MRevS 600 se primjenjuje).
- Konsolidirane financijske izvještaje je sastavio menadžment subjekta u skladu s MSFI-ima (okvir opće namjene).
- Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za konsolidirane financijske izvještaje iz MRevS-a 210.
- Revizor nije mogao pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s ulaganjem u inozemno pridruženo društvo. Smatra se da su mogući učinci nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza značajni ali ne i prožimajući za konsolidirane financijske izvještaje (tj. mišljenje s rezervom je primjereno).
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju u reviziji su oni iz jurisdikcije.
- Temeljeno na dobivenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da značajna neizvjesnost ne postoji u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen).
- Ključna revizijska pitanja su priopćena u skladu s MRevS-om 701.
- Revizor je dobio sve ostale informacije prije datuma revizorskog izvješća i pitanje koje uzrokuje mišljenje s rezervom o konsolidiranim financijskim izvještajima također utječe na ostale informacije.
- Oni koji su odgovorni za pregled konsolidiranih financijskih izvještaja su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje konsolidirane financijskih izvještaja.
- Revizor nema druge odgovornosti izvršavanja zahtijevane prema zakonu ili regulativi.

⁸⁰⁰ Ime angažiranog partnera je uključeno u revizorsko izvješće za reviziju cjelovitog skupa financijskih izvještaja opće namjene uvrštenih subjekata osim ako se, u rijetkim okolnostima, može razumno očekivati da takva objava stvara značajnu prijetnju osobnoj sigurnosti. (vidjeti MRevS 700 (izmijenjen), točka 46).

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima Društva ABC [ili drugi odgovarajući naslovnik]

Mišljenje s rezervom

Obavili smo reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja Društva ABC i njegovih ovisnih društava (Grupe), koji obuhvaćaju konsolidirani izvještaj o financijskom položaju na 31. prosinca 20X1., konsolidirani izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, konsolidirani izvještaj o promjenama vlastitog kapitala i konsolidirani izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te bilješke uz konsolidirane financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, osim za moguće učinke pitanja opisanog u našem izvješću u *Odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom*, priloženi konsolidirani financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (ili *istinito i fer prikazuju*) konsolidirani financijski položaj Grupe na 31. prosinca 20X1. i njezinu konsolidiranu financijsku uspješnost te njezine konsolidirane novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI-ima).

Osnova za mišljenje s rezervom

Ulaganje Grupe u inozemno pridruženo društvo XYZ stečeno tijekom godine i obračunato po metodi udjela iskazano je u konsolidiranom izvještaju o financijskom položaju na 31. prosinca 20X1. u iznosu xxx i udio Društva ABC u neto dobiti Društva XYZ u iznosu od xxx uključen je u dobit Društva ABC za tada završenu godinu. Nismo mogli dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze o knjigovodstvenoj vrijednosti ulaganja Društva ABC u Društvo XYZ sa stanjem na 31. prosinca 20X1. i udjelu Društva ABC u neto dobiti za godinu Društva XYZ jer nam je bio uskraćen pristup financijskim informacijama, menadžmentu i revizoru Društva XYZ. U skladu s tim, nismo mogli utvrditi jesu li bila potrebna neka usklađivanja tih iznosa.

Obavili smo našu reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ima). Naše odgovornosti prema tim standardima su detaljnije opisane u našem izvješću u *Odjeljku o revizorovim odgovornostima za reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja*. Neovisni smo od Grupe u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja u [jurisdikciji] i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima. Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje s rezervom.

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je primjereno, kao što je »Informacije različite od financijskih izvještaja i revizorskog izvješća o njima«]

Menadžment⁸⁰¹ je odgovoran za ostale informacije. Ostale informacije sadrže [informacije uključene u izvješće X,⁸⁰² ali ne uključuju konsolidirane financijske izvještaje i naše revizorsko izvješće o njima.] Naše mišljenje o konsolidiranim financijskim izvještajima ne obuhvaća ostale informacije i mi ne izražavamo bilo koji oblik zaključka s izražavanjem uvjerenja o njima.

⁸⁰¹ Ili drugi nazivi koji su odgovarajući u kontekstu pravnog okvira određene jurisdikcije.

⁸⁰² Za identifikaciju drugih informacija može se koristiti određeni opis kao što je »izvršavanje menadžmenta i izjava predsjednika«.

U vezi s našom revizijom konsolidiranih financijskih izvještaja, naša je odgovornost pročitati gore navedene ostale informacije i, u obavljanju toga, razmotriti jesu li ostale informacije značajno proturječne konsolidiranim financijskim izvještajima ili našim saznanjima stečenih u reviziji ili se drugačije čini da su značajno pogrešno prikazane.

Ako, temeljeno na poslu kojeg smo obavili na ostalim informacijama, zaključimo da postoji značajno pogrešno prikazivanje tih ostalih informacija, od nas se zahtijeva da izvijestimo o toj činjenici. Kako je prethodno opisano u *Odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom*, nismo bili u mogućnosti dobiti dostatne i primjerene dokaze za knjigovodstvenu vrijednost ulaganja Društva ABC u Društvo XYZ sa stanjem na 31. prosinca 20X1. i udjelu Društva ABC u neto dobiti za godinu Društva XYZ. U skladu s tim, nismo mogli zaključiti jesu li ili nisu li ostale informacije značajno pogrešno prikazane u vezi s tim pitanjem.

[Ključna revizijska pitanja]⁸⁰³

Ključna revizijska pitanja su ona pitanja koja su bila, po našoj profesionalnoj prosudbi, od najveće važnosti za našu reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja tekućeg razdoblja. Tim pitanjima smo se bavili u kontekstu naše revizije konsolidiranih financijskih izvještaja kao cjeline i pri formiranju našeg mišljenja o njima, i mi ne dajemo zasebno mišljenje o tim pitanjima. Osim pitanja opisanog u *Odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom* utvrdili smo da su niže navedena pitanja ključna revizijska pitanja koja treba objaviti u našem izvješću.

[*Opis svakog ključnog revizijskog pitanja u skladu s MRevS-om 701.*]]

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijske izvještaje⁸⁰⁴

[*Izješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 2 u MRevS-u 700 (izmijenjen).*]

Revizorove odgovornosti za reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja

[*Izješćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 2 u MRevS-u 700 (izmijenjen).*]

[*Angažirani partner u reviziji koja ima za posljedicu ovo izvješće neovisnog revizora je [ime].⁸⁰⁵*]

[*Potpis u ime revizorskog društva, osobno ime revizora, ili oboje, već prema tome što je primjereno u određenoj jurisdikciji.*]

[*Revizorova adresa*]

[*Datum*]

Ilustracija 7 – Revizorsko izvješće za bilo koji subjekt, uvršteni ili drugačiji od uvrštenog, koje sadrži negativno mišljenje kad je revizor dobio sve ostale informacije prije datuma revizorskog izvješća i negativno mišljenje o konsolidiranim financijskim izvještajima također utječe na ostale informacije.

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća, sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja bilo kojeg subjekta, uvrštenog ili drugačijeg, koji koristi okvir fer prezentacije. Revizija je revizija grupe (tj. MRevS 600 se primjenjuje).
- Konsolidirane financijske izvještaje je sastavio menadžment subjekta u skladu s MSFI-ima (okvir opće namjene).
- Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za konsolidirane financijske izvještaje iz MRevS-a 210.
- Konsolidirani financijski izvještaji su značajno pogrešno prikazani zbog nekonsolidiranja ovisnog društva. Smatra se da je značajni pogrešni prikaz prožimajući za konsolidirane financijske izvještaje. Učinci pogrešnog prikaza u konsolidiranim financijskim izvještajima nisu bili utvrđeni jer to nije bilo izvedivo (tj. negativno mišljenje je primjereno).
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju u reviziji su oni iz jurisdikcije.
- Temeljeno na dobivenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da značajna neizvjesnost ne postoji u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen).
- Ključna revizijska pitanja su priopćena u skladu s MRevS-om 701.
- Revizor je dobio sve ostale informacije prije datuma revizorskog izvješća i pitanje koje uzrokuje negativno mišljenje o konsolidiranim financijskim izvještajima također utječe na ostale informacije.
- Oni koji su odgovorni za pregled konsolidiranih financijskih izvještaja su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje konsolidirane financijskih izvještaja.
- Revizor nema druge odgovornosti izješćivanja zahtijevane prema zakonu ili regulativi.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima Društva ABC [ili drugi odgovarajući naslovnik]

Negativno mišljenje

Obavili smo reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja Društva ABC i njegovih ovisnih društava (Grupe), koji obuhvaćaju konsolidirani izvještaj o financijskom položaju na 31. prosinca 20X1., konsolidirani izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, konsolidirani izvještaj o promjenama vlastitog kapitala i konsolidirani izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te bilješke uz konsolidirane financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, zbog važnosti pitanja opisanog u našem izvješću u *Odjeljku s osnovom za negativno mišljenje*, priloženi konsolidirani financijski izvještaji ne prezentiraju fer, u svim značajnim odrednicama, (ili *ne prikazuju istinito i fer*) konsolidirani financijski položaj Grupe na 31. prosinca 20X1. i njezinu konsolidiranu financijsku uspješnost te njezine konsolidirane novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izješćavanja (MSFI-ima).

⁸⁰³ Odjeljak za ključna revizijska pitanja se zahtijeva samo za uvrštene subjekte.

⁸⁰⁴ Ili drugi nazivi koji su odgovarajući u kontekstu pravnog okvira određene jurisdikcije.

⁸⁰⁵ Ime angažiranog partnera je uključeno u revizorsko izvješće za revizije cjelovitog skupa financijskih izvještaja opće namjene uvrštenih subjekata osim ako se, u rijetkim okolnostima, može razumno očekivati da takva objava stvara značajnu prijetnju osobnoj sigurnosti. (vidjeti MRevS 700 (izmijenjen), točka 46).

Osnova za negativno mišljenje

Kao što je objašnjeno u Bilješki X, Grupa nije konsolidirala financijske izvještaje ovisnog društva XYZ kojeg je Grupa stekla tijekom 20X1. godine, a zbog toga što na dan stjecanja još nije mogla utvrditi fer vrijednosti određene značajne imovine i obveza ovisnog društva. To je ulaganje stoga iskazano po trošku. Prema MSFI-ima, Grupa je trebala konsolidirati to ovisno društvo i iskazati stjecanje po privremenom iznosu. Da je ovisno društvo XYZ bilo konsolidirano to bi značajno utjecalo na mnoge sastavne dijelove priloženih konsolidiranih financijskih izvještaja. Učinci propusta konsolidiranja na konsolidirane financijske izvještaje nisu bili utvrđeni.

Obavili smo našu reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ima). Naše odgovornosti prema tim standardima su podrobnije opisane u našem izvješću u *Odjeljku o revizorovim odgovornostima za reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja*. Neovisni smo od Grupe u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja u *[Jurisdikciji]* i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima. Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše negativno mišljenje.

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je primjereno, kao što je »Informacije različite od financijskih izvještaja i revizorskog izvješća o njima«]

Menadžment⁸⁰⁶ je odgovoran za ostale informacije. Ostale informacije sadrže [informacije uključene u izvješće X,⁸⁰⁷ ali ne uključuju konsolidirane financijske izvještaje i naše revizorsko izvješće o njima.] Naše mišljenje o konsolidiranim financijskim izvještajima ne obuhvaća ostale informacije i mi ne izražavamo bilo koji oblik zaključka s izražavanjem uvjerenja o njima.

U vezi s našom revizijom konsolidiranih financijskih izvještaja, naša je odgovornost pročitati gore navedene ostale informacije i, u obavljanju toga, razmotriti jesu li ostale informacije značajno proturječne konsolidiranim financijskim izvještajima ili našim saznanjima stečenih u reviziji ili se drugačije čini da su značajno pogrešno prikazane. Ako, temeljeno na poslu kojeg smo obavili na ostalim informacijama, zaključimo da postoji značajni pogrešni prikaz tih ostalih informacija, od nas se zahtijeva da izvjestimo o toj činjenici. Kako je prethodno opisano u *Odjeljku s osnovom za negativno mišljenje*, Grupa je trebala u konsolidaciju uključiti Društvo XYZ i iskazati stjecanje temeljeno na privremenom iznosu. Zaključili smo da su ostale informacije značajno pogrešno prikazane zbog istog razloga u vezi s iznosima ili drugim stavkama izvješća X na koje je utjecao propust da se konsolidira Društvo XYZ.

[Ključna revizijska pitanja]⁸⁰⁸

Ključna revizijska pitanja su ona pitanja koja su bila, po našoj profesionalnoj prosudbi, od najveće važnosti za našu reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja tekućeg razdoblja. Tim pitanjima smo se bavili u kontekstu naše revizije konsolidiranih financijskih izvještaja kao cjeline i pri formiranju našeg mišljenja o njima, i mi ne dajemo zasebno mišljenje o tim pitanjima. Osim pitanja opisanog u *Odjeljku s osnovom za negativno mišljenje* utvrdili smo da su

niže navedena pitanja ključna revizijska pitanja koja treba objaviti u našem izvješću.

[*Opis svakog ključnog revizijskog pitanja u skladu s MRevS-om 701.*]]

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijske izvještaje⁸⁰⁹

[*Izvjешćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 2 u MRevS-u 700 (izmijenjen).*]

Revizorove odgovornosti za reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja

[*Izvjешćivanje u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen) – vidjeti Ilustraciju 2 u MRevS-u 700 (izmijenjen).*]

[Angažirani partner u reviziji koja ima za posljedicu ovo izvješće neovisnog revizora je [ime].⁸¹⁰]

[*Potpis u ime revizorskog društva, osobno ime revizora, ili oboje, već prema tome što je primjereno u određenoj jurisdikciji.*]

[*Revizorova adresa*]

[*Datum*]

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 800 (IZMIJENJEN)

POSEBNA RAZMATRANJA – REVIZIJE FINACIJSKIH IZVJEŠTAJA SASTAVLJENIH U SKLADU S OKVIRIMA POSEBNE NAMJENE

(Stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja završena na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ

| | Točka |
|--|-----------|
| Uvod | |
| Područje koje uređuje ovaj MRevS | 1 – 3 |
| Datum stupanja na snagu | 4 |
| Cilj | 5 |
| Definicije | 6 – 7 |
| Zahtjevi | |
| Razmatranja pri prihvaćanju angažmana | 8 |
| Razmatranja pri planiranju i obavljanju revizije | 9 – 10 |
| Razmatranja pri formiranju mišljenja i izvješćivanju | 11 – 14 |
| Primjena i ostali materijali s objašnjenjima | |
| Definicija okvira posebne namjene | A1 – A4 |
| Razmatranja pri prihvaćanju angažmana | A5 – A8 |
| Razmatranja pri planiranju i obavljanju revizija | A9 – A12 |
| Razmatranja pri formiranju mišljenja i izvješćivanju | A13 – A21 |

Dodatak: Ilustracije izvješća neovisnog revizora o financijskim izvještajima posebne namjene

⁸⁰⁶ Ili drugi nazivi koji su odgovarajući u kontekstu pravnog okvira određene jurisdikcije.

⁸⁰⁷ Za identifikaciju drugih informacija može se koristiti određeniji opis kao što je »izvješće menadžmenta i predsjednika«.

⁸⁰⁸ Odjeljak za ključna revizijska pitanja se zahtijeva samo za uvrštene subjekte.

⁸⁰⁹ Ili drugi nazivi koji su odgovarajući u kontekstu pravnog okvira određene jurisdikcije.

⁸¹⁰ Ime angažiranog partnera je uključeno u revizorsko izvješće za revizije cjelovitog skupa financijskih izvještaja opće namjene uvrštenih subjekata osim ako se, u rijetkim okolnostima, može razumno očekivati da takva objava stvara značajnu prijetnju osobnoj sigurnosti. (vidjeti MRevS 700 (izmijenjen), točka 46).

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 800 (izmijenjen), *Posebna razmatranja – Revizije financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima posebne namjene* treba čitati povezano s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

Uvod

Područje koje uređuje ovaj MRevS

1. Međunarodni revizijski standardi (MRevS-ovi) iz serije 100-700 primjenjuju se u reviziji financijskih izvještaja. Ovaj MRevS uređuje specifične teme za primjenu tih MRevS-ova u reviziji financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom posebne namjene.
2. Ovaj MRevS napisan je u kontekstu cjelovitog skupa financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom posebne namjene. MRevS 805 (izmijenjen)⁸¹¹ bavi se posebnim razmatranjima koja su relevantna za reviziju pojedinačnog financijskog izvještaja ili posebnog elementa, računa ili stavke financijskog izvještaja.
3. Ovaj MRevS ne derogira zahtjeve ostalih MRevS-ova; niti se bavi svim posebnim razmatranjima koja mogu biti relevantna u danim okolnostima angažmana.

Datum stupanja na snagu

4. Ovaj MRevS stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja završena na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma.

Cilj

5. Cilj revizora je, kada primjenjuje MRevS-ove u reviziji financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom posebne namjene, primjereno postupati u vezi s posebnim razmatranjima koja su relevantna za:
 - (a) prihvaćanje angažmana;
 - (b) planiranje i obavljanje tog angažmana; i
 - (c) formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima.

Definicije

6. Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
 - (a) Financijski izvještaji posebne namjene – financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom posebne namjene. (Vidjeti točku A4)
 - (b) Okvir posebne namjene – okvir financijskog izvještavanja oblikovan za ispunjavanje informacijskih potreba posebnih korisnika. Okvir financijskog izvještavanja može biti okvir fer prezentacije ili okvir sukladnosti.⁸¹² (Vidjeti točke A1-A4.)
7. Pozivanje na »financijske izvještaje« u ovom MRevS-u znači »cjeloviti skup financijskih izvještaja posebne namjene. Zahtjevi primjenjivog okvira financijskog izvještavanja određuju prezentacijsku strukturu i sadržaj financijskih izvještaja te što čini cjeloviti skup financijskih izvještaja. Pozivanje na »financijske izvještaje posebne namjene« uključuje povezana objavljivanja.

Zahtjevi

Razmatranja pri prihvaćanju angažmana

Prihvatljivost okvira financijskog izvještavanja

8. MRevS 210 zahtijeva da revizor utvrdi prihvatljivost okvira financijskog izvještavanja primijenjenog u sastavljanju financijskih izvještaja.⁸¹³ U reviziji financijskih izvještaja posebne namjene, revizor mora steći razumijevanje: (Vidjeti točke A5-A8)
 - (a) svrhe za koju su sastavljeni financijski izvještaji;
 - (b) o namjeravanim korisnicima; i
 - (c) o koracima koje je poduzeo menadžment kako bi utvrdio da je u danim okolnostima prihvatljiv primjenjivi okvir financijskog izvještavanja.

Razmatranja pri planiranju i obavljanju revizije

9. MRevS 200 zahtijeva od revizora postupanje u skladu sa svim MRevS-ovima koji su relevantni za reviziju.⁸¹⁴ U planiranju i obavljanju revizije financijskih izvještaja posebne namjene, revizor mora utvrditi zahtijeva li primjena MRevS-ova posebna razmatranja u danim okolnostima angažmana. (Vidjeti točke A9-A12.)
10. MRevS 315 (izmijenjen) zahtijeva od revizora stjecanje razumijevanja subjektovog izbora i primjene računovodstvenih politika.⁸¹⁵ U slučaju financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s ugovornim odredbama, revizor mora steći razumijevanje bilo kojeg značajnog tumačenja ugovora koji je menadžment koristio pri sastavljanju tih financijskih izvještaja. Neko tumačenje je značajno kad bi primjena drugog razumnog tumačenja za posljedicu imala stvaranje značajne razlike u informacijama koje su prezentirane u financijskim izvještajima.

Razmatranja pri formiranju mišljenja i izvješćivanju

11. Kad formira mišljenje i izvješćuje o financijskim izvještajima posebne namjene, revizor mora primijeniti zahtjeve iz MRevS-a 700 (izmijenjen).⁸¹⁶ (Vidjeti točke A13-A19.)

Opis primjenjivog okvira financijskog izvještavanja

12. MRevS 700 (izmijenjen) zahtijeva da revizor ocijeni nalazi li se u financijskim izvještajima primjereno upućivanje na primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ili njegov opis.⁸¹⁷ U slučaju financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s ugovornim odredbama, revizor mora ocijeniti opisuju li financijski izvještaji na odgovarajući način bilo koje značajno tumačenje ugovora na kojemu se temelje financijski izvještaji.
13. MRevS 700 (izmijenjen) uređuje oblik i sadržaj revizorskog izvješća, uključujući i određivanje redoslijeda prikazivanja za određene sastavne dijelove. U slučaju revizorskog izvješća o financijskim izvještajima posebne namjene:
 - (a) revizorsko izvješće također mora opisati svrhu za koju su sastavljeni financijski izvještaji i, ako je nužno, namjeravane korisnike ili se mora pozvati na bilješku u financijskim izvještajima posebne namjene koja sadrži te informacije; i

⁸¹³ MRevS 210, *Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana*, točka 6(a).

⁸¹⁴ MRevS 200, točka 18.

⁸¹⁵ MRevS 315 (izmijenjen) *Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja kroz stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja*, točka 11(c).

⁸¹⁶ MRevS 700 (izmijenjen), *Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima*

⁸¹⁷ MRevS 700 (izmijenjen), točka 15.

⁸¹¹ MRevS 805 (izmijenjen), *Posebna razmatranja – Revizije pojedinačnih financijskih izvještaja i određenih elemenata, računa ili stavaka financijskog izvještaja*

⁸¹² MRevS 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*, točka 13(a).

- (b) ako menadžment ima mogućnost izbora okvira financijskog izvještavanja za sastavljanje takvih financijskih izvještaja, objašnjenje menadžmentove⁸¹⁸ odgovornosti za financijske izvještaje također mora sadržavati upućivanje na njegovu odgovornost za utvrđivanje da je primjenjivi okvir financijskog izvještavanja prihvatljiv u danim okolnostima.

Upozoravanje čitatelja da su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom posebne namjene

14. Revizorsko izvješće o financijskim izvještajima posebne namjene mora uključiti odjeljak za isticanje pitanja, upozoravajući korisnike revizorskog izvješća da su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom posebne namjene i da, kao posljedica toga, financijski izvještaji ne moraju biti prikladni za druge svrhe. (Vidjeti točke A20-A21.)

* * *

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Definicija okvira posebne namjene (Vidjeti točku 6)

- A1. Primjeri okvira posebne namjene su:
- porezna osnova računovodstva za skup financijskih izvještaja koji se prilažu uz poreznu prijavu;
 - računovodstvena osnova temeljena na novčanim primicima i izdacima za informacije o novčanim tokovima čiju pripremu mogu od subjekta zatražiti vjerovnici;
 - odredbe za financijsko izvještavanje koje je ustanovio regulator kako bi se ispunili zahtjevi tog regulatora; ili
 - ugovorne odredbe za financijsko izvještavanje, kao što su pisani ugovor između izdatelja i imatelja obveznica, ugovor o kreditu ili projekt s donacijom.
- A2. Mogu postojati okolnosti gdje je okvir posebne namjene temeljen na okviru financijskog izvještavanja koji je ustanovila organizacija ovlaštena ili priznata za donošenje standarda ili je propisan zakonom ili regulativom, ali koji nije u skladu sa svim zahtjevima tog okvira. Primjer je ugovor koji zahtijeva da financijski izvještaji budu sastavljeni u skladu s većinom, ali ne i svim standardima financijskog izvještavanja jurisdikcije X. Kad je to prihvatljivo u danim okolnostima angažmana, nije primjereno da opis primjenjivog okvira financijskog izvještavanja u financijskim izvještajima posebne namjene implicira punu sukladnost s okvirom financijskog izvještavanja koji je ustanovila organizacija ovlaštena ili priznata za donošenje standarda ili je propisan zakonom ili regulativom. U prethodno navedenom primjeru ugovora, opis primjenjivog okvira financijskog izvještavanja može se pozivati na ugovorne odredbe za financijsko izvještavanje, radije nego da se poziva na standarde financijskog izvještavanja jurisdikcije X.
- A3. U danim okolnostima opisanim u točki A2, okvir posebne namjene može biti okvir koji nije okvir fer prezentacije, čak i ako okvir financijskog izvještavanja na kojem je on temeljen jest okvir fer prezentacije. To je zbog toga što okvir posebne namjene ne mora biti u skladu sa svim zahtjevima okvira financijskog izvještavanja, koji ustanovi organizacija ovlaštena ili priznata za donošenje standarda ili je propisan zakonom ili regulativom, i koji su nužni za postizanje fer prezentacije financijskih izvještaja.

- A4. Financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom posebne namjene mogu biti i jedini financijski izvještaji koje sastavlja poslovni subjekt. U takvim okolnostima, takve financijske izvještaje mogu koristiti korisnici različiti od onih za koje je oblikovan okvir financijskog izvještavanja. Unatoč raširenoj distribuciji financijskih izvještaja, za svrhe ovog MRevS-a u takvim se okolnostima smatra da su ti financijski izvještaji i nadalje financijski izvještaji posebne namjene. Zahtjevi u točkama 13-14 oblikovani su radi izbjegavanja pogrešnog shvaćanja svrhe za koju su sastavljeni financijski izvještaji. Objavljanja obuhvaćaju objašnjavajuće ili opisne informacije, koje se navode kao zahtijevane, izričito dopuštene ili drugačije dopuštene primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja u temeljnim financijskim izvještajima ili u bilješkama ili uključenim u njih pomoću unakrsnog povezivanja⁸¹⁹.

Razmatranja pri prihvaćanju angažmana

Prihvatljivost okvira financijskog izvještavanja (Vidjeti točku 8)

- A5. U slučaju financijskih izvještaja posebne namjene, potrebe za financijskim informacijama namjeranih korisnika ključan su čimbenik u određivanju prihvatljivosti okvira financijskog izvještavanja primijenjenog u sastavljanju financijskih izvještaja.
- A6. Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja može obuhvatiti standarde financijskog izvještavanja koje je ustanovila organizacija ovlaštena ili priznata za objavljivanje standarda za financijske izvještaje posebne namjene. U tom slučaju, za te će se standarde pretpostaviti da su prihvatljivi za tu svrhu ako organizacija slijedi ustanovljeni i transparentni postupak koji uključuje sagledavanje i razmatranje stavova zainteresiranih dionika. U nekim jurisdikcijama, za određene vrste subjekata zakon ili regulativa može propisivati okvir financijskog izvještavanja koji menadžment treba koristiti u sastavljanju financijskih izvještaja posebne namjene. Na primjer, regulator može propisati odredbe financijskog izvještavanja da bi se ispunili zahtjevi tog regulatora. U odsutnosti pokazatelja koji bi ukazivali na suprotno, pretpostavlja se da je takav okvir financijskog izvještavanja prihvatljiv za financijske izvještaje posebnih namjena koje je sastavio takav subjekt.
- A7. Kad su standardi financijskog izvještavanja navedeni u točki A6 dopunjeni zakonskim ili regulativnim zahtjevima, MRevS 210 zahtijeva da revizor utvrdi postoji li proturječnost između standarda financijskog izvještavanja i dodatnih zahtjeva te propisuje radnje koje revizor treba poduzeti ako postoji takva proturječnost.⁸²⁰
- A8. Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja može obuhvatiti ugovorne odredbe za financijsko izvještavanje ili izvore različite od onih koji su opisani u točkama A6 i A7. U tom slučaju, prihvatljivost okvira financijskog izvještavanja u danim okolnostima angažmana utvrđuje se sagledavanjem ima li okvir obilježja uobičajena za prihvatljive okvire financijskog izvještavanja kako je opisano u Dodatku 2 MRevS-a 210. U slučaju okvira posebne namjene, relativna važnost koju u određenom angažmanu ima svako od obilježja uobičajenih za prihvatljivi okvir financijskog izvještavanja pitanje je profesionalne prosudbe. Na primjer, za svrhe utvrđivanja vrijednosti neto imovine subjekta na datum njegove prodaje, prodavatelj i kupac

⁸¹⁸ Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

⁸¹⁹ MRevS 200, točka 13(f).

⁸²⁰ MRevS 210, točka 18.

mogu se dogovoriti da je za njihove potrebe primjerena vrlo oprezna procjena ispravka vrijednosti za nenaplativa potraživanja iz poslovanja, iako takva financijska informacija ipak nije neutralna kad se uspoređi s financijskim informacijama sastavljenim u skladu s okvirom opće namjene.

Razmatranja pri planiranju i obavljanju revizije (Vidjeti točku 9)

- A9. MRevS 200 zahtijeva od revizora da (a) u vezi s angažmanima revizije financijskih izvještaja postupa u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući one koji se odnose na neovisnost, i (b) postupa u skladu sa svim MRevS-ima relevantnim za reviziju. On također zahtijeva od revizora da postupa u skladu sa svakim zahtjevom MRevS-a osim ako, u danim okolnostima revizije, cijeli MRevS nije relevantan jer se odnosi na uvjet koji ne postoji. U iznimnim okolnostima, revizor može prosuditi da je nužno odstupiti od relevantnog zahtjeva iz MRevS-a obavljanjem alternativnog revizijskog postupka kako bi se postigao cilj tog zahtjeva.⁸²¹
- A10. Primjena nekih zahtjeva MRevS-ova u reviziji financijskih izvještaja posebne namjene može zahtijevati revizorova posebna razmatranja. Na primjer, u MRevS-u 320, prosudbe o pitanjima koja su značajna korisnicima financijskih izvještaja temelje se na sagledavanju uobičajenih potreba za financijskim informacijama korisnika kao grupe.⁸²² U slučaju revizije financijskih izvještaja posebne namjene, te se prosudbe, međutim, temelje na sagledavanju potreba za financijskim informacijama namjeranih korisnika.
- A11. U slučaju financijskih izvještaja posebne namjene, kao što su oni sastavljeni u skladu sa zahtjevima iz ugovora, menadžment može s namjeranim korisnicima dogovoriti granični iznos ispod kojeg pogrešna prikazivanja utvrđena tijekom revizije neće biti ispravljana ili na drugi način usklađivana. Postojanje takvog graničnog iznosa revizora ne oslobađa obveze da utvrdi značajnost u skladu s MRevS-om 320 za svrhe planiranja i obavljanja revizije financijskih izvještaja posebne namjene.
- A12. MRevS 260 (izmijenjen) zahtijeva od revizora određivanje primjerene osobe ili osoba unutar subjektive strukture upravljanja s kojima će komunicirati⁸²³. MRevS 260 (izmijenjen) navodi da, u nekim slučajevima, u kojima su svi oni zaduženi za upravljanje uključeni u vođenje poslova subjekta i primjena zahtjeva komuniciranja se modificira radi prilagodbe takvoj situaciji.⁸²⁴ Ako subjekt sastavlja također i cjelovit skup financijskih izvještaja opće namjene, ona osoba odnosno osobe koje su odgovorne za nadziranje sastavljanja financijskih izvještaja posebne namjene ne moraju biti iste kao i one zadužene s odgovornošću upravljanja koje nadziru sastavljanje tih financijskih izvještaja opće namjene.

Razmatranja pri formiranju mišljenja i izvješćivanju (Vidjeti točku 11)

- A13. Dodatak ovog MRevS-a sadrži ilustracije izvješća neovisnog revizora o financijskim izvještajima posebne namjene. Druge ilustracije revizorovih izvješća mogu biti relevantne za izvješćivanje o financijskim izvještajima posebne namjene (vidjeti,

na primjer, Dodatke MRevS-a 700 (izmijenjen), MRevS-a 705 (izmijenjen)⁸²⁵, MRevS-a 570 (izmijenjen)⁸²⁶, MRevS-a 720 (izmijenjen)⁸²⁷ i MRevS-a 706 (izmijenjen).⁸²⁸

Primjena MRevS-a 700 (izmijenjen) pri izvješćivanju o financijskim izvještajima posebne namjene

- A14. Točka 11 ovog MRevS-a objašnjava da je revizor dužan primijeniti MRevS 700 (izmijenjen) pri formiranju mišljenja i izvješćivanju o financijskim izvještajima posebne namjene. Pri tome od revizora se također zahtijeva primjena zahtjeva izvješćivanja iz ostalih MRevS-ova pri čemu može ustanoviti da mu mogu biti od pomoći posebna razmatranja navedena niže u točkama A15-19.

Vremenska neograničenost poslovanja

- A15. Financijski izvještaji posebne namjene mogu ili ne moraju biti sastavljeni u skladu s okvirom financijskog izvještavanja za koji je relevantna računovodstvena pretpostavka vremenske neograničenosti poslovanja (na primjer, računovodstvena pretpostavka vremenske neograničenosti poslovanja nije relevantna za neke financijske izvještaje sastavljene u skladu s poreznom osnovom računovodstva u određenim jurisdikcijama).⁸²⁹ Ovisno o primjenjivom okviru financijskog izvještavanja koji je primijenjen u sastavljanju financijskih izvještaja posebne namjene, opis u revizorskom izvješću menadžmentovih odgovornosti⁸³⁰ može biti potrebno na odgovarajući način prilagoditi. Opis u revizorskom izvješću revizorovih odgovornosti⁸³¹ može također biti potrebno na odgovarajući način prilagoditi ovisno o tome kako se MRevS 570 (izmijenjen) primjenjuje u okolnostima angažmana.

Ključna revizijska pitanja

- A16. MRevS 700 (izmijenjen) zahtijeva da revizor priopći ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701⁸³² u revizijama cjelovitog skupa financijskih izvještaja opće namjene uvrštenih subjekata. U revizijama financijskih izvještaja posebne namjene, MRevS 701 se primjenjuje samo ako se priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u revizorskom izvješću o financijskim izvještajima posebne namjene zahtijeva zakonom ili regulativom ili kad revizor inače odluči priopćiti ključna revizijska pitanja. Ako se ključna revizijska pitanja priopćavaju u revizorskom izvješću o financijskim izvještajima posebne namjene, MRevS 701 se primjenjuje u cijelosti.⁸³³

Ostale informacije

- A17. MRevS 720 (izmijenjen) uređuje revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama. U kontekstu ovog MRevS-a, izvješća koja sadrže financijske izvještaje posebne namjene ili su uz njih priložena – svrha kojih je pružiti vlasnicima (ili sličnim dionicima) informacije o pitanjima prezentira-

⁸²¹ MRevS 200, točke 14, 18 i 22-23.

⁸²² MRevS 320, *Značajnost u planiranju i obavljanju revizije*, točka 2.

⁸²³ MRevS 260 (izmijenjen), *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje*

⁸²⁴ MRevS 260 (izmijenjen), točka A8.

⁸²⁵ MRevS 705 (izmijenjen), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*

⁸²⁶ MRevS 570 (izmijenjen), *Vremenska neograničenost poslovanja*

⁸²⁷ MRevS 720 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama*

⁸²⁸ MRevS 706 (izmijenjen), *Odjelci za isticanje pitanja i točke za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora*

⁸²⁹ MRevS 570 (izmijenjen), točka 2.

⁸³⁰ Vidjeti MRevS 700 (izmijenjen), točke 34(b) i A48.

⁸³¹ Vidjeti MRevS 700 (izmijenjen), točka 39(b)(iv).

⁸³² MRevS 701, *Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora*

⁸³³ MRevS 700 (izmijenjen), točka 31.

nim u financijskim izvještajima posebne namjene – za svrhe MRevS-a 720 (izmijenjen) smatraju se godišnjim izvješćima. U slučaju financijskih izvještaja sastavljenih korištenjem okvira posebne namjene, pojam »slični dionici« uključuje određene korisnike čije se potrebe za financijskim informacijama ispunjavaju oblikovanjem okvira posebne namjene korištenog u sastavljanju financijskih izvještaja posebne namjene. Ako revizor utvrdi da subjekt planira izdati takvo izvješće, zahtjevi MRevS-a 720 (izmijenjen) primjenjuju se u reviziji financijskih izvještaja posebne namjene.

Ime angažiranog partnera

A18. Zahtjev iz MRevS-a 700 (izmijenjen) da revizor uključi ime angažiranog partnera u revizorsko izvješće također se primjenjuje i u revizijama financijskih izvještaja posebne namjene uvrštenih subjekata.⁸³⁴ Zakon ili regulativa mogu zahtijevati da revizor uključi ime angažiranog partnera u revizorsko izvješće ili revizor može inače odlučiti da to učini kad izvješćuje o financijskim izvještajima posebne namjene nevrštenih subjekata.

Uključivanje poziva na revizorsko izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja opće namjene

A19. Revizor može smatrati da je primjereno pozvati se u odjeljku za ostala pitanja u revizorskom izvješću o financijskim izvještajima posebne namjene na revizorsko izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja opće namjene ili na pitanje o kojem se izvjestilo u njemu. (Vidjeti MRevS 706 (izmijenjen)).⁸³⁵ Na primjer, revizor može smatrati da je primjereno pozvati se u revizorskom izvješću o financijskim izvještajima posebne namjene na odjeljak o značajnoj neizvjesnosti u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem uključenim u revizorsko izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja opće namjene.

Upozoravanje čitatelja da su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom posebne namjene (Vidjeti točku 14)

A20. Financijski izvještaji posebne namjene mogu se koristiti za svrhe različite od onih za koje su namijenjeni. Primjerice, regulator može zahtijevati da određeni subjekti učine javno dostupnim financijske izvještaje posebne namjene. Kako bi se izbjegnuli nespornosti, revizor upozorava korisnike revizorskog izvješća, uključivanjem odjeljka za isticanje pitanja objašnjavajući, da su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom posebne namjene i, stoga, ne moraju biti prikladni za druge svrhe. MRevS 706 (izmijenjen) zahtijeva da taj odjeljak bude uključen u odvojeni dio revizorskog izvješća s odgovarajućim naslovom koji uključuje riječi »Isticanje pitanja.«⁸³⁶

Ograničenja distribucije ili uporabe (Vidjeti točku 14)

A21. Osim upozorenja zahtijevanog točkom 14, revizor može smatrati kako je primjereno naznačiti da je revizorsko izvješće namijenjeno isključivo za određene korisnike. Ovisno o zakonu ili regulativi određene jurisdikcije, to se može postići ograničavanjem distribucije ili uporabe revizorskog izvješća. U tim okolnostima, točka navedena u točki 14 može se proširiti kako bi se uključila ova ostala pitanja i u skladu s tim modificirati naslov odjeljka. (Vidjeti ilustracije u Dodatku ovog MRevS-a).

⁸³⁴ Vidjeti MRevS 700 (izmijenjen), točke 45 i A56-A58.

⁸³⁵ Vidjeti MRevS 706 (izmijenjen), točke 10-11.

⁸³⁶ Vidjeti točku 9(a) MRevS-a 706 (izmijenjen).

Dodatak

(Vidjeti točku A14)

Ilustracije revizorskih izvješća o financijskim izvještajima posebne namjene

- Ilustracija 1: Revizorsko izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja nevrštenog subjekta koji su sastavljeni u skladu s ugovornim odredbama za financijsko izvještavanje (za svrhe ove ilustracije, okvir sukladnosti).
- Ilustracija 2: Revizorsko izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja nevrštenog subjekta koji su sastavljeni u skladu s posebnom osnovom računovodstva u jurisdikciji X (za svrhe ove ilustracije, okvir sukladnosti).
- Ilustracija 3: Revizorsko izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja uvrštenog subjekta koji su sastavljeni u skladu s odredbama za financijsko izvještavanje koje je ustanovio regulator (za svrhe ove ilustracije, okvir fer prezentacije).

Ilustracija 1: Revizorsko izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja nevrštenog subjekta koji su sastavljeni u skladu s ugovornim odredbama za financijsko izvještavanje (za svrhe ove ilustracije, okvir sukladnosti).

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Financijske izvještaje sastavio je menadžment subjekta u skladu s ugovornim odredbama za financijsko izvještavanje (tj. s okvirom posebne namjene). Menadžment nema mogućnost izbora okvira financijskog izvještavanja.
- Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja je okvir sukladnosti.
- Revizorsko izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja opće namjene nije bilo izdano.
- Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz MRevS-a 210.
- Revizor je, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, zaključio da je primjereno nemođificirano (tj. »čisto«) mišljenje.
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju u reviziji su oni iz jurisdikcije.
- Temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da značajna neizvjesnost ne postoji u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s poslovanjem po vremenski neograničenom poslovanju u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen).
- Ograničeni su distribucija i korištenje revizorskog izvješća.
- Od revizora se ne zahtijeva i nije drugačije odlučio priopćavati ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701.
- Revizor je utvrdio da nema ostalih informacija (tj. nisu primjenjivi zahtjevi MRevS-a 720 (izmijenjen)).
- Oni koji su odgovorni za nadzor nad postupkom financijskog izvještavanja su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje financijskih izvještaja.
- Revizor nema drugih odgovornosti izvješćivanja zahtijevanih sukladno lokalnom zakonu ili regulativi.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Primjereni naslovnik]

Mišljenje

Obavili smo reviziju financijskih izvještaja Društva ABC («Društvo»), koji obuhvaćaju bilancu na dan 31. prosinca 20X1. godine, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama kapitala i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, priloženi financijski izvještaji Društva za godinu završenu 31. prosinca 20X1 su sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s odredbama za financijsko izvještavanje iz poglavlja Z Ugovora zaključenog 1. siječnja 20X1. godine između Društva i Društva DEF («Ugovor»).

Osnova za mišljenje

Obavili smo našu reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ima). Naše odgovornosti prema tim standardima su detaljnije opisane u našem izvješću u odjeljku *Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja*. Neovisni smo od Društva u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu reviziju financijskih izvještaja u [jurisdikciji] i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima. Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dostatni i primjereni kao osnova za naše mišljenje.

Isticanje pitanja – Računovodstvena osnova i ograničenje distribucije i uporabe

Skrećemo pozornost na Bilješku X uz financijske izvještaje, koja opisuje računovodstvenu osnovu. Financijski izvještaji sastavljeni su kako bi pomogli Društvu u ispunjavanju odredbi za financijsko izvještavanje iz gore spomenutog Ugovora. Kao posljedica toga, financijski izvještaji mogu biti neprikladni za ostale svrhe. Naše izvješće namijenjeno je isključivo Društvu i Društvu DEF i ne smije se distribuirati ili dati na upotrebu stranama koje nisu Društvo ili kompanija DEF. Naše mišljenje nije modificirano u vezi s tim pitanjem.

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijske izvještaje⁸³⁷

Menadžment je odgovoran za sastavljanje financijskih izvještaja u skladu s odredbama za financijsko izvještavanje iz poglavlja Z ugovora i za one interne kontrole koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške. U sastavljanju financijskih izvještaja, menadžment je odgovoran za procjenjivanje sposobnosti Društva da nastavi s poslovanjem po vremenski neograničenom poslovanju, objavljivanje, ako je primjenjivo, pitanja povezanih s vremenski neograničenim poslovanjem i korištenjem računovodstvene osnove utemeljene na vremenskoj neograničenosti poslovanja, osim ako menadžment namjerava likvidirati Društvo ili prekinuti poslovanje ili nema realne alternative nego da to učini.

Oni koji su zaduženi za upravljanje su odgovorni za nadziranje procesa financijskog izvještavanja kojeg je ustanovilo Društvo.

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

Naši ciljevi su steći razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikaza uslijed prijevare ili pogreške i izdati revizorsko izvješće koje uključuje naše mišljenje. Razumno uvjerenje je visoka razina uvjerenja, ali nije jamstvo da će revizija koja je obavljena u skladu s MRevS-ima uvijek otkriti značajno pogrešno prikazivanje kad ono postoji. Pogrešni prikazi mogu nastati uslijed prijevare ili pogreške i smatraju se značajni ako se razumno može očekivati da, pojedinačno ili u zbroju, utječu na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi tih financijskih izvještaja.

Točka 41(b) MRevS-a 700 (izmijenjen) objašnjava da se niže prikazani osjenčani dio može smjestiti u dodatak revizorskog izvješća. Točka 41(c) MRevS-a 700 (izmijenjen) objašnjava da ako zakon, regulativa ili nacionalni revizijski standardi to izričito dopuštaju, može se pozivati na web stranicu odgovarajućeg nadležnog tijela koja sadrži opis revizorove odgovornosti, radije nego da se on uključujući u revizorsko izvješće, pod uvjetom da opis na web stranici adresira revizorovu odgovornost i nije u neskladu s niže navedenim opisom revizorove odgovornosti.

Kao dio revizije u skladu s MRevS-ovima stvaramo profesionalne prosudbe i održavamo profesionalni skepticizam tijekom revizije. Mi također:

- identificiramo i procjenjujemo rizike značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja uslijed prijevare ili pogreške, oblikujemo i obavljamo revizijske postupke kao reakciju na te rizike i pribavljamo revizijske dokaze koji su dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje. Rizik neotkrivanja značajnog pogrešnog prikaza nastalo uslijed prijevare je veći od rizika nastalo uslijed pogreške, jer prijevare može uključiti dosluh, krivotvorenje, namjerno izostavljanje, pogrešno prikazivanje ili zaobilazanje internih kontrola.
- stječemo razumijevanje internih kontrola koje su relevantne za reviziju kako bi se oblikovali revizijski postupci koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola Društva⁸³⁸.
- ocjenjujemo primjerenost primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena i povezanih objavljivanja koje je učinio menadžment.
- zaključujemo o primjerenosti menadžmentovog korištenja računovodstvene osnove utemeljene na vremenskoj neograničenosti poslovanja i, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, zaključujemo o tome postoji li značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost Društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Ako zaključimo da postoji značajna neizvjesnost, od nas se zahtijeva da skrenemo pozornost u našem revizorskom izvješću na povezanu objavljivanja u financijskim izvještajima ili, ako takva objavljivanja nisu odgovarajuća, da modificiramo naše mišljenje. Naši zaključci se temelje na revizijskim dokazima pribavljenim sve do datuma našeg revizorskog izvješća. Međutim, budući događaji ili uvjeti mogu uzrokovati da Društvo prekine vremenski neograničenog poslovanje.

Mi komuniciramo s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s, između ostalih pitanja, planiranim opsegom i vremenskim rasporedom revizije i značajnim revizijskim nalazima, uključujući i nalaze u vezi sa značajnim nedostacima u internim kontrolama koji su otkriveni tijekom naše revizije.

⁸³⁷ U svim ovim ilustrativnim revizorovim izvješćima, pojmove »menadžment« i »oni koji su zaduženi za upravljanje« može trebati zamijeniti drugim pojmovima koji su primjereni u kontekstu pravnog okvira u određenoj jurisdikciji.

⁸³⁸ Ova rečenica bi se izmijenila, kako je primjereni, u okolnostima kad revizor također ima odgovornost da izda mišljenje o učinkovitosti internih kontrola povezano s revizijom financijskih izvještaja.

[Potpis u ime revizorskog društva, osobno ime revizora, ili oboje, već prema tome što je odgovarajuće u određenoj jurisdikciji.]

[Revizorova adresa] [Položaj datuma i potpisa je promijenjen]

[Datum]

Ilustracija 2: Revizorsko izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja neuvrštenog subjekta koji su sastavljeni u skladu s poreznom osnovom računovodstva u jurisdikciji X (za svrhe ove ilustracije, okvir sukladnosti).

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Reviziju cjelovitog skupa financijskih izvještaja koje je sastavio menadžment ortaštva u skladu s poreznom osnovicom računovodstva u jurisdikciji X (tj. s okvirom posebne namjene) kako bi pomogao partnerima u pripremanju njihovih osobnih prijava poreza. Menadžment nema mogućnost izbora okvira financijskog izvještavanja.
- Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja je okvir sukladnosti.
- Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz MRevS-a 210.
- Revizor je, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, zaključio da je primjereno nemodificirano (tj. »čisto«) mišljenje.
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju u reviziji su oni iz jurisdikcije.
- Temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da značajna neizvjesnost ne postoji u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen).
- Ograničena je distribucija revizorskog izvješća.
- Od revizora ne zahtijeva se i nije drugačije odlučio priopćavati ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701.
- Revizor je utvrdio da nema ostalih informacija (tj. nisu primjenjivi zahtjevi MRevS-a 720 (izmijenjen)).
- Oni koji su odgovorni za nadzor postupka financijskog izvještavanja su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje financijskih izvještaja.
- Revizor nema drugih odgovornosti izvješćivanja zahtijevanih prema lokalnom zakonu ili regulativi.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Primjereni naslovnik]

Mišljenje

Obavili smo reviziju financijskih izvještaja Ortaštva ABC (»Ortaštvo«), koji obuhvaćaju bilancu na dan 31. prosinca 20X1. godine, račun dobiti i gubitka za tada završenu godinu te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, priloženi financijski izvještaji Ortaštva za godinu završenu 31. prosinca 20X1. godine sastavljeni su, u svim značajnim odrednicama, u skladu s [opis primjenjivog zakona o porezu na dobit] u jurisdikciji X.

Osnova za mišljenje

Obavili smo našu reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ima). Naše odgovornosti prema tim standardima su detaljnije opisane u našem izvješću u odjeljku *Revizoro-*

ve odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja. Neovisni smo od Ortaštva u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu reviziju financijskih izvještaja u [jurisdikciji] i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima. Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dostatni i primjereni kao osnova za naše mišljenje.

Isticanje pitanja – Računovodstvena osnova i ograničenje distribucije

Skrećemo pozornost na Bilješku X uz financijske izvještaje, koja opisuje računovodstvenu osnovu. Financijski izvještaji sastavljeni su kako bi pomogli partnerima Ortaštva u pripremanju njihovih osobnih poreznih prijava. Kao posljedica toga, financijski izvještaji mogu biti neprikladni za ostale svrhe. Naše izvješće namijenjeno je isključivo ortaštvu i njegovim partnerima i ne smije se distribuirati drugima. Naše mišljenje nije modificirano u vezi s tim pitanjem.

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijske izvještaje⁸³⁹

Menadžment je odgovoran za sastavljanje financijskih izvještaja u skladu s poreznom osnovom računovodstva u jurisdikciji X i za one interne kontrole koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.

U sastavljanju financijskih izvještaja, menadžment je odgovoran za procjenjivanje sposobnosti Ortaštva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, objavljivanje, ako je primjenjivo, pitanja povezanih s vremenski neograničenim poslovanjem i korištenjem računovodstvene osnove utemeljene na vremenskoj neograničenosti poslovanja, osim ako menadžment namjerava likvidirati Ortaštvo ili prekinuti poslovanje ili nema realne alternative nego da to učini.

Oni koji su zaduženi za upravljanje su odgovorni za nadziranje procesa financijskog izvještavanja kojeg je ustanovilo Ortaštvo.

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

Naši ciljevi su steći razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikaza uslijed prijevare ili pogreške i izdati revizorsko izvješće koje uključuje naše mišljenje. Razumno uvjerenje je visoka razina uvjerenja, ali nije jamstvo da će revizija obavljena u skladu s MRevS-ima uvijek otkriti značajno pogrešno prikazivanje kad ono postoji. Pogrešni prikazi mogu nastati uslijed prijevare ili pogreške i smatraju se značajnima ako se razumno može očekivati da, pojedinačno ili u zbroju, utječu na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi tih financijskih izvještaja.

⁸³⁹ Ili su primjereni drugi nazivi u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

Točka 41(b) MRevS-a 700 (izmijenjen) objašnjava da se niže prikazani osjenčani dio može smjestiti u dodatak revizorskog izvješća. Točka 41(c) MRevS-a 700 (izmijenjen) objašnjava da ako zakon, regulativa ili nacionalni revizijski standardi to izričito dopuštaju, može se pozivati na web stranicu odgovarajućeg nadležnog tijela koja sadrži opis revizorove odgovornosti, radije nego da se on uključujući u revizorsko izvješće, pod uvjetom da opis na web stranici adresira odgovornost revizora i nije u neskladu s niže navedenim opisom revizorove odgovornosti.

Kao dio revizije u skladu s MRevS-ovima stvaramo profesionalne prosudbe i održavamo profesionalni skepticizam tijekom revizije. Mi također:

- identificiramo i procjenjujemo rizike značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja uslijed prijevare ili pogreške, oblikujemo i obavljamo revizijske postupke kao reakciju na te rizike i pribavljamo revizijske dokaze koji su dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje. Rizik neotkrivanja značajnog pogrešnog prikaza nastalog uslijed prijevare je veći od rizika nastalog uslijed pogreške, jer prijevara može uključiti tajne sporazume, krivotvorenje, namjerno ispuštanje, pogrešno prikazivanje ili zaobilazanje internih kontrola.
- stječemo razumijevanje internih kontrola relevantnih za reviziju kako bi se oblikovali revizijski postupci koji su primjereni u okolnostima, ali ne i u svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola Ortaštva⁸⁴⁰.
- zaključujemo o primjerenosti menadžmentovog korištenja računovodstvene osnove utemeljene na vremenskoj neograničenosti poslovanja i, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, zaključujemo o tome postoji li značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvoriti značajnu sumnju u sposobnost Ortaštva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Ako zaključimo da postoji značajna neizvjesnost, od nas se zahtijeva da skrenemo pozornost u našem revizorskom izvješću na povezanu objavljivanja u financijskim izvještajima ili, ako takva objavljivanja nisu odgovarajuća, da modificiramo naše mišljenje. Naši zaključci se temelje na revizijskim dokazima pribavljenim sve do datuma našeg revizorskog izvješća. Međutim, budući događaji ili uvjeti mogu uzrokovati da Ortaštvo prekine vremenski neograničeno poslovanje.
- ocjenjujemo primjerenost primijenjenih računovodstvenih politika i razumnost računovodstvenih procjena i povezanih objava koje je stvorio menadžment.

Mi komuniciramo s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s, između ostalih pitanja, planiranim opsegom i vremenskim rasporedom revizije i značajnim revizijskim nalazima, uključujući i nalaze u vezi sa značajnim nedostacima u internim kontrolama koji su otkriveni tijekom naše revizije.

[Potpis u ime revizorskog društva, osobno ime revizora, ili oboje, već prema tome što je primjereno u određenoj jurisdikciji.]

[Revizorova adresa] [Položaj datuma i potpisa je promijenjen]

[Datum]

Ilustracija 3: Revizorsko izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja uvrštenog subjekta koji su sastavljeni u skladu s odredbama za financijsko izvještavanje koje je ustanovio regulator (za svrhe ove ilustracije, okvir fer prezentacije).

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Reviziju cjelovitog skupa financijskih izvještaja uvrštenog subjekta koje je sastavio menadžment subjekta u skladu s odredbama za financijsko izvještavanje koje je ustanovio regulator (tj. s okvirom posebne namjene) kako bi se ispunili zahtjevi regulatora. Menadžment nema mogućnost izbora okvira financijskog izvještavanja.
- Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja je okvir fer prezentacije.
- Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz MRevS-a 210.
- Revizor je, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, zaključio da je primjereno nemodificirano (tj., »čisto«) mišljenje.
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju u reviziji su oni iz jurisdikcije.
- Temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da postoji značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen). Objavljivanje ove značajne neizvjesnosti u financijskim izvještajima je adekvatno.
- Distribucija ili uporaba revizorskog izvješća nije ograničena.
- Regulator zahtijeva od revizora da priopći ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701.
- Odjeljak s ostalim pitanjima poziva se na činjenicu da je revizor također izdao revizorsko izvješće o financijskim izvještajima Društva ABC sastavljenima za isto razdoblje u skladu s okvirom opće namjene.
- Revizor je utvrdio da nema ostalih informacija (tj. nisu primjenjivi zahtjevi MRevS-a 720 (izmijenjen)).
- Oni koji su odgovorni za nadzor postupka financijskog izvještavanja su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje financijskih izvještaja.
- Revizor nema drugih odgovornosti izvješćivanja zahtijevanih prema lokalnom zakonu ili regulativi.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Dioničarima Društva ABC ili primjereni naslovnik]

Mišljenje

Obavili smo reviziju financijskih izvještaja Društva ABC (»Društva«), koji obuhvaćaju bilancu na dan 31. prosinca 20X1. godine, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama kapitala i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu, te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, priloženi financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (ili *istinito i fer prikazuju*), financijski položaj Društva na dan 31. prosinca 20X1. godine i njegovu financijsku uspješnost i njegove novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s odredbama za financijsko izvještavanje iz poglavlja Y regulative Z.

⁸⁴⁰ Ova rečenica bi se modificirala, kako je primjereno, u okolnostima kada revizor također ima odgovornost da izda mišljenje o učinkovitosti internih kontrola povezano s revizijom financijskih izvještaja.

Osnova za mišljenje

Obavili smo našu reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ima). Naše odgovornosti prema tim standardima su podrobnije opisane u našem izvješću u odjeljku *Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja*. Neovisni smo od Društva u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu reviziju financijskih izvještaja u [jurisdikciji] i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima. Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje.

Isticanje pitanja – Računovodstvena osnova

Skrećemo pozornost na Bilješku X uz financijske izvještaje, koja opisuje računovodstvenu osnovu. Financijski izvještaji sastavljeni su kako bi pomogli Društvu u ispunjavanju zahtjeva regulatora DEF. Kao posljedica toga, financijski izvještaji mogu biti neprikladni za ostale svrhe. Naše mišljenje nije modificirano u vezi s tim pitanjem.

Značajna neizvjesnost u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem

Skrećemo pozornost na Bilješku 6 u financijskim izvještajima u kojoj je navedeno da je Društvo ostvarilo neto gubitak u iznosu od ZZZ tijekom godine završene 31. prosinca 20X1. i na taj datum tekuće obveze Društva premašile su njegovu ukupnu imovinu za iznos od YYY. Kako je navedeno u Bilješci 6, ti događaji ili okolnosti, uz ostala pitanja navedena u Bilješci 6, ukazuju na postojanje značajne neizvjesnosti koja može uzrokovati značajnu sumnju u mogućnost Društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Naše mišljenje nije modificirano u vezi s tim pitanjem.

Ključna revizijska pitanja

Ključna revizijska pitanja jesu ona pitanja koja su, po našoj profesionalnoj prosudbi, od najveće važnosti u našoj reviziji financijskih izvještaja tekućeg razdoblja. Tim pitanjima smo se bavili u kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline i pri formiranju našeg mišljenja o njima, i mi ne dajemo zasebno mišljenje o tim pitanjima. Osim pitanja opisanog u odjeljku *Značajna neizvjesnost u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem* utvrdili smo da su niže navedena pitanja ključna revizijska pitanja koja treba objaviti u našem izvješću.

[Opis svakog ključnog revizijskog pitanja u skladu s MRevS-om 701.]

Ostala pitanja

Društvo je sastavilo odvojeni skup financijskih izvještaja za godinu završenu 31. prosinca 20X1. godine u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja za koje smo izdali dioničarima Društva odvojeno revizorsko izvješće od 31. ožujka 20X2. godine.

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijske izvještaje⁸⁴¹

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja u skladu s odredbama za financijsko izvještavanje iz poglavlja Y regulative Z⁸⁴² i za one interne kontrole koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja finan-

cijskih izvještajima koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.

U sastavljanju financijskih izvještaja, menadžment je odgovoran za procjenjivanje sposobnosti Društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, objavljivanje, ako je primjenjivo, pitanja povezanih s vremenski neograničenim poslovanjem i korištenjem računovodstvene osnove utemeljene na vremenskoj neograničenosti poslovanja, osim ako menadžment namjerava likvidirati Društvo ili prekinuti poslovanje ili nema realne alternative nego da to učini.

Oni koji su zaduženi za upravljanje su odgovorni za nadziranje procesa financijskog izvještavanja kojeg je ustanovilo Društvo.

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

Naši ciljevi su steći razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške i izdati revizorsko izvješće koje uključuje naše mišljenje. Razumno uvjerenje je visoka razina uvjerenja, ali nije jamstvo da će revizija obavljena u skladu s MRevS-ima uvijek otkriti značajno pogrešno prikazivanje kad ono postoji. Pogrešni prikazi mogu nastati uslijed prijevare ili pogreške i smatraju se značajnima ako se razumno može očekivati da, pojedinačno ili u zbroju, utječu na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi tih financijskih izvještaja.

Točka 41(b) MRevS-a 700 (izmijenjen) objašnjava da se niže prikazani osjenčani dio može smjestiti u dodatak revizorskog izvješća. Točka 41(c) MRevS-a 700 (izmijenjen) objašnjava da ako zakon, regulativa ili nacionalni revizijski standardi to izričito dopuštaju, može se pozivati na web-stranicu odgovarajućeg nadležnog tijela koja sadrži opis revizorove odgovornosti, radije nego da se on uključujući u revizorsko izvješće, pod uvjetom da se opis na web-stranici bavi i nije u neskladu s niže navedenim opisom revizorove odgovornosti.

Kao dio revizije u skladu s MRevS-ima stvaramo profesionalne prosudbe i održavamo profesionalni skepticizam tijekom revizije. Mi također:

- identificiramo i procjenjujemo rizike značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja uslijed prijevare ili pogreške, oblikujemo i obavljamo revizijske postupke kao reakciju na te rizike i pribavljamo revizijske dokaze koji su dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje. Rizik neotkrivanja značajnog pogrešnog prikazivanja nastalog uslijed prijevare je veći od rizika nastalog uslijed pogreške, jer prijevara može uključiti dosluh, krivotvorenje, namjerno ispuštanje, pogrešno prikazivanje ili zaobilazanje internih kontrola.
- stječemo razumijevanje internih kontrola relevantnih za reviziju kako bi se oblikovali revizijski postupci koji su primjereni u okolnostima, ali ne i u svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola Društva⁸⁴³.
- ocjenjujemo primjerenost primijenjenih računovodstvenih politika i razumnost računovodstvenih procjena i povezanih objavljivanja koje je stvorio menadžment.

⁸⁴¹ Ili su primjereni drugi nazivi u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

⁸⁴² Ako je menadžmentova odgovornost sastaviti financijske izvještaje koji pružaju istinit i fer prikaz, ovo može glasniti: »Menadžment je odgovoran za sastavljanje financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz u skladu s odredbama za financijsko izvještavanje iz poglavlja Y regulative Z, i za takve...«.

⁸⁴³ Ova rečenica bi se modificirala, kako je primjereno, u okolnostima kada revizor također ima odgovornost da izda mišljenje o učinkovitosti internih kontrola povezano s revizijom financijskih izvještaja.

- zaključujemo o primjerenosti menadžmentovog korištenja računovodstvene osnove utemeljene na vremenskoj neograničenosti poslovanja i, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, zaključujemo o tome postoji li značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost Društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Ako zaključimo da postoji značajna neizvjesnost, od nas se zahtijeva da skrenemo pozornost u našem revizorskom izvješću na povezana objavljivanja u financijskim izvještajima ili, ako takva objavljivanja nisu odgovarajuća, da modificiramo naše mišljenje. Naši zaključci se temelje na revizijskim dokazima pribavljenim sve do datuma našeg revizorskog izvješća. Međutim, budući događaji ili uvjeti mogu uzrokovati da Društvo prekine vremenski neograničeno poslovanje.
- ocjenjujemo cjelokupnu prezentaciju, strukturu i sadržaj financijskih izvještaja, uključujući i objave, kao i odražavaju li financijski izvještaji transakcije i događaje na kojima su zasnovani na način kojim se postiže fer prezentacija.

Mi komuniciramo s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s, između ostalih pitanja, planiranim opsegom i vremenskim rasporedom revizije i značajnim revizijskim nalazima, uključujući i nalaze u vezi sa značajnim nedostacima u internim kontrolama koji su otkriveni tijekom naše revizije.

Mi također dajemo izjavu onima koji su zaduženi za upravljanje da smo postupili u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima u vezi s neovisnošću i da ćemo komunicirati s njima o svim odnosima i drugim pitanjima za koja se može razumno smatrati da utječu na našu neovisnost, kao i, gdje je primjenjivo, o povezanim zaštitama.

Između pitanja o kojima se komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje, mi određujemo ona pitanja koja su od najveće važnosti u reviziji financijskih izvještaja tekućeg razdoblja i stoga su ključna revizijska pitanja. Mi opisujemo ta pitanja u našem revizorskom izvješću, osim ako zakon ili regulativa sprječava javno objavljivanje pitanja ili kada odlučimo, u iznimno rijetkim okolnostima, da pitanje ne treba priopćiti u našem izvješću jer se razumno može očekivati da bi negativne posljedice priopćavanja nadmašile dobrobiti javnog interesa od takvog priopćavanja

Angažirani partner u reviziji čiji rezultat je ovo izvješće neovisnog revizora je [ime].

[Potpis u ime revizorskog društva, osobno ime revizora, ili oboje, već prema tome što je primjereno u određenoj jurisdikciji.]

[Revizorova adresa] [Položaj datuma i potpisa je promijenjen]

[Datum]

MEDUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 805 (IZMIJENJEN)

POSEBNA RAZMATRANJA – REVIZIJE POJEDINAČNIH FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA I ODREĐENIH ELEMENATA, RAČUNA ILI STAVAKA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

(Stupa na snagu za revizije za razdoblja završena na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ

Uvod

| | |
|----------------------------------|-------|
| Područje koje uređuje ovaj MRevS | 1 – 3 |
| Datum stupanja na snagu | 4 |
| Cilj | 5 |

Definicije

Zahtjevi

| | |
|--|---------|
| Razmatranja pri prihvaćanju angažmana | 7 – 9 |
| Razmatranja pri planiranju i obavljanju revizije | 10 |
| Razmatranja pri formiranju mišljenja i izvješćivanju | 11 – 17 |

Primjena i ostali materijali s objašnjenjima

| | |
|--|-----------|
| Područje koje uređuje ovaj MRevS | A1 – A4 |
| Razmatranja pri prihvaćanju angažmana | A5 – A9 |
| Razmatranja pri planiranju i obavljanju revizije | A10 – A15 |
| Razmatranja pri formiranju mišljenja i izvješćivanju | A16 – A28 |

Dodatak 1: Primjeri određenih elemenata, računa ili stavaka financijskih izvještaja

Dodatak 2: Ilustracije revizorskih izvješća o pojedinačnom financijskom izvještaju i o određenom elementu financijskih izvještaja

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 805 (izmijenjen), *Posebna razmatranja – revizije pojedinačnih financijskih izvještaja i određenih elemenata, računa ili stavaka financijskog izvještaja* treba čitati povezano s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

Uvod

Područje koje uređuje ovaj MRevS

- Međunarodni revizijski standardi (MRevS-ovi) iz serije 100-700 primjenjivi su u reviziji financijskih izvještaja i moraju se prilagoditi, kako to zahtijevaju dane okolnosti, ako se primjenjuju u reviziji drugih povijesnih financijskih informacija. Ovaj MRevS uređuje posebna razmatranja u primjeni tih MRevS-ova u reviziji pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa, računa ili stavke financijskog izvještaja. Pojedinačni financijski izvještaj ili određeni element, račun ili stavka financijskog izvještaja mogu biti sastavljeni u skladu s okvirom opće namjene ili okvirom posebne namjene. Ako su sastavljeni u skladu s okvirom posebne namjene, u reviziji se također primjenjuje MRevS 800 (izmijenjen).⁸⁴⁴ (Vidjeti točke A1-A4.)
- Ovaj se MRevS ne primjenjuje na izvješće revizora komponente, izdano kao posljedica rada obavljenog za financijske informacije komponente po zahtjevu angažiranog tima grupe za svrhu revizije financijskih izvještaja grupe. (Vidjeti MRevS 600).⁸⁴⁵
- Ovaj MRevS ne derogira zahtjeve drugih MRevS-ova; niti je zamišljeno da uređuje sva posebna razmatranja koja mogu biti relevantna u danim okolnostima angažmana.

Datum stupanja na snagu

- Ovaj MRevS stupa na snagu za revizije pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa, računa ili stavke za razdoblja završena na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma. U slučaju revizija pojedinačnih financijskih izvještaja ili određenih elemenata, računa ili stavaka financijskih izvještaja na određeni datum, ovaj MRevS je na snazi za revizije takvih informacija sastavljenih na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma.

⁸⁴⁴ MRevS 800 (izmijenjen), *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja sastavljeni u skladu s okvirima posebne namjene*

⁸⁴⁵ MRevS 600, *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponenti)*

Cilj

5. Cilj revizora je da, kad primjenjuje MRevS-ove u reviziji pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa, računa ili stavke financijskog izvještaja, primjereno postupi u skladu s posebnim razmatranjima koja su relevantna za:
- prihvaćanje angažmana;
 - planiranje i obavljanje tog angažmana; i
 - formiranje mišljenja i izvješćivanje o pojedinačnom financijskom izvještaju ili određenom elementu, računu ili stavki financijskog izvještaja.

Definicije

6. Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
- »Element financijskog izvještaja« ili »element« znači »element, račun ili stavku financijskog izvještaja«;
 - »Međunarodni standardi financijskog izvještavanja« znače Međunarodne standarde financijskog izvještavanja (MSFIE) koje je izdao Odbor za međunarodne računovodstvene standarde; i
 - Pojedinačni financijski izvještaj ili određeni element financijskog izvještaja uključuje povezana objavljivanja. Povezana objavljivanja uobičajeno sadrže objašnjavajuće i druge opisne informacije relevantne za financijski izvještaj ili element (Vidjeti točku A2.)

Zahtjevi**Razmatranja pri prihvaćanju angažmana***Primjena MRevS-ova*

7. MRevS 200 zahtijeva da revizor postupi u skladu sa svim MRevS-ovima relevantnim za reviziju.⁸⁴⁶ U slučaju revizije pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja, ovaj zahtjev se primjenjuje neovisno o tome je li revizor ujedno angažiran za reviziju subjektovog cjelovitog skupa financijskih izvještaja. Ako revizor ujedno nije angažiran u reviziji subjektovog cjelovitog skupa financijskih izvještaja, revizor mora utvrditi je li izvediva revizija pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa tih financijskih izvještaja u skladu s MRevS-ovima. (Vidjeti točke A5-A6.)

Prihvatljivost okvira financijskog izvještavanja

8. MRevS 210 zahtijeva da revizor utvrdi prihvatljivost okvira financijskog izvještavanja primijenjenog u sastavljanju financijskih izvještaja.⁸⁴⁷ U slučaju revizije pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja, to mora uključiti utvrđivanje hoće li primjena okvira financijskog izvještavanja imati za posljedicu prezentaciju koja osigurava odgovarajuća objavljivanja kako bi namjeravani korisnici razumjeli informacije sadržane u financijskom izvještaju ili elementu, te učinak značajnih transakcija i događaja na informacije sadržane u financijskom izvještaju ili elementu. (Vidjeti točku A7.)

Oblik mišljenja

9. MRevS 210 zahtijeva da dogovoreni uvjeti revizijskog angažmana uključe očekivani oblik bilo kojeg izvješća koje će izdati revizor.⁸⁴⁸ U slučaju revizije pojedinačnog financijskog izvještaja

ili određenog elementa financijskog izvještaja, revizor mora razmotriti je li očekivani oblik mišljenja primjeren u danim okolnostima. (Vidjeti točke A8-A9.)

Razmatranja pri planiranju i obavljanju revizije

10. MRevS 200 navodi da su MRevS-ovi napisani u kontekstu revizije financijskih izvještaja; potrebno ih je prilagoditi, kako zahtijevaju dane okolnosti, kad se primjenjuju u reviziji drugih povijesnih financijskih informacija.^{849,850} U planiranju i obavljanju revizije pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja, revizor mora prilagoditi sve MRevS-ove koji su relevantni za reviziju, na način koji zahtijevaju dane okolnosti angažmana. (Vidjeti točke A10-A15.)

Razmatranja pri formiranju mišljenja i izvješćivanju

11. Kad formira mišljenje i izvješćuje o pojedinačnom financijskom izvještaju ili određenom elementu financijskog izvještaja, revizor mora primijeniti zahtjeve iz MRevS-a 700 (izmijenjen)⁸⁵¹ i, kada je primjenjivo, MRevS-a 800 (izmijenjen) prilagođeno kako je nužno u danim okolnostima angažmana. (Vidjeti točke A16-A22.)

Izvješćivanje o subjektovom cjelovitom skupu financijskih izvještaja i o pojedinačnom financijskom izvještaju ili određenom elementu tih financijskih izvještaja

12. Ako revizor obavlja angažman radi izvješćivanja o pojedinačnom financijskom izvještaju ili određenom elementu financijskog izvještaja povezano s angažmanom da se revidira subjektov cjeloviti skup financijskih izvještaja, revizor mora izraziti odvojeno mišljenje za svaki angažman.
13. Revidirani pojedinačni financijski izvještaj ili revidirani određeni element financijskog izvještaja može biti objavljen zajedno sa subjektovim revidiranim cjelovitim skupom financijskih izvještaja. Ako revizor zaključi da prezentacija pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja nije dovoljno razdvojena od cjelovitog skupa financijskih izvještaja, revizor mora od menadžmenta tražiti da to ispravi. Podložno točkama 15 i 16, revizor mora također razdvojiti mišljenje o pojedinačnom financijskom izvještaju ili određenom elementu financijskog izvještaja od mišljenja o cjelovitom skupu financijskih izvještaja. Revizor ne smije izdati revizorsko izvješće koje sadrži mišljenje o pojedinačnom financijskom izvještaju ili određenom elementu financijskog izvještaja dok ne bude zadovoljan s razdvajanjem.

Razmatranje posljedica određenih pitanja uključenih u revizorsko izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja subjekta na pojedinačni financijski izvještaj ili određeni element financijskog izvještaja i na revizorsko izvješće o njemu

14. Ako revizorsko izvješće o subjektovom cjelovitom skupu financijskih izvještaja uključuje:
- modificirano mišljenje u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen)⁸⁵²;

⁸⁴⁹ MRevS 200, točka 2.

⁸⁵⁰ MRevS 200, točka 13(f), objašnjava da se pojam »financijski izvještaji« uobičajeno odnosi na cjeloviti skup financijskih izvještaja kako je određeno zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja.

⁸⁵¹ MRevS 700, *Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima*

⁸⁵² MRevS 705 (izmijenjen), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*

⁸⁴⁶ MRevS 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*, točka 18.

⁸⁴⁷ MRevS 210, *Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana*, točka 6(a).

⁸⁴⁸ MRevS 210, točka 10(e).

- (b) točku za isticanje pitanja ili točku za ostala pitanja u skladu s MRevS-om 706 (izmijenjen);⁸⁵³
- (c) odjeljak za značajnu neizvjesnost u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen);⁸⁵⁴
- (d) priopćenje ključnih revizijskih pitanja u skladu s MRevS-om 701,⁸⁵⁵ ili
- (e) navod koji opisuje neispravljene značajni pogrešni prikaz ostalih informacija u skladu s MRevS-om 720 (izmijenjen);⁸⁵⁶

revizor mora razmotriti implikacije, ako ih ima, koje te okolnosti imaju na reviziju pojedinačnih financijskih izvještaja ili određenog elementa financijskih izvještaja i na revizorsko izvješće o njemu. (Vidjeti točke A23-A27.)

Negativno mišljenje ili suzdržanost od mišljenja u revizorskom izvješću o subjektovom cjelovitom skupu financijskih izvještaja

15. Ako revizor zaključi da je nužno izraziti negativno mišljenje ili suzdržano mišljenje o subjektovom cjelovitom skupu financijskih izvještaja kao cjelini, MRevS 705 (izmijenjen) ne dopušta revizoru uključiti u isto revizorsko izvješće nemodificirano mišljenje o pojedinačnom financijskom izvještaju ili o određenom elementu tih financijskih izvještaja.⁸⁵⁷ To je stoga što bi takvo nemodificirano mišljenje proturječilo negativnom mišljenju ili suzdržanom mišljenju o subjektovom cjelovitom skupu financijskih izvještaja kao cjelini. (Vidjeti točku A28.)
16. Ako revizor zaključi da je nužno izraziti negativno mišljenje ili suzdržano mišljenje o subjektovom cjelovitom skupu financijskih izvještaja kao cjelini ali, u kontekstu odvojene revizije određenog elementa tih financijskih izvještaja, revizor ipak smatra da je primjereno izraziti nemodificirano mišljenje o tom elementu, revizor mora to i učiniti samo ako:
 - (a) zakonom ili regulativom nije mu zabranjeno da to učini;
 - (b) to mišljenje je izraženo u revizorskom izvješću koje nije objavljeno zajedno s revizorovim izvješćem koje sadrži negativno mišljenje ili suzdržano mišljenje; i
 - (c) određeni element ne čini velik dio subjektovog cjelovitog skupa financijskih izvještaja.
17. Revizor ne smije izraziti nemodificirano mišljenje o pojedinačnom financijskom izvještaju cjelovitog skupa financijskih izvještaja ako je revizor izrazio negativno mišljenje ili suzdržano mišljenje o cjelovitom skupu financijskih izvještaja kao cjelini. Ovo vrijedi čak i u slučaju ako revizorsko izvješće o pojedinačnom financijskom izvještaju nije objavljeno zajedno s revizorovim izvješćem koje sadrži negativno mišljenje ili suzdržano mišljenje. To je zbog toga što se smatra da pojedinačni financijski izvještaj tvori velik dio tih financijskih izvještaja.

* * *

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Područje koje uređuje ovaj MRevS (Vidjeti točke 1, 6 (c))

- A1. MRevS 200 definira pojam »povijesne financijske informacije« kao informacije izražene u financijskim pojmovima u

⁸⁵³ MRevS 706 (izmijenjen), *Točke za isticanje pitanja i točke za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora*

⁸⁵⁴ MRevS 570 (izmijenjen), *Vremenska neograničenost poslovanja*, točka 22.

⁸⁵⁵ MRevS 701, *Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora*, točka 13.

⁸⁵⁶ MRevS 720 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama*, točka 22(e)(ii).

⁸⁵⁷ MRevS 705 (izmijenjen), točka 15.

vezi s određenim subjektom, izvedene prvenstveno iz računovodstvenog sustava tog subjekta, o ekonomskim događajima nastalim u prošlim razdobljima ili o ekonomskim stanjima ili okolnostima u vremenskim točkama u prošlosti.⁸⁵⁸

- A2. MRevS 200 definira pojam »financijski izvještaji« kao strukturirani prikaz povijesnih financijskih informacija, uključujući objavljivanja, namijenjene za priopćavanje o subjektovim ekonomskim resursima ili obvezama u vremenskoj točki ili njihovim promjenama za razdoblje u skladu s okvirom financijskog izvještavanja. Pojam »financijski izvještaji« se uobičajeno odnosi na cjelovit skup financijskih izvještaja kako je određeno zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, a se može odnositi na pojedinačni financijski izvještaj. Objavljivanja obuhvaćaju objašnjavajuće ili opisne informacije, koje su navedene kao zahtijevane, izričito dopuštene ili drugačije dopuštene primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja u obrascu financijskog izvještaja ili u bilješkama ili su uključene u njih pomoću unakrsnog povezivanja⁸⁵⁹. Kako je navedeno u točki 6(c) upućivanje na pojedinačni financijski izvještaj ili određeni element financijskih izvještaja uključuje povezana objavljivanja.
- A3. MRevS-ovi su napisani u kontekstu revizije financijskih izvještaja,⁸⁶⁰ te moraju biti prilagođeni na način koji je nužan u danim okolnostima ako se primjenjuju u reviziji drugih povijesnih financijskih informacija, kao što je pojedinačni financijski izvještaj ili određeni element financijskog izvještaja. Ovaj MRevS pomaže u vezi s tim. (Dodatak 1 sadrži popis primjera takvih drugih povijesnih financijskih informacija.)
- A4. Angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja koji je različit od revizije povijesnih financijskih informacija obavlja se u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3000 (izmijenjen).⁸⁶¹

Razmatranja pri prihvaćanju

Primjena MRevS-ova (Vidjeti točku 7)

- A5. MRevS 200 zahtijeva od revizora postupanje u skladu (a) s relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući one koji se odnose na neovisnost, povezanim s revizijskim angažmanima za financijske izvještaje i (b) sa svim MRevS-ovima relevantnim za reviziju. On također zahtijeva od revizora postupanje u skladu sa svakim zahtjevom pojedinog MRevS-a osim ako, u danim okolnostima revizije, cijeli MRevS nije relevantan ili zahtjev nije relevantan jer se odnosi na uvjet koji ne postoji. U iznimnim okolnostima, revizor može prosuditi da je nužno odstupiti od relevantnih zahtijeva nekog MRevS-a obavljanjem alternativnih revizijskih postupaka radi postizanja cilja tog zahtjeva.⁸⁶²
- A6. Sukladnost sa zahtjevima MRevS-ova relevantnim za reviziju pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja može biti neizvediva ako revizor ujedno nije angažiran i u reviziji subjektovog cjelovitog skupa financijskih izvještaja. U takvim slučajevima, revizor često nema istu razinu razumijevanja subjekta i njegovog okruže-

⁸⁵⁸ MRevS 200, točka 13(g).

⁸⁵⁹ MRevS 200, točka 13(f)

⁸⁶⁰ MRevS 200, točka 2.

⁸⁶¹ Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3000 (izmijenjen), *Angažmani s izražavanjem uvjerenja različiti od revizija ili uvida povijesnih financijskih informacija*

⁸⁶² MRevS 200, točke 14, 18 i 22-23.

nja, uključujući i njegovih internih kontrola, kao što ima revizor koji također revidira subjektov cjelovit skup financijskih izvještaja. Revizor također nema revizijske dokaze o općoj kvaliteti računovodstvenih evidencija ili drugim računovodstvenim informacijama koji bi se pribavili u reviziji subjektovog cjelovitog skupa financijskih izvještaja. U skladu s tim, revizoru mogu biti potrebni daljnji dokazi za potkrjepljivanje revizijskih dokaza stečenih iz računovodstvenih evidencija. U slučaju revizije određenog elementa financijskih izvještaja, određeni MRevS-ovi zahtijevaju revizijski posao koji može biti nerazmjernan u odnosu na element koji se revidira. Primjerice, iako će zahtjevi MRevS-a 570 (izmijenjen) vjerojatno biti relevantni u okolnostima revizije popisa potraživanja od kupaca, postupanje u skladu s tim zahtjevima može biti nepraktično zbog opsega revizijskog posla koji se zahtijeva. Ako revizor zaključi da revizija pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja u skladu s MRevS-ima nije praktična, revizor može raspraviti s menadžmentom o tome je li praktičnije obaviti drugu vrstu angažmana.

Prihvatljivost okvira financijskog izvještavanja (Vidjeti točku 8)

A7. Pojedinačni financijski izvještaj ili određeni element financijskog izvještaja može biti sastavljen u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja koji je temeljen na okviru financijskog izvještavanja koji je ustanovila ovlaštena ili priznata organizacija za donošenje standarda za sastavljanje cjelovitog skupa financijskih izvještaja (primjerice, MRevS-ovima). Ako je to slučaj, utvrđivanje prihvatljivosti primjenjivog okvira može uključivati razmatranje o tome uključuje li taj okvir sve zahtjeve na kojima je temeljen koji su relevantni za prezentaciju pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja koji osigurava odgovarajuća objavljivanja.

Oblik mišljenja (Vidjeti točku 9)

A8. Oblik mišljenja koji treba izraziti revizor ovisi o primjenjivom okviru financijskog izvještavanja i svakom primjenjivom zakonu ili regulativi.⁸⁶³ U skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen):⁸⁶⁴

- (a) kad izražava nemodificirano mišljenje o cjelovitom skupu financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom fer prezentacije, revizorsko mišljenje, osim ako nije drugačije zahtijevano zakonom ili regulativom, koristi jednu od sljedećih formulacija:
 - i. financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, u skladu s [primjenjivi okvir financijskog izvještavanja]; ili
 - ii. financijski izvještaji pružaju istinit i fer prikaz u skladu s [primjenjivi okvir financijskog izvještavanja]; i
- (b) kad izražava nemodificirano mišljenje o cjelovitom skupu financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom sukladnosti, revizorsko mišljenje navodi da su financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s [primjenjivi okvir financijskog izvještavanja].

A9. U slučaju pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja, primjenjivi okvir financij-

skog izvještavanja ne mora eksplicitno uređivati prezentaciju financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskih izvještaja. To može biti slučaj ako je primjenjivi okvir financijskog izvještavanja temeljen na okviru financijskog izvještavanja koji je ustanovila ovlaštena ili priznata organizacija za donošenje standarda za sastavljanje cjelovitog skupa financijskih izvještaja (primjerice, na MSFI-ima). Revizor zbog toga razmatra je li primjeren očekivani oblik mišljenja u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. Čimbenici koji mogu utjecati na revizorovo razmatranje o tome koristiti li u revizorskom mišljenju formulacije »fer prezentira, u svim značajnim odrednicama« ili »pružaju istinit i fer prikaz« uključuju:

- je li primjena primjenjivog okvira financijskog izvještavanja implicitno ili eksplicitno ograničena na sastavljanje cjelovitog skupa financijskih izvještaja;
- hoće li pojedinačni financijski izvještaj ili određeni element financijskog izvještaja:
 - o biti u potpunosti u skladu sa svakim od tih zahtjeva okvira koji je relevantan za određeni financijski izvještaj ili određeni element, i za prezentaciju financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskih izvještaja, uključujući i za povezana objavljivanja; i
 - o ako je nužno za postizanje fer prezentacije, osigurati objavljivanja povrh onih koji su određeni zahtjevima okvira ili, u iznimnim okolnostima, odstupati od zahtjeva okvira.

Revizorova odluka u vezi s očekivanim oblikom mišljenja pitanje je profesionalne prosudbe. Na nju može utjecati je li u određenoj jurisdikciji općeprihvaćena uporaba fraze »fer prezentira, u svim značajnim odrednicama« ili »pruža istinit i fer prikaz« u revizorskom mišljenju o pojedinačnom financijskom izvještaju ili o određenom elementu financijskih izvještaja koji su sastavljeni u skladu s okvirom fer prezentacije.

Razmatranja pri planiranju i obavljanju (Vidjeti točku 10)

- A10. Relevantnost svakog MRevS-a zahtijeva pažljivo razmatranje. Čak i kad je samo određeni element financijskih izvještaja podvrgnut reviziji, načelno su relevantni MRevS-ovi kao što su MRevS 240⁸⁶⁵, MRevS 550⁸⁶⁶ i MRevS 570 (izmijenjen). To je stoga što element može biti pogrešno prikazan zbog prijevare, učinaka povezanih s transakcijama s povezanim stranama ili neispravne primjene pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja prema primjenjivom okviru financijskog izvještavanja.
- A11. MRevS 260 (izmijenjen) zahtijeva da revizor odredi unutar subjektove strukture upravljanja odgovarajuću osobu odnosno osobe s kojima će komunicirati⁸⁶⁷. MRevS 260 (izmijenjen) navodi da, u nekim slučajevima, u kojima su svi oni zaduženi za upravljanje uključeni u vođenje poslova subjekta, i primjena zahtjeva o komuniciranju se modificira radi prilagodbe takvoj situaciji⁸⁶⁸. Ako subjekt sastavlja također i cjelovit skup financijskih izvještaja, ona osoba odnosno osobe koje su od-

⁸⁶³ MRevS 200, točka 8.

⁸⁶⁴ MRevS 700 (izmijenjen), točke 25-26.

⁸⁶⁵ MRevS 240, *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja*

⁸⁶⁶ MRevS 550, *Povezane strane*

⁸⁶⁷ MRevS 260 (izmijenjen), *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje*

⁸⁶⁸ MRevS 260 (izmijenjen), točka 10(b), 13, A1 (treća stavka), A2 i A8.

govorne za nadziranje sastavljanja pojedinačnog financijskog izvještaja ili elementa ne moraju biti iste kao i one zadužene s odgovornošću upravljanja koje nadziru sastavljanje cjelovitog skupa financijskih izvještaja.

- A12. Nadalje, MRevS-ovi su napisani u kontekstu revizije financijskih izvještaja; njih treba prilagoditi danim okolnostima, ako se primjenjuju u reviziji pojedinačnog financijskog izvještaja⁸⁶⁹ ili određenog elementa financijskog izvještaja. Primjerice, pisana izjava menadžmenta o cjelovitom skupu financijskih izvještaja bi se zamijenila pisanom izjavom o prezentaciji financijskog izvještaja ili elementa u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.
- A13. Pitanja koja su uključena u revizorsko izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja mogu imati posljedice na reviziju pojedinačnog financijskog izvještaja ili elementa financijskog izvještaja (vidjeti točku 14) Pri planiranju i obavljanju revizije pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja povezano s revizijom subjektovog cjelovitog skupa financijskih izvještaja, revizor može u reviziji financijskog izvještaja ili elementa biti u mogućnosti koristiti revizijske dokaze pribavljene u reviziji subjektovog cjelovitog skupa financijskih izvještaja. Međutim, MRevS-ovi zahtijevaju da revizor planira i obavi reviziju financijskog izvještaja ili elementa kako bi pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze kao osnovu za mišljenje o financijskom izvještaju ili o elementu.
- A14. Pojedinačni financijski izvještaji, sadržani u cjelovitom skupu financijskih izvještaja i mnogi određeni elementi tih financijskih izvještaja, uključujući njihova povezana objavljivanja, međusobno su povezani. U skladu s tim, moguće je da u reviziji pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja, revizor neće moći izolirano sagledati financijski izvještaj ili element. Posljedično, revizor će možda morati obaviti postupke u vezi s međusobno povezanim stavkama kako bi ispunio cilj revizije.
- A15. Nadalje, značajnost utvrđena za pojedinačni financijski izvještaj ili za određeni element financijskog izvještaja može biti niža od značajnosti utvrđene za subjektov cjelovit skup financijskih izvještaja; to će utjecati na vrste, vremenski raspored i opseg revizijskih postupaka te ocjenjivanje neispravljenih pogrešaka.

Razmatranja pri formiranju mišljenja i izvješćivanju (Vidjeti točku 11)

- A16. MRevS 700 (izmijenjen) zahtijeva da revizor, pri formiranju mišljenja, ocijeni sadrže li financijski izvještaji primjerena objavljivanja kako bi omogućila namjeravanim korisnicima da razumiju učinak značajnih transakcija i događaja na informacije sadržane u financijskim izvještajima.⁸⁷⁰ U slučaju pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja, važno je da taj financijski izvještaj ili element, u kontekstu zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, osigurava primjerena objavljivanja kako bi namjeravanim korisnicima omogućio da razumiju informacije sadržane u financijskom izvještaju ili elementu i učinak značajnih transakcija i događaja na informacije sadržane u financijskom izvještaju ili elementu.

- A17. Dodatak 2 sadrži ilustracije izvješća neovisnog revizora o pojedinačnom financijskom izvještaju i o određenom elementu financijskog izvještaja. Druge ilustracije revizorovih izvješća mogu biti relevantne za izvješćivanje o pojedinačnom financijskom izvještaju ili o određenom elementu financijskih izvještaja (vidjeti, na primjer, Dodatke MRevS-a 700 (izmijenjen), MRevS-a 705 (izmijenjen), MRevS-a 570 (izmijenjen), MRevS-a 720 (izmijenjen) i MRevS-a 706 (izmijenjen)).

Primjena MRevS-a 700 (izmijenjen) pri izvješćivanju o pojedinačnom financijskom izvještaju ili o određenom elementu financijskih izvještaja

- A18. Točka 11 ovog MRevS-a objašnjava da se od revizora zahtijeva primjena MRevS-a 700 (izmijenjen), uz prilagodbe koje su nužne u okolnostima angažmana, pri formiranju mišljenja i izvješćivanja o pojedinačnom financijskom izvještaju ili određenom elementu financijskih izvještaja. Pri tome od revizora se također zahtijeva primjena zahtjeva o izvješćivanju iz ostalih MRevS-ova, uz prilagodbu koja je nužna u okolnostima angažmana, pri čemu može ustanoviti da mu mogu biti od pomoći posebna razmatranja navedena niže u točkama A19-A21.

Vremenska neograničenost poslovanja

- A19. Ovisno o primjenjivom okviru financijskog izvještavanja koji je primijenjen u sastavljanju pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja, može biti potrebno na odgovarajući način prilagoditi opis menadžmentovih odgovornosti⁸⁷¹ u revizorskom izvješću koji se odnosi na vremenski neograničeno poslovanje. Opis revizorovih odgovornosti⁸⁷² u revizorskom izvješću može također biti potrebno na odgovarajući način prilagoditi ovisno o tome kako se MRevS 570 (izmijenjen) primjenjuje u okolnostima angažmana.

Ključna revizijska pitanja

- A20. MRevS 700 (izmijenjen) zahtijeva da revizor priopći ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701 u revizijama cjelovitog skupa financijskih izvještaja opće namjene uvrštenih subjekata⁸⁷³. U revizijama pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja, MRevS 701 se primjenjuje samo ako se priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u revizorskom izvješću o pojedinačnom financijskom izvještaju ili određenom elementu financijskog izvještaja zahtijeva zakonom ili regulativom ili kad revizor inače odluči priopćiti ključna revizijska pitanja. Ako se ključna revizijska pitanja priopćavaju u revizorskom izvješću o pojedinačnom financijskom izvještaju ili određenom elementu financijskog izvještaja, MRevS 701 se primjenjuje u cijelosti.⁸⁷⁴

Ostale informacije

- A21. MRevS 720 (izmijenjen) uređuje revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama. U kontekstu ovog MRevS-a, izvješća koja sadrže pojedinačni financijski izvještaj ili određeni element financijskog izvještaja ili su uz njih priložena – svrha kojih je da pruže vlasnicima (ili sličnim dionicima) informacije o pitanjima prezentiranim u pojedinačnom financijskom izvještaju ili određenom elementu financijskog izvještaja – smatraju se godišnjim izvješćima za svrhe MRevS-a

⁸⁷¹ Vidjeti MRevS 700 (izmijenjen), točke 34(b) i A48.

⁸⁷² Vidjeti MRevS 700 (izmijenjen), točka 39(b)(iv).

⁸⁷³ MRevS 700 (izmijenjen), točka 30.

⁸⁷⁴ MRevS 700 (izmijenjen), točka 31.

⁸⁶⁹ MRevS 200, točka 2.

⁸⁷⁰ MRevS 700 (izmijenjen), točka 13(e).

720 (izmijenjen). Ako revizor utvrdi da subjekt planira izdati takvo izvješće, zahtjevi MRevS-a 720 (izmijenjen) primjenjuju se u reviziji pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja.

Ime angažiranog partnera

A22. Zahtjev iz MRevS-a 700 (izmijenjen) da revizor uključi ime angažiranog partnera u revizorsko izvješće također se primjenjuje i u revizijama pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja uvrštenih subjekata.⁸⁷⁵ Zakon ili regulativa mogu zahtijevati da revizor uključi ime angažiranog partnera u revizorsko izvješće ili revizor može inače odlučiti da to učini kada izvješćuje o pojedinačnom financijskom izvještaju ili određenom elementu financijskog izvještaja neuvrštenih subjekata.

Izvješćivanje o subjektovom cjelovitom skupu financijskih izvještaja i o pojedinačnom financijskom izvještaju ili određenom elementu tih financijskih izvještaja (Vidjeti točku 14)

Razmatranje implikacija određenih pitanja uključenih u revizorsko izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja subjekta na reviziju pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja i na revizorsko izvješće o njemu

A23. Točka 14 zahtijeva da revizor razmotri implikacije, ako ih ima, određenih pitanja uključenih u revizorsko izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja na reviziju pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja i na revizorsko izvješće o njemu. Razmatranje je li pitanje uključeno u revizorsko izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja relevantno u kontekstu angažmana radi izvješćivanja o pojedinačnom financijskom izvještaju ili određenom elementu financijskog izvještaja uključuje profesionalno prosuđivanje.

A24. Čimbenici koji mogu biti relevantni u razmatranju tih implikacija uključuju:

- vrsti pitanja opisanog u revizorskom izvješću o cjelovitom skupu financijskih izvještaja i mjeri u kojoj se ono odnosi na ono što je uključeno u pojedinačni financijski izvještaj ili određeni element financijskog izvještaja;
- koliko je prožimajuće pitanje/pitanja opisano u revizorskom izvješću o cjelovitom skupu financijskih izvještaja;
- vrsti i opsegu razlika između primjenjivih okvira financijskog izvještavanja;
- opseg razlike između jednog ili više razdoblja koje obuhvaća cjelovit skup financijskih izvještaja u usporedbi s jednim ili više razdoblja ili datuma pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja; i
- protek vremena od datuma revizorskog izvješća o cjelovitom skupu financijskih izvještaja.

A25. Na primjer, u slučaju kad postoji mišljenje s rezervom u vezi s računima potraživanja u revizorskom izvješću o cjelovitom skupu financijskih izvještaja i pojedinačni financijski izvještaj uključuje račune potraživanja ili je određeni element financijskog izvještaja povezan s računima potraživanja, vjerojatno je da će to imati posljedice na reviziju. S druge strane, ako se mišljenje s rezervom o cjelovitom skupu financijskih izvještaja odnosi na klasifikaciju dugoročnog duga, tada je manje vjerojatno da bi to imalo posljedice na reviziju pojedinačnog financijskog izvještaja koji je račun dobiti ili gubitka ili ako se određeni element financijskog izvještaja odnosi na račune potraživanja.

⁸⁷⁵ Vidjeti MRevS 700 (izmijenjen), točke 46 i A61-A63.

A26. Ključna revizijska pitanja koja su priopćena u revizorskom izvješću o cjelovitom skupu financijskih izvještaja mogu imati posljedice na reviziju pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja. Informacije, uključene u odjeljak za ključna revizijska pitanja, o tome kako se u vezi s određenim pitanjem postupalo u reviziji cjelovitog skupa financijskih izvještaja mogu biti korisne za revizorovo određivanje kako da postupi s pitanjem kada je ono relevantno za reviziju pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja.

Uključivanje poziva na revizorsko izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja

A27. Čak ako određena pitanja uključena u revizorsko izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja nemaju posljedice na reviziju ili na revizorsko izvješće o pojedinačnom financijskom izvještaju ili određenom elementu financijskog izvještaja, revizor može smatrati da je primjereno pozvati se na pitanje u točki za ostala pitanja u revizorskom izvješću o pojedinačnom financijskom izvještaju ili određenom elementu financijskog izvještaja (vidjeti MRevS 706 (izmijenjen)).⁸⁷⁶ Na primjer, revizor može smatrati da je primjereno pozvati se u revizorskom izvješću o pojedinačnom financijskom izvještaju ili određenom elementu financijskog izvještaja na odjeljak o značajnoj neizvjesnosti u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem koji je uključen u revizorsko izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja.

Negativno mišljenje ili suzdržanost od izražavanja mišljenja u revizorskom izvješću o subjektovom cjelovitom skupu financijskih izvještaja (Vidjeti točku 15)

A28. U revizorskom izvješću o subjektovom cjelovitom skupu financijskih izvještaja, suzdržanost od izražavanja mišljenja u vezi s rezultatima poslovanja i novčanim tokovima, ako je relevantno, i nemodificirano mišljenje u vezi s financijskim položajem dopušteno je budući da se suzdržanost od izražavanja mišljenja izdaje samo u vezi s rezultatima poslovanja i novčanim tokovima, a ne i u vezi s financijskim izvještajima kao cjelini.⁸⁷⁷

Dodatak 1
(Vidjeti točku A3)

Primjeri određenih elemenata, računa ili stavaka financijskih izvještaja

- Računi potraživanja, ispravak sumnjivih potraživanja, zalihe, obveze za obračunata primanja iz privatnog mirovinskog plana, evidentirana vrijednost identificirane nematerijalne imovine ili obveze za nastale ali ne i primljene odštetne zahtjeve u portfelju osiguranja, uključujući povezane bilješke.
- Prikaz imovine i prihoda privatnog mirovinskog plana kojima se eksterno upravlja, uključujući povezane bilješke.
- Prikaz neto materijalne imovine, uključujući povezane bilješke.
- Prikaz isplata u vezi s najmom nekretnine, uključujući objašnjavajuće bilješke.
- Prikaz raspodjele dobiti ili bonusa zaposlenicima, uključujući objašnjavajuće bilješke.

⁸⁷⁶ Vidjeti MRevS 706 (izmijenjen), točke 10-11.

⁸⁷⁷ MRevS 510, *Početni revizijski angažmani – Početna stanja*, točka A8 i MRevS 705 (izmijenjen), točka A16.

Dodatak 2

(Vidjeti točku A17)

Ilustracije revizorskih izvješća o pojedinačnom financijskom izvještaju i o određenom elementu financijskog izvještaja

- Ilustracija 1: Revizorsko izvješće o pojedinačnom financijskom izvještaju neuvrštenog subjekta koji je sastavljen u skladu s okvirom opće namjene (za svrhe ove ilustracije, okvir fer prezentacije).
- Ilustracija 2: Revizorsko izvješće o pojedinačnom financijskom izvještaju neuvrštenog subjekta koji je sastavljen u skladu s okvirom posebne namjene (za svrhe ove ilustracije, okvir fer prezentacije).
- Ilustracija 3: Revizorsko izvješće o određenom elementu financijskog izvještaja uvrštenog subjekta koji je pripremljen u skladu s okvirom posebne namjene (za svrhe ove ilustracije, okvir sukladnosti).

Ilustracija 1: Revizorsko izvješće o pojedinačnom financijskom izvještaju neuvrštenog subjekta koji je sastavljen u skladu s okvirom opće namjene (za svrhe ove ilustracije, okvir fer prezentacije).

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Revizija bilance (tj. pojedinačnog financijskog izvještaja) neuvrštenog subjekta.
- Bilancu je sastavio menadžment subjekta u skladu sa zahtjevima okvira financijskog izvještavanja u jurisdikciji X relevantnim za sastavljanje bilance.
- Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz MRevS-a 210.
- Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja je okvir fer prezentacije oblikovan da ispuni uobičajene potrebe za financijskim informacijama širokog raspona korisnika.
- Revizor je utvrdio da je u revizorskom mišljenju primjereno koristiti frazu »fer prezentira, u svim značajnim odrednicama«.
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju u reviziji su oni iz jurisdikcije.
- Temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da postoji značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen).
- Od revizora se ne zahtijeva, i nije drugačije odlučio, pripočavati ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701 u kontekstu revizije bilance.
- Revizor je utvrdio da nema ostalih informacija (tj. ne primjenjuju se zahtjevi MRevS-a 720 (izmijenjen)).
- Oni koji su odgovorni za nadzor postupka financijskog izvještavanja su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje financijskih izvještaja.
- Revizor nema drugih odgovornosti izvješćivanja zahtijevanih prema lokalnom zakonu ili regulativi.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Primjereni naslovnik]

Mišljenje

Obavili smo reviziju bilance Društva ABC (»Društvo«) na 31. prosinca 20X1. godine i bilješki uz financijske izvještaje, uključujući i sažetka značajnih računovodstvenih politika. (zajedno »financijski izvještaj«).

Prema našem mišljenju, priloženi financijski izvještaj fer prezentira, u svim značajnim odrednicama, financijski položaj Društva na 31. prosinca 20X1. godine u skladu s onim zahtjevima okvira financijskog izvještavanja u Jurisdikciji X koji su relevantni za sastavljanje takvog financijskog izvještaja. [Odjeljak s mišljenjem je stavljen na početak sukladno odredbama MRevS 700 (izmijenjen)].

Osnova za mišljenje

Obavili smo našu reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ima). Naše odgovornosti prema tim standardima su detaljnije opisane u našem izvješću u odjeljku *Revizorove odgovornosti za reviziju financijskog izvještaja*. Neovisni smo od Društva u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu reviziju financijskog izvještaja u [jurisdikciji] i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima. Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo dobili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje. [Prva i zadnja rečenica u ovom odjeljku bile su ranije u odjeljku o odgovornosti revizora. Također, odjeljak za osnovu mišljenja je stavljen odmah nakon odjeljka s mišljenjem sukladno odredbama MRevS 700 (izmijenjen)].

Značajna neizvjesnost u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem

Skrećemo pozornost na Bilješku 6 u financijskom izvještaju u kojoj je navedeno da je Društvo ostvarilo neto gubitak u iznosu od ZZZ tijekom godine završene 31. prosinca 20X1. i na taj datum tekuće obveze Društva premašile su njegovu ukupnu imovinu za iznos od YYY. Kako je navedeno u Bilješci 6, ti događaji ili okolnosti, uz ostala pitanja navedena u Bilješci 6, ukazuju na postojanje značajne neizvjesnosti koja može uzrokovati značajnu sumnju u mogućnost Društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Naše mišljenje nije modificirano u vezi s tim pitanjem.

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijski izvještaj⁸⁷⁸

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju financijskog izvještaja u skladu s onim zahtjevima okvira financijskog izvještavanja u jurisdikciji X koji su relevantni za sastavljanje ovakvog financijskog izvještaja i za one interne kontrole koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja financijskog izvještaja koji je bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.

U sastavljanju financijskog izvještaja, menadžment je odgovoran za procjenjivanje sposobnosti Društva da nastavi vremenski neograničeno poslovati, objavljivanje, ako je primjenjivo, pitanja povezanih s vremenski neograničenim poslovanjem i korištenjem računovodstvene osnove utemeljene na vremenskoj neograničenosti poslovanja, osim ako menadžment namjerava likvidirati Društvo ili prekinuti poslovanje ili nema realne alternative nego da to učini.

Oni koji su zaduženi za upravljanje su odgovorni za nadziranje procesa financijskog izvještavanja kojeg je ustanovilo Društvo.

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskog izvještaja

Naši ciljevi su steći razumno uvjerenje o tome je li financijski izvještaj kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške i izdati revizorsko izvješće koje uključuje naše mišljenje. Razumno uvjerenje je visoka razina uvjerenja, ali nije jamstvo da će revizija obavljena u skladu s MRevS-ima uvijek otkriti značajno pogrešno prikazivanje kada ono postoji. Pogrešni prikazi

⁸⁷⁸ Kroz ova ilustrativna revizorskih izvješća, pojmove menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje, možda će biti potrebno zamijeniti drugim pojmovima koji su primjereni u kontekstu pravnog okvira u određenoj jurisdikciji.

moгу nastati uslijed prijevere ili pogreške i smatraju se značajnima ako se razumno može očekivati da, pojedinačno ili u zbroju, utječu na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi tih financijskih izvještaja.

Točka 41(b) MRevS-a 700 (izmijenjen) objašnjava da se niže prikazani osjenčani dio može smjestiti u dodatak revizorskog izvješća. Točka 41(c) MRevS-a 700 (izmijenjen) objašnjava da ako zakon, regulativa ili nacionalni revizijski standardi to izričito dopuštaju, može se pozivati na web stranicu odgovarajućeg nadležnog tijela koja sadrži opis revizorove odgovornosti, radije nego da se on uključujući u revizorsko izvješće, pod uvjetom da opis na web stranici adresira odgovornost revizora i nije u neskladu s niže navedenim opisom revizorove odgovornosti.

Kao dio revizije u skladu s MRevS-ima stvaramo profesionalne prosudbe i održavamo profesionalni skepticizam tijekom revizije. Mi također:

- identificiramo i procjenjujemo rizike značajnog pogrešnog prikazivanja financijskog izvještaja uslijed prijevere ili pogreške, oblikujemo i obavljamo revizijske postupke kao reakciju na te rizike i pribavljamo revizijske dokaze koji su dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje. Rizik neotkrivanja značajnog pogrešnog prikazivanja nastalog uslijed prijevere je veći od rizika nastalog uslijed pogreške, jer prijevera može uključiti dosluh, krivotvorenje, namjerno ispuštanje, pogrešno prikazivanje ili zaobilazanje internih kontrola.
- stječemo razumijevanje internih kontrola relevantnih za reviziju kako bi se oblikovali revizijski postupci koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola Društva⁸⁷⁹.
- ocjenjujemo primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena, ako ih ima, i povezanih objavljivanja koje je stvorio menadžment.
- zaključujemo o primjerenosti menadžmentovog korištenja računovodstvene osnove utemeljene na vremenskoj neograničenosti poslovanja i, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, zaključujemo o tome postoji li značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvoriti značajnu sumnju u sposobnost Društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Ako zaključimo da postoji značajna neizvjesnost, od nas se zahtijeva da skrenemo pozornost u našem revizorskom izvješću na povezanu objavljivanja u financijskom izvještaju ili, ako takva objavljivanja nisu odgovarajuća, da modificiramo naše mišljenje. Naši zaključci se temelje na revizijskim dokazima pribavljenim sve do datuma našeg revizorskog izvješća. Međutim, budući događaji ili uvjeti mogu uzrokovati da Društvo prekine s nastavljanjem vremenski neograničenog poslovanja.
- ocjenjujemo cjelokupnu prezentaciju, strukturu i sadržaj financijskog izvještaja, uključujući i objavljivanja, kao i odražava li financijski izvještaj transakcije i događaje na kojima je zasnovan na način kojim se postiže fer prezentacija.

Mi komuniciramo s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s, između ostalih pitanja, planiranim opsegom i vremenskim rasporedom revizije i važnim revizijskim nalazima, uključujući i nalaze u vezi sa značajnim nedostacima u internim kontrolama koji su otkriveni tijekom naše revizije.

[Potpis u ime revizorskog društva, osobno ime revizora, ili oboje, već prema tome što je odgovarajuće u određenoj jurisdikciji.]

[Revizorova adresa] [Položaj datuma i potpisa je promijenjen]

[Datum]

⁸⁷⁹ Ova rečenica bi bila primjereno modificirana, u okolnostima u kojima revizor također ima odgovornost da izda mišljenje o učinkovitosti internih kontrola povezano s revizijom financijskih izvještaja.

Ilustracija 2: Revizorsko izvješće o pojedinačnom financijskom izvještaju nevrštenog subjekta različitog koji je sastavljen u skladu s okvirom posebne namjene

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Revizija izvješća o novčanim priljevima i odljevima (tj. pojedinačnog financijskog izvještaja) nevrštenog subjekta.
- Nije izdano revizorsko izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja;
- Financijski izvještaj je sastavio menadžment poslovnog subjekta u skladu s računovodstvenom osnovom po načelu priljeva i odljeva novca kako bi ispunio zahtjev, dobiven od vjerovnika, da se daju informacije o novčanim tokovima. Menadžment ima mogućnost izbora okvira financijskog izvještavanja.
- Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja je okvir fer prezentacije oblikovan da ispunji potrebe za financijskim informacijama određenih korisnika.⁸⁸⁰
- Revizor je, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, zaključio da je primjereno nemođificirano (tj. »čisto«) mišljenje.
- Revizor je utvrdio da je u revizorskom mišljenju primjereno koristiti frazu »fer prezentira, u svim značajnim odrednicama«.
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju u reviziji su oni iz jurisdikcije.
- Distribucija ili upotreba revizorskog izvješća nije ograničena.
- Temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da značajna neizvjesnost ne postoji u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen).
- Od revizora se ne zahtijeva i nije drugačije odlučio priopćiti ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701 u kontekstu revizije izvješća o novčanim priljevima i odljevima.
- Revizor je utvrdio da nema ostalih informacija (tj. ne primjenjuju se zahtjevi MRevS-a 720 (izmijenjen)).
- Menadžment je odgovoran za sastavljanje financijskog izvještaja i nadzor postupka financijskog izvještavanja za sastavljanje ovog financijskog izvještaja.
- Revizor nema drugih odgovornosti izvješćivanja zahtijevanih prema lokalnom zakonu ili regulativi.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Primjereni naslovnik]

Mišljenje

Obavili smo reviziju izvještaja o novčanim priljevima i odljevima Društva ABC (»Društva«) za godinu završenu na 31. prosinca 20X1. i bilješki uz izvješće o novčanim priljevima i odljevima, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika. (zajedno »financijski izvještaj«).

Prema našem mišljenju, priloženi financijski izvještaj fer prezentira, u svim značajnim odrednicama, priljeve i odljeve novca Društva za godinu završenu na 31. prosinca 20X1. u skladu s računovodstve-

⁸⁸⁰ MRevS 800 (izmijenjen) sadrži zahtjeve i upute o obliku i sadržaju financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom posebne namjene.

nom osnovicom po načelu novčanih tokova opisanom u Bilješci X. [Odjeljak s mišljenjem je stavljen na početak sukladno odredbama MRevS 700 (izmijenjen)].

Osnova za mišljenje

Obavili smo našu reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ima). Naše odgovornosti prema tim standardima su detaljnije opisane u našem izvješću u odjeljku *Revizorove odgovornosti za reviziju financijskog izvještaja*. Neovisni smo od Društva u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu reviziju financijskog izvještaja u [jurisdikciji] i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima. Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo dobili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje. [Prva i zadnja rečenica u ovom odjeljku bile su ranije u odjeljku o odgovornosti revizora. Također, odjeljak za osnovu mišljenja je stavljen odmah nakon odjeljka s mišljenjem sukladno odredbama MRevS 700 (izmijenjen)].

Isticanje pitanja – računovodstvena osnova

Skrećemo pozornost na Bilješku X uz financijski izvještaj, koja opisuje računovodstvenu osnovu. Financijski izvještaj je sastavljen kako bi se pružile informacije vjerovniku XYZ. Kao posljedica toga, financijski izvještaj može biti neprikladan za ostale svrhe. Naše mišljenje nije modificirano u vezi s tim pitanjem.

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijski izvještaj⁸⁸¹

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju financijskog izvještaja u skladu s računovodstvenom osnovom po načelu novčanih tokova opisanom u Bilješci X; ovo uključuje utvrđivanje je li računovodstvena osnova po načelu novčanih tokova primjenjiva osnova za sastavljanje financijskog izvještaja u danim okolnostima i odgovornost za one interne kontrole koje menadžment smatra nužnim za sastavljanje financijskog izvještaja bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.

U sastavljanju financijskog izvještaja, menadžment je odgovoran za procjenjivanje sposobnosti Društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, objavljivanje, ako je primjenjivo, pitanja povezanih s vremenski neograničenim poslovanjem i korištenjem računovodstvene osnove utemeljene na vremenskoj neograničenosti poslovanja, osim ako menadžment namjerava likvidirati Društvo ili prekinuti poslovanje ili nema realne alternative nego da to učini.

Revizorove odgovornosti za reviziju financijskog izvještaja

Naši ciljevi su steći razumno uvjerenje o tome je li financijski izvještaj kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške i izdati revizorsko izvješće koje uključuje naše mišljenje. Razumno uvjerenje je visoka razina uvjerenja, ali nije jamstvo da će revizija obavljena u skladu s MRevS-ima uvijek otkriti značajno pogrešno prikazivanje kad ono postoji. Pogrešna prikazivanja mogu nastati uslijed prijevare ili pogreške i smatraju se značajnima ako se razumno može očekivati da, pojedinačno ili u zbroju, utječu na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi tog financijskog izvještaja.

Točka 41(b) MRevS-a 700 (izmijenjen) objašnjava da se niže prikazani osjenčani dio može smjestiti u dodatak revizorskog izvješća. Točka 41(c) MRevS-a 700 (izmijenjen) objašnjava da ako zakon, regulativa ili nacionalni revizijski standardi to izričito dopuštaju, može se pozivati na web stranicu odgovarajućeg nadležnog tijela koja sadrži opis revizorove odgovornosti, radije nego da se on uključujući u revizorsko izvješće, pod uvjetom da opis na web stranici adresira revizorovu odgovornost i nije u neskladu s niže navedenim opisom revizorove odgovornosti.

Kao dio revizije u skladu s MRevS-ima stvaramo profesionalne prosudbe i održavamo profesionalni skepticizam tijekom revizije. Mi također:

- identificiramo i procjenjujemo rizike značajnog pogrešnog prikazivanja financijskog izvještaja uslijed prijevare ili pogreške, oblikujemo i obavljamo revizijske postupke kao reakciju na te rizike i pribavljamo revizijske dokaze koji su dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje. Rizik neotkrivanja značajnog pogrešnog prikaza nastalog uslijed prijevare je veći od rizika nastalog uslijed pogreške, jer prijevare može uključiti do sluh, krivotvorenje, namjerno ispuštanje, pogrešno prikazivanje ili zaoblavanje internih kontrola.
- stječemo razumijevanje internih kontrola relevantnih za reviziju kako bi se oblikovali revizijski postupci koji su primjereni u danim okolnostima, ali ne i u svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola Društva⁸⁸².
- zaključujemo o primjerenosti menadžmentovog korištenja računovodstvene osnove utemeljene na vremenskoj neograničenosti poslovanja i, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, zaključujemo o tome postoji li značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvoriti značajnu sumnju u sposobnost Društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Ako zaključimo da postoji značajna neizvjesnost, od nas se zahtijeva da skrenemo pozornost u našem revizorskom izvješću na povezana objavljivanja u financijskom izvještaju ili, ako takva objavljivanja nisu odgovarajuća, da modificiramo naše mišljenje. Naši zaključci se temelje na revizijskim dokazima pribavljenim sve do datuma našeg revizorskog izvješća. Međutim, budući događaji ili uvjeti mogu uzrokovati da Društvo prekine s nastavljanjem vremenski neograničenog poslovanja.
- ocjenjujemo primjerenost primijenjenih računovodstvenih politika i razumnost računovodstvenih procjena, ako ih ima, i povezanih objavljivanja koje je stvorio menadžment.
- ocjenjujemo cjelokupnu prezentaciju, strukturu i sadržaj financijskog izvještaja, uključujući i objavljivanja, kao i odražava li financijski izvještaj transakcije i događaje na kojima je zasnovan na način kojim se postiže fer prezentacija.

Mi komuniciramo s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s, između ostalih pitanja, planiranim opsegom i vremenskim rasporedom revizije i važnim revizijskim nalazima, uključujući i nalaze u vezi sa značajnim nedostacima u internim kontrolama koji su otkriveni tijekom naše revizije.

[Potpis u ime revizorskog društva, osobno ime revizora, ili oboje, već prema tome što je odgovarajuće u određenoj jurisdikciji.]

[Revizorova adresa] [Položaj datuma i potpisa je promijenjen]

[Datum]

⁸⁸¹ Ili su primjereni drugi nazivi u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

⁸⁸² Ova rečenica bi se modificirala, kako je primjereno, u okolnostima u kojima revizor također ima odgovornost da izda mišljenje o učinkovitosti internih kontrola povezano s revizijom financijskih izvještaja.

Ilustracija 3: Revizorsko izvješće o određenom elementu financijskog izvještaja uvrštenog subjekta koji je sastavljen u skladu s okvirom posebne namjene

Za svrhe ovog ilustrativnog revizorskog izvješća sljedeće okolnosti su pretpostavljene:

- Revizija popisa potraživanja (tj. elementa, računa ili stavke financijskog izvještaja).
- Financijske informacije je sastavio menadžment subjekta u skladu s odredbama za financijsko izvještavanje koje je ustanovio regulator kako bi se ispunili zahtjevi regulatora. Menadžment nema mogućnost izbora okvira financijskog izvještavanja.
- Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja je okvir sukladnosti oblikovan da ispunji potrebe za financijskim informacijama određenih korisnika.⁸⁸³
- Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz MRevS-a 210.
- Revizor je, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, zaključio da je primjereno nepromodificirano (tj., »čisto«) mišljenje.
- Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju u reviziji su oni iz jurisdikcije.
- Distribucija revizorskog izvješća je ograničena.
- Temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, revizor je zaključio da značajna neizvjesnost ne postoji u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen).
- Od revizora se ne zahtijeva i nije drugačije odlučio pripočeti ključna revizijska pitanja u skladu s MRevS-om 701 u kontekstu revizije popisa potraživanja.
- Revizor je utvrdio da nema ostalih informacija (tj. ne primjenjuju se zahtjevi MRevS-a 720 (izmijenjen).
- Oni koji su odgovorni za nadzor postupka financijskog izvještavanja su različiti od onih koji su odgovorni za sastavljanje financijskih izvještaja
- Revizor nema drugih odgovornosti izvješćivanja zahtijevanih prema lokalnom zakonu ili regulativi.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Dioničarima društva ABC ili drugi primjereni naslovnik]

Mišljenje

Obavili smo reviziju popisa potraživanja Društva ABC (»Društva«) na 31. prosinca 20X1. godine (»popis«).

Prema našem mišljenju, financijske informacije u popisu Društva na 31. prosinca 20X1. godine sastavljene su, u svim značajnim odrednicama, u skladu s [opis odredbi za financijsko izvještavanje koje je ustanovio regulator]. [Odjeljak s mišljenjem je stavljen na početak sukladno odredbama MRevS 700 (izmijenjen)].

Osnova za mišljenje

Obavili smo našu reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ima). Naše odgovornosti prema tim standardima su podrobnije opisane u našem izvješću u odjeljku *Revizorove*

odgovornosti za reviziju popisa. Neovisni smo od Društva u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu reviziju popisa u [jurisdikciji] i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima. Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo dobili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje. [Prva i zadnja rečenica u ovom odjeljku bile su ranije u odjeljku o odgovornosti revizora. Također, odjeljak za osnovu mišljenja je stavljen odmah nakon odjeljka s mišljenjem sukladno odredbama MRevS 700 (izmijenjen)].

Isticanje pitanja – Računovodstvena osnova i ograničenje distribucije

Skrećemo pozornost na Bilješku X uz popis, koja opisuje računovodstvenu osnovu. Popis je sastavljen kako bi pomogao Društvu da ispunji zahtjeve regulatora DEF. Kao posljedica toga, popis može biti neprikladan za ostale svrhe. Naše izvješće namijenjeno je isključivo Društvu i regulatoru DEF te se ne smije distribuirati stranama koje nisu Društvo ili regulator DEF. Naše mišljenje nije modificirano u vezi s tim pitanjem.

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za popis⁸⁸⁴

Menadžment je odgovoran za sastavljanje popisa u skladu sa [opis odredbi za financijsko izvještavanje koje je ustanovio regulator] i za one interne kontrole koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja popisa koji je bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.

U sastavljanju popisa, menadžment je odgovoran za procjenjivanje sposobnosti Društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, objavljivanje, ako je primjenjivo, pitanja povezanih s vremenski neograničenim poslovanjem i korištenjem računovodstvene osnove utemeljene na vremenskoj neograničenosti poslovanja, osim ako menadžment ili namjerava likvidirati Društvo ili prekinuti poslovanje ili nema realne alternative nego da to učini.

Oni koji su zaduženi za upravljanje su odgovorni za nadziranje procesa financijskog izvještavanja kojeg je ustanovilo Društvo.

Revizorova odgovornost za reviziju popisa

Naši ciljevi su steći razumno uvjerenje o tome je li popis bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške i izdati revizorsko izvješće koje uključuje naše mišljenje. Razumno uvjerenje je visoka razina uvjerenja, ali nije jamstvo da će revizija obavljena u skladu s MRevS-ima uvijek otkriti značajno pogrešno prikazivanje kada ono postoji. Pogrešna prikazivanja mogu nastati uslijed prijevare ili pogreške i smatraju se značajnima ako se razumno može očekivati da, pojedinačno ili u zbroju, utječu na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi ovog popisa.

⁸⁸³ MRevS 800 sadrži zahtjeve i upute o obliku i sadržaju financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom posebne namjene.

⁸⁸⁴ Ili su primjereni drugi nazivi u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

Točka 41(b) MRevS-a 700 (izmijenjen) objašnjava da se niže prikazani osjenčani dio može smjestiti u dodatak revizorskog izvješća. Točka 41(c) MRevS-a 700 (izmijenjen) objašnjava da ako zakon, regulativa ili nacionalni revizijski standardi to izričito dopuštaju, može se pozivati na web stranicu odgovarajućeg nadležnog tijela koja sadrži opis revizorove odgovornosti, radije nego da se on uključujući u revizorsko izvješće, pod uvjetom da opis na web stranici adresira odgovornost revizora i nije u neskladu s niže navedenim opisom revizorove odgovornosti.

Kao dio revizije u skladu s MRevS-ima stvaramo profesionalne prosudbe i održavamo profesionalni skepticizam tijekom revizije. Mi također:

- identificiramo i procjenjujemo rizike značajnog pogrešnog prikazivanja popisa uslijed prijevare ili pogreške, oblikujemo i obavljamo revizijske postupke kao reakciju na te rizike i pribavljamo revizijske dokaze koji su dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje. Rizik neotkrivanja značajnog pogrešnog prikaza nastalog uslijed prijevare je veći od rizika nastalog uslijed pogreške, jer prijevara može uključiti dosluh, krivotvorenje, namjerno ispuštanje, pogrešno prikazivanje ili zaobilaženje internih kontrola.
- stječemo razumijevanje internih kontrola relevantnih za reviziju kako bi se oblikovali revizijski postupci koji su primjereni u okolnostima, ali ne i u svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola Društva⁸⁸⁵.
- zaključujemo o primjerenosti menadžmentovog korištenja računovodstvene osnove utemeljene na vremenskoj neograničenosti poslovanja i, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, zaključujemo o tome postoji li značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvoriti značajnu sumnju u sposobnost Društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Ako zaključimo da postoji značajna neizvjesnost, od nas se zahtijeva da skrenemo pozornost u našem revizorskom izvješću na povezana objavljivanja u popisu ili, ako takva objavljivanja nisu odgovarajuća, da modificiramo naše mišljenje. Naši zaključci se temelje na revizijskim dokazima pribavljenim sve do datuma našeg revizorskog izvješća. Međutim, budući događaji ili uvjeti mogu uzrokovati da Društvo prekine s nastavljanjem vremenski neograničenog poslovanja.
- ocjenjujemo primjerenost primijenjenih računovodstvenih politika i razumnost računovodstvenih procjena, ako ih ima, i povezanih objavljivanja koje je stvorio menadžment.

Mi komuniciramo s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s, između ostalih pitanja, planiranim opsegom i vremenskim rasporedom revizije i važnim revizijskim nalazima, uključujući i nalaze u vezi sa značajnim nedostacima u internim kontrolama koji su otkriveni tijekom naše revizije.

Mi također dajemo izjavu onima koji su zaduženi za upravljanje da smo postupili u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima u vezi s neovisnošću i da ćemo komunicirati s njima o svim odnosima i drugim pitanjima za koja se može razumno smatrati da utječu na našu neovisnost, kao i, gdje je primjenjivo, o povezanim zaštitama.

Angažirani partner u reviziji koja ima za posljedicu ovo izvješće neovisnog revizora je [ime].

[Potpis u ime revizorskog društva, osobno ime revizora, ili oboje, već prema tome što je odgovarajuće u određenoj jurisdikciji.]

[Revizorova adresa] [Položaj datuma i potpisa je promijenjen]

[Datum]

⁸⁸⁵ Ova rečenica bi se modificirala, kako je primjereno, u okolnostima kada revizor također ima odgovornost da izda mišljenje o učinkovitosti internih kontrola povezano s revizijom financijskih izvještaja.

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 810 (IZMIJENJEN)

ANGAŽMANI RADI IZVJEŠĆIVANJA O SAŽETIM FINANCIJSKIM IZVJEŠTAJIMA

(Stupa na snagu za angažmane radi izvješćivanja o sažetim financijskim izvještajima za razdoblja završena na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ

| | Točka |
|---|-----------|
| Uvod | |
| Područje koje uređuje ovaj MRevS | 1 |
| Datum stupanja na snagu | 2 |
| Ciljevi | 3 |
| Definicije | 4 |
| Zahtjevi | |
| Prihvaćanje angažmana | 5 – 7 |
| Vrste postupaka | 8 |
| Oblik mišljenja | 9 – 11 |
| Vremenski raspored posla i događaji nakon datuma revizorskog izvješća o revidiranim financijskim izvještajima | 12 – 13 |
| Informacije u dokumentu koji sadrži sažete financijske izvještaje | 14 – 15 |
| Revizorsko izvješće o sažetim financijskim izvještajima | 16 – 21 |
| Ograničenje distribucije ili uporabe ili upozoravanje čitatelja na računovodstvenu osnovu | 22 |
| Usporedne informacije | 23 – 24 |
| Nerevidirane dopunske informacije prezentirane sa sažetim financijskim izvještajima | 25 |
| Pozivanje na revizora | 26 – 27 |
| Primjena i ostali materijali s objašnjenjima | |
| Prihvaćanje angažmana | A1 – A7 |
| Ocjenjivanje raspoloživosti revidiranih financijskih izvještaja | A8 |
| Oblik mišljenja | A9 |
| Vremenski raspored posla i događaji nakon datuma revizorskog izvješća o revidiranim financijskim izvještajima | A10 |
| Informacije u dokumentu koji sadrži sažete financijske izvještaje | A11 – A16 |
| Revizorsko izvješće o sažetim financijskim izvještajima | A17 – A23 |
| Usporedne informacije | A24 – A25 |
| Nerevidirane dopunske informacije prezentirane sa sažetim financijskim izvještajima | A26 |
| Pozivanje na revizora | A27 |

Dodatak: Ilustracije izvješća neovisnog revizora o sažetim financijskim izvještajima

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 810 (izmijenjen), *Angažmani radi izvješćivanja o sažetim financijskim izvještajima* treba čitati povezano s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

Uvod**Područje koje uređuje ovaj MRevS**

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje revizorove odgovornosti u vezi s angažmanom radi izvješćivanja o sažetim financijskim izvještajima izvedenim iz financijskih izvještaja koje je isti revizor revidirao u skladu s MRevS-ovima.

Datum stupanja na snagu

2. Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za angažmane radi izvješćivanja o sažetim financijskim izvještajima za razdoblja koja završavaju na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma.

Ciljevi

3. Ciljevi revizora su:
 - (a) utvrditi je li primjereno prihvatiti angažman radi izvješćivanja o sažetim financijskim izvještajima; i
 - (b) ako je angažiran izvijestiti o sažetim financijskim izvještajima:
 - (i) formirati mišljenje o sažetim financijskim izvještajima temeljeno na ocjeni zaključaka koji su stvoreni na temelju pribavljenih dokaza; i
 - (ii) jasno izraziti to mišljenje u pisanom izvješću koje također opisuje osnovu za to mišljenje.

Definicije

4. Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
 - (a) Primijenjeni kriteriji – kriteriji koje je menadžment primijenio u sastavljanju sažetih financijskih izvještaja.
 - (b) Revidirani financijski izvještaji – financijski izvještaji⁸⁸⁶ koje je revizor revidirao u skladu s MRevS-ovima i iz kojih su izvedeni sažeti financijski izvještaji.
 - (c) Sažeti financijski izvještaji – povijesne financijske informacije izvedene iz financijskih izvještaja koje sadrže manje pojedinosti nego financijski izvještaji ali koje još uvijek osiguravaju strukturirano predstavljanje subjektivih ekonomskih resursa i obveza u nekom vremenskom trenutku ili njihove promjene tijekom razdoblja usklađeno s onim koje pružaju financijski izvještaji.⁸⁸⁷ Za opisivanje takvih povijesnih informacija u različitim se zakonodavstvima mogu koristiti različiti nazivi.

Zahtjevi**Prihvatanje angažmana**

5. Revizor mora prihvatiti angažman da izvijesti o sažetim financijskim izvještajima u skladu s ovim MRevS-om samo ako je bio angažiran da obavi reviziju u skladu s MRevS-ima financijskih izvještaja iz kojih su izvedeni sažeti financijski izvještaji. (Vidjeti točku A1.)
6. Prije prihvatanja angažmana da izvijesti o sažetim financijskim izvještajima, revizor mora: (Vidjeti točku A2)
 - (a) utvrditi jesu li prihvatljivi primijenjeni kriteriji; (Vidjeti točke A3-A7)

⁸⁸⁶ Pojam »financijski izvještaji« definiran je u točki 13(f) MRevS-a 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

⁸⁸⁷ MRevS 200, točka 13(f).

- (b) pribaviti suglasnost menadžmenta da menadžment potvrđuje i razumije svoju odgovornost:
 - (i) za sastavljanje sažetih financijskih izvještaja u skladu s primijenjenim kriterijima;
 - (ii) da namjeranim korisnicima sažetih financijskih izvještaja omogući dostupnost revidiranih financijskih izvještaja bez pretjeranih teškoća (ili, ako zakon ili regulativa propisuje da nije potrebno učiniti dostupnima revidirane financijske izvještaje namjeranim korisnicima sažetih financijskih izvještaja te utvrđuje kriterije za sastavljanje sažetih financijskih izvještaja, da opiše taj zakon ili regulativu u sažetim financijskim izvještajima); i
 - (iii) da uključi revizorsko izvješće o sažetim financijskim izvještajima u svaki dokument koji sadrži sažete financijske izvještaje i u kojem se navodi da je revizor izvijestio o njima;
- (c) dogovoriti s menadžmentom oblik mišljenja koje treba izraziti o sažetim financijskim izvještajima. (Vidjeti točke 9-11.)

7. Ako revizor zaključi da primijenjeni kriteriji nisu prihvatljivi ili ne može pribaviti suglasnost menadžmenta navedenu u točki 6(b), revizor ne smije prihvatiti angažman da izvijesti o sažetim financijskim izvještajima, osim ako zakon ili regulativa zahtijeva da to učini. Angažman obavljen u skladu s takvim zakonom ili regulativom nije u skladu s ovim MRevS-om. U skladu s tim, u revizorskom izvješću o sažetim financijskim izvještajima ne smije se navesti da je angažman bio obavljen u skladu s ovim MRevS-om. Revizor mora uključiti odgovarajući navod o toj činjenici u uvjetima angažiranja. Revizor mora također utvrditi učinak koji to može imati na angažman revidiranja financijskih izvještaja iz kojih su izvedeni sažeti financijski izvještaji.

Vrste postupaka

8. Revizor mora obaviti sljedeće postupke, i bilo koji drugi postupak koji revizor može smatrati nužnim, kao osnovu za revizorsko mišljenje o sažetim financijskim izvještajima:
 - (a) ocijeniti je li u sažetim financijskim izvještajima primjereno objavljeno da su sažeti i jesu li identificirani revidirani financijski izvještaji;
 - (b) ako sažetim financijskim izvještajima nisu priloženi revidirani financijski izvještaji, ocijeniti opisuju li oni jasno:
 - (i) gdje su dostupni revidirani financijski izvještaji ili od koga se mogu zatražiti; ili
 - (ii) zakon ili regulativu koji navode da revidirane financijske izvještaje ne treba učiniti dostupnim namjeranim korisnicima sažetih financijskih izvještaja te ustanovljuju kriterije za sastavljanje sažetih financijskih izvještaja;
 - (c) ocijeniti jesu li u sažetim financijskim izvještajima primjereno objavljeni primijenjeni kriteriji;
 - (d) usporediti sažete financijske izvještaje s odnosnim informacijama u revidiranim financijskim izvještajima kako bi utvrdio jesu li sažeti financijski izvještaji u skladu s odnosnim informacijama iz revidiranih financijskih izvještaja ili mogu li se ponovno izračunati na osnovi njih;
 - (e) ocijeniti jesu li sažeti financijski izvještaji sastavljeni u skladu s primijenjenim kriterijima;

- (f) ocijeniti, u kontekstu svrhe sažetih financijskih izvještaja, sadrže li sažeti financijski izvještaji nužne informacije i jesu li razine agregiranja odgovarajuće tako da ne dovode u zabludu u danim okolnostima; i
- (g) ocijeniti jesu li revidirani financijski izvještaji dostupni namjerenim korisnicima sažetih financijskih izvještaja bez pretjeranih teškoća, osim ako zakon ili regulativa propisuje da ih ne treba učiniti dostupnim i ustanovljuje kriterije za sastavljanje sažetih financijskih izvještaja. (Vidjeti točku A8.)

Oblik mišljenja

9. Ako je revizor zaključio da je primjereno izdati nemodificirano mišljenje o sažetim financijskim izvještajima, u revizorskom se mišljenju mora, osim ako drugačije zahtijeva zakon ili regulativa, koristiti jedna od sljedećih fraza: (Vidjeti točku A9)
 - (a) priloženi sažeti financijski izvještaji su usklađeni, u svim značajnim odrednicama, s revidiranim financijskim izvještajima, u skladu s [*primijenjenim kriterijima*]; ili
 - (b) priloženi sažeti financijski izvještaji su fer sažetak revidiranih financijskih izvještaja, u skladu s [*primijenjenim kriterijima*].
10. Ako zakon ili regulativa propisuje formuliranje mišljenja o sažetim financijskim izvještajima riječima koje su različite od navedenih u točki 9, revizor mora:
 - (a) primijeniti postupke opisane u točki 8 i svaki drugi postupak nužan da bi omogućio revizoru izraziti propisano mišljenje; i
 - (b) ocijeniti mogu li korisnici sažetih financijskih izvještaja pogrešno shvatiti revizorsko mišljenje o sažetim financijskim izvještajima i, ako je tako, može li dodatno objašnjenje o sažetim financijskim izvještajima u revizorskom izvješću smanjiti mogućnost pogrešnog shvaćanja.
11. Ako, u slučaju iz točke 10(b), revizor zaključuje da dodatno objašnjenje u revizorskom izvješću o sažetim financijskim izvještajima ne može smanjiti mogućnost pogrešnog shvaćanja, revizor ne smije prihvatiti angažman, osim ako zakon ili regulativa zahtijeva da to učini. Angažman obavljen u skladu s takvim zakonom ili regulativom nije u skladu s ovim MRevS-om. U skladu s tim, u revizorskom izvješću o sažetim financijskim izvještajima ne smije se navesti da je angažman bio obavljen u skladu s ovim MRevS-om.

Vremenski raspored posla i događaji nakon datuma revizorskog izvješća o revidiranim financijskim izvještajima

12. Revizorsko izvješće o sažetim financijskim izvještajima može biti datirano kasnije od datuma revizorskog izvješća o revidiranim financijskim izvještajima. U takvim slučajevima, u revizorskom izvješću o sažetim financijskim izvještajima mora se navesti da sažeti financijski izvještaji i revidirani financijski izvještaji ne odražavaju učinke događaja koji su nastali nakon datuma revizorskog izvješća o revidiranim financijskim izvještajima. (Vidjeti točku A10.)
13. Revizor može saznati činjenice koje su postojale na datum revizorskog izvješća o revidiranim financijskim izvještajima, ali o kojima revizor ranije nije imao saznanja. U takvim slučajevima, revizor ne smije izdati revizorsko izvješće o sažetim financijskim izvještajima dok nije dovršeno revizorovo razmatranje tih činjenica u vezi s revidiranim financijskim izvještajima u skladu s MRevS-om 560⁸⁸⁸.

Informacije u dokumentima koji sadrže sažete financijske izvještaje

14. Revizor mora čitati informacije uključene u dokument koji sadrži sažete financijske izvještaje i revizorsko izvješće o njima i razmotriti ima li značajne neusklađenosti između tih informacija i sažetih financijskih izvještaja.
15. Ako revizor otkrije značajnu neusklađenost, revizor mora raspraviti to pitanje s menadžmentom i utvrditi trebaju li se izmijeniti sažeti financijski izvještaji ili informacije uključene u dokument koji sadrži sažete financijske izvještaje i revizorsko izvješće o njima. Ako revizor utvrdi da informacije trebaju biti izmijenjene i menadžment odbije izmijeniti informacije u nužnom opsegu, revizor mora poduzeti primjerene radnje u danim okolnostima, uključujući i razmatranje posljedica za revizorsko izvješće o sažetim financijskim izvještajima. (Vidjeti točke A11-A16.)

Revizorsko izvješće o sažetim financijskim izvještajima

Dijelovi revizorskog izvješća

16. Revizorsko izvješće o sažetim financijskim izvještajima mora uključiti sljedeće dijelove⁸⁸⁹: (Vidjeti točku A23)
 - (a) naslov u kojem se jasno navodi da se radi o izvješću neovisnog revizora; (Vidjeti točku A17)
 - (b) naslovnika; (Vidjeti točku A18)
 - (c) identifikaciju sažetih financijskih izvještaja o kojima revizor izvješćuje, uključujući naziv svakog izvješća uključenog u sažete financijske izvještaje; (Vidjeti točku A19)
 - (d) identifikaciju revidiranih financijskih izvještaja;
 - (e) podložno o točki 20, jasno izraženo mišljenje; (Vidjeti točke 9-11)
 - (f) izjavu kojom se navodi da sažeti financijski izvještaji ne sadrže sva objavljivanja koja su zahtijevana okvirom financijskog izvještavanja primijenjenim u sastavljanju revidiranih financijskih izvještaja i da čitanje tih sažetih financijskih izvještaja i revizorskog izvješća o njima nije zamjena za čitanje revidiranih financijskih izvještaja i revizorskog izvješća o njima;
 - (g) gdje je primjenjivo, izjavu zahtijevanu točkom 12;
 - (h) upućivanje na revizorsko izvješće o revidiranim financijskim izvještajima, datum tog izvješća i, ovisno o točkama 19-20, na činjenicu da je izraženo nemodificirano mišljenje o revidiranim financijskim izvještajima;
 - (i) opis menadžmentove⁸⁹⁰ odgovornosti za sažete financijske izvještaje, u kojem se objašnjava da je menadžment⁸⁹¹ odgovoran za sastavljanje sažetih financijskih izvještaja u skladu s primijenjenim kriterijima;
 - (j) izjavu da je revizor odgovoran za izražavanje mišljenja, temeljeno na revizorovim postupcima obavljenim u skladu s ovim MRevS-om, o tome jesu li sažeti financijski izvještaji usklađeni, u svim značajnim odrednicama, s revidiranim financijskim izvještajima [ili su fer sažetak revidiranih financijskih izvještaja];

⁸⁸⁹ Točke 19-20, koje adresiraju okolnosti u kojima postoji modificirano revizorsko izvješće o revidiranim financijskim izvještajima, zahtijevaju dodatne sastavne dijelove povrh onih navedenih u ovoj točki.

⁸⁹⁰ Ili drugi naziv koji je primjeren u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

⁸⁹¹ Ili drugi naziv koji je primjeren u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

⁸⁸⁸ MRevS 560, *Naknadni događaji*

- (k) revizorov potpis;
 - (l) revizorovu adresu; i
 - (m) datum revizorskog izvješća. (Vidjeti točku A20.)
17. Ako naslovnik sažetih financijskih izvještaja nije isti kao i naslovnik revizorskog izvješća o revidiranim financijskim izvještajima, revizor mora ocijeniti primjerenost korištenja različitih naslovnika. (Vidjeti točku A18.)
18. Revizor mora datirati revizorsko izvješće o sažetim financijskim izvještajima ne ranije od: (vidjeti točku A20)
- (a) datuma na koji je revizor pribavio dostatne i primjerene dokaze na kojima temelji mišljenje, uključujući dokaz da su sažeti financijski izvještaji sastavljeni i da su oni s priznatim ovlastima potvrdili da preuzimaju odgovornost za njih; i
 - (b) datuma revizorskog izvješća o revidiranim financijskim izvještajima.

Pozivanje na revizorsko izvješće o revidiranim financijskim izvještajima (Vidjeti točku A23)

19. Ako revizorsko izvješće o revidiranim financijskim izvještajima uključuje:
- (a) mišljenje s rezervom u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen)⁸⁹²;
 - (b) odjeljak za isticanje pitanja ili odjeljak za ostala pitanja u skladu s MRevS-om 706 (izmijenjen);⁸⁹³
 - (c) odjeljak za značajnu neizvjesnost u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjen)⁸⁹⁴;
 - (d) priopćenje ključnih revizijskih pitanja u skladu s MRevS-om 701⁸⁹⁵; ili
 - (e) navod koji opisuje neispravljeni značajni pogrešni prikaz ostalih informacija u skladu s MRevS-om 720 (izmijenjen)⁸⁹⁶;

i revizor je uvjeren da su sažeti financijski izvještaji usklađeni, u svim značajnim odrednicama, s revidiranim financijskim izvještajima ili su njihov fer sažetak, u skladu s primijenjenim kriterijima, u revizorskom izvješću o sažetim financijskim izvještajima mora se, dodatno uz dijelove iz točke 16:

- (i) navesti da revizorsko izvješće o revidiranim financijskim izvještajima uključuje mišljenje s rezervom, odjeljak za isticanje pitanja, odjeljak za ostala pitanja; odjeljak za značajnu neizvjesnost u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem, priopćenje ključnih revizijskih pitanja ili navod koji opisuje neispravljeni značajni pogrešni prikaz ostalih informacija; (Vidjeti točku A21) i
- (ii) opisati (Vidjeti točku A22):

⁸⁹² MRevS 705 (izmijenjen), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*

⁸⁹³ MRevS 706 (izmijenjen), *Odjelci za isticanje pitanja i odjelci za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora*

⁸⁹⁴ MRevS 570 (izmijenjen), *Vremenska neograničenost poslovanja*

⁸⁹⁵ MRevS 701, *Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora*

⁸⁹⁶ MRevS 720 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama*

- a. osnovu za mišljenje s rezervom o revidiranim financijskim izvještajima i učinak toga, ako ga ima, na sažete financijske izvještaje;
 - b. pitanje navedeno u odjeljku za isticanje pitanja, odjeljku za ostala pitanja ili odjeljku za značajnu neizvjesnost u vezi s vremenskom neograničenošću poslovanja u revizorskom izvješću o revidiranim financijskim izvještajima; i učinak toga, ako ga ima, na sažete financijske izvještaje; ili
 - c. neispravljeni pogrešni prikaz ostalih informacija i učinak toga, ako ga ima, na informacije uključene u dokument koji sadrži sažete financijske izvještaje i revizorsko izvješće o njima. (Vidjeti točku A15.)
20. Ako revizorsko izvješće o revidiranim financijskim izvještajima sadrži negativno mišljenje ili suzdržanost od izražavanja mišljenja, u revizorskom izvješću o sažetim financijskim izvještajima mora se, dodatno uz dijelove iz točke 16:
- (a) navesti da revizorsko izvješće o revidiranim financijskim izvještajima sadrži negativno mišljenje ili suzdržanost od izražavanja mišljenja;
 - (b) opisati osnovu za to negativno mišljenje ili suzdržanost od izražavanja mišljenja; i
 - (c) navesti da, zbog negativnog mišljenja ili suzdržanosti od izražavanja mišljenja o revidiranim financijskim izvještajima, nije primjereno izraziti mišljenje o sažetim financijskim izvještajima. (Vidjeti točku A23.)

Modificirano mišljenje o sažetim financijskim izvještajima

21. Ako sažeti financijski izvještaji nisu usklađeni, u svim značajnim odrednicama, s revidiranim financijskim izvještajima ili nisu njihov fer sažetak, u skladu s primijenjenim kriterijima i menadžment ne prihvati izvršiti nužne izmjene, revizor mora izraziti negativno mišljenje o sažetim financijskim izvještajima. (Vidjeti točku A23.)

Ograničenje distribucije ili uporabe ili upozoravanje čitatelja na računovodstvenu osnovu

22. Ako je ograničena distribucija ili uporaba revizorskog izvješća o revidiranim financijskim izvještajima ili se u revizorskom izvješću o revidiranim financijskim izvještajima upozorava čitatelje da su revidirani financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom posebne namjene, revizor mora uključiti slično ograničenje ili upozorenje u revizorsko izvješće o sažetim financijskim izvještajima.

Usporedne informacije

23. Ako revidirani financijski izvještaji sadrže usporedne informacije, ali ih ne sadrže i sažeti financijski izvještaji, revizor mora utvrditi je li takvo izostavljanje razumno u danim okolnostima angažmana. Revizor mora utvrditi učinak izostavljanja koje nije razumno na revizorsko izvješće o sažetim financijskim izvještajima. (Vidjeti točku A24.)
24. Ako sažeti financijski izvještaji sadrže usporedne informacije o kojima je izvješćivao drugi revizor, revizorsko izvješće o sažetim financijskim izvještajima također mora sadržavati pitanja koja MRevS 710 zahtijeva da revizor uključi u revizorsko izvješće o revidiranim financijskim izvještajima.⁸⁹⁷ (Vidjeti točku A25.)

⁸⁹⁷ MRevS 710, *Usporedne informacije – usporedni iznosi i usporedni financijski izvještaji*

Nerevidirane dopunske informacije prezentirane sa sažetim financijskim izvještajima

25. Revizor mora ocijeniti jesu li sve nerevidirane dopunske informacije prezentirane sa sažetim financijskim izvještajima jasno odvojene od sažetih financijskih izvještaja. Ako revizor zaključi da subjektova prezentacija nerevidiranih dopunskih informacija nije jasno odvojena od sažetih financijskih izvještaja, revizor mora tražiti da menadžment promijeni prezentaciju nerevidiranih dopunskih informacija. Ako menadžment odbije to učiniti, revizor mora u revizorskom izvješću o sažetim financijskim izvještajima objasniti da takve informacije nisu pokrivena njegovim izvješćem. (Vidjeti točku A26.)

Povezivanje revizora

26. Ako revizor spozna da subjekt planira u dokumentu koji sadrži sažete financijske izvještaje navesti da je revizor izvijestio o sažetim financijskim izvještajima, ali da ne planira uključiti s njima povezano revizorsko izvješće, revizor mora zahtijevati od menadžmenta da uključi revizorsko izvješće u dokument. Ako menadžment to ne učini, revizor mora odrediti i poduzeti druge odgovarajuće aktivnosti oblikovane radi sprječavanja da menadžment neprimjereno poveže revizora sa sažetim financijskim izvještajima u tom dokumentu. (Vidjeti točku A27.)

27. Revizor može biti angažiran da izvijesti o financijskim izvještajima subjekta, ali ne i da izvijesti o sažetim financijskim izvještajima. Ako, u tom slučaju, revizor spozna da subjekt planira staviti u dokument izjavu koja se odnosi na revizora i na činjenicu da su sažeti financijski izvještaji izvedeni iz financijskih izvještaja koje je revidirao revizor, revizor se mora uvjeriti u sljedeće:

- upućivanje na revizora obavljeno je u kontekstu revizorskog izvješća o revidiranim financijskim izvještajima; i
- izjava ne stvara dojam da je revizor izvijestio o sažetim financijskim izvještajima.

Ako (a) ili (b) nije ispunjeno, revizor mora zahtijevati da menadžment u dokumentu promijeni izjavu ili da se ne poziva na revizora. Alternativno, subjekt može angažirati revizora da izvijesti o sažetim financijskim izvještajima i uključiti u dokument s tim povezano revizorsko izvješće. Ako menadžment ne promijeni izjavu, ne izbriše upućivanje na revizora ili ne uključi revizorsko izvješće o sažetim financijskim izvještajima u dokument koji sadrži sažete financijske izvještaje, revizor mora obavijestiti menadžment da se ne slaže s tim da se poziva na njega te mora odrediti i poduzeti druge primjerene radnje usmjerene na sprječavanje menadžmenta u neprimjerenom pozivanju na revizora. (Vidjeti točku A27.)

* * *

Materijali za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima**Prihvatanje angažmana** (Vidjeti točke 5-6)

- Revizija financijskih izvještaja iz kojih su izvedeni sažeti financijski izvještaji osigurava revizoru nužno poznavanje za ispunjavanje revizorovih odgovornosti u vezi sa sažetim financijskim izvještajima u skladu s ovim MRevS-om. Primjena ovog MRevS-a neće osigurati dostatne i primjerene dokaze na kojima se treba temeljiti mišljenje o sažetim financijskim izvještajima ako revizor također nije revidirao i financijske izvještaje iz kojih su izvedeni sažeti financijski izvještaji.
- Menadžmentova suglasnost s pitanjima opisanima u točki 6 može se dokazati njegovim pisanim prihvaćanjem uvjeta angažmana.

Kriteriji (Vidjeti točku 6(a))

- Sastavljanje sažetih financijskih izvještaja zahtijeva da menadžment utvrdi informacije koje se trebaju odražavati u sažetim financijskim izvještajima tako da budu usklađene, u svim značajnim odrednicama, s revidiranim financijskim izvještajima ili su njihov fer sažetak. Budući da sažeti financijski izvještaji, po svojoj prirodi, sadrže agregirane informacije i ograničena objavljivanja, postoji povećani rizik da ne sadrže informacije koje su nužne da bi se u danim okolnostima izbjeglo dovodeње u zabludu. Taj se rizik povećava ako nema ustanovljenih kriterija za sastavljanje sažetih financijskih izvještaja.
- Čimbenici koji mogu utjecati na revizorovo utvrđivanje prihvatljivosti primijenjenih kriterija uključuju:
 - vrstu subjekta;
 - svrhu sažetih financijskih izvještaja;
 - informacijske potrebe namjeravanih korisnika sažetih financijskih izvještaja; i
 - hoće li primijenjeni kriteriji imati za posljedicu sažete financijske izvještaje koji u danim okolnostima ne dovode u zabludu.
- Kriterije za sastavljanje sažetih financijskih izvještaja može ustanoviti ovlaštena ili priznata organizacija za donošenje standarda ili mogu biti ustanovljeni zakonom ili regulativom. Slično kao u slučaju financijskih izvještaja, kako je objašnjeno u MRevS-u 210,⁸⁹⁸ u mnogim takvim slučajevima, revizor može pretpostaviti da su prihvatljivi takvi kriteriji.
- Ako ne postoje ustanovljeni kriteriji za sastavljanje sažetih financijskih izvještaja, kriterije može kreirati menadžment, na primjer, temeljeno na praksi u određenoj djelatnosti. Kriteriji koji su prihvatljivi u danim okolnostima imat će kao posljedicu sažete financijske izvještaje koji:
 - primjereno objavljuju njihovu sažetu prirodu i identificiraju revidirane financijske izvještaje;
 - jasno navode gdje su dostupni ili od koga se mogu dobiti revidirani financijski izvještaji ili, ako zakon ili regulativa propisuje da revidirane financijske izvještaje ne treba učiniti dostupnim namjeravanim korisnicima sažetih financijskih izvještaja i ustanovljuje kriterije za sastavljanje sažetih financijskih izvještaja, tada navode taj zakon ili regulativu;
 - primjereno objavljuju primijenjene kriterije;
 - sukladni su s povezanim informacijama iz revidiranih financijskih izvještaja ili se mogu iz njih ponovno izračunati; i
 - u kontekstu svrhe sažetih financijskih izvještaja, sadrže nužne informacije, agregirane na primjerenoj razini tako da u danim okolnostima ne dovode u zabludu.
- Primjereno objavljivanje sažete prirode sažetih financijskih izvještaja i identifikaciju revidiranih financijskih izvještaja, kako je navedeno u točki A6(a), može biti ostvareno, primjerice, naslovom kao što je »Sažeti financijski izvještaji sastavljeni iz revidiranih financijskih izvještaja za godinu završenu 31. prosinca 20X1.«.

⁸⁹⁸ MRevS 210, *Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana*, točke A3 i A8-A9.

Ocjnjivanje raspoloživosti revidiranih financijskih izvještaja (Vidjeti točku 8(g))

- A8. Na revizorovo ocjenjivanje jesu li revidirani financijski izvještaji dostupni namjeravanim korisnicima sažetih financijskih izvještaja bez pretjeranih teškoća utječu čimbenici kao što su:
- navode li sažeti financijski izvještaji jasno gdje su dostupni revidirani financijski izvještaji ili od koga se mogu dobiti;
 - jesu li revidirani financijski izvještaji u javno dostupnom registru; ili
 - je li menadžment ustanovio postupak po kojem namjeravani korisnici sažetih financijskih izvještaja mogu odmah dobiti pristup revidiranim financijskim izvještajima.

Oblik mišljenja (Vidjeti točku 9)

- A9. Zaključak, temeljen na ocjeni dokaza pribavljenih obavljanjem postupaka iz točke 8, da je primjereno nemodificirano mišljenje o sažetim financijskim izvještajima omogućava revizoru izraziti mišljenje koje sadrži jednu od formulacija iz točke 9. Na revizorovu odluku o tome koju će formulaciju koristiti može utjecati opće prihvaćena praksa u određenoj jurisdikciji.

Vremenski raspored posla i događaji nakon datuma revizorskog izvješća o revidiranim financijskim izvještajima (Vidjeti točku 12)

- A10. Postupci opisani u točki 8 često se obavljaju tijekom ili neposredno nakon revizije financijskih izvještaja. Ako revizor izvješćuje o sažetim financijskim izvještajima nakon dovršetka revizije financijskih izvještaja, od revizora se ne zahtijeva da pribavi dodatne revizijske dokaze za revidirane financijske izvještaje ili da izvjesti o učincima događaja koji su nastali nakon datuma revizorskog izvješća o revidiranim financijskim izvještajima, budući da su sažeti financijski izvještaji izvedeni iz revidiranih financijskih izvještaja i ne ažuriraju ih.

Informacije u dokumentima koji sadrže sažete financijske izvještaje (Vidjeti točke 14-15)

- A11. MRevS 720 (izmijenjen) uređuje revizorove odgovornosti u reviziji financijskih izvještaja u vezi s ostalim informacijama. U kontekstu MRevS-a 720 (izmijenjen) ostale informacije su financijske ili nefinancijske informacije (različite od financijskih izvještaja i revizorskog izvješća o njima) uključene u subjektovo godišnje izvješće. Godišnje izvješće sadrži ili prati financijske izvještaje i revizorsko izvješće o njima.
- A12. Nasuprot tome, točke 14-15 bave se revizorovim odgovornostima u vezi s informacijama uključenim u dokument koji također sadrži sažete financijske izvještaje i revizorsko izvješće o njima. Te informacije mogu uključiti:
- neke ili sva od istih pitanja kao što su ona kojima se bavilo u ostalim informacijama uključenim u godišnje izvješće (na primjer, u slučaju kad su sažeti financijski izvještaji i revizorsko izvješće o njima uključeni u sažeto godišnje izvješće) ili
 - pitanja s kojima se nije bavilo u ostalim informacijama uključenim u godišnje izvješće.
- A13. Pri čitanju informacija uključenih u dokument koji sadrži sažete financijske izvještaje i revizorsko izvješće o njima, revizor može spoznati da takve informacije dovode u zabludu i da treba poduzeti odgovarajuće radnje. Relevantni etički zahtjevi

vi⁸⁹⁹ zahtijevaju da revizor izbjegne biti svjesno povezan s informacijama za koje vjeruje da sadrže značajne lažne navode ili navode koji dovode u zabludu, da su navodi ili informacije dane nemarno, ili da ispuštaju ili prikrivaju informacije za koje se zahtijeva da budu uključene ako bi njihovo ispuštanje ili prikrivanje moglo dovesti u zabludu.

Informacije u dokumentu koji sadrži sažete financijske izvještaje u kojima se bavilo s nekim ili svim od istih pitanja kao što su ona s kojima se bavilo u ostalim informacijama uključenim u godišnje izvješće

- A14. Ako su informacije uključene u dokument koji sadrži sažete financijske izvještaje i revizorsko izvješće o njima i te informacije bave se nekim ili svim istim pitanjima kao i ostale informacije uključene u godišnje izvješće, rad obavljen na tim ostalim informacijama u skladu s MRevS-om 720 (izmijenjen) može biti odgovarajući za svrhe iz točaka 14-15 ovog MRevS-a.

- A15. Ako je u revizorskom izvješću o revidiranim financijskim izvještajima naveden neispravljeni pogrešni prikaz ostalih informacija i taj neispravljeni pogrešni prikaz se odnosi na pitanje s kojim se bavilo u informacijama iz dokumenta koji sadrži sažete financijske izvještaje i revizorsko izvješće o njima, može postojati značajna neusklađenost između sažetih financijskih izvještaja i tih informacija ili te informacije mogu dovesti u zabludu.

Informacije u dokumentu koji sadrži sažete financijske izvještaje u kojima se bavi s pitanjima s kojima se nije bavilo u ostalim informacijama u godišnjem izvješću

- A16. MRevS 720 (izmijenjen), prilagođen kako je nužno u danim okolnostima, može biti od pomoći revizoru pri određivanju primjerenih radnji kao reakcije na menadžmentovo odbijanje da napravi nužne izmjene informacija, kao i za sagledavanje implikacija za revizorsko izvješće o sažetim financijskim izvještajima.

Revizorsko izvješće o sažetim financijskim izvještajima

Dijelovi revizorskog izvješća

Naslov (Vidjeti točku 16(a))

- A17. Naslov koji pokazuje da je izvješće neovisnog revizora, na primjer, »Izvješće neovisnog revizora« potvrđuje da je revizor ispunio sve relevantne etičke zahtjeve u vezi s neovisnošću. To razlikuje izvješće neovisnog revizora od izvješća koje izdaju drugi.

Naslovnik (Vidjeti točke 16(b), 17)

- A18. Čimbenici koji mogu utjecati na revizorovu ocjenu primjerenosti naslovnika sažetih financijskih izvještaja uključuju uvjete angažmana, vrstu subjekta i svrhu sažetih financijskih izvještaja.

Identifikacija sažetih financijskih izvještaja (Vidjeti točku 16(c))

- A19. Ako revizor zna da će sažeti financijski izvještaji biti uključeni u dokument koji sadrži informacije različite od sažetih financijskih izvještaja i revizorskog izvješća o njima, revizor može razmotriti, ako oblik prezentacije dopušta, navođenje stranica na kojima su prezentirani sažeti financijski izvještaji. To pomaže čitateljima u identifikaciji sažetih financijskih izvještaja na koje se odnosi revizorsko izvješće.

⁸⁹⁹ IESBA Kodeks, točka 111.2.

Datum revizorskog izvješća (Vidjeti točke 16(m), 18)

A20. Osoba ili osobe s priznatom ovlasti zaključivanja da su sažeti financijski izvještaji sastavljeni i imaju ovlasti preuzimanja odgovornosti za njih ovisi o uvjetima angažmana, vrsti subjekta i svrsi sažetih financijskih izvještaja.

Pozivanje na revizorsko izvješće o revidiranim financijskim izvještajima (Vidjeti točku 19)

A21. Točka 19(i) ovog MRevS-a zahtijeva da revizor uključi navod u revizorsko izvješće o sažetim financijskim izvještajima ako revizorsko izvješće o revidiranim financijskim izvještajima uključuje priopćavanje jednog ili više ključnih revizijskih pitanja opisanih u skladu s MRevS-om 701⁹⁰⁰. Međutim, od revizora se ne zahtijeva da opiše pojedinačna ključna revizijska pitanja u revizorskom izvješću o sažetim financijskim izvještajima.

A22. Navod odnosno navodi i opis odnosno opisi zahtijevani točkom 19 imaju namjenu skrenuti pozornost na ta pitanja i nisu zamjena za čitanje revizorskog izvješća o revidiranim financijskim izvještajima, i ne trebaju ponavljati pripadajući tekst iz revizorskog izvješća o revidiranim financijskim izvještajima u njegovoj cijelosti.

Ilustracije (Vidjeti točke 16, 19-21)

A23. Dodatak ovog MRevS-a sadrži razne ilustracije revizorovih izvješća o sažetim financijskim izvještajima koji promjenljivo:

- sadrži nemodificirana mišljenja;
- su izvedeni iz revidiranih financijskih izvještaja o kojima je revizor izdao modificirana mišljenja;
- sadrži modificirano mišljenje;
- su izvedeni iz revidiranih financijskih izvještaja gdje revizorsko izvješće o njima uključuje navod kojim se opisuje neispravljeni pogrešni prikaz ostalih informacija u skladu s MRevS-om 720 (izmijenjen); i
- su izvedeni iz revidiranih financijskih izvještaja gdje revizorsko izvješće o njima uključuje odjeljak za *značajnu neizvjesnost u vezi s vremenskom neograničenošću poslovanja* i priopćenje o drugim ključnim revizijskim pitanjima.

Usporedne informacije (Vidjeti točke 23-24)

A24. Ako revidirani financijski izvještaji sadrže usporedne informacije, pretpostavka je da će sažeti financijski izvještaji također sadržati usporedne informacije. Usporedne informacije u revidiranim financijskim izvještajima mogu se odnositi na usporedne iznose ili na usporedne financijske informacije. MRevS 710 opisuje kako ta razlika utječe na revizorsko izvješće o financijskim izvještajima, uključujući osobito upućivanje na druge revizore koji su revidirali financijske izvještaje za ranije razdoblje.

A25. Okolnosti koje mogu utjecati na revizorsko određivanje je li razumno izostavljanje usporednih informacija uključuju vrstu i cilj sažetih financijskih izvještaja, primijenjene kriterije i informacijske potrebe namjeranih korisnika sažetih financijskih izvještaja.

Nerevidirane dopunske informacije prezentirane sa sažetim financijskim izvještajima (Vidjeti točku 25)

A26. MRevS 700 (izmijenjen)⁹⁰¹ sadrži zahtjeve i upute koje treba primijeniti kad su prezentirane nerevidirane dopunske informacije s revidiranim financijskim izvještajima koje, usvojene kad je to nužno u danim okolnostima, mogu biti od pomoći u primjenjivanju zahtjeva iz točke 25.

Povezivanje revizora (Vidjeti točke 26-27)

A27. Ostale primjerene radnje koje revizor može poduzeti kad menadžment ne provede zahtijevani postupak mogu uključiti obavještavanje namjeranih korisnika i ostalih poznatih trećih strana o neprimjerenom pozivanju na revizora. Prava revizorova djelovanja ovisi o zakonskim pravima i obvezama revizora. U skladu s tim, revizor može smatrati da je primjerenom tražiti pravni savjet.

Dodatak

(Vidjeti točku A23)

Ilustracije izvješća neovisnost revizora o sažetim financijskim izvještajima

- Ilustracija 1: Revizorsko izvješće o sažetim financijskim izvještajima sastavljenim u skladu s ustanovljenim kriterijima. O revidiranim financijskim izvještajima izražava se nemodificirano mišljenje. Revizorsko izvješće o sažetim financijskim izvještajima datirano je poslije datuma revizorskog izvješća o financijskim izvještajima iz kojih su izvedeni sažeti financijski izvještaji. Revizorsko izvješće o revidiranim financijskim izvještajima uključuje *odjeljak za značajnu neizvjesnost u vezi s vremenskom neograničenošću poslovanja* i priopćenje o drugim ključnim revizijskim pitanjima.
- Ilustracija 2: Revizorsko izvješće o sažetim financijskim izvještajima sastavljenim u skladu s kriterijima koje je kreirao menadžment i primjereno objavio u sažetim financijskim izvještajima. Revizor je utvrdio da su primijenjeni kriteriji prihvatljivi u danim okolnostima. O revidiranim financijskim izvještajima bilo je izraženo nemodificirano mišljenje. Revizorsko izvješće o sažetim financijskim izvještajima je datirano s istim datumom kao i revizorsko izvješće o financijskim izvještajima iz kojih su izvedeni sažeti financijski izvještaji. Revizorsko izvješće o revidiranim financijskim izvještajima uključuje navod koji opisuje neispravljeni pogrešni prikaz ostalih informacija. Ostale informacije na koje se odnosi neispravljeni pogrešni prikaz su također i informacije uključene u dokument koji sadrži sažete financijske izvještaje i revizorsko izvješće o njima.
- Ilustracija 3: Revizorsko izvješće o sažetim financijskim izvještajima sastavljenim u skladu s kriterijima koje je kreirao menadžment i primjereno objavio u sažetim financijskim izvještajima. Revizor je utvrdio da su primijenjeni kriteriji prihvatljivi u danim okolnostima. O revidiranim financijskim izvještajima bilo je izraženo mišljenje s rezervom. Revizorsko izvješće o sažetim financijskim izvještajima je datirano s istim datumom kao i revizorsko izvješće o financijskim izvještajima iz kojih su izvedeni sažeti financijski izvještaji.
- Ilustracija 4: Revizorsko izvješće o sažetim financijskim izvještajima sastavljenim u skladu s kriterijima koje je kreirao menadžment i primjereno objavio u sažetim financijskim izvještajima. Revizor je utvrdio da su primijenjeni kriteriji prihvatljivi u danim okolnostima. O revidiranim financijskim izvještajima bilo je izraženo negativno mišljenje. Revizorsko izvješće o sažetim financijskim izvještajima je datirano s istim datumom kao i revizorsko izvješće o financijskim izvještajima iz kojih su izvedeni sažeti financijski izvještaji.
- Ilustracija 5: Revizorsko izvješće o sažetim financijskim izvještajima sastavljenim u skladu s ustanovljenim kriterijima. O revidiranim financijskim izvještajima bilo je izraženo nemodificirano mišljenje. Revizor zaključuje da nije moguće izraziti nemodificirano mišljenje o sažetim financijskim izvještajima. Revizorsko izvješće o sažetim financijskim izvještajima je datirano s istim datumom kao i revizorsko izvješće o financijskim izvještajima iz kojih su izvedeni sažeti financijski izvještaji.

⁹⁰⁰ MRevS 701, točka 13.

⁹⁰¹ ⁸⁹⁹MRevS 700 (izmijenjen), *Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima*, točke 53-54.

Ilustracija 1:

Dane okolnosti uključuju sljedeće:

- Nemodificirano mišljenje izražava se o revidiranim financijskim izvještajima uvrštenog subjekta.
- Postoje ustanovljeni kriteriji za sastavljanje sažetih financijskih izvještaja.
- Revizorsko izvješće o sažetim financijskim izvještajima datirano je poslije datuma revizorskog izvješća o financijskim izvještajima iz kojih su izvedeni sažeti financijski izvještaji.
- Revizorsko izvješće o revidiranim financijskim izvještajima uključuje odjeljak za značajnu neizvjesnost u vezi s vremenskom neograničenošću poslovanja.
- Revizorsko izvješće o revidiranim financijskim izvještajima uključuje priopćavanje drugih ključnih revizijskih pitanja.⁹⁰²

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA O SAŽETIM FINANCIJSKIM IZVJEŠTAJIMA

[Primjeren naslovnik]

Mišljenje

Sažeti financijski izvještaji, koji obuhvaćaju sažetu bilancu na 31. prosinca 20X1. godine, sažeti račun dobiti i gubitka, sažeto izvješće o promjenama kapitala i sažeto izvješće o novčanim tokovima za tada završenu godinu, i povezane bilješke, izvedeni su iz revidiranih financijskih izvještaja Društva ABC za godinu završenu 31. prosinca 20X1.

Prema našem mišljenju, priloženi sažeti financijski izvještaji usklađeni su, u svim značajnim odrednicama, s revidiranim financijskim izvještajima (ili *su fer sažetak tih financijskih izvještaja*), u skladu s [navesti ustanovljene kriterije].

Sažeti financijski izvještaji

Sažeti financijski izvještaji ne sadrže sva objavljivanja zahtijevana [opisati okvir financijskog izvještavanja primijenjen u sastavljanju revidiranih financijskih izvještaja Društva ABC]. Čitanje sažetih financijskih izvještaja i revizorskog izvješća o njima stoga nije zamjena za čitanje revidiranih financijskih izvještaja i revizorskog izvješća o njima. Sažeti financijski izvještaji i revidirani financijski izvještaji ne odražavaju učinke događaja koji su nastali nakon datuma našeg izvješća o revidiranim financijskim izvještajima.

Revidirani financijski izvještaji i naše izvješće o njima

Izrazili smo nemodificirano revizorsko mišljenje o revidiranim financijskim izvještajima u našem izvješću datiranom s 15. veljače 20X2. godine. To izvješće također uključuje:

- *Odjeljak za značajnu neizvjesnost u vezi s vremenskom neograničenošću poslovanja* u kojem se skreće pozornost na bilješku 6 u revidiranim financijskim izvještajima. U bilješci 6 u revidiranim financijskim izvještajima navedeno je da je Društvo ABC ostvarilo neto gubitak tijekom godine završene 31. prosinca 20X1. u iznosu ZZZ i da na taj datum tekuće obveze Društva ABC premašuju njegovu ukupnu imovinu za YYY. Ti događaji ili stanja, zajedno s drugim pitanjima navedenim u bilješci 6 revidiranih financijskih izvještaja ukazuju da postoji značajna neizvjesnost koja može stvarati značajnu sumnju u mogućnost Društva ABC da nastavi s

⁹⁰² Kao što je objašnjeno u točki 15. MRevS-a 701 značajna neizvjesnost u vezi s vremenskom neograničenošću poslovanja je po svojem sadržaju ključno revizijsko pitanje ali se zahtijeva da se o njemu izvjesti u odvojenom odjeljku revizorskog izvješća u skladu s točkom 22. MRevS-a 570 (izmijenjen).

vremenski neograničenim poslovanjem. Ova pitanja objašnjena su u bilješci 5 uz sažete financijske izvještaje.

- priopćenje drugih⁹⁰³ ključnih revizijskih pitanja. [Ključna revizijska pitanja su ona pitanja koja su, po našoj profesionalnoj prosudbi, bila od najveće važnosti u našoj reviziji financijskih izvještaja tekućeg razdoblja]⁹⁰⁴.

Menadžmentova⁹⁰⁵ odgovornost za sažete financijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje sažetih financijskih izvještaja u skladu s [opis ustanovljenih kriterija].

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o tome jesu li sažeti financijski izvještaji usklađeni, u svim značajnim odrednicama, s revidiranim financijskim izvještajima (ili *jesu li fer sažetak revidiranih financijskih izvještaja*), temeljeno na našim postupcima, koji su obavljani u skladu s Međunarodnim revizijskim standardom (MRevS-om) 810 (izmijenjen), *Angažmani radi izvješćivanja o sažetim financijskim izvještajima*.

[Revizorov potpis]

[Revizorova adresa]

[Datum revizorskog izvješća]

Ilustracija 2:

Dane okolnosti uključuju sljedeće:

- Nemodificirano mišljenje izražava se o revidiranim financijskim izvještajima.
- Kriterije je kreirao menadžment i primjerenom objavio u bilješci X. Revizor je utvrdio da su kriteriji prihvatljivi u danim okolnostima.
- Revizorsko izvješće o sažetim financijskim izvještajima je datirano s istim datumom kao i revizorsko izvješće o financijskim izvještajima iz kojih su izvedeni sažeti financijski izvještaji.
- Revizorsko izvješće o revidiranim financijskim izvještajima uključuje navod koji opisuje neispravljeni pogrešni prikaz ostalih informacija. Ostale informacije na koje se odnosi neispravljeni pogrešni prikaz su također i informacije uključene u dokument koji sadrži sažete financijske izvještaje i revizorsko izvješće o njima.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA O SAŽETIM FINANCIJSKIM IZVJEŠTAJIMA

[Primjeren naslovnik]

Mišljenje

Sažeti financijski izvještaji, koji obuhvaćaju sažetu bilancu na 31. prosinca 20X1. godine, sažeti račun dobiti i gubitka, sažeto izvješće o promjenama kapitala i sažeto izvješće o novčanim tokovima za tada završenu godinu, i povezane bilješke, izvedeni su iz revidiranih financijskih izvještaja Društva ABC za godinu završenu 31. prosinca 20X1.

⁹⁰³ U okolnostima u kojima nema značajne neizvjesnosti u vezi s vremenskom neograničenošću poslovanja, uključivanje riječi »drugih« ne bi bilo nužno u navodu koji se odnosi na priopćavanje ključnih pitanja.

⁹⁰⁴ Revizor može uključiti dodatno objašnjenje za ključna revizijska pitanja za koja smatra da su od pomoći za korisnike revizorskog izvješća o sažetim financijskim izvještajima.

⁹⁰⁵ Ili drugi naziv koji je primjeren u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

Prema našem mišljenju, priloženi sažeti financijski izvještaji usklađeni su, u svim značajnim odrednicama, s revidiranim financijskim izvještajima (ili *su fer sažetak tih financijskih izvještaja*) prema osnovi opisanoj u bilješci X.

Sažeti financijski izvještaji

Sažeti financijski izvještaji ne sadrže sva objavljivanja zahtijevana [opisati okvir financijskog izvještavanja primijenjen u sastavljanju revidiranih financijskih izvještaja Društva ABC]. Čitanje sažetih financijskim izvještaja i revizorskog izvješća o njima stoga nije zamjena za čitanje revidiranih financijskih izvještaja i revizorskog izvješća o njima.

Revidirani financijski izvještaji i naše izvješće o njima

Izrazili smo nemodificirano revizorsko mišljenje o revidiranim financijskim izvještajima u našem izvješću datiranom s 15. veljače 20X2. godine. [Revidirani financijski izvještaji su uključeni u Godišnje izvješće za 20X1. Revizorsko izvješće o revidiranim financijskim izvještajima uključuje navod koji opisuje neispravljene pogrešni prikaz drugih informacija unutar poglavlja »Menadžmentova obrazloženja i analize« Godišnjeg izvješća za 20X1. Poglavlje »Menadžmentova obrazloženja i analize« i neispravljene pogrešni prikaz drugih informacija u njemu su također sadržani u Sažetom godišnjem izvješću za 20X1.] [Opisite pogrešni prikaz drugih informacija.]

Menadžmentova⁹⁰⁶ odgovornost za sažete financijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje sažetih financijskih izvještaja prema osnovi opisanoj u bilješci X.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o tome jesu li sažeti financijski izvještaji usklađeni, u svim značajnim odrednicama, s revidiranim financijskim izvještajima (ili *jesu li fer sažetak revidiranih financijskih izvještaja*), temeljeno na našim postupcima, koji su obavljani u skladu s Međunarodnim revizijskim standardom (MRevS-om) 810 (izmijenjen), *Angažmani radi izvješćivanja o sažetim financijskim izvještajima*.

[Revizorov potpis]

[Revizorova adresa]

[Datum revizorskog izvješća]

Ilustracija 3:

Dane okolnosti uključuju sljedeće:

- Mišljenje s rezervom izražava se o revidiranim financijskim izvještajima.
- Kriterije je kreirao menadžment i primjereno objavio u bilješci X. Revizor je utvrdio da su kriteriji prihvatljivi u danim okolnostima.
- Revizorsko izvješće o sažetim financijskim izvještajima je datirano s istim datumom kao i revizorsko izvješće o financijskim izvještajima iz kojih su izvedeni sažeti financijski izvještaji.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA O SAŽETIM FINANCIJSKIM IZVJEŠTAJIMA

[Primjeren naslovnik]

Mišljenje

Sažeti financijski izvještaji, koji obuhvaćaju sažeti izvještaj o financijskom položaju bilancu na 31. prosinca 20X1. godine, sažeti izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, sažeti izvještaj o promjenama kapitala i sažeti izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu, i povezane bilješke izvedeni su iz revidiranih financijskih izvještaja Društva ABC (Društvo) za godinu završenu 31. prosinca 20X1. Izrazili smo revizorsko mišljenje s rezervom o tim financijskim izvještajima u našem izvješću od 15. veljače 20X2.⁹⁰⁷

Prema našem mišljenju, priloženi sažeti financijski izvještaji usklađeni su, u svim značajnim odrednicama, s revidiranim financijskim izvještajima (ili *su fer sažetak tih financijskih izvještaja*), u skladu s [navesti ustanovljene kriterije]. Međutim, sažeti financijski izvještaji su pogrešno prikazani u jednakom opsegu kao i revidirani financijski izvještaji Društva ABC za godinu završenu 31. prosinca 20X1.

Sažeti financijski izvještaji

Sažeti financijski izvještaji ne sadrže sva objavljivanja zahtijevana [opisati okvir financijskog izvještavanja primijenjen u sastavljanju revidiranih financijskih izvještaja Društva ABC]. Čitanje sažetih financijskim izvještaja i revizorskog izvješća o njima stoga nije zamjena za čitanje revidiranih financijskih izvještaja i revizorskog izvješća o njima.

Revidirani financijski izvještaji i naše izvješće o njima

Izrazili smo mišljenje s rezervom o revidiranim financijskim izvještajima u našem izvješću od 15. veljače 20X2. godine. Osnova za naše revizorsko mišljenje s rezervom je [da menadžment nije iskazao zalihe po nižem od troška ili neto utržive vrijednosti nego su iskazane samo po trošku što predstavlja odstupanje od Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja]. Evidencije Društva pokazuju da bi bio potreban iznos od xxx radi svođenja zaliha na njihovu neto utrživu vrijednost da je menadžment iskazao zalihe po nižem od troška ili neto utržive vrijednosti. U skladu s tim, troškovi prodanih proizvoda bi se povećali za xxx, a porez na dobit, neto dobit i dionička glavnica bi se smanjili za xxx, xxx odnosno xxx.

Menadžmentova⁹⁰⁸ odgovornost za sažete financijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje sažetih financijskih izvještaja prema osnovi opisanoj u bilješci X.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o tome jesu li sažeti financijski izvještaji usklađeni, u svim značajnim odrednicama, s revidiranim financijskim izvještajima (ili *jesu li fer sažetak revidiranih financijskih izvještaja*), temeljeno na našim postupcima, koji su obavljani u skladu s Međunarodnim revizijskim standardom (MRevS-om) 810 (izmijenjen), *Angažmani radi izvješćivanja o sažetim financijskim izvještajima*.

[Revizorov potpis]

[Revizorova adresa]

[Datum revizorskog izvješća]

⁹⁰⁷ Smještanje u odjeljak s mišljenjem o sažetim financijskim izvještajima ovog pozivanja na mišljenje s rezervom u revizorovu izvješću o revidiranim financijskim izvještajima pomaže korisnicima u razumijevanju da iako je revizor izrazio nemodificirano mišljenje o sažetim financijskim izvještajima, sažeti financijski izvještaji odražavaju revidirane financijske izvještaje koji su značajno pogrešno prikazani.

⁹⁰⁸ Ili drugi naziv koji je primjeren u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

⁹⁰⁶ Ili drugi naziv koji je primjeren u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

Ilustracija 4:

Dane okolnosti uključuju sljedeće:

- Negativno mišljenje izražava se o revidiranim financijskim izvještajima.
- Kriterije je kreirao menadžment i primjereno objavio u Bilješki X. Revizor je utvrdio da su kriteriji prihvatljivi u danim okolnostima.
- Revizorsko izvješće o sažetim financijskim izvještajima je datirano s istim datumom kao i revizorsko izvješće o financijskim izvještajima iz kojih su izvedeni sažeti financijski izvještaji.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA O SAŽETIM FINANCIJSKIM IZVJEŠTAJIMA

[Primjeren naslovnik]

Uskrata mišljenja

Sažeti financijski izvještaji, koji obuhvaćaju sažetu bilancu na 31. prosinca 20X1. godine, sažeti račun dobiti i gubitka, sažeto izvješće o promjenama kapitala i sažeto izvješće o novčanim tokovima za tada završenu godinu, i povezane bilješke izvedeni su iz revidiranih financijskih izvještaja Društva ABC za godinu završenu 31. prosinca 20X1.

Kao posljedica negativnog mišljenja o revidiranim financijskim izvještajima razmatranog u *Odjeljku o revidiranim financijskim izvještajima i našem izvješću o njima* iz ovog izvješća nije primjereno izraziti mišljenje o sažetim financijskim izvještajima Društva ABC za godinu završenu 31. prosinca 20X1

Sažeti financijski izvještaji

Sažeti financijski izvještaji ne sadrže sva objavljivanja zahtijevana [opisati okvir financijskog izvještavanja primijenjen u sastavljanju revidiranih financijskih izvještaja Društva ABC]. Čitanje sažetih financijskih izvještaja i revizorskog izvješća o njima stoga nije zamjena za čitanje revidiranih financijskih izvještaja i revizorskog izvješća o njima.

Revidirani financijski izvještaji i naše izvješće o njima

U našem izvješću od 15. veljače 20X2. godine izrazili smo negativno revizorsko mišljenje o revidiranim financijskim izvještajima Društva ABC za godinu završenu 31. prosinca 20X1. Osnova za naše negativno revizorsko mišljenje bila je [opišite osnovu za negativno revizorsko mišljenje].

Menadžmentova⁹⁰⁹ odgovornost za sažete financijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje sažetih financijskih izvještaja prema osnovi opisanoj u bilješki X.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o tome jesu li sažeti financijski izvještaji usklađeni, u svim značajnim odrednicama, s revidiranim financijskim izvještajima (ili *jesu li fer sažetak revidiranih financijskih izvještaja*), temeljeno na našim postupcima, koji su obavljeni u skladu s Međunarodnim revizijskim standardom (MRevS-om) 810 (izmijenjen), *Angažmani radi izvješćivanja o sažetim financijskim izvještajima*.

[Revizorov potpis]

[Revizorova adresa]

[Datum revizorskog izvješća]

⁹⁰⁹ Ili drugi naziv koji je primjeren u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

Ilustracija 5:

Dane okolnosti uključuju sljedeće:

- Nemodificirano mišljenje izražava se o revidiranim financijskim izvještajima.
- Postoje ustanovljeni kriteriji za sastavljanje sažetih financijskih izvještaja.
- Revizor je zaključio da nije moguće izraziti nemodificirano mišljenje o sažetim financijskim izvještajima.
- Revizorsko izvješće o sažetim financijskim izvještajima je datirano s istim datumom kao i revizorsko izvješće o financijskim izvještajima iz kojih su izvedeni sažeti financijski izvještaji.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA O SAŽETIM FINANCIJSKIM IZVJEŠTAJIMA

[Primjeren naslovnik]

Negativno mišljenje

Sažeti financijski izvještaji, koji obuhvaćaju sažetu bilancu na 31. prosinca 20X1. godine, sažeti račun dobiti i gubitka, sažeto izvješće o promjenama kapitala i sažeto izvješće o novčanim tokovima za tada završenu godinu, i povezane bilješke izvedeni su iz revidiranih financijskih izvještaja Društva ABC za godinu završenu 31. prosinca 20X1.

Prema našem mišljenju, zbog važnosti pitanja opisanog u *Odjeljku s osnovom za negativno mišljenje*, priloženi sažeti financijski izvještaji nisu usklađeni s revidiranim financijskim izvještajima (ili *nisu fer sažetak revidiranih financijskih izvještaja*) Društva ABC za godinu završenu 31. prosinca 20X1. u skladu s [navesti ustanovljene kriterije].

Osnova za negativno mišljenje

[Opisati pitanje koje uzrokuje da sažeti financijski izvještaji nisu dosljedni, u svim značajnim odrednicama, revidiranim financijskim izvještajima (ili *nisu fer sažetak revidiranih financijskih izvještaja*) u skladu s primijenjenim kriterijima].

Sažeti financijski izvještaji

Sažeti financijski izvještaji ne sadrže sva objavljivanja zahtijevana [opisati okvir financijskog izvještavanja primijenjen u sastavljanju revidiranih financijskih izvještaja Društva ABC]. Čitanje sažetih financijskih izvještaja i revizorskog izvješća o njima stoga nije zamjena za čitanje revidiranih financijskih izvještaja i revizorskog izvješća o njima.

Revidirani financijski izvještaji i naše izvješće o njima

Izrazili smo nemodificirano revizorsko mišljenje o revidiranim financijskim izvještajima u našem izvješću od 15. veljače 20X2. godine.

Menadžmentova⁹¹⁰ odgovornost za sažete revidirane financijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje sažetih financijskih izvještaja u skladu s [navesti ustanovljene kriterije].

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o tome jesu li sažeti financijski izvještaji usklađeni, u svim značajnim odrednicama, s revidiranim financijskim izvještajima (ili *jesu li fer sažetak revidiranih financijskih*

⁹¹⁰ Ili drugi naziv koji je primjeren u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

izvještaja), temeljeno na našim postupcima, koji su obavljani u skladu s Međunarodnim revizijskim standardom (MRevS-om) 810 (izmijenjen), *Angažmani radi izvješćivanja o sažetim financijskim izvještajima*.

[Revizorov potpis]

[Revizorova adresa]

[Datum revizorskog izvješća]

MEĐUNARODNA SMJERNICA REVIZIJSKE PRAKSE 1000

POSEBNA RAZMATRANJA U REVIDIRANJU FINANCIJSKIH INSTRUMENATA

SADRŽAJ

| | Točka |
|--|----------|
| Uvod | 1 – 10 |
| Odjeljak I. – Osnovne informacije o financijskim instrumentima | 11 – 69 |
| Svrha i rizici korištenja financijskih instrumenata | 14 – 19 |
| Kontrole koje se odnose na financijske instrumente | 20 – 23 |
| Potpunost, točnost i postojanje | 24 – 33 |
| Potvrde o trgovanju i klirinške institucije | 25 – 26 |
| Usklađivanja s bankama i skrbnicima | 27 – 30 |
| Ostale kontrole nad potpunošću, točnošću i postojanjem | 31 – 33 |
| Vrednovanje financijskih instrumenata | 34 – 64 |
| Zahtjevi financijskog izvještavanja | 34 – 37 |
| Vidljivi i nevidljivi ulazni podaci | 38 – 39 |
| Učinci neaktivnih tržišta | 40 – 42 |
| Menadžmentov proces vrednovanja | 43 – 63 |
| Modeli | 47 – 49 |
| Primjer običnog financijskog instrumenta | 50 – 51 |
| Izvori za određivanje cijena kod trećih strana | 52 – 62 |
| Korištenje stručnjaka za vrednovanje | 63 |
| Pitanja koja se odnose na financijske obveze | 64 |
| Prezentacija i objavljivanja o financijskim instrumentima | 65 – 69 |
| Kategorije objavljivanja | 67 – 69 |
| Odjeljak II. – Revizijska razmatranja koja se odnose na financijske instrumente | 70 – 145 |
| Profesionalni skepticizam | 71 – 72 |
| Razmatranja u planiranju | 73 – 84 |
| Razumijevanje računovodstvenih zahtjeva i zahtjeva za objavljivanjima | 74 |
| Razumijevanje financijskih instrumenata | 75 – 77 |
| Korištenje osoba sa specijalističkim vještinama i znanjem u reviziji | 78 – 80 |
| Razumijevanje internih kontrola | 81 |
| Razumijevanje vrste, uloge i aktivnosti službe interne revizije | 82 – 83 |
| Razumijevanje menadžmentove metodologije vrednovanja financijskih instrumenata | 84 |
| Procjena i reakcije na rizik značajnih pogrešnih prikazivanja | 85 – 105 |

| | |
|--|-----------|
| Ukupna razmatranja koja se odnose na financijske instrumente | 85 |
| Čimbenici rizika prijave | 86 – 88 |
| Procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja | 89 – 90 |
| Čimbenici koje treba uzeti u obzir pri određivanju treba li i u kojoj mjeri testirati operativnu učinkovitost kontrola | 91 – 95 |
| Dokazni postupci | 96 – 97 |
| Dvonamjenski testovi | 98 |
| Vremenski raspored revizorovih postupaka | 99 – 102 |
| Postupci koji se odnose na potpunost, točnost, postojanje, pojavljivanje te prava i obveze | 103 – 105 |
| Vrednovanje financijskih instrumenata | 106 – 137 |
| Zahtjevi financijskog izvještavanja | 106 – 108 |
| Procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja povezanih s vrednovanjem | 109 – 113 |
| Značajni rizici | 110 – 113 |
| Razvoj revizijskog pristupa | 114 – 115 |
| Revizijska razmatranja kad menadžment koristi izvor za određivanje cijena kod treće strane | 116 – 120 |
| Revizijska razmatranja kad menadžment procjenjuje fer vrijednost pomoću modela | 121 – 132 |
| Ocjenjivanje razumnosti pretpostavki koje je koristio menadžment | 129 – 132 |
| Revizijska razmatranja kad je subjekt koristio menadžmentovog stručnjaka | 133 – 135 |
| Razvoj točke ili raspona procjene | 136 – 137 |
| Prezentiranje i objavljivanje financijskih instrumenata | 138 – 141 |
| Postupci koji se odnose na prezentaciju i objavljivanja o financijskim instrumentima | 140 – 141 |
| Ostala relevantna revizijska razmatranja | 142 – 145 |
| Pisane izjave | 142 |
| Komunikacija s onima koji su zaduženi za upravljanje i drugima | 143 – 145 |
| Komunikacija s regulatorima i drugima | 145 |
| Dodatak: Primjeri kontrola koje se odnose na financijske instrumente | |

Međunarodna smjernica revizijske prakse (MSRP) 1000, *Posebna razmatranja u revidiranju financijskih instrumenata*, treba čitati zajedno s *Predgovorom objavama za međunarodnu kontrolu kvalitete, reviziju, uvid, druga izražavanja uvjerenja i povezane usluge*. MSRP ne postavljaju dodatne zahtjeve revizorima povrh onih uključenih u Međunarodne revizijske standarde (MRevS-ove) niti mijenjaju odgovornost revizora za pridržavanje svih MRevS-ova koji su relevantni za reviziju. MSRP daju praktičnu pomoć revizorima. Namijenjeni su širenju od strane onih koji su odgovorni za nacionalne standarde ili korištenju za razvoj odgovarajućeg nacionalnog materijala. Oni također pružaju materijal koji društva mogu koristiti u razvoju svojih programa osposobljavanja i internih smjernica.

Uvod

1. Financijske instrumente mogu koristiti financijski i nefinancijski subjekti svih veličina u različite svrhe. Neki subjekti drže velike iznose i imaju velike volumene transakcija, dok drugi subjekti mogu sudjelovati samo u nekoliko transakcija s financijskim instrumentima. Neki subjekti mogu steći pozicije u fi-

- nancijskim instrumentima kako bi preuzeli rizik i imali koristi od rizika, dok drugi subjekti mogu koristiti financijske instrumente za smanjenje određenih rizika kroz zaštitu od rizika ili upravljanje izloženostima. Ova Međunarodna smjernica revizijske prakse (MSRP) relevantna je za sve te situacije.
2. Sljedeći Međunarodni revizijski standardi (MRevS-ovi) osobito su važni za revizije financijskih instrumenata:
 - (a) MRevS 540⁹¹¹ uređuje revizorove odgovornosti u vezi s revizijom računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene povezane s financijskim instrumentima mjerjenima po fer vrijednosti;
 - (b) MRevS 315 (izmijenjen)⁹¹² i MRevS 330⁹¹³ uređuju utvrđivanje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja i reakcije na te rizike; i
 - (c) MRevS 500⁹¹⁴ objašnjava što čini revizijske dokaze i uređuje odgovornost revizora za oblikovanje i obavljanje revizijskih postupaka u svrhu prikupljanja dostatnih i primjernih revizijskih dokaza kako bi se mogli donijeti razumni zaključci na kojima će se temeljiti revizorsko mišljenje.
 3. Svrha ovog MSRP-a je pružiti:
 - (a) osnovne informacije o financijskim instrumentima (Odjeljak I.);
 - (b) raspravu o revizijskim razmatranjima koja se odnose na financijske instrumente (Odjeljak II.).

MSRP-ovi pružaju praktičnu pomoć revizorima. Namijenjeni su širenju od strane onih koji su odgovorni za nacionalne standarde ili se koriste za razvijanje odgovarajućeg nacionalnog materijala. Oni također pružaju materijal koji društva mogu koristiti za razvijanje svojih programa osposobljavanja i internih smjernica.
 4. Ovaj MSRP relevantan je za subjekte svih veličina jer svi subjekti mogu biti izloženi rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja pri korištenju financijskih instrumenata.
 5. Smjernice o vrednovanju⁹¹⁵ u ovom MSRP-u vjerojatno će biti relevantnije za financijske instrumente izmjerene ili objavljene po fer vrijednosti, dok se smjernice o područjima koja nisu vrednovanje jednako primjenjuju na financijske instrumente mjerene po fer vrijednosti ili amortiziranom trošku. Ovaj se MSRP primjenjuje i na financijsku imovinu i na financijske obveze. Ovaj MSRP ne uređuje instrumente kao što su:
 - (a) najjednostavniji financijski instrumenti kao što su novčana sredstva, jednostavni zajmovi, potraživanja od kupaca i obveze prema dobavljačima;
 - (b) ulaganja u neuvrštene vlasničke instrumente;
 - (c) ugovori o osiguranju.
 6. Također, ovaj MSRP ne uređuje specifična računovodstvena pitanja koja su relevantna za financijske instrumente, kao što su računovodstvo zaštite od rizika, početna dobit ili gubitak (često poznati kao dobit ili gubitak prvog dana), prebijanje, prijenosi rizika ili umanjenje vrijednosti, uključujući ispravke vrijednosti za kreditne gubitke. Iako se ta pitanja mogu odnositi na raču-

⁹¹¹ MRevS 540, *Revidiranje računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti i s tim povezana objavljivanja*

⁹¹² MRevS 315 (izmijenjen), *Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja razumijevanjem subjekta i njegovog okruženja*

⁹¹³ MRevS 330, *Reakcije revizora na procijenjene rizike*

⁹¹⁴ MRevS 500, *Revizijski dokazi*

⁹¹⁵ U ovom MSRP-u naizmjenično se koriste pojmovi »vrednovanje« i »mjerenje«.

novodstvo financijskih instrumenata subjekta, rasprava o razmatranju revizora o tome kako riješiti posebne računovodstvene zahtjeve izvan je područja primjene ovog MSRP-a.

7. Revizija u skladu s MRevS-ovima provodi se pod pretpostavkom da su menadžment i, ako je primjereno, osobe zadužene za upravljanje prihvatile određene odgovornosti. Takve odgovornosti podrazumijevaju mjerenje fer vrijednosti. Ovaj MSRP ne nameće odgovornosti menadžmentu ili onima koji su zaduženi za upravljanje niti ima prvenstvo pred zakonima i propisima koji uređuju njihove odgovornosti.
8. Ovaj MSRP napisan je u kontekstu okvira fer prezentacije za financijsko izvještavanje opće namjene, ali može biti koristan i, ako je primjereno, u drugim okvirima financijskog izvještavanja, kao što su okviri financijskog izvještavanja za posebne namjene.
9. Ovaj MSRP usmjeren je na tvrdnje o vrednovanju te prezentaciji i objavljivanju, ali također obuhvaća, manje detaljno, potpunost, točnost, postojanje te prava i obveze.
10. Financijski instrumenti podložni su nesigurnosti procjene koja je u MRevS 540 definirana kao »nesigurnost računovodstvene procjene i povezanih objavljivanja na inherentni nedostatak preciznosti u mjerenju.«⁹¹⁶ Na nesigurnost procjene utječe, među ostalim čimbenicima, složenost financijskih instrumenata. Vrsta i pouzdanost dostupnih informacija za potporu mjerenju financijskih instrumenata uvelike se razlikuju, što utječe na nesigurnost procjene povezanu s njihovim mjerenjem. Ovaj MSRP koristi izraz »nesigurnost mjerenja« kako bi ukazao na nesigurnost procjene povezanu s mjerenjima fer vrijednosti.

Odjeljak I. – Osnovne informacije o financijskim instrumentima

11. U okvirima financijskog izvještavanja mogu postojati različite definicije financijskih instrumenata. Na primjer, Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI) definiraju financijski instrument kao svaki ugovor koji dovodi do financijske imovine jednog subjekta i financijske obveze ili vlasničkog instrumenta drugog subjekta.⁹¹⁷ Financijski instrumenti mogu biti novčana sredstva, vlasnički instrumenti drugog subjekta, ugovorno pravo ili obveza primanja ili isporuke novčanih sredstava ili razmjene financijske imovine ili obveza, određeni ugovori namireni u vlastitim vlasničkim instrumentima subjekta, određeni ugovori o nefinancijskim stavkama ili određeni ugovori koje izdaju osiguravatelji koji ne ispunjavaju definiciju ugovora o osiguranju. Ova definicija obuhvaća širok raspon financijskih instrumenata, od jednostavnih zajmova i depozita do složenih derivata, strukturiranih proizvoda i nekih ugovora o robi.
12. Financijski instrumenti razlikuju se po složenosti, iako složenost financijskog instrumenta može proizaći iz različitih izvora, kao što su:
 - vrlo velik obujam pojedinačnih novčanih tokova, pri čemu nedostatak homogenosti zahtijeva analizu svakog od njih ili velikog broja grupiranih novčanih tokova kako bi se procijenio, na primjer, kreditni rizik (na primjer, osigurane dužničke obveze (CDO-ovi));
 - složene formule za određivanje novčanih tokova;
 - nesigurnost ili varijabilnost budućih novčanih tokova, poput one koja proizlazi iz kreditnog rizika, ugovora o opcijama ili financijskih instrumenata s dugim ugovornim rokovima.

⁹¹⁶ MRevS 540, točka 7(c).

⁹¹⁷ Međunarodni računovodstveni standard (MRS) 32, *Financijski instrumenti: prezentacija*, točka 11.

Što je veća varijabilnost novčanih tokova uzrokovana promjenama tržišnih uvjeta, to će mjerenje fer vrijednosti financijskog instrumenta vjerojatno biti složenije i neizvjesnije. Povrh toga, ponekad financijski instrumenti koje je, obično, relativno lako vrednovati postaju složeni za vrednovanje zbog posebnih okolnosti, na primjer, instrumenata za koje je tržište postalo neaktivno ili koji imaju duge ugovorne rokove. Derivati i strukturirani proizvodi postaju složeniji kad su kombinacija pojedinačnih financijskih instrumenata. Povrh toga, računovodstvo financijskih instrumenata u određenim okvirima financijskog izvještavanja ili određenim tržišnim uvjetima može biti složeno.

13. Drugi izvor složenosti je obujam financijskih instrumenata koji se drže ili kojima se trguje. Iako jednostavna (plain vanilla) zamjena kamatnih stopa možda nije složena, subjekt koji ih ima velik broj može upotrebljavati sofisticirani informacijski sustav za identificiranje, procjenu vrijednosti i trgovanje tim instrumentima.

Svrha i rizici korištenja financijskih instrumenata

14. Financijski instrumenti koriste se za:
- zaštitu od rizika (hedging, op. prev.) (to jest, za promjenu postojećeg profila rizičnosti kojem je subjekt izložen). To uključuje:
 - o terminske kupnje ili prodaje deviza kako bi se fiksirao budući devizni tečaj;
 - o pretvaranje budućih kamatnih stopa u fiksne ili promjenjive kamatne stope korištenjem zamjena (swap, op. prev.);
 - o kupnja opcijskog ugovora kako bi se subjektu pružila zaštita od određenog kretanja cijena, uključujući ugovore koji mogu sadržavati ugrađene derivate;
 - trgovanje (na primjer, kako bi se subjektu omogućilo da preuzme rizičnu poziciju kako bi imao koristi od kratkoročnih tržišnih kretanja); i
 - investicijske svrhe (na primjer, kako bi se subjektu omogućilo da iskoristi dugoročne prinose od ulaganja).
15. Upotrebom financijskih instrumenata mogu se smanjiti izloženosti određenim poslovnim rizicima, na primjer promjenama deviznih tečajeva, kamatnih stopa i cijena roba ili kombinacijama tih rizika. S druge strane, inherentne složenosti nekih financijskih instrumenata također mogu dovesti do povećanog rizika.
16. Poslovni rizik i rizik od značajnih pogrešnih prikazivanja povećavaju se kad menadžment i oni zaduženi za upravljanje:
- ne razumiju u potpunosti rizike korištenja financijskih instrumenata i nemaju dovoljno vještina i iskustva za upravljanje tim rizicima;
 - nemaju stručno znanje da ih na primjeren način vrednuju u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja;
 - nemaju uspostavljene dostatne kontrole nad aktivnostima koje uključuju financijske instrumente; ili
 - neprimjereno se štite od rizika ili špekuliraju.
17. Propust menadžmenta da u potpunosti razumije rizike inherentne financijskom instrumentu može imati izravan učinak na sposobnost menadžmenta da upravlja tim rizicima na primjeren način i može u konačnici ugroziti održivost subjekta.
18. Glavne vrste rizika koje se primjenjuju na financijske instrumente navedene su u nastavku. Ovaj popis nije iscrpan i može

se koristiti drugačija terminologija za opisivanje tih rizika ili za klasifikaciju komponenti pojedinačnih rizika.

- (a) Kreditni rizik (ili rizik druge ugovorne strane) je rizik da će jedna strana financijskog instrumenta uzrokovati financijski gubitak drugoj strani neispunjavanjem obveze i često se povezuje s prijevremenim dospijanjem (default, op. prev.). Kreditni rizik uključuje rizik naplate, odnosno rizik da će obveza jedne strane u transakciji biti ispunjena bez naknade primljene od kupca ili druge ugovorne strane.
 - (b) Tržišni rizik je rizik da će fer vrijednost ili budući novčani tokovi financijskog instrumenta varirati zbog promjena tržišnih cijena. Primjeri tržišnog rizika uključuju valutni rizik, kamatni rizik, rizik cijene robe i kapitala.
 - (c) Rizik likvidnosti uključuje rizik nemogućnosti pravovremene kupnje ili prodaje financijskog instrumenta po primjerenoj cijeni zbog nedostatka utrživosti za taj financijski instrument.
 - (d) Operativni rizik odnosi se na specifičnu obradu koja je potrebna za financijske instrumente. Operativni rizik može se povećati s povećanjem složenosti financijskog instrumenta, a loše upravljanje operativnim rizikom može povećati druge vrste rizika. Operativni rizik uključuje:
 - (i) rizik da kontrole konfirmiranjem i usklađivanjem nisu prikladne, što rezultira nepotpunim ili netočnim evidentiranjem financijskih instrumenata;
 - (ii) rizike postojanja neprikladne dokumentacija o transakcijama i nedovoljnog monitoringa tih transakcija;
 - (iii) rizik od netočnog evidentiranja i obrade transakcija, te upravljanja njihovim rizicima što narušava odražavanje ekonomičnosti cjelokupnog trgovanja;
 - (iv) rizik od neprimjerenog oslanjanja osoblja na točnost tehnika vrednovanja, bez adekvatne provjere, te se transakcije stoga pogrešno vrednuju ili se njihov rizik nepravilno mjeri;
 - (v) rizik da korištenje financijskih instrumenata nije na adekvatan način uključeno u subjektive politike i postupke upravljanja rizicima;
 - (vi) rizik od gubitka koji proizlazi iz neadekvatnih ili neoperativnih unutarnjih procesa i sustava ili vanjskih događaja, uključujući rizik od prijave iz unutarnjih i vanjskih izvora;
 - (vii) rizik od neadekvatnog ili nepravodobnog održavanja tehnika vrednovanja koje se koriste za mjerenje financijskih instrumenata;
 - (viii) pravni rizik, koji je sastavni dio operativnog rizika, i odnosi se na gubitke koji proizlaze iz pravne ili regulatorne radnje kojom se poništava ili na drugi način onemogućuje postupanje krajnjeg korisnika ili njegove druge ugovorne strane u skladu s uvjetima ugovora ili povezanim aranžmanima o prijebu. Na primjer, pravni rizik mogao bi proizaći iz nedovoljne ili netočne dokumentacije za ugovor, nemogućnosti provedbe sporazuma o prijebu u stečaju, nepovoljnih promjena poreznih zakona ili drugih propisa kojima se subjektima zabranjuje ulaganje u određene vrste financijskih instrumenata.
19. Ostala razmatranja relevantna za rizike korištenja financijskih instrumenata uključuju:

- Rizik od prijave koji se može povećati ako, na primjer, zaposlenik koji je u mogućnosti izvršiti financijsku prijavu razumije i financijske instrumente i postupke za njihovo računovodstvo, ali menadžment i osobe zadužene za upravljanje imaju manji stupanj razumijevanja.
- Rizik da se glavni aranžmani o prijebu⁹¹⁸ možda neće pravilno odražavati u financijskim izvještajima.
- Rizik da se neki financijski instrumenti mogu promijeniti iz imovine u obvezu i obratno tijekom njihova trajanja te da takve promjene mogu nastati u kratkom vremenu.

Kontrole koje se odnose na financijske instrumente

20. Opseg subjektovog korištenja financijskih instrumenata i stupanj složenosti instrumenata važne su odrednice potrebne razine sofisticiranosti interne kontrole subjekta. Na primjer, manji subjekti mogu upotrebljavati manje strukturirane proizvode te jednostavne procese i postupke za postizanje svojih ciljeva.
21. Često je uloga onih koji su zaduženi za upravljanje da odrede ton te odobre i nadziru opseg korištenja financijskih instrumenata dok je uloga menadžmenta upravljati izloženosti subjekta tim rizicima i osigurati monitoring izloženosti rizicima. Menadžment i, ako je primjereno, osobe zadužene za upravljanje također su odgovorne za oblikovanje i implementaciju sustava internih kontrola kako bi se omogućila priprema financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Veća je vjerojatnost da će interna kontrola subjekta nad financijskim instrumentima biti djelotvorna ako su menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje:
- (a) uspostavili primjereno kontrolno okruženje, postoji aktivno sudjelovanje onih koji su zaduženi za upravljanje u kontroli korištenja financijskih instrumenata, logična organizacijska struktura s jasnom dodjelom ovlasti i odgovornosti te primjerene politike i postupci na području ljudskih potencijala. Osobito su potrebna jasna pravila o tome u kojoj mjeri je odgovornima za aktivnosti vezanim uz financijske instrumente dopušteno djelovati. Takva pravila uzimaju u obzir sva pravna ili regulatorna ograničenja korištenja financijskih instrumenata. Na primjer, određeni subjekti javnog sektora možda nemaju ovlasti za korištenje derivata u poslovanju;
 - (b) uspostavili proces upravljanja rizikom u odnosu na veličinu subjekta i složenost njegovih financijskih instrumenata (na primjer, u nekim subjektima može postojati formalna funkcija upravljanja rizikom);
 - (c) uspostavili informacijske sustave koji onima koji su zaduženi za upravljanje pružaju razumijevanje vrste aktivnosti vezane za financijske instrumente i povezane rizike, uključujući adekvatnu dokumentaciju o transakcijama;
 - (d) oblikovali, implementirali i dokumentirali sustav internih kontrola za:
 - o pružanje razumnog uvjerenja da je subjektovo korištenje financijskih instrumenata u okviru njegovih politika upravljanja rizicima;

- o pravilno prezentiranje financijskih instrumenata u financijskim izvještajima;
- o osiguranje usklađenosti subjekta s primjenjivim zakonima i propisima;
- o monitoring rizika.

U Dodatku se navode primjeri kontrola koje mogu postojati u subjektu koji obavlja transakcije s financijskim instrumentima u velikom obujmu; i

- (e) uspostavili primjerene računovodstvene politike, uključujući politike vrednovanja, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.
22. Ključni elementi postupaka upravljanja rizicima i internih kontrola koji se odnose na financijske instrumente subjekta uključuju:
- utvrđivanje pristupa za definiranje iznosa izloženosti riziku koji je subjekt spreman prihvatiti pri sudjelovanju u transakcijama s financijskim instrumentima (to se može nazvati njegovim »apetitom za rizik«), uključujući politike za ulaganje u financijske instrumente i kontrolni okvir u kojem se provode aktivnosti vezane za financijske instrumente;
 - uspostavljanje postupaka za dokumentiranje i odobravanje novih vrsta transakcija s financijskim instrumentima koji uzimaju u obzir računovodstvene, regulatorne, pravne, financijske i operativne rizike povezane s takvim instrumentima;
 - obrada transakcija s financijskim instrumentima, uključujući konfirmiranje i usklađivanje novčanih sredstava i udjela u imovini s vanjskim izvještajima te proces plaćanja;
 - segregacija dužnosti između onih koji ulazu ili trguju financijskim instrumentima i onih koji su odgovorni za obradu, vrednovanje i potvrđivanje takvih instrumenata. Na primjer, funkcija razvoja modela koja pomaže u određivanju cijena poslova manje je objektivna od one koja je funkcionalno i organizacijski odvojena od prednjeg ureda;
 - postupke i kontrole vrednovanja, uključujući kontrole nad podacima o cijenama dobivenima od trećih strana; i
 - monitoring kontrola.
23. Vrsta rizika često se razlikuje između subjekata s velikom količinom i raznolikošću financijskih instrumenata i onih koji imaju samo nekoliko transakcija s financijskim instrumentima. To rezultira različitim pristupima internoj kontroli. npr:
- Obično će institucija s velikom količinom financijskih instrumenata kao okruženje imati prostor za trgovanje u kojem postoje specijalizirani trgovci te postoji podjela dužnosti između tih trgovaca i back office-a (to je operativna funkcija koja provjerava podatke o obavljenim trgovanjima te time osigurava da oni nisu pogrešni i obavlja potrebne prijenose). U takvim okruženjima trgovci će obično usmeno inicirati ugovore putem telefona ili putem elektroničke platforme za trgovanje. Obuhvaćanje relevantnih transakcija i točno evidentiranje financijskih instrumenata u takvom okruženju znatno je veći izazov nego za subjekt koji ima samo nekoliko financijskih instrumenata čije se postojanje i potpunost često mogu potvrditi potvrdom banke nekolicini banaka.
 - S druge strane, subjekti koji imaju mali broj financijskih instrumenata često nemaju podjelu dužnosti, a pristup tržištu je ograničen. U takvim slučajevima, iako je možda lakše identificirati transakcije financijskih instrumenata, postoji rizik u tome što se menadžment može osloniti na ograničen broj zaposlenih što može povećati rizik započinjanja neovlaštenih transakcija ili neevidentiranja transakcija.

⁹¹⁸ Subjekt koji obavlja određeni broj transakcija s financijskim instrumentima s jednom ugovornom stranom može s tom ugovornom stranom sklopiti glavni sporazum o prijebu. Takvim se sporazumom predviđa jedna neto namira svih financijskih instrumenata obuhvaćenih sporazumom u slučaju neispunjavanja obveze iz bilo kojeg ugovora.

Potpunost, točnost i postojanje

24. U točkama 25 – 33 opisane su kontrole i procesi koji mogu biti uspostavljeni u subjektima s velikom količinom transakcija financijskim instrumentima, uključujući one s prostorijama za trgovanje. S druge strane, subjekt koji nema veliku količinu transakcija financijskih instrumenata možda nema te kontrole i procese, ali umjesto toga može potvrditi svoje transakcije s drugom ugovornom stranom ili klirinškom kućom. To može biti relativno jednostavno jer subjekt može obavljati transakcije samo s jednom ili dvije druge ugovorne strane.

Potvrde o trgovanju i klirinške institucije

25. Općenito, za transakcije koje obavljaju financijske institucije uvjeti financijskih instrumenata dokumentirani su u potvrdama koje razmjenjuju ugovorne strane i u pravnim ugovorima. Klirinške institucije služe za monitoring razmjene potvrda usklađivanjem s trgovanjima i njihovim podmirivanjem. Središnja klirinška institucija povezana je s burzom i subjekti koji obavljaju podmirivanja putem klirinških institucija obično imaju procese za upravljanje informacijama koje su dostavljene klirinškoj instituciji.

26. Nisu sve transakcije podmirene putem takve razmjene. Na mnogim drugim tržištima postoji ustaljena praksa dogovaranja uvjeta transakcija prije početka podmirivanja. Kako bi taj proces bio djelotvoran, taj se proces mora provoditi odvojeno od onih koji trguju financijskim instrumentima da bi se rizik prijevare sveo na najmanju moguću mjeru. Na drugim tržištima transakcije se potvrđuju nakon početka podmirivanja, a ponekad zaostaci u potvrđivanju rezultiraju početkom podmirivanja prije nego što se svi uvjeti u potpunosti ugovore. To predstavlja dodatni rizik jer se subjekti koji posluju moraju oslanjati na alternativna sredstva za postizanje ugovora o trgovanju. To može uključivati:

- provedbu rigoroznih usklađivanja između evidencije onih koji trguju financijskim instrumentima i onih koji ih podmiruju (važna je snažna podjela odgovornosti između njih), u kombinaciji sa snažnim nadzornim kontrolama nad onima koji trguju financijskim instrumentima kako bi se osigurao integritet transakcija;
- provjeru sumarne dokumentacije druge ugovorne strane u kojoj se ističu ključni uvjeti čak i ako nisu ugovoreni potpuni uvjeti; i
- temeljitu provjeru dobiti i gubitaka trgovaca kako bi se osigurala sukladnost s onim što je izračunao back office.

Usklađivanja s bankama i skrbnicima

27. Neke vrste financijskih instrumenata, kao što su obveznice i dionice, mogu se držati u zasebnim depozitorijima. Povrh toga, većina financijskih instrumenata u nekom trenutku rezultira plaćanjima u novcu i često ti novčani tokovi počinju rano u tijeku trajanja ugovora. Ta novčana plaćanja i primitci proći će kroz bankovni račun subjekta. Redovito usklađivanje evidencija subjekta s evidencijom vanjskih banaka i skrbnika omogućuje subjektu osigurati pravilno evidentiranje transakcija.

28. Treba napomenuti da svi financijski instrumenti ne dovode do novčanog toka u ranim fazama trajanja ugovora ili se ne mogu evidentirati kod burze ili skrbnika. Ako je to slučaj, procesi usklađivanja neće identificirati izostavljeno ili netočno zabilježeno trgovanje te su važnije kontrole konfirmiranjem. Čak i ako je takav novčani tok točno zabilježen u ranim fazama vijeka trajanja instrumenta, time se ne osigurava točno evidentiranje

svih obilježja ili uvjeta instrumenta (na primjer, rok dospijeca ili mogućnost prijevremenog raskida).

29. Povrh toga, kretanje novčanih sredstava može biti vrlo malo u kontekstu ukupne veličine trgovanja ili subjektive vlastite bilance te ih stoga može biti teško utvrditi. Vrijednost usklađivanja povećava se kada financije ili drugo osoblje back office-a provjerava unose na svim računima glavne knjige kako bi se osiguralo da su valjani i dokumentirani. Taj proces će pomoći pri utvrđivanju nisu li protuknjiženja novčanim stavkama povezanim s financijskim instrumentima pravilno evidentirana. Provjera računa na kojima se knjiže nerazjašnjene stavke i klirinških računa važna je bez obzira na stanje na računu jer na računu mogu postojati stavke za uskladbu koje se prebijaju.
30. U subjektima s velikim brojem transakcija s financijskim instrumentima kontrole usklađivanja i konfirmiranja mogu se automatizirati i, ako jesu, moraju postojati adekvatne IT kontrole kako bi ih se podržalo. Osobito su potrebne kontrole koje osiguravaju da se podaci u potpunosti i točno preuzimaju iz vanjskih izvora (kao što su banke i skrbnici) i iz evidencije subjekta te da ih se ne mijenja prije ili tijekom usklađivanja. Kontrole su također potrebne kako bi se osiguralo da su kriteriji na temelju kojih se unosi sučeljavaju dovoljno ograničavajući kako bi se spriječilo netočno odobravanje stavki usklađivanja.

Ostale kontrole nad cjelovitošću, točnošću i postojanjem

31. Složenost svojstvena nekim financijskim instrumentima znači da neće uvijek postojati očit način na koji bi ih trebalo evidentirati u sustavima subjekta. U takvim slučajevima menadžment može uspostaviti kontrolne procese za monitoring politika kojima se propisuje kako se određene vrste transakcija mjere, evidentiraju i o njima izvještava. Te su politike obično uspostavljene i prethodno provjerene od strane primjereno kvalificiranog osoblja koje može razumjeti ukupne učinke financijskih instrumenata koji se knjiže.
32. Neke transakcije mogu biti otkazane ili izmijenjene nakon početnog izvršenja. Primjenom primjerenih kontrola koje se odnose na otkazivanje ili izmjenu mogu se ublažiti rizici od značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare ili pogreške. Osim toga, subjekt može imati uspostavljen proces ponovnog konfirmiranja trgovanja koja su otkazana ili izmijenjena.
33. U financijskim institucijama s velikim volumenom trgovanja, nadređeni zaposlenik obično provjerava dnevne dobitke i gubitke u knjigama pojedinačnih trgovaca kako bi procijenio jesu li razumni na temelju znanja zaposlenika o tržištu. Na taj način može se omogućiti menadžmentu utvrđivanje nisu li određena trgovanja u potpunosti ili točno evidentirana ili identificiranje prijevare počinjene od strane određenog trgovca. Važno je postojanje postupaka autorizacije transakcija koji podržavaju provjeru od strane nadređenih.

Vrednovanje financijskih instrumenata*Zahtjevi financijskog izvještavanja*

34. U mnogim okvirima financijskog izvještavanja financijski instrumenti, uključujući ugrađene derivate, često se mjere po fer vrijednosti u svrhu prezentiranja bilance, izračuna dobiti ili gubitka i/ili objavljivanja. Općenito, cilj je mjerenja fer vrijednosti doći do cijene po kojoj bi se uredna transakcija odvijala između sudionika na tržištu na datum mjerenja u skladu s postojećim tržišnim uvjetima; to jest, to nije transakcijska cijena za prisilnu likvidaciju ili prodaju u nuždi. U ispunjavanju tog cilja uzimaju se u obzir sve relevantne dostupne informacije o tržištu.

35. Mjerenja fer vrijednosti financijske imovine i financijskih obveza mogu nastati i pri početnom evidentiranju transakcija i kasnije kod promjena vrijednosti. Promjene u mjerenjima fer vrijednosti koje se događaju tijekom vremena mogu se tretirati na različite načine u različitim okvirima financijskog izvještavanja. Na primjer, takve se promjene mogu evidentirati kao dobit ili gubitak ili se mogu evidentirati u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti. Također, ovisno o primjenjivom okviru financijskog izvještavanja, može biti zahtijevano da se cijeli financijski instrument ili samo njegov sastavni dio (na primjer, ugrađeni derivat kada se zasebno obračunava) mjeri po fer vrijednosti.

36. Neki okviri financijskog izvještavanja uspostavljaju hijerarhiju fer vrijednosti kako bi se razvila veća dosljednost i usporedivost u mjerenjima fer vrijednosti i povezanim objavljivanjima. Ulazni podaci mogu se svrstati u različite razine kao što su:

- Ulazni podaci razine 1 – kotirane cijene (neusklađene) na aktivnim tržištima za identičnu financijsku imovinu ili financijske obveze kojima subjekt može pristupiti na datum mjerenja.
- Ulazni podaci razine 2 – ulazni podaci osim kotiranih cijena uključenih u razinu 1 koji su izravno ili neizravno vidljivi za financijsku imovinu ili financijsku obvezu. Ako financijska imovina ili financijska obveza ima određenu (ugovornu) odredbu, ulazni podaci razine 2 moraju biti vidljivi tijekom gotovo cijelog razdoblja trajanja financijske imovine ili financijske obveze. Ulazni podaci razine 2 uključuju sljedeće:
 - o kotirane cijene slične financijske imovine ili financijskih obveza na aktivnim tržištima,
 - o kotirane cijene za identičnu ili sličnu financijsku imovinu ili financijske obveze na tržištima koja nisu aktivna,
 - o ulazne podatke osim kotiranih cijena koji su vidljive za financijsku imovinu ili financijsku obvezu (na primjer, kamatne stope i krivulje prinosa vidljive u uobičajenim intervalima, implicirane volatilnosti i kreditni rasponi (spread, op. prev.),
 - o ulazne podatke koji su uglavnom izvedeni iz ili potkrijepljeni vidljivim tržišnim podacima pomoću korelacije ili na drugi način (tržišno potkrijepljeni ulazni podaci).
- Ulazni podaci razine 3 – ulazni podaci za financijsku imovinu ili financijsku obvezu koji nisu vidljivi. Nevidljivi ulazni podaci upotrebljavaju se za mjerenje fer vrijednosti u mjeri u kojoj relevantni vidljivi ulazni podaci nisu dostupni, čime se omogućuje postupanje u situacijama u kojima na datum mjerenja postoji mala, ako i takva, tržišna aktivnost za financijsku imovinu ili financijsku obvezu.

Općenito, nesigurnost mjerenja povećava se kako se financijski instrument pomiče s razine 1 na razinu 2 ili s razine 2 na razinu 3. Također, unutar razine 2 može postojati širok raspon nesigurnosti mjerenja ovisno o vidljivosti ulaznih podataka, složenosti financijskog instrumenta, njegovom vrednovanju i drugim čimbenicima.

37. Određeni okviri financijskog izvještavanja mogu zahtijevati od ili dopustiti subjektu provedbu usklađbi zbog nesigurnosti procjene radi usklađenja s rizicima koje bi sudionik na tržištu proveo u određivanju cijena kako bi uzeo u obzir nesigurnosti rizika povezanih s određivanjem cijena ili novčanim tokovima financijskog instrumenta. Na primjer:

- Prilagodbe modela. Neki modeli mogu imati poznati nedostatak ili rezultat kalibracije može ukazati na nedostatak u mjerenju fer vrijednosti u skladu s okvirom financijskog izvještavanja.
- Prilagodbe zbog kreditnog rizika. Neki modeli ne uzimaju u obzir kreditni rizik, uključujući rizik druge ugovorne strane ili vlastiti kreditni rizik.
- Prilagodbe zbog likvidnosti. Neki modeli izračunavaju srednju tržišnu cijenu, iako okvir financijskog izvještavanja može zahtijevati upotrebu iznosa prilagođenog zbog likvidnosti, kao što je raspon između prodajne i kupovne cijene. Druga, više prosudbena, prilagodba zbog likvidnosti uvažava da su neki financijski instrumenti nelikvidni što utječe na vrednovanje.
- Ostale prilagodbe zbog rizika. Vrijednost izmjerena primjenom modela koji ne uzima u obzir sve drugi čimbenike koje bi sudionici na tržištu uzeli u obzir pri određivanju cijene financijskog instrumenta možda neće predstavljati fer vrijednost na datum mjerenja te će je stoga možda trebati osobito prilagoditi kako bi bila u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

Prilagodbe nisu primjerene ako se njima prilagođava mjerenje i vrednovanje financijskog instrumenta na način da se time odstupa od fer vrijednosti koja je definirana primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, na primjer zbog konzervativnosti.

Vidljivi i nevidljivi ulazni podaci

38. Kao što je već spomenuto, okviri financijskog izvještavanja često kategoriziraju ulazne podatke prema stupnju vidljivosti. Kako se aktivnost na tržištu financijskih instrumenata smanjuje, a vidljivost ulaznih podataka opada, povećava se nesigurnost mjerenja. Vrsta i pouzdanost raspoloživih informacija za potporu vrednovanju financijskih instrumenata varira ovisno o vidljivosti ulaznih podataka za mjerenje, na što utječe priroda tržišta (na primjer, razina tržišne aktivnosti i je li ona putem burze ili na slobodnim tržištima (OTC)). U skladu s tim, postoji kontinuum vrste i pouzdanosti dokaza koji se koriste za potporu vrednovanju, a menadžmentu postaje teže pribaviti informacije za potporu vrednovanju kada tržišta postanu neaktivna i ulazni podaci postanu manje vidljivi.
39. Ako vidljivi ulazni podaci nisu dostupni, subjekt upotrebljava nevidljive podatke (ulazni podaci razine 3) koji odražavaju pretpostavku koju bi tržišni sudionici koristili pri određivanju cijena financijske imovine ili financijske obveze uključujući pretpostavke o riziku. Nevidljivi ulazni podaci stvaraju se pomoću najboljih dostupnih informacija u ovim okolnostima. Pri stvaranju nevidljivih ulaznih podataka subjekt može započeti s vlastitim podacima koji se prilagođavaju ako razumno dostupne informacije upućuju na to da bi (a) drugi tržišni sudionici upotrebljavali različite podatke ili (b) postoji nešto posebno za subjekt što nije dostupno drugim sudionicima na tržištu (na primjer, sinergija specifična za subjekt).

Učinci neaktivnih tržišta

40. Nesigurnost mjerenja se povećava, a vrednovanje je složenije kada tržišta na kojima se trguje financijskim instrumentima ili njihovim sastavnim dijelovima postanu neaktivna. Ne postoji jasn trenetak u kojem aktivno tržište postaje neaktivno, iako okviri financijskog izvještavanja mogu pružiti smjernice o tom pitanju. Karakteristike neaktivnog tržišta uključuju znatan pad količine i razine aktivnosti trgovanja, dostupne cijene značajno variraju tijekom vremena ili među tržišnim sudionicima ili cijene nisu aktualne. Međutim, za procjenu je li tržište neaktivno potrebna je prosudba.

41. Ako su tržišta neaktivna, navedene cijene mogu biti neaktualne (to jest zastarjele) i ne mogu predstavljati cijene po kojima bi tržišni sudionici mogli trgovati ili mogu predstavljati prisilne transakcije (primjerice kada prodavatelj mora prodati imovinu kako bi ispunio regulatorne ili pravne zahtjeve, mora odmah otuđiti imovinu kako bi stvorio likvidnost ili postojanje jednog potencijalnog kupca kao rezultat nametnutih pravnih ili vremenskih ograničenja). U skladu s tim, vrednovanja se razvijaju na temelju ulaznih podataka razine 2 i razine 3. U takvim okolnostima subjekti mogu:

- voditi politiku vrednovanja koja uključuje postupak utvrđivanja jesu li dostupni ulazni podaci prve razine;
- razumjeti način na koji su izračunane određene cijene ili ulazni podaci iz vanjskih izvora koji se upotrebljavaju kao ulazni podaci za tehnike vrednovanja kako bi se procijenila njihova pouzdanost. Na primjer, na aktivnom tržištu, brokerska ponuda financijskog instrumenta kojim se nije trgovalo vjerojatno će odražavati stvarne transakcije na sličnom financijskom instrumentu, ali kako tržište postaje manje aktivno, brokerska ponuda može se više oslanjati na vlasničke tehnike vrednovanja za određivanje cijena;
- razumjeti način na koji pogoršanje uvjeta poslovanja utječe na drugu ugovornu stranu, kao i može li pogoršanje uvjeta poslovanja u subjektima sličnima drugoj ugovornoj strani ukazivati na to da druga ugovorna strana možda neće ispuniti svoje obveze (tj. rizik od neispunjavanja obveza);
- imati pravila za prilagodbu nesigurnostima mjerenja. Takve prilagodbe mogu uključivati prilagodbe modela, prilagodbe zbog nedostatne likvidnosti, prilagodbe zbog kreditnog rizika i druge prilagodbe zbog rizika;
- imati mogućnost izračuna raspona realističnih ishoda s obzirom na postojeće nesigurnosti, na primjer provođenjem analize osjetljivosti; i
- imati pravila za utvrđivanje kad ulazni podaci mjerenja fer vrijednosti prelaze na drugu razinu hijerarhije fer vrijednosti.

42. Posebne poteškoće mogu se razviti ako dođe do ozbiljnog ograničavanja ili čak prestanka trgovanja određenim financijskim instrumentima. U tim okolnostima možda će biti potrebno vrednovati financijske instrumente koji su prethodno bili vrednovani korištenjem tržišnih cijena primjenom modela.

Menadžmentov proces vrednovanja

43. Tehnike koje menadžment može koristiti za vrednovanje svojih financijskih instrumenata uključuju vidljive cijene, nedavne transakcije i modele koji koriste vidljive ili nevidljive ulazne podatke. Menadžment također može koristiti:

- (a) izvor cijena treće strane, kao što je usluga određivanja cijena ili ponuda brokera;
- (b) stručnjaka za vrednovanje.

Izvori cijena trećih strana i stručnjaci za vrednovanje mogu koristiti jednu ili više tih tehnika vrednovanja.

44. U mnogim okvirima financijskog izvještavanja najbolji dokaz o fer vrijednosti financijskog instrumenta nalazi se u istovremenim transakcijama na aktivnom tržištu (tj. ulaznim podacima razine 1). U takvim slučajevima vrednovanje financijskog instrumenta može biti relativno jednostavno. Kotirane cijene financijskih instrumenata koji su uvršteni na burze ili kojima se trguje na likvidnim slobodnim tržištima (OTC) mogu biti dostupne iz izvora kao što su financijske publikacije, sama burza ili iz izvora trećih strana za određivanje cijena. Kad se koriste

navedene cijene, važno je da menadžment razumije osnovu na kojoj se daje ponuda kako bi se osiguralo da cijena odražava tržišne uvjete na datum mjerenja. Kotirane cijene pribavljene iz publikacija ili na burzama mogu pružiti dostatne dokaze o fer vrijednosti ako, na primjer:

- (a) cijene nisu neaktualne ili »zastarjele« (na primjer, ako se ponuda temelji na posljednjoj cijeni trgovanja, a trgovanje se dogodilo prije nekog vremena); i
- (b) ponude su cijene po kojima bi trgovci stvarno trgovali financijskim instrumentom s dovoljnom učestalošću i volumenom.

45. Ako ne postoji trenutna vidljiva tržišna cijena za financijski instrument (tj. ulazni podatak razine 1), subjekt će morati prikupiti druge pokazatelje cijena koje će upotrijebiti u tehnici vrednovanja za vrednovanje financijskog instrumenta. Pokazatelji cijena mogu uključivati:

- nedavne transakcije, uključujući transakcije istim instrumentom nakon datuma financijskih izvještaja. Razmatra se treba li obaviti prilagodbu za promjene tržišnih uvjeta između datuma mjerenja i datuma izvršene transakcije jer te transakcije ne ukazuju nužno na tržišne uvjete koji su postojali na datum financijskih izvještaja. Osim toga, moguće je da transakcija predstavlja prisilnu transakciju i stoga nije indikacija cijene u urednom trgovanju.
- tekuće ili nedavne transakcije sličnim instrumentima, često poznate kao »zamjensko« (»proxy«, op. prev.) određivanje cijene. Trebat će provesti prilagodbe zamjenskih cijena kako bi se odrazilo razlike između njih i instrumenta kojemu se određuje cijena, na primjer, kako bi se u obzir uzele razlike u likvidnosti ili kreditnom riziku između tih dvaju instrumenata.
- indeksi za slične instrumente. Kao i kod transakcija sličnim instrumentima, trebat će izvršiti prilagodbe kako bi se odrazilo razlika između instrumenta koji se procjenjuje i instrumenata iz kojih je izveden korišteni indeks.

46. Očekuje se da će menadžment dokumentirati svoje politike vrednovanja i model koji je korišten za vrednovanje određenog financijskog instrumenta, uključujući razloge za korišteni(e) model(e), odabir pretpostavki u metodologiji vrednovanja i subjektovo razmatranje o tome jesu li potrebne prilagodbe za nesigurnost mjerenja.

Modeli

47. Modeli se mogu upotrebljavati za vrednovanje financijskih instrumenata ako se cijena ne može izravno promatrati na tržištu. Modeli mogu biti jednostavni kao što je uobičajena formula za određivanje cijena obveznica ili uključivati složene, posebno razvijene softverske alate za vrednovanje financijskih instrumenata s ulaznim podacima razine 3. Mnogi modeli temelje se na izračunima diskontiranog novčanog toka.

48. Modeli obuhvaćaju metodologiju, pretpostavke i podatke. Metodologija opisuje pravila ili načela kojima se uređuje odnos između varijabli u vrednovanju. Pretpostavke uključuju procjene nesigurnih varijabli koje se koriste u modelu. Podaci mogu sadržavati stvarne ili hipotetske informacije o financijskom instrumentu ili druge ulazne podatke za financijski instrument.

49. Ovisno o okolnostima, pitanja koja subjekt može rješavati pri utvrđivanju ili validaciji modela financijskog instrumenta uključuju:

- validira li se model prije uporabe, uz periodične provjere kako bi se osiguralo da je još uvijek prikladan za namjeravanu uporabu. Subjektov postupak validacije može uključivati procjenu:

- o teoretske ispravnosti metodologije i njenog matematičkog integriteta, uključujući primjerenost parametara i osjetljivosti.
- o dosljednosti i potpunosti ulaznih podataka modela u odnosu na tržišne prakse te jesu li primjereni ulazni podaci raspoloživi za uporabu u modelu.
- postoje li primjerene politike kontrole nad promjenama, postupci i sigurnosne kontrole nad modelom,
- mijenja li se model primjereno ili prilagođava pravodobno promjenama tržišnih uvjeta,
- kalibrira li se, pregledava i ispituje li se model periodički u odnosu na valjanost u odvojenoj i objektivnoj službi. Time se osigurava da je izlazni podatak modela fer prikaz vrijednosti koju bi tržišni sudionici pripisali financijskom instrumentu,
- maksimizira li model korištenje relevantnih vidljivih ulaznih podataka i minimizira li korištenje nevidljivih ulaza,
- obavljaju li se prilagodbe rezultata modela tako da odražavaju pretpostavke koje bi tržišni sudionici koristili u sličnim okolnostima,
- je li model adekvatno dokumentiran, uključujući namjeravane primjene i ograničenja i njegove ključne parametre, potrebne podatke, rezultate svih provedenih validacijskih analiza i sve prilagodbe rezultata modela.

Primjer običnog financijskog instrumenta

50. U nastavku je opisano kako se modeli mogu primijeniti za vrednovanje običnog financijskog instrumenta, poznatog kao vrijednosni papir koji je pokriven imovinom.⁹¹⁹ Budući da se vrijednosnice pokrivene imovinom često vrednuju na temelju ulaznih podataka razine 2 ili 3, često se vrednuju pomoću modela i uključuju:
- Razumijevanje vrste vrijednosnice – uzimajući u obzir (a) osnovni instrument osiguranja; i (b) uvjete vrijednosnice. Osnovni instrument osiguranja koristi se za procjenu rokova i iznosa novčanih tokova kao što su plaćanja po osnovi hipotekarnih kamata ili kamata na kreditne kartice i glavnice.
 - Razumijevanje uvjeta vrijednosnice – ovo uključuje ocjenu ugovornih prava na novčane tokove, kao što je redosljed otplate i sve događaje prijevremenog dospijeca (default, op. prev.). Redosljed otplate, često poznat kao nadređenost (senioritet, op. prev.), odnosi se na uvjete koji zahtijevaju da se nekim kategorijama imatelja vrijednosnica (nadređeni dug) otplaćuje dug prije nego drugima (podređeni dug). Prava svake kategorije imatelja vrijednosnica na novčane tokove, koja se često nazivaju »vodopad« novčanog toka, zajedno s pretpostavkama o rokovima i iznosu novčanih tokova koriste se za dobivanje skupa procijenjenih novčanih tokova za svaku kategoriju imatelja vrijednosnica. Očekivani novčani tokovi zatim se diskontiraju kako bi se izvela procijenjena fer vrijednost.
51. Na novčane tokove vrijednosnice pokrivene imovinom mogu utjecati predujmovi iz osnovnog instrumenta osiguranja te potencijalni rizik neispunjavanja obveza (default, op. prev.) i posljedično veličinu procijenjenih gubitaka. Pretpostavke o predujmovima, ako je primjenjivo, općenito se temelje na procjeni

tržišnih kamatnih stopa za sličan instrument osiguranja u odnosu na instrument osiguranja na kojem se temelji vrijednosnica. Na primjer, ako su se tržišne kamatne stope za hipoteke smanjile, osnovne hipoteke vezane za vrijednosnicu mogu ostvariti veće stope predujma nego što se prvotno očekivalo. Procjena potencijalnog rizika neispunjavanja obveza i veličine gubitaka uključuje pomnu procjenu osnovnog instrumenta osiguranja i zajmoprimaca radi procjene stope neispunjavanja obveza (defaultna stopa, op. prev.). Na primjer, ako osnovni instrument osiguranja obuhvaća stambene hipoteke, na veličinu gubitaka mogu utjecati procjene cijena stambenih nekretnina tijekom razdoblja vrijednosnice.

Izvori za određivanje cijena kod trećih strana

52. Subjekti mogu koristiti izvore za određivanje cijena kod trećih strana kako bi dobili informacije o fer vrijednosti. Za pripremu financijskih izvještaja subjekta, uključujući vrednovanje financijskih instrumenata i pripremu objavljivanja u financijskim izvještajima koja se odnose na te instrumente, može biti potrebno stručno znanje koje menadžment ne posjeduje. Subjekti možda neće moći razviti primjerene tehnike vrednovanja, uključujući modele koji se mogu koristiti u vrednovanju te mogu koristiti izvor za određivanje cijena kod treće strane kako bi došli do vrijednosti ili do objavljivanja za financijske izvještaje. To osobito može biti slučaj kod manjih subjekata ili u subjektima koji nemaju veliki volumen transakcija s financijskim instrumentima (na primjer, nefinancijske institucije s odjelima riznice). Iako je menadžment koristio izvor za određivanje cijena kod treće strane, menadžment je u konačnici odgovoran za vrednovanje.
53. Izvori za određivanje cijena kod trećih strana također se mogu koristiti jer subjekt možda neće moći procijeniti neku količinu vrijednosnica u kratkom vremenu. To je često slučaj s investicijskim fondovima kojima se trguje i koji moraju svaki dan odrediti neto vrijednost imovine. U drugim slučajevima, menadžment može imati vlastiti proces određivanja cijena, ali koristiti izvore za određivanje cijena kod trećih strana kako bi potvrdila vlastite procjene.
54. Zbog jednog ili više tih razloga većina subjekata koristi izvore za određivanje cijena kod trećih strana pri vrednovanju vrijednosnica kao primarni izvor ili kao izvor potvrđivanja njihovih vlastitih vrednovanja. Izvori za određivanje cijena kod trećih strana obično spadaju u sljedeće kategorije:
- usluge određivanja cijena, uključujući usluge određivanja konsenzusnih cijena; i
 - brokari koji preispituju brokerske ponude.

Usluge određivanja cijena

55. Usluge određivanja cijena subjektima pružaju cijene i podatke povezane s cijenama za različite financijske instrumente, često obavljajući dnevna vrednovanja velikog broja financijskih instrumenata. Ta se vrednovanja mogu provesti prikupljanjem tržišnih podataka i cijena iz vrlo različitih izvora, uključujući održavatelje tržišta te u određenim slučajevima korištenjem tehnika internih vrednovanja kako bi se izvele procijenjene fer vrijednosti. U uslugama određivanja cijena mogu se kombinirati brojni pristupi kako bi se došlo do cijene. Usluge određivanja cijena često se koriste kao izvor cijena na temelju ulaznih podataka razine 2. Usluge određivanja cijena mogu imati snažne kontrole nad načinom na koji se dolazi do cijene, a njihovi klijenti često uključuju širok raspon stranaka, uključujući ulagatelje na strani kupnje i prodaje, funkcije back i middle office-a, revizore i druge.

⁹¹⁹ Vrijednosni papir koji je pokriven imovinom financijski je instrument koji je pokriven skupom osnovne imovine (poznate kao kolateral, kao što su potraživanja po kreditnim karticama ili krediti za vozila) i izvodi vrijednost i prinos iz te osnovne imovine.

56. Pružatelji usluge određivanja cijena često imaju formalizirani proces putem kojeg kupci mogu osporiti cijene koje su primljene od pružatelja usluga određivanja cijena. Ti procesi osporavanja obično zahtijevaju od kupca da dostavi dokaze koji podupiru alternativnu cijenu a osporavanja su kategorizirana na temelju kvalitete dostavljenih dokaza. Na primjer, može se uvažiti osporavanje koje se temelji na nedavnoj prodaji tog instrumenta s kojim pružatelj usluge određivanja cijena nije bio upoznat, dok osporavanje koje se temelji na kupčevoj vlastitoj tehnici vrednovanja može biti jače preispitano. Na taj način pružatelj usluge određivanja cijena s velikim brojem vodećih sudionika, i na strani kupnje i na strani prodaje, može stalno korigirati cijene kako bi potpunije odražavale informacije dostupne tržišnim sudionicima.

Usluge određivanja konsenzusnih cijena

57. Neki subjekti mogu koristiti podatke o cijenama iz usluga određivanja konsenzusnih cijena koje se razlikuju od ostalih usluga određivanja cijena. Pružatelji usluga određivanja konsenzusnih cijena dobivaju informacije o cijenama nekog instrumenta od nekoliko uključenih subjekata (pretplatnika). Svaki pretplatnik šalje cijene pružatelju usluge određivanja cijena. Pružatelj usluge određivanja cijena tretira te informacije povjerljivo i svakom pretplatniku vraća konsenzusnu cijenu koja je obično aritmetički prosjek podataka nakon što se provede rutina čišćenja podataka kako bi se uklonili netipični podaci. Za neka tržišta, kao što su egzotični derivati, konsenzusne cijene mogu predstavljati najbolje dostupne podatke. Međutim, pri procjeni reprezentativne vjernosti konsenzusnih cijena uzimaju se u obzir mnogi čimbenici, uključujući, na primjer:

- odražavaju li cijene koje su dostavili pretplatnici stvarne transakcije ili samo indikativne cijene na temelju vlastitih tehnika vrednovanja,
- broj izvora iz kojih su dobivene cijene,
- kvaliteta izvora koje koristi pružatelj usluga konsenzusnog određivanja cijena,
- uključuju li sudionici vodeće sudionike na tržištu

58. Cijene na bazi konsenzusa obično su dostupne samo pretplatnicima koji su poslali vlastite cijene pružatelju usluge. U skladu s tim neće svi subjekti imati izravan pristup konsenzusnim cijenama. Budući da pretplatnik općenito ne može znati kako su procijenjene dostavljene cijene, možda će biti potrebni i drugi izvori dokaza povrh informacija od pružatelja usluga konsenzusnog određivanja cijena kako bi menadžment podržao njihovo vrednovanje. Osobito to može biti slučaj ako izvori pružaju indikativne cijene na temelju vlastitih tehnika vrednovanja, a menadžment ne može steći razumijevanje načina na koji su ti izvori izračunali svoje cijene.

Brokери koji daju brokerske ponude

59. Budući da brokери daju ponude samo kao usputnu uslugu svojim klijentima, ponude koje daju razlikuju se u mnogim aspektima od cijena dobivenih od pružatelja usluga određivanja cijena. Brokери možda nisu voljni pružiti informacije o procesu koji se koristi za izradu njihove ponude, ali mogu imati pristup informacijama o transakcijama o kojima pružatelj usluga određivanja cijena možda nije svjestan. Brokerske ponude mogu biti izvršne ili indikativne. Indikativne ponude najbolja su brokerova procjena fer vrijednosti, dok izvršna ponuda pokazuje da je broker spreman obaviti transakciju po ovoj cijeni. Izvršne ponude su jaki dokaz fer vrijednosti. Indikativne ponude su manje jaki dokazi zbog nedostatka transparentnosti u metodama koje broker

koristi za izradu ponude. Povrh toga, strogost kontrola nad ponudom brokera često će se razlikovati ovisno o tome ima li broker istu vrijednosnicu u vlastitom portfelju. Brokerske ponude često se koriste za vrijednosne papire s ulaznim podacima razine 3 i ponekad mogu biti jedine dostupne vanjske informacije.

Daljnja razmatranja koja se odnose na izvore za određivanje cijena kod trećih strana

60. Razumijevanje načina na koji su izvori cijena izračunali neku cijenu omogućuje menadžmentu utvrditi jesu li takve informacije prikladne za uporabu u njegovom vrednovanju, uključujući kao ulazni podatak u tehnici vrednovanja i u koju bi se razinu ulaznih podataka trebala kategorizirati vrijednosnica u svrhu objavljivanja. Na primjer, izvori cijena kod trećih strana mogu vrednovati financijske instrumente koristeći vlasničke modele i važno je da menadžment razumije metodologiju, pretpostavke i korištene podatke.

61. Ako se mjerenja fer vrijednosti dobivena iz izvora za određivanje cijena kod trećih strana ne temelje na tekućim cijenama aktivnog tržišta, menadžment će morati procijeniti jesu li mjerenja fer vrijednosti izvedena na način koji je u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Menadžmentovo razumijevanje mjerenja fer vrijednosti uključuje:

- kako je određeno mjerenje fer vrijednosti – na primjer, je li mjerenje fer vrijednosti određeno putem tehnike vrednovanja kako bi se ocijenilo je li ta tehnika u skladu s ciljem mjerenja fer vrijednosti;
- jesu li ponude indikativne cijene, indikativni raspon ili obvezujuće ponude; i
- koliko često mjerenje fer vrijednosti procjenjuju izvori cijena trećih strana – kako bi se procijenilo odražava li fer vrijednost tržišne uvjete na datum mjerenja.

Razumijevanje osnova na kojima su izvori cijena trećih strana odredili svoje ponude u kontekstu određenih financijskih instrumenata koje drži subjekt pomaže menadžmentu u procjeni relevantnosti i pouzdanosti tih dokaza kako bi se potkrijepila njegova vrednovanja.

62. Moguće je da će postojati razlike između indikatora cijena iz različitih izvora. Razumijevanje načina na koji su izvedeni indikatori cijena i istraživanje tih razlika pomaže menadžmentu u potkrepljivanju dokaza korištenih u razvoju njegovog vrednovanja financijskih instrumenata kako bi se ocijenilo je li vrednovanje razumno. Jednostavno uzimanje prosjeka danih ponuda, bez daljnjih istraživanja, možda neće biti primjereno, jer jedna cijena u rasponu može biti najreprezentativnija kao fer vrijednost, a to možda nije prosječna cijena. U svrhu ocjenjivanja jesu li njegove procjene financijskih instrumenata razumne, menadžment može:

- razmotriti predstavljaju li stvarne transakcije prisilne transakcije, a ne transakcije između voljnih kupaca i voljnih prodavača. To može eliminirati valjanost cijene za usporedbu;
- analizirati očekivane buduće novčane tokove instrumenta. To bi se moglo provesti kao indikator najrelevantnijih podataka o cijenama;
- ovisno o vrsti onoga što je nevidljivo, ekstrapolirati od promatranih cijena do nevidljivih (na primjer, mogu se promatrati cijene za dospijeca do deset godina, ali ne i dalje, ali desetogodišnju krivulju cijena, kao indikator, može biti moguće ekstrapolirati na razdoblje nakon deset godina). Potrebna je opreznost kako bi se osiguralo da se ekstrapolacija ne izvodi toliko izvan vidljive krivulje da njezina veza s vidljivim cijenama postane previše slaba da bi bila pouzdana;

- međusobno usporediti cijene unutar portfelja financijskih instrumenata kako bi se osiguralo da su dosljedne među sličnim financijskim instrumentima;
- upotrijebiti više od jednog modela kako bi se potkrijepilo rezultate svakog od njih, uzimajući u obzir podatke i pretpostavke korištene u svakom od njih; ili
- procijeniti kretanja cijena povezanih instrumenata zaštite i instrumenata osiguranja.

Pri donošenju prosudbe o svojem vrednovanju subjekt može uzeti u obzir i druge čimbenike koji mogu biti specifični za okolnosti subjekta.

Korištenje stručnjaka za vrednovanje

63. Menadžment može angažirati stručnjaka za vrednovanje iz investicijske banke, brokera ili drugog društva kako bi vrednovao neke ili sve svoje vrijednosne papire. Za razliku od usluga određivanja cijena i ponuda brokera, menadžmentu su općenito dostupniji korištena metodologija i podaci kad su angažirali stručnjaka za provođenje vrednovanja u njihovo ime. Iako je menadžment angažirao stručnjaka, menadžment je u konačnici odgovoran za korišteno vrednovanje.

Pitanja koja se odnose na financijske obveze

64. Razumijevanje učinka kreditnog rizika važan je aspekt vrednovanja financijske imovine i financijskih obveza. Ovo vrednovanje odražava kreditnu kvalitetu i financijsku snagu i izdavatelja i svih pružatelja kreditne podrške. U nekim okvirima financijskog izvještavanja u mjeranju financijske obveze pretpostavlja se prijenos obveze na tržišnog sudionika na datum mjerenja. Ako ne postoji vidljiva tržišna cijena za financijsku obvezu, njezina se vrijednost obično mjeri istom metodom koju bi druga ugovorna strana upotrijebila za mjerenje vrijednosti odgovarajuće imovine, osim ako postoje čimbenici specifični za dužnika (kao što je kreditno poboljšanje zbog doprinosa treće strane). Osobito se teško može izmjeriti vlastiti kreditni rizik subjekta⁹²⁰.

Prezentacija i objavljivanje o financijskim instrumentima

65. Većina okvira financijskog izvještavanja zahtijeva objavljivanje u financijskim izvještajima kako bi se korisnicima financijskih izvještaja omogućilo smisljeno ocjenjivanje učinaka subjektivih aktivnosti koje se odnose na financijske instrumente, uključujući rizike i nesigurnosti povezane s financijskim instrumentima.
66. Za većinu okvira potrebno je objaviti kvantitativne i kvalitativne informacije (uključujući računovodstvene politike) koje se odnose na financijske instrumente. Računovodstveni zahtjevi za mjerenja fer vrijednosti u prezentaciji financijskih izvještaja i objavljivanjima opsežni su u većini okvira financijskog izvještavanja i obuhvaćaju više od vrednovanja financijskih instrumenata. Na primjer, kvalitativna objavljivanja o financijskim instrumentima pružaju važne kontekstualne informacije o značajkama financijskih instrumenata i njihovim budućim novčanim tokovima koje mogu pomoći u informiranju ulagatelja o rizicima kojima su subjekti izloženi.

Kategorije objavljivanja

67. Zahtjevi za objavljivanje uključuju:

- (a) kvantitativna objavljivanja koja su izvedena iz iznosa uključenih u financijske izvještaje – na primjer, kategorije financijske imovine i obveza;

- (b) kvantitativna objavljivanja koja zahtijevaju značajnu prosudbu – primjerice, analizu osjetljivosti za svaku vrstu tržišnog rizika kojoj je subjekt izložen;
- (c) kvalitativna objavljivanja – primjerice, ona koje opisuju subjektovo upravljanje financijskim instrumentima; ciljeve; kontrole, politike i procese upravljanja svakom vrstom rizika koja proizlazi iz financijskih instrumenata te metode koje se koriste za mjerenje rizika.

68. Što je vrednovanje osjetljivije na promjene u određenoj varijabli, to je vjerojatnije da će objavljivanje biti potrebno kako bi se ukazalo na nesigurnosti u vezi s vrednovanjem. Određeni okviri financijskog izvještavanja također mogu zahtijevati objavljivanje analiza osjetljivosti, uključujući učinke promjena pretpostavki koje se upotrebljavaju u subjektivim tehnikama vrednovanja. Na primjer, dodatna objavljivanja potrebna za financijske instrumente s mjerenjima fer vrijednosti koji su kategorizirani unutar ulaznih podataka razine 3 hijerarhije fer vrijednosti usmjerena su na informiranje korisnika financijskih izvještaja o učincima onih mjerenja fer vrijednosti koja upotrebljavaju najsubjektivnije ulazne podatke.

69. Neki okviri financijskog izvještavanja zahtijevaju objavljivanje informacija koje korisnicima financijskih izvještaja omogućuju ocjenu vrste i opsega rizika koji proizlaze iz financijskih instrumenata kojima je subjekt izložen na datum izvještavanja. To se objavljivanje može nalaziti u bilješkama uz financijske izvještaje ili u raspravi i analizi menadžmenta u okviru izvješća posloводства na koje se upućuje u revidiranim financijskim izvještajima. Opseg objavljivanja ovisi o opsegu izloženosti subjekta rizicima koji proizlaze iz financijskih instrumenata. To uključuje kvalitativna objavljivanja o:

- izloženostima riziku i načinu na koji ona nastaju, uključujući moguće učinke na subjektive buduće zahtjeve vezane za likvidnost i instrumente osiguranja;
- ciljevima, politikama i procesima subjekta za upravljanje rizikom i metodama koje se koriste za mjerenje rizika; i
- svim promjenama izloženosti riziku ili ciljeva, politika ili procesa upravljanja rizikom iz prethodnog razdoblja.

Odjeljak II. – Revizijska razmatranja koja se odnose na financijske instrumente

70. Određeni čimbenici mogu reviziju financijskih instrumenata učiniti osobito izazovnom, na primjer:

- Menadžmentu i revizoru može biti teško razumjeti vrstu financijskih instrumenata i za što se upotrebljavaju te rizike kojima je subjekt izložen.
- Raspoloženje na tržištu i likvidnost mogu se brzo promijeniti, vršeći pritisak na menadžment da učinkovito upravlja svojim izloženostima.
- Dokaze koji podupiru vrednovanje može biti teško pribaviti.
- Pojedinačna plaćanja povezana s određenim financijskim instrumentima mogu biti značajna, što može povećati rizik od protupravnog prisvajanja imovine.
- Iznosi evidentirani u financijskim izvještajima koji se odnose na financijske instrumente možda nisu značajni, ali mogu postojati značajni rizici i izloženosti povezani s tim financijskim instrumentima.
- Nekoliko zaposlenika može znatno utjecati na subjektive transakcije financijskim instrumentima, osobito ako su njihovi aranžmani nagrađivanja povezani s prihodima od financijskih instrumenata, a drugi unutar subjekta mogu se neopravdano oslanjati na te pojedince.

⁹²⁰ Vlastiti kreditni rizik je iznos promjene fer vrijednosti koji se ne može pripisati promjenama tržišnih uvjeta.

Ti čimbenici mogu uzrokovati zamagljivanje rizika i relevantnih činjenica, što može utjecati na revizorovu ocjenu o rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja, a latentni rizici mogu se brzo pojaviti, osobito u nepovoljnim tržišnim uvjetima.

Profesionalni skepticizam⁹²¹

71. Profesionalni skepticizam potreban je za kritičku ocjenu revizijskih dokaza i pomaže revizoru da ostane na oprezu spram mogućih naznaka pristranosti menadžmenta. Ovo uključuje preispitivanje kontradiktornih revizijskih dokaza i pouzdanosti dokumenata, odgovora na upite i drugih informacija dobivenih od menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje. Uključuje i opreznost spram uvjeta koji mogu ukazivati na moguće pogrešno prikazivanje zbog pogreške ili prijekare te razmatranje dostatnosti i prikladnosti pribavljenih revizijskih dokaza u svjetlu takvih okolnosti.
72. Primjena profesionalnog skepticizma potrebna je u svim okolnostima, a potreba za profesionalnim skepticizmom povećava se s povećanjem složenosti financijskih instrumenata, na primjer, s obzirom na:
- ocjenjivanje je li prikupljeno dovoljno primjerenih revizijskih dokaza, što može biti osobito izazovno kad se upotrebljavaju modeli ili pri utvrđivanju jesu li tržišta neaktivna;
 - ocjenjivanje menadžmentovih prosudbi i potencijala za pristranost menadžmenta pri primjeni subjektovog primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, osobito menadžmentovog odabira tehnika vrednovanja, upotrebe pretpostavki u tehnikama vrednovanja i rješavanja situacija u kojima se razlikuju prosudbe revizora i prosudbe menadžmenta;
 - donošenje zaključaka na temelju pribavljenih revizijskih dokaza, na primjer, ocjena razumnosti vrednovanja koje su pripremili menadžmentovi stručnjaci i ocjena postiže li se objavljivanjima u financijskim izvještajima fer prezentacija.

Razmatranja o planiranju⁹²²

73. Fokus revizora u planiranju revizije osobito je usmjeren na:
- razumijevanje računovodstvenih zahtjeva i zahtjeva za objavljivanjima;
 - razumijevanje financijskih instrumenata kojima je subjekt izložen te njihove svrhe i rizika;
 - utvrđivanje jesu li u reviziji potrebne specijalizirane vještine i znanja;
 - razumijevanje i ocjena sustava internih kontrola s obzirom na subjektove transakcije s financijskim instrumentima i informacijske sustave koji su obuhvaćeni revizijom;
 - razumijevanje prirode, uloge i aktivnosti službe interne revizije;
 - razumijevanje menadžmentovog procesa vrednovanja financijskih instrumenata, uključujući i to je li menadžment koristio stručnjaka ili uslužnu organizaciju; i
 - ocjena i reagiranje na rizik značajnih pogrešnih prikazivanja.

Razumijevanje računovodstvenih zahtjeva i zahtjeva za objavljivanje

74. MRevS 540 zahtijeva od revizora da stekne razumijevanje zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja relevantnog za računovodstvene procjene, uključujući povezana objavljivanja i

svih regulatornih zahtjeva.⁹²³ Zahtjevi primjenjivog okvira financijskog izvještavanja o financijskim instrumentima mogu sami biti složeni i zahtijevati opsežna objavljivanja. Čitanje ovog MSRP-a nije zamjena za potpuno razumijevanje svih zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. Određeni okviri financijskog izvještavanja zahtijevaju razmatranje područja kao što su:

- računovodstvo zaštite od rizika
- računovodstvo dobiti ili gubitaka »prvog dana«;
- priznavanje i prestanak priznavanja transakcija s financijskim instrumentima;
- vlastiti kreditni rizik; i
- prijenos rizika i prestanak priznavanja, osobito ako je subjekt bio uključen u stvaranje i strukturiranje složenih financijskih instrumenata.

Razumijevanje financijskih instrumenata

75. Obilježja financijskih instrumenata mogu zamagliti određene elemente rizika i izloženosti. Razumijevanje instrumenata u koje je subjekt uložio ili kojima je izložen, uključujući značajke instrumenata, pomaže revizoru pri utvrđivanju:
- nedostaju li ili su netočno evidentirani važni aspekti transakcije;
 - čini li se procjena primjerenom;
 - razumije li subjekt u potpunosti inherentne rizike i upravlja li njima; i
 - jesu li financijski instrumenti na primjeren način razvrstani u kratkotrajnu i dugotrajnu imovinu i obveze.
76. Primjeri pitanja koja revizor može uzeti u obzir pri stjecanju razumijevanja subjektovih financijskih instrumenata uključuju:
- kojim je vrstama financijskih instrumenata subjekt izložen,
 - za koje se namjene upotrebljavaju,
 - razumiju li menadžment i, ako je primjereno, osobe zadužene za upravljanje financijske instrumente, njihovo korištenje i računovodstvene zahtjeve,
 - koji su njihovi točni uvjeti i značajke kako bi se njihove posljedice mogle u potpunosti razumjeti, a osobito ako su transakcije povezane, ukupni učinak transakcija s financijskim instrumentima,
 - kako se uklapaju u subjektovu cjelokupnu strategiju upravljanja rizicima.
- Upiti postavljeni službi interne revizije, službi za upravljanje rizikom, ako takve službe postoje, i rasprave s onima koji su zaduženi za upravljanje mogu upotpuniti revizorovo razumijevanje.
77. U nekim slučajevima ugovor, uključujući ugovor o nefinancijskom instrumentu, može sadržavati derivat. Neki okviri financijskog izvještavanja dopuštaju ili zahtijevaju da se takvi »ugrađeni« derivati u nekim okolnostima odvoje iz ugovora. Razumijevanje menadžmentovog procesa za identificiranje ugrađenih derivata i njihovo računovodstveno tretiranje pomoći će revizoru u razumijevanju rizika kojima je subjekt izložen.

⁹²¹ MRevS 200, točka 15.

⁹²² MRevS 300, *Planiranje revizije financijskih izvještaja*, uređuje odgovornost revizora za planiranje revizije financijskih izvještaja

⁹²³ MRevS 540, točka 8 (a).

*Korištenje osoba sa specijaliziranim vještinama i znanjem u reviziji*⁹²⁴

78. Ključno razmatranje u revizijama koje uključuju financijske instrumente, osobito složene financijske instrumente, je kompetentnost revizora. MReVS 220⁹²⁵ zahtijeva od angažiranog partnera da bude uvjeren da angažirani tim i svi revizorovi stručnjaci koji nisu dio angažiranog tima zajedno imaju primjerenu kompetentnost i sposobnosti za obavljanje revizijskog angažmana u skladu sa profesionalnim standardima i primjenjivim pravnim i regulatornim zahtjevima te da omogućuje izdavanje revizorskog izvješća revizora koje je primjereno u danim okolnostima. Nadalje, relevantni etički zahtjevi⁹²⁶ zahtijevaju od revizora da utvrdi bi li prihvaćanje angažmana stvorilo bilo kakve prijetnje pridržavanju temeljnih načela, uključujući profesionalnu kompetenciju i dužnu pažnju. U točki 79. u nastavku navode se primjeri vrsta pitanja koja mogu biti relevantna za revizorovo razmatranje u kontekstu financijskih instrumenata.

79. U skladu s tim, revidiranje financijskih instrumenata može zahtijevati sudjelovanje jednog ili više stručnjaka ili specijalista, na primjer u područjima koja uključuju:

- Razumijevanje financijskih instrumenata kojima se subjekt koristi i njihovih obilježja, uključujući njihovu razinu složenosti. Upotreba specijaliziranih vještina i znanja može biti potrebna za provjeru jesu li svi aspekti financijskog instrumenta i povezana razmatranja obuhvaćeni u financijskim izvještajima te za procjenu je li izvršeno adekvatno objavljivanje u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja ako je obvezno objavljivanje rizika.
- Razumijevanje primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, osobito kad postoje područja za koja se zna da podliježu različitim tumačenjima, ili postoji praksa koja je nedosljedna ili se razvija.
- Razumijevanje pravnih, regulatornih i poreznih implikacija koje proizlaze iz financijskih instrumenata, uključujući i to jesu li ugovori provedivi od strane subjekta (na primjer, preispitivanje osnovnih ugovora), može zahtijevati specijalizirane vještine i znanje.
- Procjena rizika koji su inherentni financijskom instrumentu.
- Pomaganje angažiranom timu u prikupljanju dokaza za potporu menadžmentovom vrednovanju ili razvoju iznosa ili raspona procjene, osobito kad je fer vrijednost određena složenim modelom; kad su tržišta neaktivna, a podatke i pretpostavke je teško pribaviti; kad se koriste nevidljivi ulazni podaci; ili kad je menadžment koristio stručnjaka.
- Ocjenjivanje kontrola informacijske tehnologije, osobito u subjektima s velikom količinom financijskih instrumenata. U

⁹²⁴ Kad je stručnost takve osobe u području revizije i računovodstva, bez obzira na to je li osoba unutar ili izvan društva, ta se osoba smatra dijelom angažiranog tima i podliježe zahtjevima MReVS-a 220, *Kontrola kvalitete za revizije financijskih izvještaja*. Kad je stručnost takve osobe u području koje nije računovodstvo ili revizija, takva se osoba smatra stručnjakom revizora, a primjenjuju se odredbe MReVS-a 620, *Korištenje radom revizorovog ekspanza*. MReVS 620 objašnjava da će razlikovanje specijaliziranih područja računovodstva ili revizije i stručnosti u drugom području biti pitanje profesionalne prosudbe, ali napominje da se može razlikovati stručno znanje u metodama računovodstva financijskih instrumenata (računovodstveno i revizorsko stručno znanje) i stručno znanje u složenim tehnikama vrednovanja financijskih instrumenata (stručno znanje u području koje nije računovodstvo ili revizija).

⁹²⁵ MReVS 220, točka 14.

⁹²⁶ IESBA Kodeks, točke 210.1. i 210.6.

takvim subjektima informacijska tehnologija može biti vrlo složena, na primjer kad se značajne informacije o tim financijskim instrumentima prenose, obrađuju, održavaju ili im se pristupa elektroničkim putem. Povrh toga, može uključivati relevantne usluge koje pruža servisna organizacija.

80. Vrsta i korištenje određenih vrsta financijskih instrumenata, složenosti povezane s računovodstvenim zahtjevima i tržišni uvjeti mogu dovesti do potrebe da angažirani tim obavi konzultacije⁹²⁷ s drugim računovodstvenim i revizorskim stručnjacima, unutar ili izvan društva, s relevantnim tehničkim računovodstvenim ili revizorskim stručnim znanjem i iskustvom, uzimajući u obzir čimbenike kao što su:

- sposobnosti i kompetencije angažiranog tima, uključujući iskustvo članova angažiranog tima,
- obilježja financijskih instrumenata kojima se subjekt koristi,
- identifikacija neuobičajenih okolnosti ili rizika u angažmanu, kao i potrebe za profesionalnom prosudbom, osobito u pogledu značajnosti i značajnih rizika,
- tržišni uvjeti.

Razumijevanje internih kontrola

81. MReVS 315 (izmijenjen) uspostavlja zahtjeve koji od revizora zahtijevaju razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući njegove interne kontrole. Stjecanje razumijevanja subjekta i njegova okruženja, uključujući interne kontrole subjekta, kontinuirani je, dinamičan proces prikupljanja, ažuriranja i analize informacija tijekom revizije. Stečeno razumijevanje revizoru omogućuje utvrđivanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razinama financijskog izvještaja i tvrdnji čime se stvara osnova za oblikovanje i implementaciju reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja. Količina i raznolikost transakcija s subjektom financijskim instrumentima obično određuju vrstu i opseg kontrola koje mogu postojati u subjektu. Razumijevanje načina monitoringa i kontrole financijskih instrumenata pomaže revizoru u određivanju vrste, vremenskog rasporeda i opsega revizijskih postupaka. U Dodatku su opisane kontrole koje mogu postojati u subjektu koji ima veliku količinu transakcija s financijskim instrumentima.

Razumijevanje vrste, uloge i aktivnosti službe interne revizije

82. U mnogim velikim subjektima služba interne revizije može obavljati poslove koji višem menadžmentu i onima koji su zaduženi za upravljanje omogućuju provjeru i ocjenjivanje subjektovih kontrola u vezi s upotrebom financijskih instrumenata. Služba interne revizije može pomoći u identificiranju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijave ili pogreške. Međutim, znanja i vještine potrebne za funkciju interne revizije za razumijevanje i provedbu postupaka za pružanje uvjerenja menadžmentu ili onima koji su zaduženi za upravljanje subjektovim korištenjem financijskih instrumenata općenito se prilično razlikuju od onih potrebnih za druge dijelove poslovanja. Mjera u kojoj funkcija interne revizije ima znanje i vještine za pokrivanje subjektovih aktivnosti vezanih uz financijske instrumente te ih je stvarno pokrivala kao i kompetentnost i objektivnost funkcije interne revizije, relevantni su za razmatranje pri utvrđivanju vanjskog revizora je li vjerojatno da će funkcija interne revizije biti relevantna za cjelokupnu revizijsku strategiju i plan revizije.

⁹²⁷ MReVS 220, točka 18 (b), zahtijeva da angažirani partner bude uvjeren da su članovi angažiranog tima tijekom angažmana poduzeli odgovarajuće konzultacije, kako unutar angažiranog tima tako i između angažiranog tima i drugih na primjerenoj razini unutar ili izvan društva.

83. Područja u kojima rad službe interne revizije može biti osobito važan su:⁹²⁸

- izrada općeg pregleda opsega uporabe financijskih instrumenata;
- procjena prikladnosti politika i postupaka te usklađenosti menadžmenta s njima;
- procjena operativne učinkovitosti kontrolnih aktivnosti nad financijskim instrumentima;
- sustavi ocjenjivanja koji su relevantni za aktivnosti s financijskim instrumentima; i
- ocjenjivanje jesu li identificirani i procijenjeni novi rizici povezani s financijskim instrumentima i kako se tim rizicima upravlja.

Razumijevanje menadžmentove metodologije vrednovanja financijskih instrumenata

84. Odgovornost menadžmenta za pripremu financijskih izvještaja uključuje primjenu zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja koji se odnose na vrednovanje financijskih instrumenata. MRevS 540 zahtijeva od revizora stjecanje razumijevanja o tome kako menadžment utvrđuje računovodstvene procjene i podatke na kojima se temelje računovodstvene procjene.⁹²⁹ Menadžmentov pristup upravljanju vrednovanjem također uzima u obzir i odabir primjerene metodologije vrednovanja i razinu dokaza za koje se očekuje da će biti raspoloživi. Kako bi ispunio cilj mjerenja fer vrijednosti, subjekt razvija metodologiju vrednovanja za mjerenje fer vrijednosti financijskih instrumenata koja uzima u obzir sve relevantne dostupne informacije o tržištu. Temeljito razumijevanje financijskog instrumenta koji se vrednuje omogućuje subjektu utvrđivanje i ocjenjivanje relevantnih dostupnih tržišnih informacija o identičnim ili sličnim instrumentima koje bi trebalo uključiti u metodologiju vrednovanja.

Procjena i reagiranje na rizik značajnih pogrešnih prikazivanja

Ukupna razmatranja koja se odnose na financijske instrumente

85. MRevS 540⁹³⁰ objašnjava da stupanj nesigurnosti procjene utječe na rizik značajnih pogrešnih prikazivanja računovodstvenih procjena. Upotreba složenijih financijskih instrumenata, poput onih koji imaju visoku razinu nesigurnosti i varijabilnosti budućih novčanih tokova može dovesti do povećanog rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, osobito u pogledu vrednovanja. Ostala pitanja koja utječu na rizik značajnih pogrešnih prikazivanja uključuju:

- količinu financijskih instrumenata kojima je subjekt izložen,
- uvjete financijskog instrumenta, uključujući i to uključuje li sam financijski instrument druge financijske instrumente,
- vrstu financijskih instrumenata.

Čimbenici rizika prijave⁹³¹

86. Poticaji za prijeverno financijsko izvještavanje zaposlenika mogu postojati ako sheme nagrađivanja ovise o prinosima koji su ostvareni uporabom financijskih instrumenata. Razumije-

⁹²⁸ Rad koji obavljaju funkcije kao što su funkcija upravljanja rizikom, funkcije pregleda modela i kontrola proizvoda također može biti relevantan.

⁹²⁹ MRevS 540 točka 8 (c).

⁹³⁰ MRevS 540, točka 2.

⁹³¹ Vidjeti MRevS 240, *Odgovornosti revizora u vezi s prijeverama u reviziji financijskih izvještaja*, za zahtjeve i smjernice koje se bave čimbenicima rizika prijave.

vanje interakcije subjektivnih politika nagrađivanja s njegovom sklonošću riziku i poticaja koje to može stvoriti za njegov menadžment i trgovce može biti važno za procjenu rizika prijave.

87. Teški uvjeti na financijskom tržištu mogu dovesti do povećanih poticaja za menadžment ili zaposlenike da se uključe u prijeverno financijsko izvještavanje radi: zaštite vlastitih bonusa, skrivanja prijave ili pogreške zaposlenika ili menadžmenta, izbjegavanja povrede regulatornih ograničenja, ograničenja likvidnosti ili zaduživanja ili izbjeci izvještavanje o gubicima. Na primjer, u vrijeme nestabilnosti tržišta neočekivani gubici mogu nastati zbog ekstremnih fluktuacija tržišnih cijena, nepredviđene slabosti cijena imovine, pogrešnih trgovačkih procjena ili iz drugih razloga. Povrh toga, poteškoće u financiranju stvaraju pritiske na menadžment koji je zabrinut za solventnost poslovanja.

88. Protupravno prisvajanje imovine i prijeverno financijsko izvještavanje često mogu uključivati prekorachenje kontrola za koje se inače može činiti da su operativno učinkovite. To može uključivati prekorachenja kontrola nad podacima, pretpostavkama i detaljnim kontrolama procesa koja omogućuju sakrivanje gubitaka i krađa. Na primjer, teški tržišni uvjeti mogu povećati pritisak da se prikriju ili prebiju trgovanja dok se pokušavaju nadoknaditi gubici.

Procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja

89. Revizorova procjena identificiranih rizika na razini tvrdnje u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjen) uključuje ocjenjivanje oblikovanja i implementacije internih kontrola. Ovo pruža osnovu za razmatranje primjerenog revizijskog pristupa za oblikovanje i implementaciju daljnjih revizijskih postupaka u skladu s MRevS-om 330, uključujući dokazne postupke i testove kontrola. Na odabrani pristup utječe revizorovo razumijevanje internih kontrola koje su relevantne za reviziju, uključujući snagu kontrolnog okruženja i bilo koju funkciju upravljanja rizikom, veličinu i složenost poslovanja subjekta te uključuje li revizorova ocjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja očekivanje da kontrole učinkovito funkcioniraju.

90. Revizorova ocjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje može se promijeniti tijekom revizije zbog dobivanja dodatnih informacija. Stalna opreznost revizora tijekom revizije, na primjer, pri provjeravanju evidencija ili dokumenata može pomoći revizoru u identificiranju aranžmana ili drugih informacija koje mogu ukazivati na postojanje financijskih instrumenata koje menadžment prethodno nije identificirao ili otkrio revizoru. Takve evidencije i dokumenti mogu uključivati, na primjer:

- zapisnike sa sastanaka osoba zaduženih za upravljanje; i
- posebne račune subjektivnih profesionalnih savjetnika i korespondenciju s njima.

Čimbenici koje treba uzeti u obzir pri određivanju treba li i u kojoj mjeri testirati operativnu učinkovitost kontrola

91. Očekivanje da kontrole učinkovito djeluju može biti uobičajenije kad je riječ o financijskoj instituciji s dobro uspostavljenim kontrolama te stoga testiranje kontrola može biti učinkovito sredstvo za pribavljanje revizijskih dokaza. Ako subjekt ima funkciju trgovanja, sami dokazni testovi možda neće pružiti dostatne i primjerene revizijske dokaze zbog količine ugovora i različitih korištenih sustava. Međutim, testiranje kontrola samo po sebi neće biti dovoljno jer MRevS 330 od revizora zahtijeva obliko-

- vanje i obavljanje dokaznih postupaka za svaku značajnu klasu transakcija, stanje računa i objavljivanje.⁹³²
92. Subjekti s velikom količinom trgovanja i uporabom financijskih instrumenata mogu imati sofisticiranije kontrole i učinkovitu funkciju upravljanja rizikom te je stoga vjerojatnije da će revizor testirati kontrole pri pribavljanju dokaza o:
- nastanku, potpunosti, točnosti, transakcija i njihovom knjiženju u ispravno razdoblje (cut-off, op. prev.); i
 - postojanju, pravima i obvezama te potpunosti stanja na računima.
93. U onim subjektima koji imaju relativno malo transakcija s financijskim instrumentima:
- menadžment i osobe zadužene za upravljanje mogu imati samo ograničeno razumijevanje financijskih instrumenata i načina na koji oni utječu na poslovanje;
 - subjekt može imati samo nekoliko različitih vrsta instrumenata s malo ili nimalo interakcije između njih;
 - malo je vjerojatno da će postojati složeno kontrolno okruženje (na primjer, kontrole opisane u Dodatku možda neće biti uspostavljene u subjektu);
 - menadžment može koristiti informacije o cijenama iz izvora cijena kod trećih strana kako bi vrednovao svoje instrumente; i
 - kontrole nad uporabom informacija o određivanju cijena iz izvora cijena kod trećih strana mogu biti manje sofisticirane.
94. Ako subjekt ima relativno malo transakcija koje uključuju financijske instrumente, revizoru može biti relativno lako steći razumijevanje ciljeva subjekta u pogledu uporabe financijskih instrumenata i obilježja instrumenata. U takvim okolnostima velik dio revizijskih dokaza vjerojatno će se temeljiti na dokaznim postupcima, revizor može obaviti većinu revizijskog posla na kraju godine, a potvrde od trećih strana vjerojatno će pružiti dokaze u vezi s potpunosti, točnošću i postojanjem transakcija.
95. Pri donošenju odluke o vrsti, vremenskom rasporedu i opsegu testiranja kontrola revizor može razmotriti čimbenike kao što su:
- vrsta, učestalost i količina transakcija s financijskim instrumentima;
 - snaga kontrola, uključujući jesu li kontrole primjereno oblikovane kako bi se odgovorilo na rizike povezane s količinom transakcija s financijskim instrumentima subjekta i postoji li okvir upravljanja nad subjektivim aktivnostima s financijskim instrumentima;
 - važnost posebnih kontrola za opće ciljeve i procese kontrole koji su uspostavljeni u subjektu, uključujući sofisticiranost informacijskih sustava za potporu transakcijama s financijskim instrumentima;
 - monitoring kontrola i identificiranih nedostataka u kontrolnim postupcima;
 - pitanja koja kontrole trebaju razriješiti, primjerice, kontrole povezane s donošenjem prosudbi u usporedbi s kontrolama nad podržavajućim podacima. Vjerojatnije je da će dokazni testovi biti učinkovitiji nego oslanjanje na kontrole povezane sa stvaranjem prosudbi;
 - kompetentnost osoba uključenih u kontrolne aktivnosti, na primjer ima li subjekt adekvatni kapacitet, uključujući tijekom razdoblja stresa, te sposobnost izrade i provjere vrednovanja financijskih instrumenata kojima je izložen;

- učestalost obavljanja tih kontrolnih aktivnosti;
- razina preciznosti koju kontrole trebaju postići;
- dokaz o obavljanju kontrolnih aktivnosti; i
- vremenski raspored ključnih transakcija s financijskim instrumentima, primjerice, jesu li blizu kraja razdoblja.

Dokazni postupci

96. Oblikovanje dokaznih postupaka uključuje razmatranje sljedećih područja:
- Korištenje analitičkih postupaka⁹³³ – ako analitički postupci koje je poduzeo revizor mogu biti učinkoviti kao postupci procjene rizika u pružanju informacije revizoru o poslovanju subjekta, oni mogu biti manje učinkoviti kao dokazni postupci ako se provode sami. To je zato što složena interakcija pokretača vrednovanja često prikriva sve neuobičajene trendove koji bi se mogli pojaviti.
 - Nerutinske transakcije – mnoge financijske transakcije su ispregovarani ugovori između subjekta i njegove druge ugovorne strane (često poznati kao slobodno tržište ili OTC.) U mjeri u kojoj transakcije financijskih instrumenata nisu rutinske i nisu izvan uobičajenih aktivnosti subjekta, dokazni revizijski pristup može biti najučinkovitiji način postizanja planiranih ciljeva revizije. U slučajevima kad se transakcije financijskim instrumentima ne provode rutinski, revizorove reakcije na procijenjeni rizik, uključujući oblikovanje i provođenje revizijskih postupaka, uzimaju u obzir mogući nedostatak iskustva subjekta na tom području.
 - Dostupnost dokaza – Na primjer, ako subjekt upotrebljava izvor za određivanje cijena kod treće strane, dokazi o relevantnim tvrdnjama u financijskom izvještaju možda neće biti raspoloživi kod subjekta.
 - Postupci koji se provode u drugim revizijskim područjima – Postupci provedeni u drugim područjima financijskog izvještaja mogu pružiti dokaze o potpunosti transakcija financijskim instrumentima. Ti postupci mogu uključivati testove naknadnih novčanih primitaka i plaćanja te istraživanje neidentificiranih obveza.
 - Odabir stavki za testiranje – U nekim slučajevima portfelj financijskih instrumenata obuhvaćat će instrumente različite složenosti i rizika. U takvim slučajevima prosudbeno uzorkovanje može biti korisno.
97. Na primjer, u slučaju vrijednosnog papira pokrivenog imovinom, kao reakciju na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja za takav vrijednosni papir, revizor može razmotriti provođenje nekih od sljedećih revizijskih postupaka:
- Testiranje ugovorne dokumentacije radi razumijevanja uvjeta vrijednosnog papira, osnovnog instrumenta osiguranja i prava svake klase imatelja vrijednosnih papira.
 - Postavljanje upita o menadžmentovom procesu procjene novčanih tokova.
 - Ocjena razumnosti pretpostavki, kao što su stope prijevremene otplate glavnice, stope default-a i ozbiljnosti gubitaka.

⁹³³ MRevS 315 (izmijenjen), točka 6 (b), zahtijeva od revizora primjenu analitičkih postupaka kao postupaka procjene rizika kako bi oni pomogli u procjeni rizika značajnog pogrešnog prikazivanja u svrhu pružanja osnove za oblikovanje i provedbu reakcije na procijenjene rizike. MRevS 520, *Analitički postupci*, točka 6, zahtijeva od revizora korištenje analitičkih postupaka u formiranju općeg zaključka o financijskim izvještajima. Analitički postupci mogu se primjenjivati i u drugim fazama revizije.

⁹³² MRevS 330, točka 18.

- Razumijevanje metode koja se koristi za određivanje vodopada novčanog toka.
- Usporedba rezultata mjerenja fer vrijednosti s vrednovanjem drugih vrijednosnih papira sa sličnim osnovnim instrumentom osiguranja i uvjetima.
- Ponavljanje izračuna.

Dvonamjenski testovi

98. Iako se svrha testova kontrola razlikuje od svrhe testova detalja, može biti učinkovito istodobno provoditi oboje, na primjer:

- provođenje testa kontrola i testa detalja o istoj transakciji (na primjer, testiranje čuva li se potpisani ugovor i jesu li pojedivosti o financijskom instrumentu na primjeren način evidentirane u sumarnom prikazu;
- Testiranje kontrola zajedno s testiranjem menadžmentovog postupka stvaranja procjene vrijednosti.

Vremenski raspored revizorovih postupaka⁹³⁴

99. Nakon procjene rizika povezanih s financijskim instrumentima, angažirani tim određuje vremenski raspored planiranih testova kontrola i dokaznih revizijskih postupaka. Vremenski raspored planiranih revizijskih postupaka razlikuje se ovisno o nizu čimbenika, uključujući učestalost obavljanja kontrole, značajnost aktivnosti koja se kontrolira i povezani rizik značajnog pogrešnog prikazivanja.

100. Iako je potrebno provesti većinu revizijskih postupaka u vezi s vrednovanjem i prezentacijom na kraju razdoblja, revizijski postupci u vezi s drugim tvrdnjama kao što su potpunost i postojanje mogu se korisno testirati u međurazdoblju. Na primjer, testovi kontrola mogu se obaviti u međurazdoblju za kontrole koje su više rutinske, kao što su IT kontrole i autorizacije za nove proizvode. Osim toga, može biti učinkovito testirati operativnu učinkovitost kontrola nad autorizacijom novih proizvoda za međurazdoblje prikupljanjem dokaza o potpisima primjerene razine menadžmenta za novi financijski instrument.

101. Revizori mogu obaviti neke testove na modelima na kraju međurazdoblja, na primjer, usporedbom ishoda modela s tržišnim transakcijama. Drugi mogući međupostupak za instrumente s vidljivim ulaznim podacima jest testiranje razumnosti informacija za određivanje cijena koje pruža izvor za određivanje cijena treće strane.

102. Područja značajnije prosudbe često se testiraju blizu ili na kraju razdoblja jer:

- vrednovanja se mogu značajno promijeniti u kratkom vremenskom razdoblju, što otežava usporedbu i usklađivanje stanja na kraju međurazdoblja s usporedivim informacijama na datum bilance;
- subjekt može imati povećan broj transakcija s financijskim instrumentima između kraja međurazdoblja i kraja godine;
- ručni unosi u dnevnik mogu se izvršiti tek nakon završetka obračunskog razdoblja; i
- nerutinske ili značajne transakcije mogu se odvijati bliže kraju računovodstvenog razdoblja.

Postupci koji se odnose na potpunost, točnost, postojanje, nastanak te prava i obveze

103. Mnogi postupci revizora mogu se koristiti za rješavanje niza tvrdnji. Na primjer, postupci za rješavanje pitanja postojanja salda računa na kraju razdoblja također će rješavati pitanje nastanka klase transakcija, a također mogu pomoći u utvrđivanju jesu li knjižene u ispravno razdoblje. To je zato što financijski instrumenti nastaju iz pravnih ugovora, a verificiranjem točnosti evidentiranja transakcije revizor može također verificirati njezino postojanje te pribaviti dokaze koji istodobno potkrepljuju tvrdnje o nastanku i pravima i obvezama te potvrđuju da su transakcije evidentirane u ispravnom računovodstvenom razdoblju.

104. Postupci koji mogu pružiti revizijske dokaze koji podupiru tvrdnje o potpunosti, točnosti i postojanju uključuju:

- Vanjsku potvrdu⁹³⁵ bankovnih računa, trgovanja i izjava skrbnika. Ovo se može učiniti izravnom potvrdom od druge ugovorne strane (uključujući uporabu bankovnih potvrda), ako se odgovor izravno šalje revizoru. Alternativno, te se informacije mogu dobiti iz sustava druge ugovorne strane putem učitavanja podataka. Ako se to učini, revizor može u ocjenjivanju pouzdanosti dokaza potvrdom razmotriti kontrole koje sprječavaju neovlašteno mijenjanje računalnih sustava putem kojih se informacije prenose. Ako potvrde nisu primljene, revizor će možda moći pribaviti dokaze pregledom ugovora i testiranjem relevantnih kontrola. Međutim, vanjske potvrde često ne pružaju adekvatne revizijske dokaze u vezi s tvrdnjom o vrednovanju, iako mogu pomoći u identificiranju bilo kakvih popratnih sporazuma.
- Provjeru usklađivanja izvoda ili podatkovnih prijenosa od skrbnika sa subjektivim vlastitim evidencijama. To može zahtijevati ocjenu IT kontrola nad i unutar automatiziranih procesa usklađivanja te ocjenjivanje jesu li stavke za usklađivanje pravilno shvaćene i razriješene.
- Provjeru unosa u dnevnik i kontrola nad knjiženjem takvih unosa. To može pomoći u, na primjer:
 - o utvrđivanju jesu li unose obavili zaposlenici koji za to nisu ovlašteni,
 - o identificiranju neuobičajenih ili neprijemljenih unosa u dnevnik na kraju razdoblja, koji mogu biti relevantni za rizik prijevara.
- Čitanje pojedinačnih ugovora i provjeru popratne dokumentacije o transakcijama financijskim instrumentima subjekta, uključujući računovodstvene evidencije, čime se verificiraju postojanje te prava i obveze. Na primjer, revizor može pročitati pojedinačne ugovore povezane s financijskim instrumentima i provjeriti popratnu dokumentaciju, uključujući računovodstvene unose knjižene prilikom početnog evidentiranja ugovora, a može naknadno provjeriti i računovodstvene unose knjižene u svrhu vrednovanja. Na taj se način revizoru omogućuje ocjenjivanje jesu li složenosti inherentne transakciji bile u potpunosti identificirane i reflektirane u financijskim izvještajima. Pravni aranžmani i s njima povezani rizici mora-

⁹³⁴ Točkama 11.–12. i 22.–23. MReV-a 330 postavljaju se zahtjevi za slučaj kad revizor provodi postupke u međurazdoblju i objašnjava se način uporabe takvih revizijskih dokaza.

⁹³⁵ MReV 505, *Vanjske potvrde*, uređuje revizorovu upotrebu vanjskih postupaka potvrđivanja za pribavljanje revizijskih dokaza u skladu sa zahtjevima MReV-a 330 i MReV-a 500, *Revizijski dokazi*. Vidjeti također Upozorenje osobila o revizijskoj praksi, *Nova praktična pitanja u vezi s upotrebom vanjskih potvrda u reviziji financijskih izvještaja*, izdano u studenome 2009.

ju biti razmotreni od strane onih koji imaju prikladno stručno znanje kako bi se osiguralo da pravo postoji.

- Testiranje kontrola, na primjer ponovnim izvođenjem kontrola.
- Pregled subjektovog sustava za upravljanje pritužbama. Neza-bilježene transakcije mogu dovesti do toga da subjekt ne uplati novčana sredstva u korist druge ugovorne strane što se može otkriti provjerom primljenih pritužbi.
- Pregled glavnih aranžmana prebijanja radi identifikacije nevidentiranih instrumenata.

105. Ovi postupci su osobito važni za neke financijske instrumente, kao što su derivati ili jamstva. To je zato što možda nemaju veliko početno ulaganje, što znači da će možda biti teško identificirati njihovo postojanje. Na primjer, ugrađeni derivati često su sadržani u ugovorima za nefinancijske instrumente koji možda nisu uključeni u postupke konfirmiranja.

Vrednovanje financijskih instrumenata

Zahtjevi financijskog izvještavanja

106. Okviri financijskog izvještavanja za fer prezentaciju često upotrebljavaju hijerarhije fer vrijednosti, primjerice one koje se upotrebljavaju u MSFI-jevima i američkom GAAP-u. To obično znači da se opseg i pojedinosti potrebnih objavljivanja povećavaju kako se povećava razina nesigurnosti mjerenja. Razlikovanje između hijerarhijskih razina može zahtijevati prosudbu.

107. Revizoru može biti korisno steći razumijevanje načina na koji se financijski instrumenti odnose prema hijerarhiji fer vrijednosti. Obično se rizik od značajnog pogrešnog prikazivanja i razina revizijskih postupaka koji će se primjenjivati povećava kako se povećava razina nesigurnosti mjerenja. Korištenje razine 3 i dijela razine 2 – ulazni podaci iz hijerarhije fer vrijednosti mogu biti koristan vodič za razinu nesigurnosti mjerenja. Ulazni podaci razine 2 razlikuju se od onih koji se lako dobivaju do onih koji su bliže ulaznim informacijama razine 3. Revizor ocjenjuje dostupne dokaze i razumije i hijerarhiju fer vrijednosti i rizik pristranosti menadžmenta u kategorizaciji financijskih instrumenata prema hijerarhiji fer vrijednosti.

108. U skladu s MRevS-om 540⁹³⁶ revizor razmatra subjektive politike i metodologiju vrednovanja za podatke i pretpostavke korištene u metodologiji vrednovanja. U mnogim slučajevima primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ne propisuje metodologiju vrednovanja. Kada je to slučaj, pitanja koja mogu biti relevantna za razumijevanje revizora o tome kako menadžment vrednuje financijske instrumente uključuju, na primjer:

- ima li menadžment formalnu politiku vrednovanja i, ako ima, je li tehnika vrednovanja koja se koristi za financijski instrument na primjeren način dokumentirana u skladu s tom politikom;
- koji modeli mogu dovesti do najvećeg rizika značajnog pogrešnog prikazivanja;
- kako je menadžment pri odabiru određene tehnike vrednovanja razmatrao složenost vrednovanja financijskog instrumenta;
- postoji li veći rizik od značajnog pogrešnog prikazivanja jer je menadžment interno razvio model koji će se koristiti za vrednovanje financijskih instrumenata ili odstupa od tehnike

vrednovanja koja se uobičajeno koristi za vrednovanje određenog financijskog instrumenta;

- je li menadžment koristio izvor za određivanje cijena od treće strane;
- imaju li oni koji su uključeni u razvoj i primjenu tehnike vrednovanja primjerene vještine i stručnost za to, uključujući i to je li korišten menadžmentov stručnjak; i
- postoje li pokazatelji pristranosti menadžmenta pri odabiru tehnike vrednovanja koja će se primjenjivati.

Procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja povezanih s vrednovanjem

109. Pri ocjenjivanju jesu li tehnike vrednovanja kojima se subjekt koristi primjerene u danim okolnostima i jesu li uspostavljene kontrole nad tehnikama vrednovanja, čimbenici koje revizor razmatra mogu uključivati:

- koriste li se tehnike vrednovanja obično od strane drugih sudionika na tržištu i jesu li prethodno pokazale da daju pouzdanu procjenu u odnosu na cijene dobivene iz tržišnih transakcija;
- funkcioniraju li tehnike vrednovanja kako je namjeravano i nema li nedostataka u njihovu oblikovanju, osobito u ekstremnim uvjetima, te jesu li objektivno validirane. Indikatori nedostataka uključuju nedosljedna kretanja u odnosu na referentne vrijednosti (benchmark);
- uzimaju li tehnike vrednovanja u obzir rizike svojstvene financijskom instrumentu koji se vrednuje, uključujući kreditnu sposobnost druge ugovorne strane i vlastiti kreditni rizik u slučaju tehnika vrednovanja koje se koriste za mjerenje financijskih obveza;
- način na koji su tehnike vrednovanja kalibrirane u odnosu na tržište, uključujući osjetljivost tehnika vrednovanja na promjene varijabli;
- koriste li se tržišne varijable i pretpostavke dosljedno i opravdavaju li novi uvjeti promjenu u korištenim tehnikama vrednovanja, tržišnim varijablama ili pretpostavkama;
- ukazuju li analize osjetljivosti na to da bi se vrednovanja značajno promijenila uslijed malih ili umjerenih promjena pretpostavki;
- organizacijska struktura, kao što je postojanje internog odjela odgovornog za razvoj modela za vrednovanje određenih instrumenata, osobito kada je riječ o ulaznim podacima razine 3. Na primjer, funkcija razvoja modela koja je uključena kao pomoć u određivanju cijena za poslove manje je objektivna od one koja je funkcionalno i organizacijski odvojena od front office-a; i
- stručnost i objektivnost osoba odgovornih za razvoj i primjenu tehnika vrednovanja, uključujući menadžmentovo relativno iskustvo s određenim modelima koji mogu biti nedavno razvijeni.

Revizor (ili revizorov stručnjak) također može samostalno razviti jednu ili više tehnika vrednovanja kako bi usporedio svoj rezultat s onim u tehnikama vrednovanja koje koristi menadžment.

Značajni rizici

110. Revizorov postupak procjene rizika može navesti revizora da identificira jedan ili više značajnih rizika povezanih s vrednovanjem financijskih instrumenata, ako postoji bilo koja od sljedećih okolnosti:

⁹³⁶ MRevS 540, točka 8. (c).

- Visoka nesigurnost mjerenja povezana s vrednovanjem financijskih instrumenata (na primjer, onih s nevidljivim ulaznim podacima).⁹³⁷
 - Nedostatak dostatnih dokaza kojima bi se potkrijepilo menadžmentovo vrednovanje svojih financijskih instrumenata.
 - Menadžmentovo nerazumijevanje vlastitih financijskih instrumenata ili nepostojanje stručnog znanja potrebnog za pravilno vrednovanje takvih instrumenata, uključujući sposobnost utvrđivanja jesu li potrebna usklađenja vrednovanja.
 - Menadžmentovo nerazumijevanje složenih zahtjeva u primjenjivom okviru financijskog izvještavanja koji se odnosi na mjerenje i objavljivanje financijskih instrumenata te nesposobnost menadžmenta da stvori prosudbu potrebnu za pravilnu primjenu tih zahtjeva.
 - Značaj usklađenja vrednovanja koje su učinjene u odnosu na rezultate tehnike vrednovanja ako primjenjivi okvir financijskog izvještavanja zahtijeva ili dopušta takva usklađenja.
111. Za računovodstvene procjene koje dovode do značajnih rizika, površ drugih dokaznih postupaka koji se provode kako bi se ispunili zahtjevi MRevs-ova 330, MRevs 540⁹³⁸ zahtijeva od revizora ocjenjivanje sljedećeg:
- (a) kako je menadžment razmotrio alternativne pretpostavke ili ishode i zašto ih je odbio ili kako je menadžment na drugi način riješio nesigurnost mjerenja pri izradi računovodstvene procjene;
 - (b) jesu li značajne pretpostavke koje koristi menadžment razumne; i
 - (c) ako je relevantno za razumnost značajnih pretpostavki koje koristi menadžment ili primjerenu primjenu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, namjere menadžmenta da provede određene smjerove djelovanja i njegovu sposobnost da to učini.
112. Kako tržišta postaju neaktivna, promjena okolnosti može dovesti do prelaska s vrednovanja po tržišnoj cijeni na vrednovanje po modelu ili može dovesti do promjene iz jednog određenog modela u drugi model. Reagiranjem na promjene tržišnih uvjeta može biti otežano ako menadžment nema uspostavljene politike prije njihova nastanka. Menadžment također može ne imati stručno znanje potrebno za hitan razvoj modela ili odabrati tehniku vrednovanja koja bi mogla biti prikladna u ovim okolnostima. Čak i ako su tehnike vrednovanja dosljedno korištene, postoji potreba da menadžment ispita kontinuiranu prikladnost tehnika vrednovanja i pretpostavki koje se koriste za određivanje vrednovanja financijskih instrumenata. Nadalje, tehnike vrednovanja možda su odabrane u vremenima u kojima su bile dostupne razumne tržišne informacije, ali možda neće pružiti razumna vrednovanja u vrijeme nepredviđenog stresa.
113. Podložnost menadžmentovoj pristranosti, bilo namjernoj ili nenamjernoj, povećava se sa subjektivnošću vrednovanja i stupnjem nesigurnosti mjerenja. Na primjer, menadžment može biti sklon zanemarivanju vidljivih tržišnih pretpostavki ili podataka i umjesto toga koristiti vlastiti interno razvijen model ako model daje povoljnije rezultate. Čak i bez prijevarne namjere, može

⁹³⁷ Ako revizor utvrdi da visoka nesigurnost procjene povezana s vrednovanjem složenih financijskih instrumenata dovodi do znatnog rizika, MRevs 540 zahtijeva od revizora provedbu dokaznih postupaka i ocjenjivanje primjerenosti objavljivanja njihove nesigurnosti procjene. Vidjeti MRevs 540, točke 11, 15 i 20.

⁹³⁸ MRevs 540, točka 15. točke (a)-(b).

postojati prirodno iskušenje pristranog usmjeravanja prosudbe prema najpovoljnijem kraju onoga što može biti širok spektar, a ne prema točki u spektru koja bi se mogla smatrati najdosljednijom u odnosu na primjenjivi okvir financijskog izvještavanja. Promjena tehnike vrednovanja iz razdoblja u razdoblje bez jasnog i primjerenog razloga za to također može biti indikator pristranosti menadžmenta. Iako je neki oblik menadžmentove pristranosti inherentan subjektivnim odlukama koje se odnose na vrednovanje financijskih instrumenata, kad postoji namjera obmanjivanja, menadžmentova pristranost je prijevarne prirode.

Razvoj revizijskog pristupa

114. Pri testiranju načina menadžmentovog vrednovanja financijskog instrumenta i u odgovaranju na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja u skladu s MRevs-om 540,⁹³⁹ revizor poduzima jedan ili više sljedećih postupaka, vodeći računa o vrsti računovodstvenih procjena:

- (a) Testiranje načina na koji je menadžment izradio računovodstvenu procjenu i podataka na kojima se ona temelji (uključujući tehnike vrednovanja koje subjekt upotrebljava u svojim procjenama).
- (b) Testiranje operativne učinkovitosti kontrola nad načinom na koji je menadžment izradio računovodstvenu procjenu, zajedno s primjerenim dokaznim postupcima.
- (c) Razvijanje točke procjene ili raspona procjene za ocjenu menadžmentove točke procjene.
- (d) Utvrđivanje pružaju li događaji do datuma revizorskog izvješća revizijske dokaze o računovodstvenoj procjeni.

Mnogi revizori smatraju da će kombinacija testiranja načina na koji je menadžment vrednovao financijski instrument i podataka na kojima se temelji te testiranja operativne učinkovitosti kontrola biti učinkovit i ekonomičan pristup reviziji. Iako naknadni događaji mogu pružiti određene dokaze o vrednovanju financijskih instrumenata, možda će biti potrebno uzeti u obzir i druge čimbenike kako bi se riješile sve promjene tržišnih uvjeta nakon datuma bilance.⁹⁴⁰ Ako revizor ne može testirati način na koji je menadžment izradio procjenu, revizor može odlučiti izraditi točku procjene ili raspon.

115. Kako je opisano u odjeljku I., u svrhu procjene fer vrijednosti financijskih instrumenata menadžment može:

- koristiti informacije iz izvora za određivanje cijena kod trećih strana;
- prikupljati podatke kako bi razvio vlastitu procjenu koristeći različite tehnike, uključujući i modele;
- angažirati stručnjaka za izradu procjene.

Menadžment često može koristiti kombinaciju tih pristupa. Na primjer, menadžment može imati vlastiti postupak određivanja cijena, ali koristiti izvore za određivanje cijena kod trećih strana kako bi potvrdio vlastite vrijednosti.

Revizijska razmatranja kad menadžment koristi izvor za određivanje cijena kod treće strane

116. Menadžment može u vrednovanju financijskih instrumenata subjekta koristiti izvor za određivanje cijena kod treće strane, kao što je pružatelj usluga određivanja cijena ili broker. Razumijevanje načina na koji menadžment upotrebljava informacije i kako funkcionira usluga određivanja cijena pomaže revizoru u određivanju vrste i opsega potrebnih revizijskih postupaka.

⁹³⁹ MRevs 540, točke 12.-14.

⁹⁴⁰ Točke A63–A66 MRevs-a 540 pružaju primjere nekih čimbenika koji mogu biti relevantni.

117. Sljedeća pitanja mogu biti relevantna ako menadžment koristi izvor za određivanje cijena kod treće strane:

- *Vrsta izvora za određivanje cijena kod trećih strana* – neki izvori za određivanje cijena kod trećih strana daju više informacija o svom procesu. Na primjer, pružatelj usluga određivanja cijena često pruža informacije o svojoj metodologiji, pretpostavkama i podacima u vrednovanju financijskih instrumenata na razini klase imovine. Nasuprot tome, brokeri često ne pružaju ili pružaju samo ograničene informacije o ulaznim podacima i pretpostavkama koje se koriste u pripremi ponude.
- *Vrsta korištenih ulaznih podataka i složenost tehnike vrednovanja* – Pouzdanost cijena iz izvora za određivanje cijena kod trećih strana razlikuje se ovisno o vidljivosti ulaznih podataka (i u skladu s tim, razini ulaznih podataka u hijerarhiji fer vrijednosti) i složenosti metodologije za vrednovanje određene klase vrijednosnih papira ili imovine. Na primjer, pouzdanost cijene vlasničkog ulaganja kojim se aktivno trguje na likvidnom tržištu veća je od pouzdanosti cijene korporativne obveznice kojom se trguje na likvidnom tržištu kojim se nije trgovalo na datum mjerenja. Ovo potonje je pak pouzdanije od cijene vrijednosnog papira pokrivenog imovinom koji se vrednuje primjenom modela diskontiranih novčanih tokova.
- *Ugled i iskustvo izvora za određivanje cijena kod treće strane* – Na primjer, izvor za određivanje cijena kod treće strane može imati iskustvo za određenu vrstu financijskog instrumenta i kao takav biti priznat, ali možda nema slično iskustvo u drugim vrstama financijskih instrumenata. Prethodno iskustvo revizora s određenim izvorom za određivanje cijena kod treće strane također može biti relevantno u tom pogledu.
- *Objektivnost izvora za određivanje cijena kod treće strane* – Na primjer, ako cijena koju je dobio menadžment dolazi od druge ugovorne strane kao što je broker koji je prodao financijski instrument subjektu ili subjektu u bliskom odnosu s subjektom koji se revidira, cijena možda nije pouzdana.
- *Kontrole subjekta nad upotrebom izvora za određivanje cijena kod trećih strana* – stupanj do kojeg menadžment ima uspostavljene kontrole za procjenu pouzdanosti informacija iz izvora za određivanje cijena kod trećih strana utječe na pouzdanost mjerenja fer vrijednosti. Na primjer, menadžment može imati uspostavljene kontrole za:
 - o provjeru i odobravanje upotrebe izvora za određivanje cijena kod treće strane, uključujući razmatranje ugleda, iskustva i objektivnosti izvora za određivanje cijena kod treće strane.
 - o utvrđivanje potpunosti, relevantnosti i točnosti cijena i podataka povezanih s cijenama.
- *Kontrole izvora za određivanje cijena kod treće strane* – kontrole i procesi vrednovanja za kategorije imovine koje su interesantne za revizora. Na primjer, izvor za određivanje cijena kod treće strane može imati snažne kontrole nad načinom na koji se cijene određuju, uključujući upotrebu formaliziranog procesa za kupce, i na strani kupnje i na strani prodaje, kako bi se osporile cijene primljene od pružatelja usluge određivanja cijena, ako su potkrijepljene primjerenim dokazima, što može omogućiti izvoru za određivanje cijena kod treće strane da stalno ispravlja cijene kako bi potpunije odražavale informacije dostupne sudionicima na tržištu.

118. Mogući pristupi prikupljanju dokaza o informacijama iz izvora za određivanje cijena kod trećih strana mogu uključivati sljedeće:

- za ulazne podatke razine 1, uspoređivanje informacije iz izvora za određivanje cijena kod trećih strana s vidljivim tržišnim cijenama,
- provjeru objavljivanja koje su dostavili izvori za određivanje cijena kod trećih strana o njihovim kontrolama i procesima, tehnikama vrednovanja, ulaznim podacima i pretpostavkama,
- testiranje uspostavljenih menadžmentovih kontrola radi ocjene pouzdanosti informacija iz izvora za određivanje cijena kod trećih strana,
- provođenje postupaka na izvoru za određivanje cijena kod trećih strana radi razumijevanja i ispitivanja kontrola i procesa, tehnika vrednovanja, ulaznih podataka i pretpostavki koje se upotrebljavaju za kategorije imovine ili određene financijske instrumente za koje postoji interes,
- ocjenjivanje jesu li cijene dobivene iz izvora za određivanje cijena kod trećih strana razumne u odnosu na cijene iz drugih izvora za određivanje cijena kod trećih strana, procjene subjekta ili vlastite procjene revizora,
- ocjenjivanje razumnosti tehnika vrednovanja, pretpostavki i ulaznih podataka,
- izrada točke procjene ili raspona procjene za neke financijske instrumente po cijeni utvrđenoj od strane izvora za određivanje cijena kod treće strane i ocjenjivanje jesu li rezultati u okviru razumnog raspona,
- pribavljanje revizorskog izvješća za usluge koji obuhvaća kontrole nad validacijom cijena.⁹⁴¹

119. Pribavljanje cijena iz više izvora za određivanje cijena kod trećih strana također može pružiti korisne informacije o nesigurnosti mjerenja. Širok raspon cijena može ukazivati na veću nesigurnost mjerenja i može ukazivati na veću osjetljivost financijskog instrumenta na male promjene u podacima i pretpostavkama. Uski raspon može ukazivati na manju nesigurnost mjerenja i može ukazivati na manju osjetljivost na promjene podataka i pretpostavki. Iako dobivanje cijena iz više izvora može biti korisno, pri razmatranju financijskih instrumenata koji imaju ulazne podatke kategorizirane na razinama 2 ili 3 hijerarhije fer vrijednosti, osobito pribavljanje cijena iz više izvora vjerojatno neće samo po sebi pružiti dovoljno primjerenih revizijskih dokaza. To je zato što:

- (a) ono što se čini kao više izvora informacija o cijenama može koristiti isti osnovni izvor cijena;
- (b) razumijevanje ulaznih podataka koje upotrebljava izvor za određivanje cijena kod trećih strana pri određivanju cijene može biti potrebno za kategorizaciju financijskog instrumenta u hijerarhiji fer vrijednosti.

120. U nekim situacijama revizor možda neće moći steći razumijevanje procesa koji se koristi za generiranje cijene, uključujući bilo kakve kontrole nad procesom u smislu pouzdanosti određivanja cijene ili možda neće imati pristup modelu, uključujući pretpostavke i druge korištene ulazne podatke. U takvim slučajevima

⁹⁴¹ Neki pružatelji usluga određivanja cijena mogu pružiti izvješća korisnicima svojih podataka kako bi objasnili svoje kontrole nad podacima za određivanje cijena, tj. izvješće pripremljeno u skladu s Međunarodnim standardom o angažmanima s izražavanjem uvjerenja o uslužnoj organizaciji (MSIU) 3402, *Izvješće s izražavanjem uvjerenja o kontrolama u servisnoj organizaciji*. Menadžment može zatražiti, a revizor može razmotriti dobivanje takvog izvješća kako bi razvio razumijevanje načina pripreme podataka za određivanje cijena i ocijenio može li se osloniti na kontrole nad uslugom određivanja cijena.

revizor može odlučiti da sam izradi točku ili raspon procjene za ocjenjivanje menadžmentove točke procjene kao odgovor na procijenjeni rizik.

Revizijska razmatranja kad menadžment procjenjuje fer vrijednost pomoću modela

121. Točka 13(b) MRevS-a 540 zahtijeva od revizora da, ako testira menadžmentov proces izrade računovodstvene procjene, ocjenjivanje je li korištena metoda mjerenja primjerena u danim okolnostima i jesu li pretpostavke koje je koristio menadžment razumne s obzirom na ciljeve mjerenja primjenjivog okvira financijskog izvještavanja.

122. Bez obzira na to je li menadžment koristio izvor za određivanje cijena kod treće strane ili provodi vlastito vrednovanje, modeli se često upotrebljavaju za vrednovanje financijskih instrumenata, osobito kad se upotrebljavaju ulazni podaci na razinama 2 i 3 hijerarhije fer vrijednosti. Pri određivanju vrste, vremenskog rasporeda i opsega revizijskih postupaka za modele revizor može razmotriti metodologiju, pretpostavke i podatke korištene u modelu. Pri razmatranju složenijih financijskih instrumenata kao što su oni koji upotrebljavaju ulazne podatke razine 3, testiranje svih triju elemenata može biti koristan izvor revizijskih dokaza. Međutim, ako je model i jednostavan i općeprihvaćen, kao što su neki izračuni cijena obveznica, revizijski dokazi koji su dobiveni fokusiranjem na pretpostavke i podatke korištene u modelu mogu biti korisniji izvor dokaza.

123. Testiranje modela može se postići korištenjem dvaju glavnih pristupa:

- revizor može testirati menadžmentov model, uzimajući u obzir primjerenost modela koji koristi menadžment, razumnost korištenih pretpostavki i podataka te matematičku točnost; ili
- revizor može izraditi vlastitu procjenu, a zatim usporediti vrednovanje revizora sa subjektivom procjenom.

124. Ako se vrednovanje financijskih instrumenata temelji na nevidljivim ulaznim podacima (tj. ulaznim podacima razine 3), pitanja koja revizor može razmotriti uključuju, na primjer, način na koji menadžment podupire sljedeće:

- identificiranje i obilježja tržišnih sudionika koji su relevantni za financijski instrument,
- način utvrđivanja nevidljivih ulaznih podataka pri početnom priznavanju,
- modifikacije koje je učinio u svojim vlastitim pretpostavkama kako bi odražavale menadžmentovo stajalište o pretpostavkama koje bi sudionici na tržištu koristili,
- jesu li uključene najbolje dostupne informacije u danim okolnostima,
- ako je primjenjivo, kako se u njegovim pretpostavkama uzimaju u obzir usporedive transakcije,
- analiza osjetljivosti modela kad se koriste nevidljivi ulazni podaci i jesu li obavljena usklađivanja kako bi se razriješila nesigurnost mjerenja.

125. Povrh toga, znanje revizora o industriji, poznavanje tržišnih trendova, razumijevanje vrednovanja drugih subjekata (uzimajući u obzir povjerljivost) i drugi relevantni indikatori cijena informiraju revizorovo testiranje vrednovanja i razmatranje o tome čine li se vrednovanja općenito razumnima. Ako se čini da su procjene dosljedno pretjerano agresivne ili konzervativne, to može biti indikator moguće pristranosti menadžmenta.

126. Ako ne postoje vidljivi vanjski dokazi, osobito je važno da su osobe zadužene za upravljanje na primjeren način angažirane kako bi razumjele subjektivnost vrednovanja menadžmenta i dobivene dokaze kojima se podupiru ta vrednovanja. U takvim slučajevima može biti potrebno da revizor ocijeni je li došlo do temeljite provjere i razmatranja pitanja, uključujući bilo koju dokumentaciju, na svim primjerenim razinama menadžmenta unutar subjekta, uključujući i one zadužene za upravljanje.

127. Kad tržišta postanu neaktivna ili dislocirana ili se ulazni podaci ne mogu vidjeti, menadžmentova vrednovanja mogu biti više prosudbena i manje se mogu verificirati te, kao rezultat toga, mogu biti manje pouzdana. U takvim okolnostima revizor može testirati model kombinacijom testiranja kontrola kojima upravlja subjekt, ocjenjivanja oblikovanja i rada modela, testiranja pretpostavki i podataka korištenih u modelu te usporedbom njegovog ishoda s točkom ili rasponom procjene koju je razvio revizor ili s drugim tehnikama vrednovanja trećih strana.⁹⁴²

128. Vjerojatno je da će revizor pri testiranju ulaznih podataka koji su korišteni u subjektivnoj metodologiji vrednovanja⁹⁴³, na primjer, ako su takvi ulazni podaci kategorizirani u hijerarhiji fer vrijednosti, također pribaviti dokaze koji potkrepljuju objavljivanja koja zahtijeva primjenjivi okvir financijskog izvještavanja. Na primjer, revizorovi dokazni postupci za ocjenu primjerenosti ulaznih podataka koji se upotrebljavaju u subjektivnoj tehnici vrednovanja (tj. ulazni podaci razine 1, razine 2 i razine 3) i testovi subjektive analize osjetljivosti bit će relevantni za revizorovu ocjenu o tome postizu li objavljivanja fer prezentaciju.

Ocjenjivanje razumnosti pretpostavki koje je koristio menadžment

129. Pretpostavka korištena u modelu može se smatrati značajnom ako bi razumna varijacija pretpostavke značajno utjecala na mjerenje financijskog instrumenta.⁹⁴⁴ Menadžment je možda razmotrio alternativne pretpostavke ili ishode provođenjem analize osjetljivosti. Opseg subjektivnosti povezan s pretpostavkama utječe na stupanj mjerne nesigurnosti i može navesti revizora na zaključak da postoji znatan rizik, na primjer u slučaju ulaznih podataka razine 3.

130. Revizijski postupci za testiranje pretpostavki koje je koristio menadžment uključujući one koje se upotrebljavaju kao ulazni podaci u modelima, mogu uključivati ocjenjivanje:

- je li i ako jest, na koji je način menadžment uključio tržišne ulazne podatke u razvoj pretpostavki jer je općenito poželjno nastojati maksimalno iskoristiti relevantne vidljive ulazne podatke i minimizirati nevidljive ulazne podatke;
- jesu li pretpostavke u skladu s vidljivim tržišnim uvjetima i obilježjima financijske imovine ili financijske obveze;
- jesu li izvori pretpostavki tržišnih sudionika relevantni i pouzdani te kako je menadžment odabrao pretpostavke koje će koristiti kad postoji nekoliko različitih pretpostavki tržišta;
- ukazuju li analize osjetljivosti na to da bi se vrednovanja znatno promijenila zbog samo malih ili umjerenih promjena pretpostavki.

⁹⁴² MRevS 540, točka 13 (d) opisuje zahtjeve kad revizor razvija raspon za procjenu menadžmentove točke procjene. Tehnike vrednovanja koje su razvile treće strane i koje koristi revizor mogu se u nekim okolnostima smatrati radom revizorovog stručnjaka i biti podložne zahtjevima MRevS-a 620.

⁹⁴³ Vidjeti, na primjer, točku 15 MRevS-a 540 za zahtjeve u odnosu na revizorovu evaluaciju pretpostavke menadžmenta o signifikantnim rizicima.

⁹⁴⁴ Vidjeti MRevS 540, točku A107.

Vidjeti točke od A77 do A83 MRevS-a 540 za daljnja razmatranja u odnosu na ocjenjivanje pretpostavki koje je koristio menadžment.

131. Razmatranje prosudbi revizora o budućnosti temelji se na informacijama koje su dostupne u trenutku donošenja prosudbe. Naknadni događaji mogu dovesti do ishoda koji nisu u skladu s prosudbama koje su bile razumne u trenutku donošenja.
132. U nekim slučajevima diskontna stopa u obračunu sadašnje vrijednosti može biti prilagođena kako bi se u obzir uzela nesigurnosti u vrednovanju, umjesto prilagođavanja svake pretpostavke. U takvim slučajevima revizorski postupci mogu se usredotočiti na diskontnu stopu promatrajući vidljivo trgovanje sličnim vrijednosnim papirom radi usporedbe korištenih diskontnih stopa ili razvijanja neovisnog modela za izračun diskontne stope i usporedbu s onom koju je koristio menadžment.

Revizijska razmatranja kad je subjekt koristio menadžmentovog stručnjaka

133. Kao što je razmotreno u Odjeljku I., menadžment može angažirati stručnjaka za vrednovanje kako bi vrednovao neke ili sve svoje vrijednosne papire. Takvi stručnjaci mogu biti brokeri, investicijski bankari, pružatelji usluge određivanja cijena koji također pružaju stručne usluge vrednovanja ili drugi specijalizirani subjekti za vrednovanje.
134. Točka 8 MRevS-a 500 sadržava zahtjeve za revizora pri ocjenjivanju dokaza dobivenih od stručnjaka kojeg je angažirao menadžment. Opseg postupaka revizora u odnosu na menadžmentovog stručnjaka i rad tog stručnjaka ovisi o značajnosti rada stručnjaka za potrebe revizora. Ocjenjivanje primjerenosti rada menadžmentovog stručnjaka pomaže revizoru u ocjenjivanju pružaju li cijene ili vrednovanja koja je dostavio menadžmentov stručnjak dostatne primjerene revizijske dokaze kojima se podupiru vrednovanja. Primjeri postupaka koje revizor može provesti uključuju:

- ocjenjivanje stručnosti, sposobnosti i objektivnosti menadžmentovog stručnjaka, na primjer: njegov odnos sa subjektom; njegov ugled i položaj na tržištu; njegovo iskustvo s određenim vrstama instrumenata i njegovo razumijevanje relevantnog okvira financijskog izvještavanja koji se primjenjuje na vrednovanje;
- stjecanje razumijevanja rada menadžmentovog stručnjaka, na primjer procjenom prikladnosti korištene/korištenih tehnika/tehnika vrednovanja i ključnih tržišnih varijabli i pretpostavki korištenih u tehnici(kama) vrednovanja;
- ocjenjivanje primjerenosti rada tog stručnjaka kao revizijskog dokaza. U ovom dijelu naglasak je na prikladnosti rada stručnjaka na razini pojedinačnog financijskog instrumenta. Za uzorak relevantnih instrumenata može biti primjereno neovisno izraditi procjenu (vidi točke od 136 do 137 o izradi točke ili raspona procjene), koristeći različite podatke i pretpostavke, a zatim usporediti tu procjenu s procjenom menadžmentovog stručnjaka; i
- ostali postupci mogu uključivati:
 - o Modeliranje različitih pretpostavki za dobivanje pretpostavki u drugom modelu, zatim razmatranje razumnosti tih izvedenih pretpostavki.
 - o Uspoređivanje menadžmentovih točki procjene s točkama revizorovih procjena kako bi se utvrdilo jesu li menadžmentove procjene dosljedno više ili niže.

135. Pretpostavke može odrediti ili identificirati menadžmentov stručnjak kako bi pomogao menadžmentu u vrednovanju njegovih financijskih instrumenata. Takve pretpostavke, kada ih koristi menadžment, postaju menadžmentove pretpostavke koje revizor mora razmotriti na isti način kao i druge menadžmentove pretpostavke.

Razvijanje točke ili raspona procjene

136. Revizor može razviti tehniku vrednovanja i prilagoditi ulazne podatke i pretpostavke korištene u tehnici vrednovanja kako bi razvio raspon za korištenje u ocjenjivanju razumnosti menadžmentovog vrednovanja. Točke od 106 do 135 ovog MSRP-a mogu pomoći revizoru u izradi točke ili raspona procjene. U skladu s MRevS-om 540,⁹⁴⁵ ako revizor koristi pretpostavke ili metodologije koje se razlikuju od menadžmentovih, revizor će steći razumijevanje menadžmentovih pretpostavki ili metodologija koje je dovoljno za utvrđivanje uzima li revizorov raspon u obzir relevantne varijable i za ocjenjivanje bilo koje značajne razlike u odnosu na menadžmentovu procjenu. Revizor može smatrati korisnim korištenje rada revizorovog stručnjaka za procjenu razumnosti menadžmentovog vrednovanja.
137. U nekim slučajevima revizor može zaključiti da se iz pokušaja revizora da stekne razumijevanje menadžmentovih pretpostavki ili metodologije ne može pribaviti dovoljno dokaza, na primjer kad izvor za određivanje cijena kod treće strane upotrebljava interno razvijene modele i softver te ne dopušta pristup relevantnim informacijama. U takvim slučajevima revizor možda neće moći pribaviti dostatne primjerene revizijske dokaze o vrednovanju ako revizor nije u mogućnosti provesti druge postupke kao reakciju na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja, kao što je izrada točke ili raspona procjene radi ocjenjivanja menadžmentove točke procjene.⁹⁴⁶ MRevS 705⁹⁴⁷ opisuje implikacije revizorove nemogućnosti pribavljanja dostatnih primjerenih revizijskih dokaza.

Prezentiranje i objavljivanje financijskih instrumenata

138. Odgovornost menadžmenta uključuje pripremu financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.⁹⁴⁸ Okviri financijskog izvještavanja često zahtijevaju objavljivanja u financijskim izvještajima kako bi se korisnicima financijskih izvještaja omogućilo smisljeno ocjenjivanje učinaka subjektovih aktivnosti s financijskim instrumentima, uključujući rizike i nesigurnosti povezane s tim financijskim instrumentima. Važnost objavljivanja u pogledu osnove mjerenja povećava se s povećanjem nesigurnosti mjerenja financijskih instrumenata, a na nju utječe i razina hijerarhije fer vrijednosti.
139. Ako se navodi da su financijski izvještaji u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, menadžment implicitno ili izričito iznosi tvrdnje u vezi s prezentacijom i objavljivanjem različitih elemenata financijskih izvještaja i povezanih objavljivanja. Tvrdnje o prezentaciji i objavljivanjima obuhvaćaju:
- (a) Nastanak te prava i obveze – objavljeni događaji, transakcije i druga pitanja su nastali i odnose se na subjekt.
 - (b) Potpunost – u financijske izvještaje uključena su sva objavljivanja koja su trebala biti uključena.

⁹⁴⁵ MRevS 540, točka 13(c).

⁹⁴⁶ MRevS 540, točka 13(d).

⁹⁴⁷ MRevS 705, *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*

⁹⁴⁸ Vidjeti točke 4 i A2 MRevS-a 200.

- (c) Klasifikacija i razumljivost – financijske informacije su primjereno prezentirane i opisane, a objavljivanja su jasno formulirana.
- (d) Točnost i vrednovanje – financijske i druge informacije objavljene su na fer način i u primjerenim iznosima.

Postupci revizora u vezi s revidiranjem objavljivanja oblikovani su uzimajući u obzir ove tvrdnje.

Postupci koji se odnose na prezentaciju i objavljivanja o financijskim instrumentima

140. U odnosu na prezentaciju i objavljivanja o financijskim instrumentima, područja od posebne važnosti uključuju:

- Okviri financijskog izvještavanja općenito zahtijevaju dodatna objavljivanja o procjenama i povezanim rizicima i nesigurnostima kako bi se dopunile informacije i objasnila imovina, obveze, prihodi i rashodi. Revizor će možda morati biti usredotočen na objavljivanja koja se odnose na analize rizika i osjetljivosti. Informacije dobivene tijekom revizorovih postupaka procjene rizika i testiranja kontrolnih aktivnosti mogu pružiti dokaze kako bi revizor mogao zaključiti jesu li objave u financijskim izvještajima u skladu sa zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, na primjer o:
 - o subjektivim ciljevima i strategijama za korištenje financijskih instrumenata, uključujući iskazane računovodstvene politike subjekta;
 - o subjektivom kontrolnom okviru za upravljanje njegovim rizicima koji su povezani s financijskim instrumentima; i
 - o rizicima i nesigurnostima povezanim s financijskim instrumentima.
- Informacije mogu doći iz sustava izvan tradicionalnih sustava financijskog izvještavanja kao što su sustavi rizika. Primjeri postupaka koje revizor može odlučiti provesti kao odgovor na procijenjene rizike u odnosu na objavljivanja uključuju testiranje:
 - o procesa koji se koristi za dobivanje objavljenih informacija; i
 - o operativne učinkovitosti kontrola nad podacima koji su korišteni u pripremi objavljivanja.
- U odnosu na financijske instrumente koji nose značajan rizik⁹⁴⁹, čak i ako su objavljivanja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, revizor može zaključiti da je objavljivanje nesigurnosti procjene neprimjereno s obzirom na postojeće okolnosti i činjenice te u skladu s tim financijski izvještaji možda neće biti fer prezentirani. MRevS 705 sadrži smjernice o implikacijama za revizorsko mišljenje kad revizor smatra da su menadžmentova objavljivanja u financijskim izvještajima neadekvatna ili obmanjujuća.
- Revizori također mogu razmotriti jesu li objavljivanja potpuna i razumljiva. Na primjer, sve relevantne informacije mogu biti uključene u financijske izvještaje (ili popratna izvješća), ali mogu biti nedovoljno međusobno povezane kako bi se korisnicima financijskih izvještaja omogućilo stjecanje razumijevanja pozicije ili možda neće biti dovoljno kvalitativnih objavljivanja kako bi se dao kontekst iznosima koji su navedeni u financijskim izvještajima. Na primjer, čak i ako je subjekt uključio

⁹⁴⁹ MRevS 540, točka 20 zahtijeva od revizora provedbu daljnjih postupaka vezanih za objavljivanja koja se odnose na računovodstvene procjene a koja dovode do značajnih rizika za procjenu primjerenosti objavljivanja nesigurnosti njihove procjene u financijskim izvještajima u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja.

objavljivanje analize osjetljivosti, objavljivanje možda neće u potpunosti opisati rizike i nesigurnosti koji mogu nastati zbog promjena u vrednovanju, mogućih učinaka na ugovore o dugu, zahtjeva za instrumentom osiguranja i subjektive likvidnosti. MRevS 260⁹⁵⁰ sadržava zahtjeve i smjernice za komunikaciju s osobama zaduženima za upravljanje, uključujući stajališta revizora o značajnim kvalitativnim aspektima subjektivih računovodstvenih praksi, uključujući računovodstvene politike, računovodstvene procjene i objavljivanja u financijskim izvještajima.

141. Razmatranje primjerenosti prezentacije, na primjer o kratkoročnoj i dugoročnoj klasifikaciji, u dokaznom testiranju financijskih instrumenata relevantno je za revizorovu ocjenu prezentacije i objavljivanja.

Ostala relevantna revizijska razmatranja

Pisane izvještaje

142. MRevS 540 zahtijeva od revizora pribavljanje pisanih izvjava od menadžmenta i, ako je primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje o tome smatraju li značajne pretpostavke koje su korištene u izradi računovodstvenih procjena razumnima.⁹⁵¹ MRevS 580⁹⁵² obvezuje revizora da, povrh obveznih izvjava, zahtijeva i druge pisane izvještaje ako utvrdi da je potrebno pribaviti jednu ili više pisanih izvjava kako bi podržale druge revizijske dokaze relevantne za financijske izvještaje ili jednu ili više posebnih tvrdnji u financijskim izvještajima. Ovisno o opsegu i stupnju složenosti aktivnosti s financijskim instrumentima, pisane izvještaje kojima se potkrepljuju drugi pribavljeni dokazi o financijskim instrumentima mogu uključivati i:
- ciljeve menadžmenta u pogledu financijskih instrumenata, na primjer, koriste li se za zaštitu, upravljanje imovinom/obvezama ili za ulaganja;
 - izvještaje o primjerenosti prezentacije financijskih izvještaja, na primjer evidentiranje transakcija financijskih instrumenata kao transakcija prodaje ili financiranja;
 - izvještaje o objavljivanjima u financijskim izvještajima koje se odnose na financijske instrumente, na primjer, da:
 - o iskazi odražavaju sve transakcije financijskih instrumenata;
 - o su identificirani svi ugrađeni izvedeni instrumenti;
 - jesu li sve transakcije provedene između nepovezanih strana i po tržišnoj vrijednosti;
 - uvjeti transakcija;
 - primjerenost vrednovanja financijskih instrumenata;
 - postoje li popratni sporazumi povezani s bilo kojim financijskim instrumentima;
 - je li subjekt izdavao bilo kakve opcije;
 - namjera i sposobnost menadžmenta za provođenje određenih radnji;⁹⁵³
 - zahtijevaju li naknadni događaji prilagodbu vrednovanja i objavljivanja koja su uključena u financijske izvještaje.

⁹⁵⁰ MRevS 260, *Komunikacija s osobama zaduženima za upravljanje*

⁹⁵¹ MRevS 540, točka 22. Točka 4 MRevS-a 580, *Pisane izvještaje*, navodi da pisane izvještaje menadžmenta same po sebi nisu dostatan primjeren revizijski dokaz za bilo koje od pitanja na koja se odnose. Ako revizor na drugi način ne može pribaviti dostatne primjerene revizijske dokaze, to može predstavljati ograničenje opsega revizije koje može imati posljedice na izvješće revizora (vidjeti MRevS 705, *Modifikacija mišljenja u izvješću neovisnog revizora*).

⁹⁵² MRevS 580, točka 13.

⁹⁵³ Točka A80 MRevS-a 540 sadrži primjere postupaka koji mogu biti primjereni u ovim okolnostima.

Komunikacija s onima koji su zaduženi za upravljanje i drugima

143. Zbog nesigurnosti povezanih s vrednovanjem financijskih instrumenata, potencijalni učinci na financijske izvještaje svih značajnih rizika vjerojatno će interesirati one zadužene za upravljanje. Revizor može komunicirati vrstu i posljedice značajnih pretpostavki koje su korištene u mjerenju fer vrijednosti, stupanj subjektivnosti koji je uključen u razvoj pretpostavki i relativnu značajnost stavki koje su mjerene po fer vrijednosti u odnosu na financijske izvještaje kao cjelinu. Povrh toga, potreba za primjerenim kontrolama nad obvezama za sklapanje ugovora o financijskim instrumentima i nad naknadnim postupcima mjerenja pitanja su koja mogu dovesti do potrebe za komunikacijom s onima koji su zaduženi za upravljanje.

144. MRevS 260 uređuje odgovornost revizora za komunikaciju s osobama zaduženima za upravljanje u okviru revizije financijskih izvještaja. U odnosu na financijske instrumente, pitanja koja treba priopćiti onima koji su zaduženi za upravljanje mogu uključivati sljedeće:

- nepostojanje menadžmentovog razumijevanja vrste ili opsega aktivnosti s financijskim instrumentima ili rizika povezanim s takvim aktivnostima;
- značajni nedostaci u oblikovanju ili radu sustava internih kontrola ili upravljanja rizicima koji se odnose na subjektive aktivnosti s financijskim instrumentima koje je revizor utvrdio tijekom revizije;⁹⁵⁴
- značajne poteškoće s kojima se susreće pri pribavljanju dostatnih primjerenih revizijskih dokaza koji se odnose na vrednovanje koje je obavio menadžment ili menadžmentov stručnjak. Na primjer, ako menadžment ne može steći razumijevanje metodologije vrednovanja, pretpostavki i podataka koje upotrebljavaju menadžmentovi stručnjaci, a menadžmentov stručnjak revizoru te informacije ne daje na raspolaganje;
- znatne razlike u prosudbama između revizora i menadžmenta ili menadžmentovog stručnjaka u pogledu vrednovanja;
- potencijalni učinci na financijske izvještaje subjekta značajnih rizika i izloženosti koje je potrebno objaviti u financijskim izvještajima, uključujući nesigurnost mjerenja povezanu s financijskim instrumentima;
- stajališta revizora o primjerenosti odabira računovodstvenih politika i prezentaciji transakcija s financijskim instrumentima u financijskim izvještajima;
- stajališta revizora o kvalitativnim aspektima subjektivnih računovodstvenih praksi i financijskom izvještavanju o financijskim instrumentima; ili
- nedostatak sveobuhvatnih i jasno navedenih politika za kupnju, prodaju i držanje financijskih instrumenata, uključujući operativne kontrole, postupke za određivanje financijskih instrumenata kao zaštite od rizika i monitoring izloženosti.

Primjereni vremenski okvir za komunikaciju razlikovat će se ovisno o okolnostima angažmana. Međutim, može biti primjereno što prije priopćiti znatne poteškoće koje su postojale tijekom revizije ako osobe zadužene za upravljanje mogu pomoći revizoru u prevladavanju poteškoća ili ako je vjerojatno da će to dovesti do modificiranog mišljenja.

⁹⁵⁴ MRevS 265, *Priopćavanje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu*, uspostavlja zahtjeve i pruža smjernice za priopćavanje nedostataka u internim kontrolama menadžmentu i priopćavanju značajnih nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje. U njemu se objašnjava da se nedostaci u internim kontrolama mogu utvrditi tijekom revizorovih postupaka za procjenu rizika u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjen) ili u bilo kojoj drugoj fazi revizije.

Komunikacija s regulatorima i drugima

145. U nekim slučajevima od revizora se može zahtijevati⁹⁵⁵ ili bi se to moglo smatrati primjerenim, da izravno komuniciraju s regulatornim tijelima ili bonitetnim nadzornim tijelima, uz one koji su zaduženi za upravljanje, u vezi s pitanjima koja se odnose na financijske instrumente. Takva komunikacija može biti korisna tijekom cijele revizije. Na primjer, u nekim jurisdikcijama bankarski regulatori nastoje surađivati s revizorima kako bi razmjenjivali informacije o radu i primjeni kontrola nad aktivnostima financijskih instrumenata, izazovima u vrednovanju financijskih instrumenata na neaktivnim tržištima i usklađenosti s propisima. Ta koordinacija može biti korisna revizoru u utvrđivanju rizika od značajnog pogrešnog prikazivanja.

Dodatak

(Vidjeti točku A14)

Primjeri kontrola koje se odnose na financijske instrumente

1. U nastavku su navedene osnovne informacije i primjeri kontrola koje mogu postojati u subjektu koji se bavi velikom količinom transakcija s financijskim instrumentima, bilo u svrhu trgovanja ili ulaganja. Primjeri nisu iscrpni i subjekti mogu uspostaviti različita kontrolna okruženja i procese ovisno o njihovoj veličini, djelatnosti u kojoj posluju i opsegu transakcija s financijskim instrumentima. Daljnje informacije o korištenju konfirmacija o trgovanju i klirinškim kućama sadržane su u točkama 25 – 26.
2. Kao i u svakom sustavu kontrola, ponekad je potrebno duplicirati kontrole na različitim razinama kontrole (na primjer, preventiva, detektiranje i monitoring) kako bi se izbjegao rizik značajnih pogrešnih prikazivanja.

Kontrolno okruženje subjekta*Predanost kompetentnom korištenju financijskih instrumenata*

1. Stupanj složenosti nekih aktivnosti s financijskim instrumentima može značiti da samo nekoliko pojedinaca unutar subjekta u potpunosti razumije te aktivnosti ili ima stručno znanje potrebno za kontinuirano vrednovanje instrumenata. Korištenje financijskih instrumenata bez relevantnog stručnog znanja unutar subjekta povećava rizik značajnih pogrešnih prikazivanja.

Sudjelovanje onih koji su zaduženi za upravljanje

2. Osobe zadužene za upravljanje nadziru i suglasne su s menadžmentovim određenjem subjektive cjelokupne sklonosti riziku i obavljaju nadzor nad subjektivnim aktivnostima s financijskim instrumentima. Politike subjekta za kupnju, prodaju i držanje financijskih instrumenata usklađene su s njegovim odnosom prema riziku i stručnim znanjem osoba uključenih u aktivnosti s financijskim instrumentima. Povrh toga, subjekt može uspostaviti upravljačke strukture i kontrolne procese usmjerene na:
 - (a) priopćavanje investicijskih odluka i ocjena svih značajnih nesigurnosti mjerenja onima koji su zaduženi za upravljanje; i
 - (b) ocjenjivanje ukupne sklonosti subjekta riziku kad sudjeluje u transakcijama s financijskim instrumentima.

⁹⁵⁵ Na primjer, MRevS 250 (izmijenjen), *Razmatranje zakona i regulativa u reviziji financijskih izvještaja* zahtijeva od revizora utvrđivanje postojanja odgovornosti za prijavljivanje utvrđenog ili sumnjivog nepridržavanja zakona i propisa strankama izvan subjekta. Osim toga, zahtjevi koji se odnose na komunikaciju revizora s nadzornim tijelima banaka i drugima mogu biti uvedeni u mnogim zemljama bilo zakonom, nadzornim zahtjevom ili formalnim dogovorom ili protokolom.

Organizacijska struktura

3. Aktivnosti s financijskim instrumentima mogu se provoditi na centraliziranoj ili decentraliziranoj osnovi. Takve aktivnosti i povezano donošenje odluka uvelike ovise o protoku točnih, pouzdanih i pravodobnih menadžmentovih informacija. Poteškoće u prikupljanju i objedinjavanju takvih informacija povećavaju se s brojem subjektivih lokacija i poduzeća. Rizici značajnih pogrešnih prikazivanja koji se odnose na aktivnosti s financijskim instrumentima mogu se povećati s većom decentralizacijom kontrolnih aktivnosti. To osobito može biti točno ako se subjekt nalazi na različitim lokacijama od kojih su neke možda u drugim zemljama.

*Dodjela ovlasti i odgovornosti**Politike ulaganja i vrednovanja*

4. Davanje smjera kroz jasno iskazane politike odobrene od strane onih koji su zaduženi za upravljanje za kupnju, prodaju i držanje financijskih instrumenata omogućuje menadžmentu uspostavu učinkovitog pristupa preuzimanju i upravljanju poslovnim rizicima. Te su politike najjasnije kada navode ciljeve subjekta u pogledu njegovih aktivnosti upravljanja rizicima te alternative ulaganjima i zaštiti od rizika koje su dostupne za postizanje tih ciljeva i odražavaju:
- razinu stručnosti menadžmenta;
 - sofisticiranost sustava internih kontrola i monitoringa;
 - strukturu imovine/obveza subjekta;
 - spособnost subjekta za održavanje likvidnosti i apsorbiranje gubitaka kapitala;
 - vrste financijskih instrumenata za koje menadžment vjeruje da će ispuniti njegove ciljeve;
 - korištenje financijskih instrumenata za koje menadžment vjeruje da će ispuniti svoje ciljeve. Na primjer, mogu li se derivati koristiti u spekulativne svrhe ili samo u svrhu zaštite.
5. Menadžment može odrediti politike usklađene sa svojim mogućnostima vrednovanja i može uspostaviti kontrole kako bi osigurao da se tih politika pridržavaju zaposlenici koji su odgovorni za subjektova vrednovanja. To može uključivati:
- procese za oblikovanje i validaciju metodologija koje se koriste za izradu vrednovanja, uključujući način rješavanja nesigurnosti mjerenja; i
 - politike u vezi s maksimalnim korištenjem vidljivih inputa i vrsta informacija koje treba prikupiti kako bi se podržalo vrednovanje financijskih instrumenata.

6. U manjim subjektima trgovanje financijskim instrumentima može biti rijetko, a znanje i iskustvo menadžmenta ograničeno. Međutim, uspostava politika u pogledu financijskih instrumenata pomaže subjektu kod utvrđivanja sklonosti riziku i razmatranja ostvaruje li ulaganje u određene financijske instrumente navedeni cilj.

Politike i prakse u području ljudskih resursa

7. Subjekti mogu uspostaviti politike kojima se od ključnih zaposlenika, kako u prednjem uredu tako i u back office-u, zahtijeva korištenje propisanog vremena u kojem ne obavljaju svoje dužnosti. Ta se vrsta kontrole koristi kao sredstvo sprečavanja i otkrivanja prijevara, osobito ako osobe koje se bave trgovinskim aktivnostima stvaraju fiktivna trgovanja ili netočno evidentiraju transakcije.

Korištenje uslužnih organizacija

8. Subjekti također mogu koristiti uslužne organizacije (na primjer upravitelje imovine) za pokretanje kupnje ili prodaje financijskih instrumenata, za vođenje evidencije transakcija za subjekt ili za vrednovanje financijskih instrumenata. Neki subjekti mogu ovisiti o tim uslužnim organizacijama kako bi pružili osnovu za izvještavanje o financijskim instrumentima koji se drže. Međutim, ako menadžment nije upoznat s kontrolama koje su uspostavljene u uslužnoj organizaciji, revizor možda neće moći pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze za oslanjanje na kontrole u toj uslužnoj organizaciji. Vidjeti MRevS 402⁹⁵⁶ koji zahtijeva od revizora pribavljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza kad subjekt koristi usluge jedne ili više uslužnih organizacija.
9. Korištenje uslužnih organizacija može ojačati ili oslabiti kontrolno okruženje u odnosu na financijske instrumente. Na primjer, osoblje uslužne organizacije može imati više iskustva s financijskim instrumentima nego subjektov menadžment ili može imati jače interne kontrole nad financijskim izvještavanjem. Korištenje uslužne organizacije također može omogućiti veću segregaciju dužnosti. S druge strane, uslužna organizacija može imati loše kontrolno okruženje.

Subjektov proces procjene rizika

10. Subjektov proces procjene rizika postoji kako bi se utvrdio način na koji menadžment identificira poslovne rizike koji proizlaze iz njegovog korištenja financijskih instrumenata, uključujući način na koji menadžment ocjenjuje značajnost rizika, ocjenjuje vjerojatnost njihova nastanka i odlučuje o radnjama za upravljanje rizicima.
11. Subjektov proces procjene rizika temelj je načina na koji menadžment utvrđuje rizike kojima će se upravljati. Procesi procjene rizika postoje s ciljem osiguravanja da menadžment:
- razumije rizike koji su inherentni financijskom instrumentu prije nego što ga menadžment stekne, uključujući cilj ulaska u transakciju i njezinu strukturu (na primjer, ekonomsku logiku i poslovnu svrhu subjektivih aktivnosti s financijskim instrumentima);
 - provodi adekvatnu dubinsku analizu razmjernu rizicima koji su povezani s određenim financijskim instrumentima;
 - obavlja monitoring subjektivih pozicija kako bi razumio utjecaj tržišnih uvjeta na izloženosti subjekta;
 - ima uspostavljene postupke za smanjenje ili promjenu izloženosti riziku, ako je potrebno, te za upravljanje reputacijskim rizikom;
 - podvrgava te procese rigoroznom nadzoru i pregledu.
12. Struktura koja je implementirana za monitoring izloženosti rizicima i upravljanje tim izloženostima morala bi:
- biti primjerena i dosljedna subjektovom stavu prema riziku koji je određen od strane onih koji su zaduženi za upravljanje;
 - specificirati razine za autorizaciju različitih vrsta financijskih instrumenata i transakcija koje se mogu obavljati i u koje svrhe. Dopusteni instrumenti i razine odobrenja trebali bi odražavati stručnost osoba uključenih u aktivnosti s financijskim instrumentima, čime bi se pokazala menadžmentova predanost kompetentnosti;

⁹⁵⁶ RevS 402, Revizijska razmatranja u vezi sa subjektom koji koristi rad uslužnih organizacija

- (c) postaviti primjerena ograničenja za najveću dopuštenu izloženost svakoj vrsti rizika (uključujući odobrene druge ugovorne strane). Razine dopustive izloženosti mogu varirati ovisno o vrsti rizika ili o drugoj ugovornoj strani;
 - (d) osigurati objektivni i pravodoban monitoring financijskih rizika i kontrolnih aktivnosti;
 - (e) osigurati objektivno i pravodobno izvještavanje o izloženostima, rizicima i rezultatima aktivnosti s financijskim instrumentima u upravljanju rizikom;
 - (f) ocijeniti rezultate menadžmenta u ocjenjivanju rizika određenih financijskih instrumenata.
13. Vrste i razine rizika s kojima se subjekt suočava izravno su povezane s vrstama financijskih instrumenata s kojima trguje, uključujući složenost tih instrumenata i količinu transakcija s financijskim instrumentima.

Funkcija upravljanja rizicima

14. Neki subjekti, na primjer velike financijske institucije s velikom količinom transakcija financijskim instrumentima, mogu biti obvezni po zakonu ili regulativi ili mogu odlučiti uspostaviti formalnu funkciju upravljanja rizikom. Ta je funkcija odvojena od onih odgovornih za poduzimanje transakcija financijskim instrumentima i upravljanje njima. Funkcija je odgovorna za izvještavanje o aktivnostima s financijskim instrumentima i monitoring tih aktivnosti te može uključivati formalni odbor za rizike koji su osnovali oni zaduženi za upravljanje. Primjeri ključnih odgovornosti u ovom području mogu uključivati:
- (a) implementaciju politike upravljanja rizicima koju određuju osobe zadužene za upravljanje (uključujući analize rizika kojima subjekt može biti izložen);
 - (b) oblikovanje struktura za ograničenje rizika i za osiguravanje implementacije tih ograničenja rizika u praksi;
 - (c) razvoj scenarija stresa i podvrgavanje otvorenih pozicija portfelja analizi osjetljivosti, uključujući provjere neuobičajenih kretanja na pozicijama; i
 - (d) provjeravanje i analiziranje novih proizvoda u sklopu financijskih instrumenata.
15. Financijski instrumenti mogu imati povezani rizik da bi gubitak mogao premašiti iznos, ako postoji, vrijednosti financijskog instrumenta priznatog u bilanci. Na primjer, nagli pad tržišne cijene neke robe može prisiliti subjekt da ostvari gubitke kako bi zatvorio terminski položaj u toj robi zbog zahtjeva u pogledu instrumenta osiguranja ili marže. U nekim slučajevima potencijalni gubici mogu biti dovoljni da bace značajnu sumnju u subjektovu sposobnost nastavljanja vremenski neograničenog poslovanja. Subjekt može provesti analize osjetljivosti ili VaR analize kako bi procijenio buduće hipotetske učinke na financijske instrumente koji su izloženi tržišnim rizicima. Međutim, VaR analiza ne odražava u potpunosti opseg rizika koji mogu utjecati na subjekt; analiza osjetljivosti i analiza scenarija također mogu biti podložni ograničenjima.
16. Volumen i sofisticiranost aktivnosti s financijskim instrumentima i relevantni regulatorni zahtjevi utjecat će na razmatranje subjekta o tome treba li uspostaviti formalnu funkciju upravljanja rizikom i kako se funkcija može strukturirati. U subjektima koji nisu uspostavili zasebnu funkciju upravljanja rizikom, na primjer subjektima s relativno malo financijskih instrumenata ili financijskih instrumenata koji su manje složeni, izvještavanje i monitoring aktivnosti s financijskim instrumentima može biti sastavni dio odgovornosti računovodstvene ili financijske

funkcije ili opće odgovornosti menadžmenta, a može uključivati formalni odbor za rizike koji su osnovali oni zaduženi za upravljanje.

Subjektovi informacijski sustavi

17. Ključni je cilj informacijskog sustava subjekta biti u stanju točno obuhvatiti i evidentirati sve transakcije te ih podmiriti, vrednovati i izraditi informacije kako bi se omogućilo upravljanje rizicima financijskih instrumenata i monitoring kontrola. Potškoće se mogu pojaviti u subjektima koji posluju s velikim volumenom financijskih instrumenata, osobito ako postoji mnoštvo sustava koji su slabo integrirani i imaju ručna sučelja bez adekvatnih kontrola.
18. Za određene financijske instrumente može biti potreban velik broj računovodstvenih stavki unosa. Kako se sofisticiranost ili razina aktivnosti s financijskim instrumentima povećava, potrebno je povećati i sofisticiranost informacijskog sustava. Specifična pitanja koja se mogu pojaviti u pogledu financijskih instrumenata uključuju:
- (a) informacijske sustave, osobito za manje subjekte, koji nemaju mogućnost ili nisu primjereno konfigurirani za obradu transakcija s financijskim instrumentima, osobito ako subjekt nema prethodno iskustvo u poslovanju s financijskim instrumentima. To može dovesti do povećanog broja ručnih transakcija, što može dodatno povećati rizik pogreške;
 - (b) potencijalnu raznolikost sustava potrebnih za obradu složenijih transakcija i potrebu za redovitim usklađivanjem tih sustava, osobito kad sustavi nisu povezani ili mogu podlijegati ručnoj intervenciji;
 - (c) potencijal da se složenije transakcije, ako njima trguje samo mali broj pojedinaca, mogu vrednovati ili se njihovo rizicima može upravljati putem računskih tablica, a ne na glavnim sustavima obrade, te da se lakše kompromitira fizička i logička sigurnost lozinki u tim računskim tablicama;
 - (d) nepostojanje pregleda popisa iznimaka sustava, vanjskih konfirmacija i ponuda brokera, gdje su dostupne, za validaciju unosa koje generiraju sustavi;
 - (e) poteškoće u kontroliranju i ocjenjivanju ključnih ulaznih podataka sustava za vrednovanje financijskih instrumenata, osobito ako te sustave održava skupina trgovaca poznata kao front office ili treća strana pružatelj usluga i/ili se predmetnim transakcijama ne trguje rutinski ili se njima slabo trguje;
 - (f) propust ocjene oblikovanja i kalibriranja složenih modela koji se koriste za obradu tih transakcija u početku i na periodičnoj osnovi;
 - (g) potencijal da menadžment nije uspostavio knjižnicu modela s kontrolama pristupa, promjena i održavanja pojedinačnih modela kako bi se održao snažan revizijski trag akreditiranih verzija modela i kako bi se spriječio neovlašteni pristup tim modelima ili izmjene tih modela;
 - (h) nerazmjerno ulaganje koje može biti potrebno u sustavima upravljanja rizicima i kontrole rizika, ako subjekt obavlja samo ograničen broj transakcija financijskim instrumentima i potencijal za nerazumijevanje ishoda od strane menadžmenta ako nisu navikli na te vrste transakcija;
 - (i) potencijalni zahtjev za treće strane pružatelje sustava, na primjer od uslužne organizacije, za evidentiranje, obra-

du, računovodstvo ili primjereno upravljanje rizikom za transakcije s financijskim instrumentima te potreba za primjernim usklađivanjem i osporavanjem rezultata tih pružatelja usluga; i

- (j) dodatna sigurnosna i kontrolna razmatranja relevantna za uporabu elektroničke mreže kad subjekt koristi elektroničku trgovinu za transakcije financijskim instrumentima.
19. Informacijski sustavi koji su relevantni za financijsko izvještavanje služe kao važan izvor informacija za kvantitativna objavljivanja u financijskim izvještajima. Međutim, subjekti također mogu razviti i održavati nefinancijske sustave koji se upotrebljavaju za interno izvještavanje i generiranje informacija uključenih u kvalitativne objave, na primjer o rizicima i nesigurnostima ili analizama osjetljivosti.

Kontrolne aktivnosti subjekta

20. Kontrolne aktivnosti nad transakcijama financijskim instrumentima oblikovane su kako bi se spriječili ili otkrili problemi koji subjektu onemogućuju postizanje njegovih ciljeva. Ti ciljevi mogu po vrsti biti operativni, financijsko izvještajni ili usklađenost s propisima. Kontrolne aktivnosti nad financijskim instrumentima oblikovane su u odnosu na složenost i volumen transakcija financijskim instrumentima i općenito će uključivati primjereni postupak odobravanja, adekvatnu segregaciju dužnosti i druge politike i postupke oblikovane kako bi se osiguralo postizanje subjektovih kontrolnih ciljeva. Dijagrami toka procesa mogu pomoći u identificiranju kontrola subjekta i nedostataka kontrola. Ovaj MSRP usmjeren je na kontrolne aktivnosti povezane s potpunosti, točnošću i postojanjem, vrednovanjem te prezentacijom i objavljivanjem.

Autorizacija

21. Autorizacija može izravno i neizravno utjecati na tvrdnje u financijskom izvještaju. Na primjer, čak i ako se neka transakcija izvršava izvan politika subjekta, ona se ipak može evidentirati i točno obračunati. Međutim, neautorizirane transakcije mogle bi znatno povećati rizik za subjekt, čime bi se znatno povećao rizik značajnih pogrešnih prikazivanja jer bi se one provodile izvan sustava internih kontrola. Kako bi ublažio taj rizik, subjekt će često uspostaviti jasnu politiku o tome koje transakcije i tko može obavljati, a pridržavanje tog pravila potom će nadzirati back office subjekta. Monitoring aktivnosti trgovanja pojedinaca, na primjer pregledom neuobičajeno velikih volumena ili značajnih dobitaka ili nastalih gubitaka, pomoći će menadžmentu u osiguravanju usklađenosti s politikama subjekta, uključujući autoriziranje novih vrsta transakcija, te ocjenjivanju je li došlo do prijevara.
22. Funkcija je subjektove evidencije o pokretanju transakcije da jasno identificira vrstu i svrhu pojedinačnih transakcija te prava i obveze koje proizlaze iz svakog ugovora o financijskom instrumentu, uključujući izvršivost ugovora. Povrh osnovnih financijskih informacija kao što je nominalni iznos, potpune i točne evidencije obično uključuju barem:
- (a) identitet trgovca;
- (b) identitet osobe koja evidentira transakciju (ako to nije trgovac), kad je transakcija pokrenuta (uključujući datum i vrijeme transakcije) i način na koji je evidentirana u informacijskim sustavima subjekta; i
- (c) vrstu i svrhu transakcije, uključujući i to je li ili nije namijenjena zaštiti od osnovne komercijalne izloženosti.

Segregacija dužnosti

23. Segregacija dužnosti i dodjela osoblja važna je kontrolna aktivnost, osobito kod izloženosti financijskim instrumentima. Aktivnosti s financijskim instrumentima mogu se podijeliti u niz funkcija, uključujući:
- (a) izvršavanje transakcije (trgovanje). U subjektima s velikim volumenom transakcija financijskim instrumentima to može biti front office;
- (b) pokretanje novčanih plaćanja i prihvaćanje novčanih primitaka (podmirenje);
- (c) slanje konfirmacija i usklađivanje razlika između evidencije subjekta i odgovora druge ugovorne strane, ako postoje;
- (d) ispravno evidentiranje svih transakcija u računovodstvenim evidencijama;
- (e) monitoring ograničenja rizika. U subjektima s velikim volumenom transakcija financijskim instrumentima to može obavljati funkcija upravljanja rizikom; i
- (f) monitoring pozicija i vrednovanje financijskih instrumenata.
24. Mnoge organizacije odlučuju odvojiti dužnosti onih koji ulažu u financijske instrumente, one koji vrednuju financijske instrumente, one koji podmiruju financijske instrumente i one koji vode računovodstvo/evidencije financijskih instrumenata.
25. Ako je subjekt premalen za postizanje prave segregacije dužnosti, od posebne je važnosti uloga menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje u monitoringu aktivnosti s financijskim instrumentima.
26. Značajka internih kontrola kontrole nekih subjekata je funkcija neovisne verifikacije cijena (NVC). Ovaj odjel odgovoran je za zasebnu verifikaciju cijene nekih financijskih instrumenata i može koristiti alternativne izvore podataka, metodologije i pretpostavke. NVC pruža objektivnan pregled određivanja cijena koje su razvijene u drugom dijelu subjekta.
27. Obično je middle ili back office odgovoran za uspostavljanje politika vrednovanja i osiguravanje pridržavanja te politike. Subjekti koji se više koriste financijskim instrumentima mogu provoditi dnevne procjene portfelja svojih financijskih instrumenata i ispitivati doprinos dobiti ili gubitku na bazi pojedinačnih vrednovanja financijskih instrumenata kao test razumnosti vrednovanja.

Potpunost, točnost i postojanje

28. Redovito usklađivanje evidencije subjekta s evidencijama vanjskih banaka i skrbnika omogućuje subjektu osigurati pravilno evidentiranje transakcija. Važna je primjerena segregacija dužnosti između onih koji obavljaju transakcije i onih koji ih usklađuju, kao i rigorozan proces provjere usklađivanja i rješavanja usklađujućih stavki.
29. Mogu se uspostaviti i kontrole kojima se od trgovaca zahtijeva da utvrde ima li složen financijski instrument jedinstvene značajke, na primjer ugrađene derivate. U takvim okolnostima može postojati zasebna funkcija u kojoj se ocjenjuju složene transakcije financijskih instrumenata pri njihovu pokretanju (koje mogu biti poznate kao grupa za kontrolu proizvoda), radići povezano s grupom za računovodstvene politike kako bi se osiguralo točno evidentiranje transakcije. Iako manji subjekti možda nemaju grupe za kontrolu proizvoda, subjekt može imati uspostavljen proces koji se odnosi na provjeru složenih ugovora o financijskim instrumentima na mjestu njihova nastanka kako bi se osiguralo da su primjereno računovodstveno tretirani u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

Monitoring kontrola

30. Tekuće monitoring aktivnosti subjekta oblikovane su kako bi se otkrili i ispravili svi nedostaci koji se odnose na učinkovitost kontrola nad transakcijama s financijskim instrumentima i njihovo vrednovanje. Važno je da unutar subjekta postoji adekvatan nadzor i provjera aktivnosti s financijskim instrumentima. To uključuje:

- sve kontrole koje podliježu provjeri, na primjer, monitoring operativnih statističkih podataka kao što su broj stavki usklađivanja ili razlika između internih i vanjskih izvora za određivanje cijena;
- potrebu za pouzdanim kontrolama u okviru informacijske tehnologije (IT) te monitoringom i validiranjem njihove primjene;
- potrebu da se osiguraju adekvatna usklađivanja informacija koje dolaze iz različitih procesa i sustava. Na primjer, malo je koristi u procesu vrednovanja ako se njegov ishod ne usklađuje ispravno s glavnom knjigom.

31. U većim subjektima sofisticirani računalni informacijski sustavi općenito prate aktivnosti s financijskim instrumentima i oblikovani su tako da osiguraju da plaćanje bude po dospelosti. Složeniji računalni sustavi mogu generirati automatska knjiženja na klirinške račune radi monitoringa kretanja novca, a kontrole nad obradom uspostavljene su kako bi se osiguralo da se aktivnosti s financijskim instrumentima ispravno odražavaju u evidencijama subjekta. Računalni sustavi mogu biti oblikovani za izradu izvještaja o iznimkama kako bi se menadžment upozorio na situacije u kojima financijski instrumenti nisu korišteni u granicama autorizacije ili u kojima izvršene transakcije nisu bile u granicama utvrđenim za odabrane druge ugovorne strane. Međutim, čak ni sofisticirani računalni sustav možda neće osigurati potpunost evidentiranja transakcija s financijskim instrumentima. U skladu s tim, menadžment često uspostavlja dodatne postupke kako bi povećao vjerojatnost evidentiranja svih transakcija.

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 315 (IZMIJENJEN 2019.)**IDENTIFICIRANJE I PROCJENJIVANJE RIZIKA ZNAČAJNIH POGREŠNIH PRIKAZIVANJA**

(Stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja započinju na 15. prosinca 2021. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ

| | Točka |
|---|---------|
| Uvod | |
| Područje primjene ovog MRevS-a | 1 |
| Ključni koncepti | 2 |
| Prilagodljivost opsega | 9 |
| Datum stupanja na snagu | 10 |
| Cilj | 11 |
| Definicije | 12 |
| Zahtjevi | |
| Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti | 13 – 18 |
| Stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i subjektovog sustava internih kontrola | 19 – 27 |

Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja 28 – 37

Dokumentacija 38

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Definicije A1 – A10

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti A11 – A47

Stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i subjektovog sustava internih kontrola A48 – A183

Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja A184 – A236

Dokumentacija A237 – A241

Dodatak 1: Razmatranja za razumijevanje subjekta i njegovog poslovnog modela

Dodatak 2: Razumijevanje čimbenika inherentnog rizika

Dodatak 3: Razumijevanje subjektovog sustava internih kontrola

Dodatak 4: Razmatranja za razumijevanje subjektive službe interne revizije

Dodatak 5: Razmatranja za razumijevanje informacijske tehnologije

Dodatak 6: Razmatranja za razumijevanje općih IT kontrola

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 315 (izmijenjen 2019.), *Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja mora se čitati povezano s MRevS 200, Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima.*

MRevS 315 (izmijenjen 2019.) odobren je od strane Odbora za javni nadzor (PIOB), koji je zaključio da je propisani postupak donošenja proveden u pripremi standarda te da je primjerena pozornost bila posvećena javnom interesu.

Uvod**Područje primjene ovog MRevS-a**

- Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje revizoru odgovornost za identifikaciju i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima.

Ključni koncepti u ovom MRevS-u

- MRevS 200 uređuje opće ciljeve revizora u obavljanju revizije financijskih izvještaja,⁹⁵⁷ uključujući stjecanje dovoljnih i primjerenih revizijskih dokaza radi smanjenja revizijskog rizika na prihvatljivo nisku razinu.⁹⁵⁸ Revizijski rizik... je funkcija rizika značajnih pogrešnih prikazivanja i rizika otkrivanja.⁹⁵⁹ MRevS 200 objašnjava da rizici značajnih pogrešnih prikazivanja mogu postojati na dvije razine:⁹⁶⁰ na razini financijskih izvještaja kao cjeline i na razini tvrdnje za klase transakcija, stanja računa i objava.

⁹⁵⁷ MRevS 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*

⁹⁵⁸ MRevS 200, točka 17.

⁹⁵⁹ MRevS 200, točka 13(c).

⁹⁶⁰ MRevS 200, točka A36.

3. MRevS 200 zahtijeva od revizora korištenje profesionalne pro-
sudbe u planiranju i obavljanju revizije te planiranje i obavljanje
revizije s profesionalnim skepticizmom imajući u vidu moguć-
nost postojanja okolnosti koje uzrokuju značajna pogrešna pri-
kazivanja u financijskim izvještajima.⁹⁶¹
4. Rizici na razini financijskih izvještaja odnose se pretežno na fi-
nancijske izvještaje kao cjelinu i potencijalno utječu na mnoge
tvrdnje. Rizici značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrd-
nje sastoje se od dvije komponente, inherentnog i kontrolnog
rizika:
 - inherentni rizik se opisuje kao podložnost tvrdnje o klasi tran-
sakcija, stanja računa ili objave pogrešnog prikazivanja koje
može biti značajno, bilo pojedinačno ili zajedno s drugim
pogrešnim prikazivanjima prije uzimanja u obzir bilo koje
povezane kontrole,
 - kontrolni rizik se opisuje kao rizik da pogrešno prikazivanje,
koje može nastati u nekoj tvrdnji o klasi transakcija, stanju
računa ili objavi i koje može biti značajan pojedinačno ili
zajedno s drugim pogrešnim prikazivanjima, ne bude pra-
vovremeno prevenirano ili otkriveno i ispravljeno od strane
subjektovog sustava internih kontrola.
5. MRevS 200 objašnjava da se rizici značajnih pogrešnih pri-
kazivanja procjenjuju na razini tvrdnje radi utvrđivanja vrste,
vremenskog rasporeda i opsega daljnjih revizijskih postupaka
koji su potrebni radi pribavljanja dostatnih i primjerenih re-
vizijskih dokaza.⁹⁶² Za identificirane rizike značajnih pogrešnih
prikazivanja na razini tvrdnje, ovaj MRevS zahtijeva zasebnu
procjenu inherentnog i kontrolnog rizika. Kao što je objašnjeno
u MRevS-u 200, inherentni rizik je viši za neke tvrdnje i s nji-
ma povezane klase transakcija, stanja računa i objava nego za
druge. Stupanj do kojeg varira inherentni rizik naziva se u ovom
MRevS-u »spektrum inherentnog rizika«.
6. Rizici značajnih pogrešnih prikazivanja koje je revizor identifi-
cirao i procijenio uključuju i one koji nastaju zbog pogreške kao i
one koji nastaju zbog prijevare. Iako se ovaj MRevS primjenjuje
na obje vrste rizika, značaj prijevare je takav da su daljnji zahtje-
vi i smjernice uključeni u MRevS-u 240⁹⁶³ u svezi s postupcima
procjene rizika i s time povezanim aktivnostima radi pribavlja-
nja informacija koje se koriste za identificiranje, procjenjivanje
i postupanje s rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja zbog
prijevare.
7. Revizorov proces identifikacije i procjenjivanje rizika je iterati-
van i dinamičan. Revizorovo razumijevanje subjekta i njegovog
okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i su-
bjektovog sustava internih kontrola su međuovisni s konceptima
u sklopu zahtjeva za identificiranjem i procjenjivanjem rizika
značajnih pogrešnih prikazivanja. Pri stjecanju razumijevanja
koje zahtijeva ovaj MRevS mogu se razvijati početna očekivanja
rizika koja se mogu dalje razrađivati dok revizor nastavlja obavl-
jati proces identifikacije i procjenjivanja rizika. Dodatno, ovaj
MRevS i MRevS 330 zahtijevaju od revizora da ponovo pregle-
da procjene rizika te modificira daljnje opće postupke i daljnje
revizijske postupke temeljno na revizijskim dokazima koji su

⁹⁶¹ MRevS 200, točke 15–16.

⁹⁶² MRevS 200, točka A43a i MRevS 330, *Revizorovi odgovori na procijenjene rizike*, točka 6.

⁹⁶³ MRevS 240, *Revizorova odgovornost u vezi s prijevaram u reviziji finan-
cijskih izvještaja*

- pribavljeni tijekom obavljanja daljnjih revizijskih postupaka u
skladu s MRevS-om 330, ili ako su pribavljene nove informacije.
8. MRevS 330 zahtijeva od revizora da oblikuje i implementira
opće postupke radi postupanja s procijenjenim rizicima značaj-
nih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja.⁹⁶⁴
MRevS 330 dalje objašnjava da na revizorovu procjenu rizika
značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvješta-
ja te na revizorove opće postupke utječe revizorovo razumije-
vanje kontrolnog okruženja. MRevS 330 također zahtijeva od
revizora da oblikuje i obavi daljnje revizijske postupke čija vrsta,
vremenski raspored i opseg su utemeljeni na i odgovarajući su
procijenjenim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja na ra-
zini tvrdnje.⁹⁶⁵

Prilagodljivost opsega

9. MRevS 200 navodi da neki MRevS-ovi uključuju razmatranja o
prilagodljivosti opsega koja ilustriraju primjenu zahtjeva na sve
subjekte bez obzira na to jesu li njihove prirode i okolnosti ma-
nje ili više kompleksne.⁹⁶⁶ Ovaj MRevS primjenjuje se na revizije
kod svih subjekata, bez obzira na njihovu veličinu ili komplek-
snost te materijal za primjenu uključuje specifična razmatranja
koja su specifična za manje i za više kompleksne subjekte, ovi-
sno o tome što je u pojedinom slučaju primjereno. Iako veličina
subjekta može biti pokazatelj njegove kompleksnosti, neki mali
subjekti mogu biti kompleksni dok neki veliki subjekti mogu biti
manje kompleksni.

Datum stupanja na snagu

10. Ovaj MRevS stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja
za razdoblja koja započinju na 15. prosinca 2021. ili nakon tog
datuma.

Cilj

11. Cilj revizora je identificirati i procijeniti rizike značajnih po-
grešnih prikazivanja, uslijed prijevare ili pogreške, na razinama
financijskih izvještaja i tvrdnji, stvarajući na taj način osnovu
za oblikovanje i implementaciju reakcija na procijenjene rizike
značajnih pogrešnih prikazivanja.

Definicije

12. Za svrhe MRevS-ova, sljedeći pojmovi imaju niže navedena zna-
čenja:
 - (a) *Tvrdnje* – iskazi, eksplicitni ili drugačiji, koji se odnose
na priznavanje, mjerenje, prezentiranje i objavljivanje in-
formacija u financijskim izvještajima koji su inherentni
u menadžmentovom iskazu da su financijski izvještaji
sastavljeni u skladu s primjenjivim okvirom financijskog
izvještavanja. Tvrdnje koristi revizor pri razmatranju ra-
zličiti vrsta potencijalnih pogrešnih prikazivanja koji se
mogu pojaviti pri identificiranju, procjenjivanju i postu-
panju s rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja. (Vidjeti
točku A1.)
 - (b) *Poslovni rizik* – rizik nastao uslijed značajnih uvjeta, do-
gađaja, okolnosti, radnji ili propusta koji mogu negativno
utjecati na subjektovu sposobnost da postigne svoje ciljeve
i realizira svoje strategije ili koji proizlazi iz postavljanja
neprijemljenih ciljeva i strategija.

⁹⁶⁴ MRevS 330, točka 5.

⁹⁶⁵ MRevS 330, točka 6.

⁹⁶⁶ MRevS 200, točka A65a.

- (c) *Kontrole* – politike ili postupci koje uspostavlja subjekt radi postizanja kontrolnih ciljeva menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje. U ovom kontekstu: (Vidjeti točke A2–A5)
- (i) politike su iskazi o tome što bi se trebalo ili se ne bi trebalo učiniti unutar subjekta radi realizacije kontrole. Takvi iskazi mogu biti dokumentirani, eksplicitno navedeni u komunikacijama ili implicitno sadržani u radnjama i odlukama.
- (ii) postupci su radnje kojima se implementiraju politike.
- (d) *Opće kontrole informacijske tehnologije (IT)* – kontrole nad subjektivim IT procesima koje podržavaju stalno i primjereno funkcioniranje IT okruženja, uključujući stalno i učinkovito funkcioniranje kontrola nad obradom informacija i integritetom informacija (tj. potpunost, točnost i valjanost informacija) u subjektivom informacijskom sustavu. Vidjeti, također, definiciju *IT okruženja*.
- (e) *Kontrole obrade informacija* – kontrole koje su povezane s obradom informacija u IT aplikacijama ili s ručnim obradama informacija u subjektivom informacijskom sustavu koje su izravno usmjerene na rizike integriteta informacija (tj. potpunost, točnost i valjanost transakcija i ostalih informacija). (Vidjeti točku A6.)
- (f) *Čimbenici inherentnog rizika* – karakteristike događaja ili stanja koje utječu na podložnost pogrešnom prikazivanju, bilo zbog prijevare ili pogreške, neke tvrdnje o klasi transakcija, stanju računa ili objavi prije razmatranja kontrola. Ovi čimbenici mogu biti kvalitativni ili kvantitativni i uključivati kompleksnost, subjektivnost, promjenu, neizvjesnost ili podložnost pogrešnom prikazivanju zbog menadžmentove pristranosti ili drugih čimbenika rizika prijevare⁹⁶⁷ ako utječu na inherentni rizik. (Vidjeti točke A7–A8)
- (g) *IT okruženje* – IT aplikacije i podržavajuća IT infrastruktura, kao i IT procesi i osoblje koje je uključeno u ove procese, a koje subjekt koristi radi podrške poslovanju i realizacije poslovnih strategija. Za svrhe ovog MRevS-a:
- (i) IT aplikacija je program ili skup programa koji se koristi u započinjanju, obradi, evidentiranju i izvještavanju o transakcijama ili informacijama. IT aplikacije uključuju skladišta podataka i sastavljače izvještaja,
- (ii) IT infrastruktura obuhvaća mrežu, operativne sustave i baze podataka te s njima povezani hardware i softver,
- (iii) IT procesi su subjektivni procesi u svrhu upravljanja pristupom IT okruženju, upravljanja promjenama programa ili promjenama IT okruženja i upravljanja IT aktivnostima.
- (h) *Relevantne tvrdnje* – tvrdnja o klasi transakcija, stanju računa ili objavi je relevantna ako je s njom povezan rizik značajnih pogrešnih prikazivanja. Utvrđivanje je li tvrdnja relevantna tvrdnja obavlja se prije razmatranja bilo kojih povezanih kontrola (tj. inherentni rizik). (Vidjeti točku A9)
- (i) *Rizici koji proizlaze iz korištenja IT* – podložnost kontrola obrade informacija neučinkovitom oblikovanju ili funkcioniranju, ili rizici povezani s integritetom informacija (tj. potpunost, točnost i valjanost transakcija ili ostalih informacija) u subjektivom informacijskom sustavu zbog neučinkovitog oblikovanja ili funkcioniranja kontrola u subjektivim IT procesima (vidjeti IT okruženje).
- (j) *Postupci procjene rizika* – revizijski postupci oblikovani i provedeni radi identificiranja i procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare ili pogreške na razini financijskih izvještaja i na razini tvrdnje.
- (k) *Signifikantna klasa transakcija, stanja računa ili objava* – klasa transakcija, stanja računa ili objava za koje postoji jedna ili više relevantnih tvrdnji.
- (l) *Značajan rizik* – identificirani rizik značajnih pogrešnih prikazivanja: (Vidjeti točku A10)
- (i) za koji je procjena inherentnog rizika blizu gornjoj granici spektra inherentnog rizika zbog stupnja do kojeg čimbenici inherentnog rizika utječu na kombinaciju vjerojatnosti nastanka pogrešnog prikazivanja i intenzitetu potencijalnog pogrešnog prikazivanja ako bi takvo pogrešno prikazivanje nastalo; ili
- (ii) koji se mora smatrati značajnim rizikom u skladu s zahtjevima ostalih MRevS-ova.⁹⁶⁸
- (m) *Sustav internih kontrola* – sustav koji je oblikovan, implementiran i održavan od strane onih koji su zaduženi za upravljanje, menadžmenta i drugog osoblja radi pružanja razumnog uvjerenja o postizanju ciljeva subjekta u odnosu na pouzdanost financijskog izvještavanja, efektivnost i efikasnost poslovanja te usklađenost s primjenjivim zakonima i regulativom. Za potrebe MRevS-ova, sustav internih kontrola sastoji se od pet međusobno povezanih komponenti:
- (i) kontrolnog okruženja;
- (ii) subjektivog procesa procjene rizika;
- (iii) subjektivog procesa monitoringa sustava internih kontrola;
- (iv) informacijskog sustava i komunikacija; i
- (v) kontrolnih aktivnosti.

Zahtjevi

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti

13. Revizor će oblikovati i obaviti postupke procjene rizika radi pribavljanja revizijskih dokaza koji pružaju primjerenu osnovu za: (Vidjeti točke A11–A18)
- (a) identifikaciju i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, zbog prijevare ili pogreške, na razini financijskih izvještaja i na razinama tvrdnji, i
- (b) oblikovanje daljnjih revizijskih postupaka u skladu s MRevS-om 330.
- Revizor će oblikovati i obaviti postupke procjene rizika na način koji nije pristran u smjeru pribavljanja onih revizijskih dokaza koji mogu biti potvrđujući ili u smjeru isključivanja revizijskih dokaza koji mogu biti opovrgavajući. (Vidjeti točku A14.)
14. Postupci procjenjivanja rizika uključivat će sljedeće: (Vidjeti točke A19–A21)
- (a) postavljanje upita menadžmentu i drugim odgovarajućim pojedincima unutar subjekta, uključujući pojedince unutar

⁹⁶⁷ MRevS 240, točke A24 – A27.

⁹⁶⁸ MRevS 240, točka 27 i MRevS 550, *Povezane osobe*, točka 18.

funkcije interne revizije (ako takva funkcija postoji), (Vidjeti točke A22–A26);

- (b) analitičke postupke, (Vidjeti točke A27–A31);
- (c) promatranje i provjeravanje. (Vidjeti točke A32–A36.)

Informacije iz ostalih izvora

15. Kod pribavljanja revizijskih dokaza u skladu s točkom 13., revizor će razmotriti informacije iz: (Vidjeti točke A37–A38)

- (a) revizorovih postupaka vezanih uz prihvaćanje ili nastavljanje odnosa s klijentom ili revizijskog angažmana; i
- (b) ako je primjenjivo, drugih angažmana koje je obavio angažirani partner kod subjekta.

16. Ako revizor namjerava koristiti informacije dobivene iz revizorovog prijašnjeg iskustva sa subjektom i iz revizijskih postupaka obavljenih u prethodnim revizijama, revizor će ocijeniti jesu li takve informacije i nadalje relevantne i pouzdane kao revizijski dokazi za tekuću reviziju. (Vidjeti točke A39–A41.)

Rasprava angažiranog tima

17. Angažirani partner i drugi ključni članovi angažiranog tima raspraviti će primjenu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i podložnost financijskih izvještaja subjekta značajno pogrešnom prikazivanju. (Vidjeti točke A42–A47.)

18. Ako postoje članovi angažiranog tima koji nisu bili uključeni u raspravu angažiranog tima, angažirani partner će odrediti pitanja koja moraju biti komunicirana tim članovima.

Stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i subjektovog sustava internih kontrola (Vidjeti točke A48–A49)

Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te primjenjivog okvira financijskog izvještavanja (Vidjeti točke A50–A55)

19. Revizor će obaviti postupke procjene rizika radi stjecanja razumijevanja o:

- (a) sljedećim aspektima subjekta i njegovog okruženja:
 - (i) organizacijska struktura subjekta, vlasništvo i upravljanje te njegov poslovni model, uključujući opseg do kojega taj poslovni model uključuje korištenje informatičke tehnologije (IT); (Vidjeti točke A56–A67)
 - (ii) industrijski (u smislu bilo koje vrste poslovne djelatnosti, op.prev.), regulatorni i drugi vanjski čimbenici; (Vidjeti točke A68–A73) i
 - (iii) mjere, interne i eksterne, koje su korištene za procjenu financijske uspješnosti subjekta; (Vidjeti točke A74–A81)
- (b) primjenjivom okviru financijskog izvještavanja, računovodstvenim politikama subjekta te razlozima za bilo kakve promjene tih politika; (Vidjeti točke A82–A84) i
- (c) načinu na koji čimbenici inherentnog rizika utječu na podložnost tvrdnji pogrešnom prikazivanju te stupanj do kojega to čine u pripremanju financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, utemeljeno na razumijevanju stečenom prema (a) i (b). (Vidjeti točke A85–A89.)

20. Revizor će ocijeniti jesu li računovodstvene politike subjekta primjerene i konzistentne u odnosu na primjenjivi okvir financijskog izvještavanja.

Razumijevanje komponenti subjektovog sustava internih kontrola (Vidjeti točke A90 – A95)

Kontrolno okruženje, subjektov proces procjene rizika i subjektov proces monitoringa sustava internih kontrola (Vidjeti točke A96–A98)

Kontrolno okruženje

21. Revizor će steći razumijevanje kontrolnog okruženja koje je relevantno za pripremanje financijskih izvještaja obavljanjem postupaka procjene rizika kroz: (Vidjeti točke A99–A100)

- (a) razumijevanje skupa kontrola, procesa i struktura koje se odnose na: (Vidjeti točke A101–A102)
 - (i) način na koji menadžment ispunjava svoje obveze nadzora, kao što je subjektova kultura i menadžmentova predanost integritetu i etičkim vrednotama;
 - (ii) ako su oni zaduženi za upravljanje odvojeni od menadžmenta, njihovu neovisnost i nadzor nad subjektovim sustavom internih kontrola koji provode oni zaduženi za upravljanje;
 - (iii) subjektovu alokaciju nadležnosti i odgovornosti;
 - (iv) način na koji subjekt privlači, razvija i zadržava kompetentne pojedince; i
 - (v) način na koji subjekt drži pojedince odgovornima za svoje obveze u postizanju ciljeva sustava internih kontrola;

i

- (b) procjenjivanje: (Vidjeti točke A103–A108)
 - (i) je li menadžment, pod nadzorom onih koji su zaduženi za upravljanje, stvorio i održavao kulturu poštenja i etičnog ponašanja;
 - (ii) pruža li kontrolno okruženje primjereni temelj za ostale sastavnice subjektovog sustava internih kontrola imajući u vidu vrstu i kompleksnost subjekta; i
 - (iii) umanjuju li nedostaci kontrole koji su identificirani u kontrolnom okruženju ostale sastavnice subjektovog sustava internih kontrola.

Subjektov proces procjene rizika

22. Revizor će steći razumijevanje subjektovog procesa procjenjivanja rizika koji je relevantan za sastavljanje financijskih izvještaja obavljanjem postupaka procjene rizika kroz:

- (a) razumijevanje subjektovog procesa za: (Vidjeti točke A109–A110)
 - (i) identificiranje poslovnih rizika koji su relevantni za ciljeve financijskog izvještavanja; (Vidjeti točku A62)
 - (ii) procjenjivanje značajnosti tih rizika, uključujući vjerojatnost njihovog nastanka; i
 - (iii) postupanje s tim rizicima;

i

- (b) procjenjivanje je li subjektov proces procjenjivanja rizika primjeren subjektovim okolnostima imajući u vidu vrstu i kompleksnost subjekta. (Vidjeti točke A111–A113)

23. Ako revizor identificira rizike značajnih pogrešnih prikazivanja koje je menadžment nije identificirao, revizor će:

- (a) utvrditi jesu li bilo koji od tih rizika takve vrste da bi revizor očekivao kako su isti trebali biti identificirani u subjektovom procesu procjenjivanja rizika i, ako je tako, steći razumijevanje zašto subjektov proces procjenjivanja rizika nije identificirao takve rizike značajnih pogrešnih prikazivanja; i
- (b) razmotriti implikacije za revizorovu ocjenu u točki 22(b).

Subjektov proces monitoringa sustava internih kontrola

24. Revizor će steći razumijevanje subjektovog procesa monitoringa sustava internih kontrola koje su relevantne za pripremanje financijskih izvještaja obavljanjem postupaka procjene rizika kroz: (Vidjeti točke A114–A115)

- (a) razumijevanje onih aspekata subjektivog procesa koji se odnose na:
 - (i) tekuće i zasebne ocjene monitoringa učinkovitosti kontrola te identificiranje i otklanjanje utvrđenih nedostataka kontrola; i (Vidjeti točke A116-A117)
 - (ii) subjektivu funkciju interne revizije, ako je ima, uključujući njezinu prirodu, odgovornosti i aktivnosti; (Vidjeti točku A118)
- (b) razumijevanje izvora informacija u subjektivom procesu monitoring sustava internih kontrola te osnovu prema kojoj menadžment smatra da su informacije dostatno pouzdane za tu svrhu; (Vidjeti točke A119-A120)
- i
- (c) ocjenjivanje je li subjektiv proces monitoringa sustava internih kontrola primjeren subjektivim okolnostima uzimajući u obzir vrstu i kompleksnost subjekta. (Vidjeti točke A121-A122)

Informacijski sustav i komuniciranje, i kontrolne aktivnosti (Vidjeti točke A123-A130)

Informacijski sustav i komuniciranje

25. Revizor će steći razumijevanje o subjektivom informacijskom sustavu i komuniciranju koje je relevantno za sastavljanje financijskih izvještaja obavljanjem postupaka procjene rizika kroz: (Vidjeti točku A131)

- (a) razumijevanje aktivnosti obrade informacija subjekta, uključujući njegove podatke i informacije, resursa koji se koriste u takvim aktivnostima i politika koje, za značajne klase transakcija, stanja računa i objave, definiraju: (Vidjeti točke A132-A143)
 - (i) kako informacije teku kroz informacijski sustav subjekta, uključujući način na koji se:
 - a. iniciraju transakcije i kako se informacije o njima evidentiraju, obrađuju, ispravljaju ako je potrebno, uključuju u glavnu knjigu i financijske izvještaje; i
 - b. informacije o događajima i stanjima različitim od transakcija obuhvaćaju, obrađuju i objavljuju u financijskim izvještajima.
 - (ii) knjigovodstvene evidencije, specifične račune u financijskim izvještajima i ostale pomoćne evidencije koje se odnose na protok informacija u informacijskom sustavu;
 - (iii) proces financijskog izvještavanja koji se koristi za sastavljanje financijskih izvještaja subjekta, uključujući objavljivanje; i
 - (iv) resurse subjekta, uključujući IT okruženje relevantno za navode pod (a)(i) do (a)(iii) gore;
- (b) razumijevanje načina na koji subjekt komunicira značajna pitanja koja podržavaju sastavljanje financijskih izvještaja i povezane obveze izvještavanja u informacijskom sustavu i drugim komponentama sustava internih kontrola: (Vidjeti točke A144-A145)
 - (i) između pojedinaca unutar subjekta, uključujući način na koji se komuniciraju uloge i odgovornosti;
 - (ii) između menadžmenta i onih zaduženih za upravljanje; i
 - (iii) sa vanjskim stranama, kao što su regulatorna tijela;
 - i

- (c) ocjenjivanje pitanja podržavaju li informacijski sustav subjekta i komuniciranje na primjeren način sastavljanje subjektivih financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. (Vidjeti točku A146)

Kontrolne aktivnosti

26. Revizor će steći razumijevanje sastavnice kontrolnih aktivnosti obavljanjem postupaka procjene rizika, kroz: (Vidjeti točke A147-A157)

- (a) identificiranje kontrola koje se odnose na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje u sastavnici kontrolnih aktivnosti kako slijedi:
 - (i) kontrole koje se odnose na rizik koji je utvrđen kao značajan rizik; (Vidjeti točke A158-A159)
 - (ii) kontrole nad knjiženjima u dnevniku, uključujući nestandardna knjiženja u dnevniku kojima se evidentiraju jednokratne i neuobičajene transakcije ili usklađivanja; (Vidjeti točke A160-A161)
 - (iii) kontrole za koje revizor planira testirati operativnu učinkovitost za utvrđivanje vrste, vremenskog rasporeda i opsega dokaznog testiranja, koje će uključivati kontrole koje se odnose na rizike za koje sami dokazni postupci ne pružaju dostatne i primjerene revizijske dokaze; i (Vidjeti točke A162-A164)
 - (iv) ostale kontrole koje revizor smatra primjerenima da revizoru omoguće postizanje ciljeva iz točke 13 u odnosu na rizike na razini tvrdnje, a na temelju revizorove profesionalne prosudbe; (Vidjeti točku A165)
 - (b) identificiranje IT aplikacija i drugih aspekata subjektivog IT okruženja koji su podložni rizicima proizašlim iz korištenja IT-a, a na temelju kontrola identificiranih u dijelu (a); (Vidjeti točke A166-A172)
 - (c) za takve IT aplikacije i druge aspekte IT okruženja identificirane u dijelu (b) identificiranje: (Vidjeti točke A173-A174)
 - (i) povezanih rizika koji proizlaze iz korištenja IT-a; i
 - (ii) općih kontrola IT-a subjekta koje postupaju s takvim rizicima;
 - i
 - (d) za svaku kontrolu identificiranu prema (a) ili (c)(ii): (Vidjeti točke A175-A181)
 - (i) ocjenjivanje je li kontrola učinkovito oblikovana za razrješavanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje ili je li učinkovito oblikovana kao podrška funkcioniranju ostalih kontrola; i
 - (ii) utvrđivanje je li kontrola implementirana obavljanjem postupaka povrh onih koji se odnose na postavljanje upita subjektivom osoblju.
- Nedostaci kontrola unutar sustava internih kontrola subjekta*
27. Na temelju revizorove ocjene svake od komponenti sustava internih kontrola subjekta, revizor će utvrditi je li identificiran jedan ili više nedostataka kontrola. (Vidjeti točke A182-A183.)
- Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja** (Vidjeti točke A184-A185)
- Identificiranje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja*
28. Revizor će identificirati rizike značajnih pogrešnih prikazivanja i utvrditi postoje li oni na: (Vidjeti točke A186-A192)
- (a) razini financijskih izvještaja; (Vidjeti točke: A193-A200) ili
 - (b) razini tvrdnje za klase transakcija, stanja računa i objava. (Vidjeti točku A201.)

29. Revizor će utvrditi relevantne tvrdnje i povezane signifikantne klase transakcija, stanja računa i objavljivanja. (Vidjeti točke A202–A204.)

Procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja

30. Za identificirane rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja revizor će procijeniti rizike i: (Vidjeti točke A193–A200)

- (a) utvrditi utječu li ti rizici na procjenu rizika na razini tvrdnji; i
- (b) ocijeniti vrstu i opseg njihovog prožimajućeg utjecaja na financijske izvještaje.

Procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje

Procjenjivanje inherentnog rizika (Vidjeti točke A205–A217)

31. Za identificirane rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje revizor će procijeniti inherentni rizik procjenjivanjem vjerojatnosti i intenziteta pogrešnog prikazivanja. Revizor će pri tome voditi računa o načinu i stupnju do kojeg:

- (a) čimbenici inherentnog rizika utječu na podložnost relevantnih tvrdnji pogrešnom prikazivanju; i
- (b) rizici značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja utječu na procjenu inherentnog rizika za rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje (Vidjeti točke A215–A216.)

32. Revizor će utvrditi jesu li neki od procijenjenih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja značajni rizici. (Vidjeti točke A218–A221.)

33. Revizor će utvrditi postoji li okolnost da dokazni postupci sami za sebe ne mogu pružiti dostatne i primjerene revizijske dokaze za bilo koji od rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje. (Vidjeti točke A222–A225.)

Procjenjivanje kontrolnog rizika

34. Revizor će procijeniti kontrolni rizik, ako planira testirati operativnu učinkovitost kontrola. Ako revizor ne planira testirati operativnu učinkovitost kontrola, revizorova procjena kontrolnog rizika mora biti takva da je procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja jednaka procjeni inherentnog rizika. (Vidjeti točke A226–A229.)

Ocjenjivanje revizijskih dokaza dobivenih iz postupaka procjene rizika

35. Revizor će procijeniti pružaju li revizijski dokazi dobiveni postupcima procjene rizika odgovarajuću osnovu za identifikaciju i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. Ako to nije slučaj, revizor će obaviti dodatne postupke procjene rizika sve dok se ne pribave revizijski dokazi koji pružaju takvu osnovu. Pri identifikiranju i procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, revizor će voditi računa o svim revizijskim dokazima dobivenim iz postupaka procjene rizika, bez obzir jesu li oni potkrepljujući ili opovrgavajući naspram tvrdnjama menadžmenta. (Vidjeti točke A230–A232.)

Klase transakcija, stanja računa i objave koje nisu signifikantne, ali koje su značajne

36. Za značajne klase transakcija, stanja računa ili objave koje nisu bile utvrđene kao signifikantne klase transakcija, stanja računa ili objave, revizor će ocijeniti ostaju li njegova utvrđenja i dalje primjerena. (Vidjeti točke A233–A235.)

Izmjena procjene rizika

37. Ako revizor dobije novu informaciju koja je nedosljedna s revizijskim dokazima na kojima je revizor izvorno utemeljio identifikaciju ili procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, revizor će izmijeniti identifikaciju ili procjenu. (Vidjeti točku A236.)

Dokumentacija

38. Revizor će u revizijsku dokumentaciju uključiti:⁹⁶⁹ (Vidjeti točke A237–A241)

- (a) raspravu članova angažiranog tima te donesene značajne odluke;
- (b) ključne elemente revizorovog razumijevanja u skladu s točkama 19, 21, 22, 24 i 25; izvore informacija iz kojih je revizor stekao razumijevanje te obavljene postupke procjene rizika;
- (c) ocjenu oblikovanja identificiranih kontrola i utvrđivanje jesu li te kontrole implementirane, u skladu s zahtjevima iz točke 26; i
- (d) identificirane i procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja i na razini tvrdnje, uključujući značajne rizike i rizike za koje sami dokazni postupci ne mogu pružiti dostatne i primjerene revizijske dokaze te razumno osnovu za značajne prosudbe koje su donesene.

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Definicije (Vidjeti točku 12)

Tvrdnje (Vidjeti točku 12(a))

A1. Revizori koriste kategorije tvrdnji radi razmatranja različitih vrsta potencijalnih pogrešnih prikazivanja koje mogu nastati pri identifikiranju, procjenjivanju i reagiranju na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja. Primjeri takvih kategorija tvrdnji opisani su u točki A190. Tvrdnje se razlikuju od pisanih izjava koje zahtijeva MRevS 580,⁹⁷⁰ kojima se potvrđuju određena pitanja ili potkrepljuju ostali revizijski dokazi.

Kontrole (Vidjeti točku 12(c))

A2. Kontrole su ugrađene u komponentama subjektovog sustava internih kontrola.

A3. Politike se implementiraju radnjama osoblja unutar subjekta ili putem suzdržavanja osoblja od poduzimanje radnji koje bi bile u sukobu s takvim politikama.

A4. Postupci se mogu propisati putem formalne dokumentacije ili druge komunikacije od strane menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje ili mogu rezultirati iz ponašanja koje nije propisano već je prije uvjetovano kulturom subjekta. Postupci se mogu provesti radnjama dopuštenim u IT aplikacijama koje subjekt koristi ili drugim aspektima subjektovog IT okruženja.

A5. Kontrole mogu biti izravne ili neizravne. Izravne kontrole su kontrole koje su dovoljno precizne da reagiraju na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnji. Neizravne kontrole su kontrole koje podržavaju izravne kontrole.

⁹⁶⁹ MRevS 230, *Revizijska dokumentacija*, točke 8–11, i A6–A7.

⁹⁷⁰ MRevS 580, *Pisane izjave*

Kontrole nad obradom informacija (Vidjeti točku 12(e))

A6. Rizici za integritet informacija proizlaze iz njihove osjetljivosti na neučinkovitu implementaciju informacijskih politika subjekta, a to su politike koje definiraju tokove informacija, evidencije i procese izvještavanja u informacijskom sustavu subjekta. Kontrole nad obradom informacija su postupci koji podržavaju učinkovitu implementaciju informacijskih politika subjekta. Kontrole nad obradom informacija mogu biti automatizirane (npr. ugrađene u IT aplikacije) ili ručne (npr. kontrole inputa ili outputa) i mogu se oslanjati na druge kontrole, uključujući druge kontrole nad obradom informacija ili opće IT kontrole.

Čimbenici inherentnog rizika (Vidjeti točku 12(f))

Dodatak 2 sadrži daljnja razmatranja povezana s razumijevanjem čimbenika inherentnog rizika.

A7. Čimbenici inherentnog rizika mogu biti kvalitativni i kvantitativni i utjecati na podložnost tvrdnji pogrešnom prikazivanju. Kvalitativni čimbenici inherentnog rizika povezani s pripremom informacija koje zahtijeva primjenjivi okvir financijskog izvještavanja uključuju:

- kompleksnost;
- subjektivnost;
- promjena;
- neizvjesnost; ili
- podložnost pogrešnom prikazivanju zbog menadžmentove pristranosti ili drugih čimbenika rizika prijevare ako oni utječu na inherentni rizik.

A8. Ostali čimbenici inherentnog rizika koji utječu na podložnost pogrešnom prikazivanju tvrdnje o klasi transakcija, stanju računa ili objavi mogu uključivati:

- kvantitativnu ili kvalitativnu signifikantnost klase transakcija, stanja računa ili objave; ili
- količinu ili manjak ujednačenosti u sastavu stavki koje će se obraditi u klasi transakcija ili stanju računa ili koje će se odraziti u objavi.

Relevantne tvrdnje (Vidjeti točku 12(h))

A9. Rizik značajnih pogrešnih prikazivanja može se odnositi na više od jedne tvrdnje. U tom slučaju su sve tvrdnje s kojima je takav rizik povezan relevantne tvrdnje. Ako za neku tvrdnju nije identificiran rizik značajnih pogrešnih prikazivanja onda ona nije relevantna tvrdnja.

Značajan rizik (Vidjeti točku 12(l))

A10. Značajnost se može opisati kao relativna važnost pitanja i revizor je prosuđuje u kontekstu u kojem se to pitanje razmatra. Za inherentni rizik, značajnost se može razmotriti u kontekstu načina i stupnja do kojeg čimbenici inherentnog rizika utječu na kombinaciju vjerojatnosti pojavljivanja pogrešnog prikazivanja i veličine potencijalnog pogrešnog prikazivanja u slučaju da se takvo pogrešno prikazivanje pojavi.

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti (Vidjeti točke 13–18)

A11. Rizici značajnih pogrešnih prikazivanja koje treba identificirati i procijeniti uključuju i one zbog prijevare i one zbog pogreške a oba su obuhvaćena ovim MRevS-om. Međutim,

značajnost prijevare je takva da su dodatni zahtjevi i smjernice uključeni u MRevS 240 u vezi s postupcima procjenjivanja rizika i povezanim aktivnostima radi dobivanja informacija koje se koriste u svrhu identificiranja i procjenjivanja rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare.⁹⁷¹ Povrh toga, sljedeći MRevS-ovi sadrže dodatne zahtjeve i smjernice za identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja u svezi s posebnim pitanjima ili okolnostima:

- MRevS 540 (izmijenjen)⁹⁷² u vezi s računovodstvenim procjenama;
- MRevS 550²² u vezi s odnosima i transakcijama s povezanim stranama;
- MRevS 570 (izmijenjen)⁹⁷³ u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem; i
- MRevS 600⁹⁷⁴ u vezi s financijskim izvještajima grupa.

A12. Profesionalni skepticizam je nužan za kritičku procjenu revizijskih dokaza prikupljenih tijekom obavljanja postupaka procjene rizika i pomaže revizoru da ostane na oprezu spram revizijskih dokaza koji nisu pristrani u smjeru potkrepljivanja postojanja rizika ili koji mogu biti opovrgavajući u odnosu na postojanje rizika. Profesionalni skepticizam je stav koji primjenjuje revizor u donošenju profesionalnih presudbi koje su osnova za revizorove postupke. Revizor primjenjuje profesionalnu presudbu pri utvrđivanju ima li revizor revizijske dokaze koji su primjerena osnova za procjenu rizika.

A13. Primjena profesionalnog skepticizma od strane revizora može uključivati:

- ispitivanje proturječnih informacija i pouzdanosti dokumenta;
- razmatranje odgovora na upite i drugih informacija dobivenih od menadžmenta i onih zaduženih za upravljanje;
- oprez naspram uvjeta koji mogu ukazivati na moguća pogrešna prikazivanja zbog prijevare ili pogreške; i
- razmatranje o tome podržavaju li dobiveni revizijski dokazi revizorovu identifikaciju i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja u svjetlu vrste i okolnosti subjekta.

Zašto je važno pribavljanje revizijskih dokaza na nepristran način (Vidjeti točku 13)

A14. Oblikovanje i obavljanje postupaka procjene rizika radi pribavljanja revizijskih dokaza koji potkrepljuju identifikaciju i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na nepristran način može pomoći revizoru u identifikaciji potencijalno kontradiktornih informacija a koje mogu pomoći revizoru u korištenju profesionalnog skepticizma pri identificiranju i procjenjivanju rizika značajno pogrešnog prikazivanja.

Izvori revizijskih dokaza (Vidjeti točku 13)

A15. Oblikovanje i obavljanje postupaka procjene rizika radi pribavljanja revizijskih dokaza na nepristran način može uključivati pribavljanje dokaza iz više izvora unutar i izvan subjekta.

⁹⁷¹ MRevS 240, točke 12–27.

⁹⁷² MRevS 540 (izmijenjen), Revidiranje računovodstvenih procjena i povezanih objava

⁹⁷³ MRevS 570 (izmijenjen), *Vremenska neograničenost poslovanja*

⁹⁷⁴ MRevS 600, *Posebna razmatranja-revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora sastavnih dijelova)*

Međutim, revizor nije obavezan provesti iscrpnu potragu radi identificiranja svih mogućih izvora revizijskih dokaza. Povrh informacija iz drugih izvora⁹⁷⁵, izvori informacija za postupke procjenjivanja rizika mogu uključivati:

- interakcije s menadžmentom, onima zaduženim za upravljanje i drugim ključnim osobljem subjekta kao što su interni revizori;
- određene vanjske strane kao što su regulatori, bilo da se informacije pribavljaju izravno ili neizravno;
- javno dostupne informacije o subjektu, na primjer priopćenja za tisak izdana od subjekta, materijali za analitičare ili sastanke grupa investitora, izvještaji analitičara ili informacije o aktivnostima trgovanja.

Bez obzira na izvor informacija revizor razmatra relevantnost i pouzdanost informacija koje će se koristiti kao revizijski dokazi u skladu s MRevS 500.⁹⁷⁶

Prilagodljivost opsega (Vidjeti točku 13)

- A16. Vrsta i opseg postupaka procjene rizika varirat će na osnovi vrste i okolnosti subjekta (npr. formalnost politika i postupaka subjekta te procesa i sustava). Revizor koristi profesionalnu prosudbu radi utvrđivanja vrste i opsega postupaka procjene rizika koje treba obaviti u svrhu ispunjenja zahtjeva ovog MRevS-a.
- A17. Iako opseg do kojeg su politike i postupci subjekta te procesi i sustavi formalizirani može varirati, od revizora se ipak zahtijeva stjecanje razumijevanja u skladu s točkama 19, 21, 22, 24, 25 i 26.

Primjeri:

Neki subjekti, uključujući manje kompleksne subjekte te osobito subjekte kojima upravlja vlasnik mogu nemati uspostavljene strukturirane procese i sustave (npr. proces procjenjivanja rizika ili proces monitoringa sustava internih kontrola) ili mogu imati uspostavljene procese ili sustave s ograničenom dokumentacijom ili nepostojanjem konzistentnosti u načinu funkcioniranja. Ako takvi sustavi i procesi nisu formalni, revizor može ipak moći obaviti postupke procjenjivanja rizika putem promatranja i postavljanja upita.

Za druge subjekte, uobičajeno kompleksnije subjekte, očekuje se da imaju formaliziranije ili dokumentiranije politike i postupke. Revizor može koristiti takvu dokumentaciju u obavljanju postupaka procjenjivanja rizika.

- A18. Vrste i opseg postupaka za procjenu rizika koji se moraju provesti kad se angažman provodi prvi put mogu biti opsežniji nego postupci kod angažmana koji se ponavlja. U sljedećim razdobljima revizor se može usredotočiti na promjene koje su nastale nakon prethodnog razdoblja.

Vrste postupaka za procjenjivanje rizika (Vidjeti točku 14)

- A19. MRevS 500⁹⁷⁷ objašnjava vrste revizijskih postupaka koji se mogu obaviti radi pribavljanja revizijskih dokaza iz postupaka procjene rizika i daljnjih revizijskih postupaka. Na vrste, vremenski raspored i opseg revizijskih postupaka može utjecati činjenica da neki računovodstveni podaci i drugi dokazi mogu biti raspoloživi samo u elektroničkom obliku ili samo u određenim vremenskim točkama.⁹⁷⁸ Revizor može obaviti dokazne postupke ili testiranje kontrola u skladu s MRevS-om 330 paralelno s postupcima procjene rizika ako je takav način obavljanja efikasan. Pribavljeni revizijski dokaz koji podržava identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja može također podržati otkrivanje pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje ili ocjenjivanje operativne učinkovitosti kontrola.
- A20. Iako revizor ima obvezu obaviti sve postupke procjene rizika koje su opisane u točki 14 u tijeku pribavljanja potrebnog razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i sustava internih kontrola subjekta (vidjeti točke 19–26), revizor nema obvezu obaviti sve postupke za svaki aspekt tog razumijevanja. Ako informacija koju se treba pribaviti može biti od pomoći pri identifikaciji rizika značajnih pogrešnih prikazivanja mogu se obaviti drugi postupci. Primjeri takvih postupaka mogu uključivati postavljanje upita vanjskom pravnom savjetniku subjekta ili vanjskim supervizorima ili stručnjacima za procjene koje je koristio subjekt.

Automatizirani alati i tehnike (Vidjeti točku 14)

- A21. Korištenjem automatiziranih alata i tehnika revizor može obaviti postupke procjene rizika na velikim količinama podataka (iz glavne knjige, pomoćnih knjiga ili drugih poslovnih podataka) uključivo za analizu, rekalkulaciju, ponovno obavljanje ili usklađivanje.

Upiti postavljeni menadžmentu i ostalima u subjektu (Vidjeti točku 14(a))

Zašto se postavljaju upiti menadžmentu i ostalima u subjektu

- A22. Informacije koje revizor pribavlja za podršku primjerenoj osnovi za identifikaciju i procjenjivanje rizika te oblikovanje daljnjih revizijskih postupaka mogu biti pribavljene putem upita postavljenih menadžmentu i onima koji su odgovorni za financijsko izvještavanje.
- A23. Upiti postavljeni menadžmentu i onima koji su odgovorni za financijsko izvještavanje i drugim odgovarajućim pojedincima unutar subjekta i drugim zaposlenicima sa različitim razinama nadležnosti mogu ponuditi revizoru različite perspektive pri identificiranju i procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja.

⁹⁷⁵ Vidjeti točke A37 i A38.

⁹⁷⁶ MRevS 500, *Revizijski dokazi*, točka 7.

⁹⁷⁷ MRevS 500, točke A14–A17 i A21–A25.

⁹⁷⁸ MRevS 500, točka A12.

Primjeri:

- Upiti upućeni onima koji su zaduženi za upravljanje mogu pomoći revizoru pri razumijevanju opsega nadzora koji provode oni zaduženi za upravljanje pri sastavljanju financijskih izvještaja od strane menadžmenta. MRevS 260 (izmijenjen)⁹⁷⁹ u tom smislu identificira važnost učinkovite dvosmjerne komunikacije u pomaganju revizoru da pribavi informacije od zaduženih za upravljanje.
- Upiti zaposlenima koji su odgovorni za iniciranje, obradu ili evidentiranje kompleksnih ili neuobičajenih transakcija mogu pomoći revizoru pri ocjenjivanju primjerenosti izbora i primjene određenih računovodstvenih politika.
- Upiti upućeni prema unutarnjem pravnom savjetniku mogu pružiti informacije o pitanjima kao što su: sudski sporovi, pridržavanje zakona i regulative, spoznaja o prijevarama ili sumnja o prijevarama koja se tiče subjekta, jamstva, obveze nakon prodaje, aranžmani (kao što su zajednička ulaganja) s poslovnim partnerima te značenje ugovornih uvjeta.
- Upiti upućeni osoblju marketinga ili prodaje mogu pružiti informacije o promjenama subjektivih marketinških strategija, prodajnih trendova ili ugovornih aranžmana s kupcima.
- Upiti upućeni funkciji upravljanja rizicima (ili upiti upućeni onima koji obavljaju takve uloge) mogu pružiti informacije o operativnim i regulatornim rizicima koji mogu utjecati na financijsko izvještavanje.
- Upiti upućeni IT osoblju mogu pružiti informacije o promjenama sustava, greškama sustava ili kontrola ili o drugim rizicima povezanim s IT.

Razmatranja koja su specifična za subjekte javnog sektora

A24. Kad postavlja upite onima koji mogu imati informacije koje vjerojatno mogu pomoći u identificiranju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, revizori javnog sektora mogu pribaviti informacije iz dodatnih izvora kao što su revizori uključeni u reviziju uspješnosti ili druge revizije koje se odnose na subjekt.

Postavljanje upita funkciji interne revizije

Dodatak 4 navodi razmatranja za razumijevanje funkcije interne revizije subjekta.

Zašto se upiti postavljaju funkciji interne revizije (ako takva funkcija postoji)

A25. Ako subjekt ima funkciju interne revizije upiti upućeni odgovarajućim pojedincima unutar funkcije mogu pomoći revizoru pri razumijevanju subjekta i njegovog okruženja te sustava internih kontrola subjekta u identificiranju i procjenjivanju rizika.

Razmatranja koja su specifična za subjekte javnog sektora

A26. Revizori subjekata javnog sektora često imaju dodatne odgovornosti u odnosu na interne kontrole i usklađenost s primjenjivim zakonima i regulativom. Upiti postavljeni odgovarajućim pojedincima u funkciji interne revizije mogu pomoći revizorima pri identificiranju rizika značajne neusklađenosti s primjenjivim zakonima i regulativom i rizika nedostataka kontrola koji su povezani s financijskim izvještavanjem.

⁹⁷⁹ MRevS 260 (izmijenjen), *Komuniciranje s onima zaduženim za upravljanje*, točka 4(b).

Analitički postupci (Vidjeti točku 14(b))

Zašto se analitički postupci obavljaju kao postupak procjene rizika

A27. Analitički postupci pomažu pri identifikaciji nedosljednosti, neuobičajenih transakcija ili događaja te iznosa, pokazatelja i trendova koji ukazuju na pitanja koja mogu imati implikacije za reviziju. Neuobičajeni ili neočekivani odnosi koje su identificirani mogu pomoći revizoru pri identifikaciji rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, osobito rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare.

A28. Analitički postupci koji su obavljani kao postupci procjene rizika mogu stoga biti od pomoći u identifikaciji i procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja kroz identifikaciju aspekata subjekta kojih revizor nije bio svjestan ili kroz razumijevanje načina na koji čimbenici inherentnog rizika, kao što je promjena, utječu na podložnost tvrdnji pogrešnom prikazivanju.

Vrste analitičkih postupaka

A29. Analitički postupci koji su obavljani kao postupci procjenjivanja rizika mogu:

- uključivati i financijske i nefinancijske informacije, na primjer, odnos između prodaje i kvadrata površine prodajnog prostora ili količine prodane robe (nefinancijski podatak)
- korištenje podataka koji su visoko agregirani. Sukladno tome, rezultati ovih analitičkih postupaka mogu pružiti široku početnu indikaciju o vjerojatnosti značajnih pogrešnih prikazivanja.

Primjer:

U reviziji mnogih subjekata, uključujući one s manje kompleksnim poslovnim modelima i procesima te manje kompleksnim informacijskim sustavima, revizor može obaviti jednostavnu usporedbu informacija kao što je promjena na stanjima računa za mjesečna ili druga ispodgodišnja razdoblja u odnosu na stanja iz prethodnih razdoblja radi dobivanja indikacije o potencijalno visokorizičnim područjima.

A30. Ovaj MRevS uređuje revizorovo korištenje analitičkih postupaka kao postupaka procjene rizika. MRevS 520⁹⁸⁰ uređuje revizorovo korištenje analitičkih postupaka kao dokaznih postupaka (»dokazni analitički postupci«) i revizorovu obvezu obavljanja analitičkih postupaka blizu kraja revizije. Sukladno tome, analitički postupci koji su obavljani kao postupci procjene rizika ne trebaju biti obavljani sukladno zahtjevima MRevS-a 520. Međutim, zahtjevi i materijal za primjenu u MRevS-u 520 može pružiti korisne upute revizoru kad obavlja analitičke postupke kao dio postupaka procjene rizika.

Automatizirani alati i tehnike

A31. Analitički postupci mogu biti obavljani korištenjem više alata ili tehnika koje mogu biti automatizirane. Primjena automatiziranih analitičkih postupaka na podatke može se nazivati analitikom podataka.

⁹⁸⁰ MRevS 520, *Analitički postupci*

Primjer:

Revizor može koristiti tablicu za obavljanje usporedbe evidentiranih ostvarenih iznosa s planiranim iznosima ili može obaviti napredniji postupak povlačenja podataka iz informacijskog sustava subjekta i dalje analizirati te podatke korištenjem tehnika vizualizacije za identifikaciju klasa transakcija, stanja računa ili objava za koje može biti opravdano provođenje daljnjih specifičnih postupaka.

Promatranje i provjeravanje (Vidjeti točku 14(c))

Zašto se promatranje i provjeravanje obavljaju kao postupci procjene rizika

A32. Promatranje i provjeravanje mogu potkrijepiti ili biti u kontradikciji s upitima postavljanim menadžmentu i drugima te mogu također pružiti informacije o subjektu i njegovu okruženju.

Prilagodljivost opsega

A33. Ako politike i postupci nisu dokumentirani ili subjekt ima manje formalizirane kontrole, revizor još uvijek može uvijek pribaviti neke revizijske dokaze radi podržavanja identifikacije i procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja kroz promatranje ili provjeravanje funkcioniranja kontrole.

Primjeri:

- Revizor može izravnim promatranjem steći razumijevanje kontrole nad brojanjem zaliha čak ako to nije dokumentirano od strane subjekta.
- Revizor može biti u mogućnosti promatrati segregaciju dužnosti.
- Revizor može biti u mogućnosti promatrati unose lozinki.

Promatranje i provjeravanje kao postupci procjene rizika

A34. Postupci procjene rizika mogu uključivati promatranje ili ispitivanje sljedećeg:

- subjektovog poslovanja,
- internih dokumenata (kao što su poslovni planovi i strategije), evidencija i priručnika internih kontrola,
- izvještaja pripremljenih od strane menadžmenta (kao što su kvartalni izvještaji menadžmenta i financijski izvještaji za razdoblja kraća od izvještajnog razdoblja obuhvaćenog revizijom) i od strane onih koji su zaduženi za upravljanje (kao što su zapisnici sa sastanaka odbora direktora),
- subjektove lokacije i tvornice,
- informacija dobivenih od vanjskih izvora kao što su trgovački i ekonomski časopisi, izvještaji analitičara, banaka ili rejting agencija, regulatornih ili financijskih publikacija ili drugih vanjskih izvora o financijskoj uspješnosti subjekta (kao što su oni na koje upućuje točka A79),
- ponašanja i radnje menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje (kao što je promatranje sastanka revizijskog odbora).

Automatizirani alati i tehnike

A35. Automatizirani alati ili tehnike mogu također biti korišteni radi promatranja ili provjeravanja, kod konkretnih predmeta imovine, na primjer, korištenjem alata za promatranje na daljinu (npr. dron).

Razmatranja koja su specifična za subjekte javnog sektora

A36. Postupci procjene rizika koje obavljaju revizori subjekata javnog sektora mogu također uključivati promatranje i provje-

ravanje dokumenata koji su pripremljeni od strane menadžmenta za zakonodavno tijelo, na primjer, dokumenti koji se odnose na obvezno izvještavanje o uspješnosti.

Informacije iz drugih izvora (Vidjeti točku 15)

Zašto revizor razmatra informacije iz drugih izvora

A37. Informacije koje su dobivene iz drugih izvora mogu biti relevantne za identifikaciju i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog toga što pružaju informacije i uvide o:

- vrsti subjekta i njegovih poslovnih rizika te o tome što se moglo promijeniti od ranijih razdoblja,
- integritetu i etičkim vrednotama menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje koji također mogu biti relevantni za revizorovo razumijevanje kontrolnog okruženja,
- primjenjivom okviru financijskog izvještavanja i njegovoj primjeni u odnosu na vrstu i okolnosti subjekta.

Ostali relevantni izvori

A38. Ostali relevantni izvori informacija uključuju:

- revizorove postupke koji se odnose prihvatanje ili nastavljanje odnosa s klijentom ili revizijskog angažmana u skladu s MRevS-om 220, uključujući zaključke koji su pri tome doneseni.⁹⁸¹
- druge angažmane koji su obavljani za subjekta od strane angažiranog partnera. Angažirani partner može steći znanje koje je relevantno za reviziju, uključujući i onu o subjektu i njegovu okruženju kroz obavljanje drugih angažmana za taj subjekt. Takvi angažmani mogu uključivati angažmane o dogovorenim postupcima ili druge revizijske angažmane ili angažmane s izražavanjem uvjerenja, uključujući angažmane radi postupanja s inkrementalnim zahtjevima za izvještavanjem u toj jurisdikciji.

Informacije iz revizorovog prijašnjeg iskustva sa subjektom i prijašnjih revizija (Vidjeti točku 16)

Zašto su informacije iz prijašnjih revizija važne za tekuću reviziju

A39. Revizorovo prijašnje iskustvo sa subjektom i iz obavljenih revizijskih postupaka u prijašnjim revizijama mogu pružiti revizoru informacije koje su relevantne za revizorovo utvrđivanje vrste i opseg postupaka procjene rizika i za identifikaciju i procjenjivanja rizika značajnih pogrešnih prikazivanja.

Priroda informacija iz prijašnjih revizija

A40. Revizorovo prijašnje iskustvo sa subjektom i revizijskim postupcima obavljenim u prethodnim revizijama mogu revizoru pružiti informacije o pitanjima kao što su:

- prošla pogrešna prikazivanja i jesu li ista pravodobno ispravljena,
- vrsta subjekta i njegovog okruženja te sustav internih kontrola subjekta (uključujući nedostatke kontrole),
- značajne promjene koje su eventualno nastale u subjektu ili njegovu poslovanju od prethodnog financijskog razdoblja,
- specifične vrste transakcija i drugih događaja ili stanja računa (i povezanih objava) gdje je revizor naišao na poteškoće u obavljanju potrebnih revizijskih postupaka, na primjer, zbog njihove kompleksnosti.

A41. Revizor je dužan utvrditi je li informacija pribavljena iz revizorovog ranijeg iskustva i nadalje relevantna i pouzdana ako revizor namjerava koristiti tu informaciju za svrhe tekuće re-

⁹⁸¹ MRevS 220, *Kontrola kvalitete za reviziju financijskih izvještaja*, točka 12.

vizije. Ako su se vrsta ili okolnosti subjekta promijenile ili ako su pribavljene nove informacije, informacije iz ranijih razdoblja možda više nisu relevantne ili pouzdane za tekuću reviziju. Radi utvrđivanja jesu li nastale promjene koje mogu utjecati na relevantnost ili pouzdanost takvih informacija revizor može postaviti upite i obaviti druge primjerene revizijske postupke kao što je prolaženje kroz relevantne sustave. Ako informacija nije pouzdana, revizor može razmotriti obavljanje dodatnih postupaka koji su primjereni u danim okolnostima.

Rasprave u angažiranom timu (Vidjeti točke 17–18)

Zašto je angažirani tim dužan raspraviti primjenu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i podložnost financijskih izvještaja subjekta značajno pogrešnim prikazivanjima.

A42. Rasprava unutar angažiranog tima o primjeni primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i podložnosti financijskih izvještaja subjekta značajno pogrešnim prikazivanjima:

- pruža priliku da iskusniji članovi angažiranog tima, uključujući angažiranog partnera, međusobno podijele svoje uvide temeljene na poznavanju subjekta. Međusobno dijeljenje informacija doprinosi boljem razumijevanju kod svih članova angažiranog tima.
- omogućava članovima angažiranog tima razmjenu informacija o poslovnim rizicima kojima je subjekt izložen, o tome kako čimbenici inherentnog rizika mogu utjecati na podložnost klasa transakcija, stanja računa i objava i o tome kako i gdje bi financijski izvještaji mogli biti podložni značajno pogrešnim prikazivanjima zbog prijevara ili pogreške.
- pomaže članovima angažiranog tima da steknu bolje razumijevanje potencijala za pogrešno prikazivanje financijskih izvještaja u određenim područjima koja su im dodijeljena i da razumiju kako rezultati revizijskih postupaka koje oni obavljaju mogu utjecati na druge aspekte revizije, uključivo odluke o vrsti, vremenskom rasporedu i opsegu daljnjih revizijskih postupaka. Osobito rasprava pomaže članovima angažiranog tima u daljnjem razmatranju kontradiktornih informacija temeljeno na vlastitom razumijevanju vrste i okolnosti subjekta koje ima svaki pojedini član.
- pruža temelj na kojem članovi angažiranog tima komuniciraju i dijele nove informacije pribavljene tijekom revizije a koje mogu utjecati na procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja ili na revizijske postupke koji su obavljani kao reakcija na te rizike.

MRevS 240 zahtijeva da se u raspravi unutar angažiranog tima poseban naglasak stavi na način i dio financijskih izvještaja subjekta koji mogu biti podložni značajno pogrešnom prikazivanju zbog prijevara, uključujući i način na koji prijevara može nastati.⁹⁸²

A43. Profesionalni skepticizam je nužan za kritičku procjenu revizijskih dokaza, a jasna i otvorena rasprava angažiranog tima, uključujući i kod ponavljajućih revizija, može dovesti do poboljšane identifikacije i procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. Drugi ishod rasprave može biti da revizor identificira određena područja revizije za koja korištenje profesionalnog skepticizma može biti osobito važno te može dovesti do uključivanja iskusnijih članova angažiranog tima koji imaju primjerene vještine za uključivanje u obavljanje revizijskih postupaka koji se odnose na ta područja.

Prilagodljivost opsega

A44. Ako angažman obavlja jedna osoba, kao što je samostalni praktičar (tj. ako rasprava angažiranog tima ne bi bila moguća) razmatranje pitanja na koja se upućuje u točkama A42 i A46 mogu svejedno pomoći revizoru pri identifikaciji područja u kojima mogu postojati rizici značajnih pogrešnih prikazivanja.

A45. Ako angažman obavlja veliki angažirani tim, kao što je slučaj kod revizije grupnih financijskih izvještaja, nije uvijek nužno ni praktično da rasprava uključuje sve članove u jednog raspravi (na primjer, u multilokacijskoj reviziji), niti je potrebno da svi članovi angažiranog tima budu informirani o svim odlukama koje su donesene u raspravi. Angažirani partner može raspraviti pitanja s ključnim članovima angažiranog tima uključujući, ako se smatra primjerenim, one sa specifičnim vještinama ili znanjem, te one koji su odgovorni za revizije komponenti, uz delegiranje rasprave s drugima vodeći računa o opsegu komunikacije koja se smatra nužnom za čitavi angažirani tim. Pri tome može biti koristan plan komuniciranja koji je odobrio angažirani partner.

Rasprava o objavljivanjima u primjenjivom okviru financijskog izvještavanja

A46. Kao dio rasprave unutar angažiranog tima, razmatranje zahtjeva za objavljivanjima iz primjenjivog okvira financijskog izvještavanja pomaže, u ranoj fazi revizije, pri identificiranju mjesta gdje mogu postojati rizici značajnih pogrešnih prikazivanja u vezi s objavljivanjima, čak u okolnostima u kojima primjenjivi okvir financijskog izvještavanja zahtijeva samo pojednostavljena objavljivanja. Pitanja o kojima angažirani tim može raspravljati uključuju:

- promjene u zahtjevima financijskog izvještavanja koje mogu rezultirati značajnim novim ili izmijenjenim objavljivanjima;
- promjene u okruženju subjekta, financijskom stanju ili aktivnostima koje mogu rezultirati značajnim novim ili izmijenjenim objavljivanjima, na primjer, značajna poslovna kombinacija u razdoblju koje se revidira;
- objavljivanja za koje je u prošlosti pribavljano dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza bilo otežano; i
- objavljivanja o kompleksnim pitanjima, uključujući ona koja su vezana uz značajne prosudbe menadžmenta o tome koje će se informacije objaviti.

Razmatranja specifična za subjekte javnog sektora

A47. Kao dio rasprave unutar angažiranog tima za reviziju subjekata javnog sektora mogu se razmotriti bilo koji širi ciljevi i s time povezani rizici koji proizlaze iz revizijskog mandata ili obveza za subjekte javnog sektora.

Stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i sustava internih kontrola subjekta (Vidjeti točke 19–27)

Dodaci 1 do 6 sadrže daljnja razmatranja koja se odnose na stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i subjektovog sustava internih kontrola.

Stjecanje obveznog razumijevanja (Vidjeti točke 19–27)

A48. Stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i sustava internih kontrola subjekta je dinamičan i iterativan proces prikuplja-

⁹⁸² MRevS 240, točka 16.

nja, ažuriranja i analiziranja informacija koji se nastavlja se kroz čitavu reviziju. Stoga se revizorova očekivanja mogu promijeniti kad se pribave nove informacije.

A49. Revizorovo razumijevanje subjekta i njegovog okruženja i primjenjivog okvira financijskog izvještavanja može pomoći revizoru kod razvijanja početnih očekivanja o klasama transakcija, stanjima računa i objavama koje mogu biti značajne klase transakcija, stanja računa i objavljivanja. Ove očekivano značajne klase transakcija, stanja računa i objava tvore osnovu za opseg revizorovog razumijevanja informacijskog sustava subjekta.

Zašto je obvezno razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te primjenjivog okvira financijskog izvještavanja (Vidjeti točke 19-20)

A50. Revizorovo razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te primjenjivog okvira financijskog izvještavanja pomaže revizoru u razumijevanju događaja i stanja koji su relevantni za subjekt i u identificiranju načina na koji čimbenici inherentnog rizika utječu na podložnost tvrdnji pogrešnim prikazivanjima u sastavljanju financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja te o stupnju do kojeg to čine. Takve informacije su referentni okvir unutar kojeg revizor identificira i procjenjuje rizike značajnih pogrešnih prikazivanja. Ovaj referentni okvir također pomaže revizoru u planiranju revizije i korištenju profesionalne prosudbe i profesionalnog skepticizma tijekom cijele revizije, na primjer, kad:

- identificira i procjenjuje rizike značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjen 2019.) ili drugim relevantnim standardima (npr., u odnosu na rizike prijevare u skladu s MRevS-om 240 ili kad identificira rizike povezane s računovodstvenim procjenama u skladu s MRevS-om 540 (izmijenjen);
- obavlja postupke koji pomažu pri identificiranju slučajeva nepridržavanja zakona i regulative koji mogu imati značajan utjecaj na financijske izvještaje u skladu s MRevS 250;⁹⁸³
- ocjenjuje pružaju li financijski izvještaji adekvatne objave u skladu s MRevS-om 700 (izmijenjen);⁹⁸⁴
- utvrđuje značajnost ili značajnost za provedbu u skladu s MRevS-om 320;⁹⁸⁵ ili
- razmatra primjerenost odabira i primjene računovodstvenih politika i adekvatnost objavljivanja u financijskim izvještajima.

A51. Revizorovo razumijevanje subjekta i njegovog okruženja i primjenjivog okvira financijskog izvještavanja također utječe na način na koji revizor planira i obavlja daljnje revizijske postupke, na primjer, kad:

- razvija očekivanja koja će upotrijebiti prilikom obavljanja analitičkih postupaka u skladu s MRevS-om 520;⁹⁸⁶
- oblikuje i obavlja daljnje revizijske postupke radi pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza u skladu s MRevS-om 330; i

- ocjenjuje dostatnost i primjerenost pribavljenih revizijskih dokaza (npr. u odnosu na pretpostavke ili usmene ili pisane izjave menadžmenta).

Prilagodljivost opsega

A52. Vrsta i opseg obveznog razumijevanja je pitanje revizorove profesionalne prosudbe i varira od subjekta do subjekta na temelju vrste i okolnosti subjekta, uključujući:

- veličinu i kompleksnost subjekta uključivo s njegovim IT okruženjem;
- revizorovo prethodno iskustvo sa subjektom;
- vrstu subjektovih sustava i procesa, uključujući jesu li oni formalizirani ili nisu; i
- vrstu i oblik subjektive dokumentacije.

A53. Revizorovi postupci procjene rizika radi stjecanja obveznog razumijevanja mogu biti manji po opsegu u revizijama manje kompleksnih subjekata i opsežniji kod subjekata koji su kompleksniji. Očekuje se da je dubina razumijevanja koju revizor obvezno mora imati manja od one koju ima menadžment u upravljanju subjektom.

A54. Neki okviri financijskog izvještavanja dopuštaju manjim subjektima davanje jednostavnijih i manje detaljnih objavljivanja u financijskim izvještajima. Međutim, to ne oslobađa revizora odgovornosti stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja te primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i načina na koji se on primjenjuje na subjekt.

A55. Subjektovo korištenje IT-a te vrsta i opseg promjena u IT okruženju mogu također utjecati na specijalizirane vještine koje su potrebne kao pomoć u stjecanju obveznog razumijevanja.

Subjekt i njegovo okruženje (Vidjeti točku 19(a))

Organizacijska struktura subjekta, vlasništvo nad subjektom i upravljanje te poslovni model (Vidjeti točku 19(a)(i))

Organizacijska struktura subjekta i vlasništvo nad subjektom

A56. Razumijevanje subjektive organizacijske strukture i vlasništva može omogućiti revizoru da razumije pitanja kao što su:

- Kompleksnost strukture subjekta.

Primjer:

Subjekt može biti zasebni subjekt ili subjektova struktura može uključivati ovisna društva, organizacijske jedinice ili druge komponente na više lokacija. Nadalje, pravna struktura može biti različita od poslovne strukture. Kompleksne strukture često uvode čimbenike koji mogu dovesti do povećane podložnosti rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja. Ova pitanja mogu uključivati pitanja o tome jesu li goodwill, zajednička ulaganja, ulaganja ili subjekti specijalne namjene primjereno računovodstveno tretirani i jesu li odgovarajuća objavljivanja takvih pitanja uključena u financijske izvještaje.

- Vlasništvo i odnosi između vlasnika i drugih osoba ili subjekata, uključujući povezane osobe. Ovo razumijevanje može pomoći u utvrđivanju jesu li transakcije s povezanim osobama primjereno identificirane, računovodstveno tretirane i na odgovarajući način objavljene u financijskim izvještajima.⁹⁸⁷
- Razlika između vlasnika, onih zaduženih za upravljanje i menadžmenta.

⁹⁸³ MRevS 250 (izmijenjen), *Razmatranje zakona i regulativa u reviziji financijskih izvještaja*, točka 14.

⁹⁸⁴ MRevS 700 (izmijenjen), *Formiranje mišljenja i izvještavanje o financijskim izvještajima*, točka 13(e).

⁹⁸⁵ MRevS 320, *Značajnost u planiranju i obavljanju revizije*, točke 10-11.

⁹⁸⁶ MRevS 520, točka 5.

⁹⁸⁷ MRevS 550 uređuje zahtjeve i pruža smjernice za revizorova razmatranja koja su relevantna za povezane osobe.

Primjer:

U manje kompleksnim subjektima, vlasnici subjekta mogu biti uključeni u upravljanje subjektom. Stoga je razlika mala ili je nema. Nasuprot tome, kao što je slučaj kod nekih uvrštenih subjekata, može postojati jasna razlika između menadžmenta, vlasnika subjekta i onih koji su zaduženi za upravljanje.⁹⁸⁸

- Struktura i kompleksnost subjektovog IT okruženja.

Primjeri:

Subjekt može:

- imati više naslijeđenih IT sustava u različitim poduzećima koji nisu dobro međusobno integrirani i rezultiraju kompleksnim IT okruženjem,
- koristiti vanjske ili unutarnje pružatelje usluga za aspekte njegovog IT okruženja (npr. dodjeljivanje hostinga IT okruženja trećoj strani ili korištenje zajedničkog servisnog centra za centralno upravljanje IT procesima u grupi).

Automatizirani alati i tehnike

A57. Revizor može koristiti automatizirane alate i tehnike za razumijevanje tokova transakcija i obrade kao dio revizorovih postupaka za razumijevanje informacijskog sustava. Rezultat ovih postupaka može biti revizorovo stjecanje informacija o organizacijskog strukturi samog subjekta ili onih s kojima subjekt posluje (npr. dobavljači, kupci, povezane osobe).

Razmatranja koja su specifična za javni sektor

A58. Vlasništvo subjekta iz javnog sektora možda neće imati istu relevantnost kao u privatnom sektoru jer se odluke koje se odnose na subjekt mogu donositi izvan subjekta kao rezultat političkih procesa. Stoga, menadžment možda neće imati kontrolu nad određenim odlukama koje se donose. Pitanja koja mogu biti relevantna uključuju razumijevanje sposobnosti subjekta da donosi unilateralne odluke i sposobnost drugih subjekata javnog sektora da kontroliraju ili utječu na zadaće i strateško usmjerenje subjekta.

Primjer:

Subjekt javnog sektora može biti obveznik primjene zakona ili drugih propisa vlasti koji ga obvezuju da pribavi suglasnost za svoju strategiju i ciljeve od strana koje su vanjske u odnosu na subjekt prije nego što ih subjekt počne primjenjivati. Stoga, pitanja koja se odnose na razumijevanje pravne strukture subjekta mogu uključivati primjenjive zakone i regulative te klasifikaciju subjekta (tj. je li subjekt ministarstvo, odjel, agencija ili druga vrsta subjekta).

Upravljanje

Zašto revizor stječe razumijevanje upravljanja

A59. Razumijevanje subjektovog upravljanja može pomoći revizoru u razumijevanju sposobnosti subjekta da uspostavi primjeren nadzor svojeg sustava internih kontrola. Međutim, ovo razumijevanje može također pružiti dokaze o nedostacima koji mogu ukazivati na povećanje podložnosti subjektovih financijskih izvještaja rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja.

⁹⁸⁸ MReVS 260 (izmijenjen), točke A1 i A2, daju smjernice za identifikaciju onih zaduženih za upravljanje i objašnjava da u nekim slučajevima neki ili svi od onih koji su zaduženi za upravljanje mogu biti uključeni u upravljanje subjektom.

Razumijevanje subjektovog upravljanja

- A60. Pitanja koja mogu biti relevantna za revizorovo razmatranje kod stjecanja razumijevanja upravljanja subjektom uključuju:
- jesu li neki ili svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni u upravljanje subjektom,
 - postojanje (i razdvojenost) neizravnog odbora, ako postoji, od izvršnog menadžmenta,
 - jesu li oni zaduženi za upravljanje na pozicijama koje su integralni dio subjektive pravne strukture, primjerice direktori,
 - postoje li podgrupe onih zaduženih za upravljanje kao što je revizijski odbor i koje su odgovornosti takve grupe,
 - odgovornosti onih zaduženih za upravljanje za nadzor nad financijskim izvještavanjem, uključujući odobravanje financijskih izvještaja.

Poslovni model subjekta

Dodatak 1 sadrži dodatna razmatranja radi stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog poslovnog modela kao i dodatna razmatranja za revidiranje subjekata posebne namjene.

Zašto revizor stječe razumijevanje poslovnog modela subjekta

- A61. Razumijevanje subjektovih ciljeva strategije i poslovnog modela pomaže revizoru u razumijevanju subjekta na strateškoj razini te u razumijevanju poslovnih rizika koje subjekt preuzima i s kojima se suočava. Razumijevanje poslovnih rizika koji utječu na financijske izvještaje pomaže revizoru u identificiranju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, budući da će većina poslovnih rizika u konačnici imati financijske posljedice i, stoga, učinak na financijske izvještaje.

Primjeri:

Poslovni model subjekta može se oslanjati na korištenje IT-a na različite načine:

- subjekt prodaje cipele iz fizičkog prodajnog mjesta i koristi napredni sustav za zalihe i prodajno mjesto za evidentiranje prodaje obuće; ili
- subjekt prodaje obuću online tako su sve prodajne transakcije obrađene u IT okruženju, uključujući iniciranje transakcija putem web-stranice.

Za oba ova subjekta poslovni rizici koji proizlaze iz značajno različitog poslovnog modela bili bi bitno različiti bez obzira na činjenicu da oba subjekta prodaju obuću.

Razumijevanje poslovnog modela subjekta

- A62. Nisu svi aspekti poslovnog modela relevantni za revizorovo razumijevanje. Poslovni rizici su šireg opsega od rizika značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja iako poslovni rizici uključuju potonje rizike. Revizor nema obvezu razumjeti ili identificirati sve poslovne rizike jer svi poslovni rizici ne uzrokuju rizike značajnih pogrešnih prikazivanja.
- A63. Poslovni rizici koji povećavaju podložnost rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja mogu biti uzrokovani:
- neprimjerenim ciljevima ili strategijama, neučinkovitom realizacijom strategija, promjenom ili kompleksnošću.
 - neprepoznavanjem potrebe za promjenom što također može uzrokovati poslovni rizik zbog, primjerice:
 - o razvoja novih proizvoda ili usluga koji mogu biti neuspješni;

o tržišta koje je, čak i ako se uspješno razvije, neprimjereno za podršku proizvodnju ili usluzi; ili

o nedostataka proizvoda ili usluge koji mogu rezultirati pravnom obvezom ili reputacijskim rizikom.

- poticajima i pritiscima na menadžment koji mogu rezultirati namjernom ili nenamjernom pristranošću menadžmenta i tako utjecati na razumnost značajnih pretpostavki i očekivanja menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje.

A64. Primjeri pitanja koje revizor može razmotriti pri stjecanju razumijevanja poslovnog modela subjekta, ciljeva, strategija i povezanih poslovnih rizika koji mogu rezultirati rizikom značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja uključuju:

- razvoj uvjeta industrije kao što je manjak osoblja ili stručnosti za praćenje promjena u industriji;
- nove proizvode i usluge koji mogu dovesti do povećane pravne odgovornosti za proizvod;
- širenje poslovanja subjekta pri čemu potražnja nije bila točno procijenjena;
- nove računovodstvene zahtjeve ako je došlo do nepotpune ili nepravilne implementacije;
- regulatorne zahtjeve koji rezultiraju povećanom pravnom izloženošću;
- tekuće i buduće zahtjeve financiranja, kao što je gubitak financiranja zbog nesposobnosti subjekta da udovolji zahtjevima;
- korištenje informacijskog sustava, kao što je implementacija novog informacijskog sustava koji će utjecati na poslovanje i na financijsko izvještavanje; ili
- učinke implementacije neke strategije, osobito one učinke koji će dovesti do novih računovodstvenih zahtjeva.

A65. Menadžment obično identificira poslovne rizike i razvija pristupe za njihovo rješavanje. Takav proces procjene rizika je dio sustava internih kontrola subjekta i razmotren je u točki 22 i točkama A109–A113.

Razmatranja specifična za subjekte javnog sektora

A66. Subjekti koji posluju u javnom sektoru mogu stvarati i isporučivati vrijednost na način koji je različit od načina na koji to čine oni koji stvaraju vrijednost za vlasnike ali će ipak imati »poslovni model« sa specifičnim ciljem. Pitanja o kojima revizori u javnom sektoru mogu steći razumijevanje a relevantna su za poslovni model subjekta uključuju:

- znanje o relevantnim aktivnostima vlade, uključujući povezane programe,
- ciljeve i strategije programa, uključujući elemente javne politike.

A67. Za revizije subjekata u javnom sektoru, na »ciljeve menadžmenta« mogu utjecati obveze javnog polaganja računa i mogu uključivati ciljeve čiji je izvor u zakonu, regulativi ili drugim autoritetima.

Industrija, regulatorni i ostali vanjski čimbenici (Vidjeti točku 19(a)(ii))

Čimbenici djelatnosti

A68. Relevantni čimbenici djelatnosti uključuju uvjete poslovanja u djelatnosti kao što su konkurentno okruženje, odnosi s dobavljačima i kupcima te tehnološki razvoj. Pitanja koja revizor može razmotriti su:

- tržište i konkurencija, uključujući potražnju, kapacitet i cjenovnu konkurentnost.
- ciklična ili sezonska aktivnost.
- tehnologija proizvodnje koja se odnosi na proizvode subjekta.
- ponuda i cijena energije.

A69. Djelatnost u kojoj subjekt posluje može uzrokovati specifične rizike značajnih pogrešnih prikazivanja koji proizlaze iz vrste poslovanja ili stupnja regulacije.

Primjer:

U građevinskoj industriji dugoročni ugovori mogu uključivati značajne procjene prihoda i rashoda koje uzrokuju rizike značajnih pogrešnih prikazivanja. U takvim slučajevima je važno da angažirani tim uključuje članove sa dostatnim relevantnim znanjem i iskustvom.⁹⁸⁹

Regulatorni čimbenici

A70. Relevantni regulatorni čimbenici uključuju regulatorno okruženje. Regulatorno okruženje obuhvaća, između ostalog, primjenjivi okvir financijskog izvještavanja kao i pravno i političko okruženje te bilo koje njihove promjene. Pitanja koja revizor može razmotriti uključuju:

- regulatorni okvir za reguliranu djelatnost, primjerice, bonitetni zahtjevi, uključujući povezana objavljivanja,
- zakone i regulaciju koji značajno utječu na poslovanje subjekta, primjerice, radno zakonodavstvo i regulativa,
- porezni zakoni i regulative,
- vladine politike koje trenutno utječu na poslovanje subjekta kao što su monetarna politika, uključujući i devizne kontrole, fiskalna politika, financijski poticaji (na primjer, vladini programi pomoći) te carinska ili politika ograničavanja trgovine,
- zahtjeve vezane uz okoliš koji utječu na djelatnost i poslovanje subjekta.

A71. MRevS 250 (izmijenjen) uključuje neke specifične zahtjeve koji se odnose na pravni i regulatorni okvir koji je primjenjiv na subjekt i djelatnost ili sektor u kojem subjekt posluje.⁹⁹⁰

Razmatranja specifična za subjekte javnog sektora

A72. Za revizije subjekata javnog sektora, mogu postojati posebni zakoni i regulative koji utječu na poslovanje subjekta. Takvi elementi mogu biti ključno razmatranje pri stjecanju razumijevanja subjekta i njegovog okruženja.

Ostali vanjski čimbenici

A73. Ostali vanjski čimbenici koji utječu na subjekt koje revizor može razmotriti uključuju opće ekonomske uvjete, kamatne stope i dostupnost financiranja te inflaciju ili revalorizaciju valute.

Mjere koje koristi menadžment za procjenu financijske uspješnosti subjekta (Vidjeti točku 19(a)(iii))

Zašto revizor stječe razumijevanje mjera koje koristi menadžment

A74. Razumijevanje subjektivih mjera pomaže revizoru u razmatranju stvaraju li takve mjere, kad se koriste eksterno ili interno, pritisak na subjekt da postigne ciljeve uspješnosti. Ovi pritisci mogu motivirati menadžment na poduzimanje

⁹⁸⁹ MRevS 220, točka 14.

⁹⁹⁰ MRevS 250 (izmijenjen), točka 13.

radnji koje povećavaju podložnost pogrešnom prikazivanju zbog menadžmentove pristranosti ili prijave (npr. radi poboljšavanja poslovne uspješnosti ili radi namjernog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja) (vidjeti MRevS 240 za zahtjeve i smjernice u odnosu na rizike prijave).

A75. Mjere mogu također ukazati revizoru na vjerojatnost rizika značajnih pogrešnih prikazivanja povezanih informacija u financijskim izvještajima. Na primjer, mjere uspješnosti mogu pokazivati da subjekt ima neuobičajeno brzi rast ili profitabilnost u usporedbi s drugim subjektima u istoj industriji.

Mjere koje koristi menadžment

A76. Menadžment i drugi redovno mjere i pregledavaju ona pitanja koja smatraju važnima. Postavljanje upita menadžmentu može otkriti da se menadžment oslanja na određene ključne pokazatelje, bez obzira jesu li javno dostupni ili ne, za ocjenu financijske uspješnosti i poduzimanje radnji. U takvim slučajevima, revizor može identificirati relevantne mjere uspješnosti, vanjske ili unutarnje, razmatrajući informacije koje subjekt koristi za upravljanje svojim poslovanjem. Ako takav upit pokazuje odsutnost mjerenja ili pregleda uspješnosti, može postojati povećani rizik da pogrešna prikazivanja nisu otkrivena i ispravljena.

A77. Ključni pokazatelji koji se koriste za ocjenu financijske uspješnosti mogu uključivati:

- ključne pokazatelje uspješnosti (financijske i nefinancijske) i ključne omjere, trendove i operativnu statistiku,
- analize financijske uspješnosti na temelju usporedbe s prethodnim razdobljem,
- planove, projekcije, analize odstupanja, informacije o segmentima i izvještaje o uspješnosti za sektore, odjele ili druge razine,
- mjere uspješnosti zaposlenika te politike poticajnog nagrađivanja,
- usporedbe uspješnosti subjekta s uspješnošću konkurenata.

Prilagodljivost opsega (Vidjeti točku 19(a)(iii))

A78. Postupci koji se provode u svrhu razumijevanja mjera subjekta mogu varirati ovisno o veličini ili kompleksnosti subjekta kao i o uključenosti vlasnika ili onih koji su zaduženi za upravljanje u menadžment subjekta.

Primjeri:

- Za neke manje kompleksne subjekte, uvjeti bankarskih zajmova za subjekt (tj. odredbe ugovora s bankom) mogu biti povezani sa specifičnim mjerama uspješnosti koji se odnose na uspješnost subjekta ili financijski položaj (npr. iznos maksimalnog radnog kapitala). Revizorovo razumijevanje mjera koje koristi banka može pomoći u identifikaciji područja na kojima postoji povećana podložnost riziku značajnih pogrešnih prikazivanja.
- Za neke subjekte čija vrsta i okolnosti su kompleksniji, kao što su oni koji posluju u osiguravateljskoj ili bankarskoj djelatnosti, uspješnost ili financijski položaj mogu biti izmjereni u odnosu na regulatorne zahtjeve (npr. regulatorni zahtjevi o omjerima kao što su adekvatnost kapitala, omjeri likvidnosti, zadani pokazatelji uspješnosti). Revizorovo razumijevanje ovih mjera uspješnosti može pomoći pri identifikiranju područja na kojima postoji povećana podložnost riziku značajnih pogrešnih prikazivanja.

Ostala razmatranja

A79. Vanjske strane mogu također pregledavati i analizirati financijsku uspješnost subjekta, osobito za subjekte čije su fi-

nancijske informacije javno dostupne. Revizor može također razmotriti javno dostupne informacije koje mu mogu pomoći u daljnjem razumijevanju poslovanja ili identifikiranju kontradiktornih informacija kao što su informacije od:

- analitičara ili bonitetnih agencija,
- novina i drugih medija, uključivo društvenih medija,
- poreznih vlasti,
- regulatora,
- sindikata,
- financijera.

Takve financijske informacije mogu se često pribaviti od subjekta revizije.

A80. Mjerenje i pregled financijske uspješnosti nije isto što i monitoring sustava internih kontrola (o čemu se raspravlja kao o komponenti sustava internih kontrola u točkama A114–A122), iako se njihove svrhe mogu preklapati:

- mjerenje i pregled uspješnosti su usmjereni prema tome postiže li poslovna uspješnost ciljeve koje je postavio menadžment (ili treće strane)
- nasuprot tome, monitoring sustava internih kontrola se bavi praćenjem učinkovitosti kontrola uključujući one koje se odnose na menadžmentovo mjerenje i pregledavanje financijske uspješnosti.

U nekim slučajevima, međutim, pokazatelji uspješnosti također pružaju informacije koje omogućuju menadžmentu identifikaciju nedostataka kontrola.

Razmatranja specifična za subjekte javnog sektora

A81. Povrh razmatranja relevantnih mjera koje koristi subjekt javnog sektora u svrhu procjene financijske uspješnosti subjekta, revizori subjekata javnog sektora mogu također razmotriti nefinancijske informacije kao što su postizanje javnih koristi (na primjer, broj ljudi kojima je pomogao određeni program).

Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja (Vidjeti točku 19(b))

Razumijevanje primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i računovodstvenih politika subjekta

A82. Pitanja koja revizor može razmotriti pri stjecanju razumijevanja primjenjivog okvira financijskog izvještavanja subjekta i načina na koji se on primjenjuje u kontekstu vrste i okolnosti subjekta i njegovog okruženja uključuju:

- prakse financijskog izvještavanja subjekta u terminima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja kao što su:
 - o računovodstvena načela i prakse koje su specifične za djelatnost uključujući za djelatnost specifične signifikantne klase transakcija, stanja računa i povezane objave u financijskim izvještajima (na primjer, krediti i ulaganja za banke ili istraživanje i razvoj za farmaceutsku industriju),
 - o priznavanje prihoda,
 - o računovodstvo financijskih instrumenata uključujući s njima povezane kreditne gubitke,
 - o imovina, obveze i transakcije u stranoj valuti,
 - o računovodstvo neuobičajenih ili kompleksnih transakcija uključujući one na kontroverznim ili novonastajućim područjima (na primjer, računovodstvo kriptovaluta).
- razumijevanje subjektovog odabira i primjene računovodstvenih politika uključujući i bilo koje njihove promjene kao i razloge za te promjene mogu obuhvatiti pitanja kao što su:

- o metode koje subjekt koristi za priznavanje, mjerenje, prezentiranje i objavu signifikantnih i neuobičajenih transakcija,
- o učinak značajnih računovodstvenih politika u kontroverznim ili novonastajućim područjima za koje ne postoje mjerodavne smjernice ili konsenzus,
- o promjene u okruženju, kao što su promjene u primjenjivom okviru financijskog izvještavanja ili porezne reforme koje mogu iziskivati promjene u računovodstvenim politikama subjekta,
- o standardi financijskog izvještavanja, zakoni i regulative koji su novi za subjekt te kad i kako će te zahtjeve subjekt usvojiti ili se s njima uskladiti.

A83. Stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja može pomoći revizoru pri razmatranju područja na kojima se mogu očekivati promjene u financijskom izvještavanju subjekta (npr. iz ranijih razdoblja).

Primjer:

Ako je subjekt proveo značajnu poslovnu kombinaciju tijekom razdoblja, revizor bi vjerojatno očekivao promjene u klasama transakcija, stanjima računa i objavljivanjima povezanim s tom poslovnom kombinacijom. Alternativno, ako nije bilo značajnih promjena u okviru financijskog izvještavanja tijekom razdoblja, revizorovo razumijevanje može pomoći u potvrđivanju da razumijevanje stečeno u prethodnom razdoblju ostaje i nadalje primjenjivo.

Razmatranja specifična za subjekte javnog sektora

A84. Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja za subjekt javnog sektora određen je zakonskim i regulatornim okvirima koji su relevantni za svaku pojedinu jurisdikciju ili unutar svakog zemljopisnog područja. Pitanja koja se mogu razmotriti u subjektovoj primjeni zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i načina na koji subjekt primjenjuje te zahtjeve u kontekstu vrste i okolnosti subjekta i njegovog okruženja uključuju pitanje o tome primjenjuje li subjekt računovodstvo na osnovi nastanka događaja u punoj mjeri, računovodstvo na osnovi novčanog toka u skladu s međunarodnim računovodstvenim standardima javnog sektora ili neki hibrid.

Kako čimbenici inherentnog rizika utječu na podložnost tvrdnji pogrešnom prikazivanju (Vidjeti točku 19(c))

Dodatak 2 sadrži primjere događaja i stanja koja mogu uzrokovati postojanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, kategorizirane po čimbeniku inherentnog rizika.

Zašto revizor stječe razumijevanje čimbenika inherentnog rizika kad razumije subjekt i njegovo okruženje te primjenjivi okvir financijskog izvještavanja

A85. Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te primjenjivog okvira financijskog izvještavanja pomaže revizoru kod identifikiranja događaja ili stanja čije karakteristike mogu utjecati na podložnost tvrdnji o klasama transakcija, stanjima računa ili objavama pogrešnom prikazivanju. Ove karakteristike su čimbenici inherentnog rizika. Čimbenici inherentnog rizika mogu utjecati na podložnost tvrdnji pogrešnim prikazivanjima time što mogu utjecati na vjerojatnost nastanka pogrešnog prikazivanja ili na veličinu pogrešnog prikazivanja, ako bi ono nastalo. Razumijevanje načina na koji čimbenici inherentnog rizika utječu na podložnost tvrdnji pogrešnog prikazivanja može pomoći revizoru kod preliminarnog razumijevanja vjerojatnosti ili veličine pogrešnih prikazivanja što

pomaže revizoru kod identifikiranja rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje u skladu s točkom 28(b). Razumijevanje stupnja do kojeg čimbenici inherentnog rizika utječu na podložnost tvrdnji pogrešnom prikazivanju također pomaže revizoru kod procjenjivanja vjerojatnosti i veličine mogućeg pogrešnog prikazivanja kad procjenjuje inherentni rizik u skladu s točkom 31(a). Sukladno tome, razumijevanje čimbenika inherentnog rizika može također pomoći revizoru kod oblikovanja i obavljanja daljnjih revizijskih postupaka u skladu s MRevS-om 330.

A86. Na revizorovu identifikaciju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje i procjena inherentnog rizika mogu također utjecati revizijski dokazi koje je revizor pribavio obavljanjem drugih postupaka procjene rizika, daljnjih revizijskih postupaka ili prilikom ispunjavanja drugih zahtjeva navedenih u MRevS-ovima (vidjeti točke A95, A103, A111, A121, A124 i A151).

Učinak čimbenika inherentnog rizika na klasu transakcija, stanje računa ili objava

A87. Opseg podložnosti pogrešnom prikazivanju klase transakcija, stanja računa ili objave koji proizlaze iz kompleksnosti ili subjektivnosti često je usko povezan s opsegom u kojem je podložan promjeni ili neizvjesnosti.

Primjer:

Ako subjekt ima računovodstvenu procjenu koja je utemeljena na pretpostavkama čiji odabir je podložan značajnoj prosudbi, vjerojatno je da će na mjerenje te računovodstvene procjene utjecati i subjektivnost i neizvjesnost.

A88. Što je veći stupanj do kojeg su klase transakcija, stanje računa ili objava podložni pogrešnom prikazivanju zbog kompleksnosti ili subjektivnosti, to je veća potreba da revizor koristi profesionalni skepticizam. Nadalje, ako su klasa transakcija, stanje računa ili objava podložni pogrešnom prikazivanju zbog kompleksnosti, subjektivnosti, promjene ili neizvjesnosti, ovi čimbenici inherentnog rizika mogu stvoriti priliku za pristranost menadžmenta, bilo enamjernu ili namjernu, i utjecati na podložnost pogrešnom prikazivanju zbog menadžmentove pristranosti. Na revizorovu identifikaciju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja i procjenjivanje inherentnog rizika na razini tvrdnje također utječu međuodnosi između čimbenika inherentnog rizika.

A89. Događaji ili stanja koji mogu utjecati na podložnost pogrešnom prikazivanju zbog menadžmentove pristranosti mogu također utjecati na podložnost pogrešnom prikazivanju zbog ostalih čimbenika rizika prijevare. Sukladno tome, ovo može biti relevantna informacija za korištenje u skladu s točkom 24 MRevS-a 240, koji zahtijeva od revizora da ocijeni ukazuju li informacije pribavljene iz ostalih postupaka procjene rizika i povezanih aktivnosti na prisutnost jednog ili više čimbenika rizika prijevare.

Stjecanje razumijevanja sustava internih kontrola subjekta (Vidjeti točke 21–27)

Dodatak 3 nadalje opisuje prirodu subjektovog sustava internih kontrola odnosno inherentnih ograničenja internih kontrola. Dodatak 3 također sadrži daljnja objašnjenja komponenata sustava internih kontrola za svrhe MRevS-ova.

A90. Revizorovo razumijevanje subjektovog sustava internih kontrola stječe se kroz postupke procjene rizika koji se obavljaju radi razumijevanja i ocjenjivanja svake komponente sustava internih kontrola kako je navedeno u točkama 21 to 27.

A91. Komponente subjektovog sustava internih kontrola za svrhe ovog MReVŠ-a ne moraju nužno odražavati način na koji subjekt oblikuje, implementira i održava svoj sustav internih kontrola ili kako može klasificirati bilo koju pojedinu komponentu. Subjekti mogu koristiti različitu terminologiju ili okvire za opisivanje različitih aspekata sustava internih kontrola. Za svrhe revizije, revizori također mogu koristiti različitu terminologiju ili okvire pod uvjetom da su obrađeni sve komponente opisane u ovom MReVŠ-u.

Prilagodljivost opsega

A92. Način na koji je oblikovan, implementiran i održavan subjektov sustav internih kontrola varira s veličinom i kompleksnošću subjekta. Na primjer, manje kompleksni subjekti mogu koristiti slabije strukturirane ili jednostavnije kontrole (tj. politike i postupke) radi postizanja njihovih ciljeva.

Razmatranja specifična za subjekte javnog sektora

A93. Revizori subjekata u javnom sektoru često imaju dodatne odgovornosti u odnosu na interne kontrole, na primjer, izvijestiti o pridržavanju ustanovljenog kodeksa prakse ili izvještavanje o trošenju u odnosu na proračun. Revizori subjekata u javnom sektoru mogu također imati odgovornosti izvijestiti o usklađenosti s zakonima, regulativom ili drugim zahtjevima vlasti. Posljedično tome, njihova razmatranja o sustavu internih kontrola mogu biti šira i detaljnija.

Informacijska tehnologija u komponentama sustava internih kontrola subjekta

Dodatak 5 sadrži daljnje smjernice za razumijevanje subjektovog korištenja IT-a u komponentama sustava internih kontrola.

A94. Ukupni cilj i opseg revizije ne razlikuje se bez obzira djeluje li subjekt uglavnom u ručnom okruženju, potpuno automatiziranom okruženju ili u okruženju koje uključuje neku kombinaciju ručnih i automatiziranih elemenata (tj. ručne i automatizirane kontrole i drugi resursi koji se koriste u sustavu internih kontrola subjekta).

Razumijevanje vrsta komponenata sustava internih kontrola subjekta

A95. U ocjenjivanju učinkovitosti oblikovanja kontrola i toga jesu li one bile implementirane (vidjeti točke A175 do A181) revizorovo razumijevanje svake od komponenti sustava internih kontrola subjekta pruža preliminarno razumijevanje načina na koji subjekt identificira poslovne rizike i kako na njih reagira. Ono također može utjecati na revizorovo identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na različite načine (vidjeti točku A86). Ovo pomaže revizoru kod oblikovanja i obavljanja daljnjih revizijskih postupaka uključujući bilo koje planove testiranja operativne učinkovitosti kontrola. Na primjer:

- revizorovo razumijevanje subjektovog kontrolnog okruženja, subjektovog procesa procjene rizika i subjektovog procesa monitoringa komponenti kontrola će vjerojatnije utjecati na identifikaciju i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja
- revizorovo razumijevanje subjektovog informacijskog sustava i komunikacije te subjektive komponente kontrolnih aktivnosti će vjerojatnije utjecati na identifikaciju i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje.

Kontrolno okruženje, subjektov proces procjene rizika i subjektov proces monitoringa sustava internih kontrola (Vidjeti točke 21–24)

A96. Kontrole u kontrolnom okruženju, subjektov proces procjene rizika i subjektov proces monitoringa sustava internih kontrola su primarno neizravne kontrole (tj. kontrole koje nisu dovoljno precizne za sprječavanje, otkrivanje ili ispravljanje pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje ali one podržavaju druge kontrole i mogu stoga imati neizravan učinak na vjerojatnost da će pogrešno prikazivanje biti pravovremeno otkriveno ili spriječeno). Međutim, neke kontrole unutar ovih komponenti mogu biti izravne kontrole.

Zašto je revizor obavezan razumjeti kontrolno okruženje, subjektov proces procjene rizika i subjektov proces monitoringa sustava internih kontrola

A97. Kontrolno okruženje pruža ukupni temelj djelovanja drugih komponenti sustava internih kontrola. Kontrolno okruženje ne sprječava izravno ili ne otkriva i ne ispravlja pogrešna prikazivanja. Ono može, međutim, utjecati na učinkovitost kontrola u drugim komponentama sustava internih kontrola. Slično tome, subjektov proces procjene rizika i njegov proces monitoringa sustava internih kontrola su oblikovani kako bi funkcionirali na način koji također podržava cjelokupni sustav internih kontrola.

A98. Budući da su ove komponente temeljne za subjektov sustav internih kontrola, bilo koji nedostatak u njihovom funkcioniranju mogao bi imati prožimajuće učinke na sastavljanje financijskih izvještaja. Stoga, revizorovo razumijevanje i ocjenjivanje ovih komponenti utječe na revizorovu identifikaciju i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja te može također utjecati na identifikaciju i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje. Rizici značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja utječu na revizorovo oblikovanje ukupnih reakcija, uključujući, kako je objašnjeno u MReVŠ-u 330, utjecaj na vrstu, vremenski raspored i opseg daljnjih revizijskih postupaka.⁹⁹¹

Stjecanje razumijevanja kontrolnog okruženja (Vidjeti točku 21)

Prilagodljivost opsega

A99. Vrsta kontrolnog okruženja u manje kompleksnim subjektima vjerojatno će se razlikovati od kontrolnog okruženja u kompleksnijem subjektu. Na primjer, oni koji su zaduženi za upravljanje u manje kompleksnom subjektu neće uključivati neovisnog ili vanjskog člana a ulogu upravljanja može obavljati izravno vlasnik-menadžer gdje nema drugih vlasnika. Sukladno tome, neka razmatranja o subjektovom sustavu internih kontrola mogu biti manje relevantna ili mogu biti neprimjenjiva.

A100. Povrh toga, revizijski dokazi o elementima kontrolnog okruženja u manje kompleksnim subjektima mogu biti nedostupni u obliku dokumentacije, osobito ako je komunikacija između menadžmenta i ostalog osoblja neformalna, ali dokazi ipak mogu biti primjereno relevantni i pouzdani u danim okolnostima.

⁹⁹¹ MReVŠ 330, točke A1–A3.

Primjeri:

- Organizacijska struktura u manje kompleksnom subjektu će vjerojatno biti jednostavna i može uključivati mali broj zaposlenih angažiranih u ulogama koje se odnose na financijsko izvještavanje.
- Ako ulogu upravljanja obavlja izravno vlasnik-menadžer, revizor može utvrditi da neovisnost onih koji su zaduženi za upravljanje nije relevantna.
- Manje kompleksni subjekti možda nemaju pisani kodeks ponašanja ali, umjesto toga, imaju razvijenu kulturu koja naglašava važnost integriteta i etičnog ponašanja kroz usmenu komunikaciju i kroz primjer menadžmenta. Posljedično tome, stavovi, svijest i postupci menadžmenta ili vlasnika-menadžera su od osobite važnosti za revizorovo razumijevanje kontrolnog okruženja u manje kompleksnom subjektu.

Razumijevanje kontrolnog okruženja (Vidjeti točku 21(a))

- A101. Revizijski dokazi za revizorovo razumijevanje kontrolnog okruženja mogu se pribaviti kroz kombinaciju postavljanja upita i drugih postupaka procjene rizika (tj. potkrepljivanje upita promatranjem ili provjeravanjem dokumentacije)
- A102. Pri razmatranju opsega do kojeg menadžment pokazuje predanost integritetu i etičkim vrijednostima, revizor može steći razumijevanje putem postavljanja upita menadžmentu i zaposlenima te putem razmatranja informacija iz vanjskih izvora o:
- načinu na koji menadžment komunicira zaposlenima svoje poglede na poslovnu praksu i etično ponašanje; i
 - provjeravanjem menadžmentovog pisanog kodeksa ponašanja i promatranjem djeluje li menadžment na način koji odražava taj kodeks.

Ocjenjivanje kontrolnog okruženja (Vidjeti točku 21(b))

Zašto revizor ocjenjuje kontrolno okruženje

- A103. Revizorova ocjena o tome pokazuje li subjekt ponašanje dosljedno sa subjektovom predanošću integritetu i etičkim vrijednostima; pruža li kontrolno okruženje primjerenu osnovu za ostale komponente sustava internih kontrola subjekta i umanjuju li identificirani nedostaci kontrola ostale komponente sustava internih kontrola, pomaže revizoru pri identificiranju potencijalnih problema vezanih uz ostale komponente sustava internih kontrola. Navedeno pomaže revizoru jer je kontrolno okruženje temeljno za ostale komponente subjektovog sustava internih kontrola. Ova ocjena može također pomoći revizoru pri razumijevanju rizika s kojima se suočava subjekt te stoga pri identificiranju i procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razinama financijskih izvještaja i tvrdnji (vidi točku A86).

Revizorova ocjena kontrolnog okruženja

- A104. Revizorova ocjena kontrolnog okruženja temelji se na razumijevanju stečenom u skladu s točkom 21(a).
- A105. U nekim subjektima može dominirati jedna osoba koja može koristiti široka diskrecijska prava. Radnje i stavovi tog pojedinca mogu imati prožimajući učinak na kulturu subjekta što pak može imati prožimajući povratni učinak na kontrolno okruženje. Takav učinak može biti pozitivan ili negativan.

Primjer:

Izravno uključivanje jedne osobe može biti ključno za omogućavanje subjektu da ostvari rast i druge ciljeve, i također može značajno doprinijeti učinkovitosti sustava internih kontrola. S druge strane, takva koncentracija znanja i autoriteta može također dovesti do povećane podložnosti pogrešnim prikazivanjima kroz menadžmentovo zaobilazanje kontrola.

- A106. Revizor može razmotriti kako na različite elemente kontrolnog okruženja mogu utjecati filozofija i stil poslovanja višeg menadžmenta vodeći računa o uključenosti neovisnih članova unutar grupe onih koji su zaduženi za upravljanje.
- A107. Iako kontrolno okruženje može pružiti primjerenu osnovu za sustav internih kontrola i može pomoći smanjenju rizika prijevare, primjereno kontrolno okruženje nije nužno učinkovito sredstvo odvratanja od prijevare.

Primjer:

Politike i postupci ljudskih resursa koji su usmjereni prema zapošljavanju kompetentnog financijskog, računovodstvenog i IT osoblja mogu ublažiti rizik pogrešaka u obradi i evidentiranju financijskih informacija. Međutim, takve politike i postupci ne mogu ublažiti zaobilazanje kontrola od strane višeg menadžmenta (npr. kako bi se precijenila dobit).

- A108. Revizorova ocjena kontrolnog okruženja u mjeri u kojoj se odnosi na subjektovo korištenje IT-a može uključivati pitanja kao što su:
- je li upravljanje IT-om srazmjerno s vrstom i kompleksnošću subjekta i njegovog poslovanja koje omogućuje IT, uključujući kompleksnost ili zrelost subjektive tehnološke platforme ili arhitekture i opseg do kojeg se subjekt oslanja na IT aplikacije radi podržavanja svog financijskog izvještavanja,
 - organizacijska struktura menadžmenta koja se odnosi na IT i dodijeljene resurse (na primjer, je li subjekt investirao u primjereno IT okruženje i nužna poboljšanja ili je li zaposlen dovoljan broj pojedinaca s primjerenim vještinama uključujući i situaciju u kojoj subjekt koristi komercijalni softver (bez ili s ograničenim modifikacijama).

Stjecanje razumijevanja subjektovog procesa procjene rizika (Vidjeti točke 22–23)

Razumijevanje subjektovog procesa procjene rizika (Vidjeti točku 22(a))

- A109. Kao što je objašnjeno u točki A62, ne uzrokuju svi poslovni rizici rizike značajnih pogrešnih prikazivanja. Kako bi razumio način na koji su menadžment i oni zaduženi za upravljanje identificirali poslovne rizike koji su relevantni za sastavljanje financijskih izvještaja i odlučili o radnjama radi postupanja u vezi s tim rizicima, pitanja koja revizor može razmotriti uključuju jesu li menadžment ili, ako je primjereno, oni zaduženi za upravljanje:

- specificirali subjektive ciljeve s dostatnom preciznošću i jasnoćom kako bi omogućili identifikaciju i procjenjivanje rizika koji se odnose na ciljeve;
- identificirali rizike za postizanje subjektivih ciljeva i analizirali rizike kao osnovu za utvrđivanje načina na koji se upravlja rizicima; i
- razmotrili potencijal za prijevaru pri razmatranju rizika za postizanje subjektivih ciljeva.⁹⁹²

⁹⁹² MRevS 240, točka 19.

A110. Revizor može razmotriti implikacije takvih poslovnih rizika za sastavljanje financijskih izvještaja subjekta i druge aspekte njegovog sustava internih kontrola.

Ocnjivanje subjektovog procesa procjene rizika (Vidjeti točku 22(b))

Zašto revizor ocjenjuje primjerenost subjektovog procesa procjene rizika

A111. Revizorova ocjena subjektovog procesa procjene rizika može pomoći revizoru kod razumijevanja područja na kojima je subjekt identificirao rizike koji mogu nastati i kako je subjekt reagirao na te rizike. Revizorova ocjena načina na koji subjekt identificira svoje poslovne rizike i kako on procjenjuje i reagira na te rizike pomaže revizoru kod razumijevanja jesu li rizici s kojima se subjekt suočava identificirani, procijenjeni i razriješeni primjerenom vrsti i kompleksnosti subjekta. Ova ocjena može također pomoći revizoru kod identificiranja i procjenjivanja rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja i na razini tvrdnje. (Vidjeti točku A86.)

Ocnjivanje primjerenosti subjektovog procesa procjene rizika (Vidjeti točku 22(b))

A112. Revizorova ocjena primjerenosti subjektovih postupaka procjene rizika temelji se na razumijevanju stečenom u skladu s točkom 22(a).

Prilagodljivost opsega

A113. Pitanje je li subjektov proces procjene rizika primjeren okolnostima subjekta uzimajući u obzir vrstu i kompleksnost subjekta je pitanje revizorove profesionalne presudbe.

Primjer:

Kod manje kompleksnih subjekata, a osobito subjekata kojima upravlja vlasnik – menadžer, primjerena procjena rizika može biti obavljena kroz izravno uključivanje menadžmenta ili vlasnika-menadžera (npr. menadžer ili vlasnik – menadžer može rutinski posvetiti vrijeme praćenju aktivnosti konkurenata i drugim promjenama na tržištu radi identifikacije nastajućih poslovnih rizika. Dokaz da postoji ovakvo procjenjivanje rizika u ovim tipovima subjekata često nije formalno dokumentiran, ali iz rasprava koje revizor vodi s menadžmentom može biti očito da menadžment zaista obavlja postupke procjene rizika.

Stjecanje razumijevanja subjektovog procesa monitoringa sustava internih kontrola subjekta (Vidjeti točku 24)

Prilagodljivost opsega

A114. U manje kompleksnim subjektima a osobito u subjektima kojima upravlja vlasnik – menadžer, revizorovo razumijevanje subjektovog procesa monitoring sustava internih kontrola je često usredotočeno na način na koji je menadžment ili vlasnik – menadžer izravno uključen u poslovanje jer je moguće da nema drugih monitoring aktivnosti.

Primjer:

Menadžment može primati žalbe kupaca o netočnostima u njihovom mjesečnom izvještaju što upozorava vlasnika-menadžera na probleme s pravovremenim priznavanjem plaćanja kupaca u računovodstvenim evidencijama.

A115. Za subjekte kod kojih ne postoji formalni proces monitoringa sustava internih kontrola razumijevanje procesa monitoringa sustava internih kontrola može uključivati razumijevanje periodičkih pregleda informacija upravljačkog računovodstva

koje su oblikovane s ciljem da doprinesu načinu na koji subjekt sprječava ili otkriva pogrešna prikazivanja.

Razumijevanje subjektovog procesa monitoringa sustava internih kontrola (Vidjeti točku 24(a))

A116. Pitanja koja mogu biti relevantna za razmatranje od strane revizora u sklopu razumijevanja načina na koji subjekt obavlja monitoring svojeg sustava internih kontrola uključuju:

- oblikovanje monitoring aktivnosti, na primjer, jesu li one periodičke ili kontinuirane,
- obavljanje i učestalost monitoring aktivnosti,
- pravodobno ocjenjivanje rezultata monitoring aktivnosti radi utvrđivanja jesu li kontrole bili učinkovite, i
- način na koji se postupka s identificiranim nedostacima putem primjerenih korektivnih radnji, uključujući pravodobno komuniciranje takvih nedostataka onima koji su odgovorni za poduzimanje korektivnih radnji.

A117. Revizor također može razmotriti kako subjektov proces monitoringa sustava internih kontrola postupa s monitoringom kontrola obrade informacija koje uključuju korištenje IT-a. Ovo može uključivati, na primjer:

- kontrole radi praćenja kompleksnih IT okruženja koje:
 - o ocjenjuju kontinuiranu učinkovitost oblikovanja kontrola obrade informacija i modificiraju ih, kako je primjerenom, zbog promjena uvjeta; ili
 - o ocjenjuju operativnu učinkovitost kontrola obrade informacija.
- kontrole koje nadziru dopuštenja primijenjena kod automatiziranih kontrola obrade informacija koje provode segregaciju dužnosti.
- kontrole koje nadziru kako se identificiraju i razrješavaju pogreške ili nedostaci kontrola koji se odnose na automatizaciju financijskog izvještavanja.

Razumijevanje subjektive funkcije interne revizije (Vidjeti točku 24(a)(ii))

Dodatak 4 sadrži daljnja razmatranja za razumijevanje subjektive funkcije interne revizije.

A118. Revizorovo postavljanje upita odgovarajućim pojedincima unutar funkcije interne revizije pomaže revizoru pri stjecanju razumijevanja vrsta odgovornosti funkcije interne revizije. Ako revizor utvrdi da su odgovornosti funkcije povezane s financijskim izvještavanjem, revizor može steći daljnje razumijevanje o aktivnostima koje su obavljene ili će se obaviti od strane funkcije interne revizije pregledom plana funkcije interne revizije za to razdoblje, ako postoji, i raspravljanjem o tom planu s odgovarajućim pojedincima unutar funkcije. Ovo razumijevanje zajedno s informacijama pribavljenim putem revizorovih upita može također pružiti informacije koje su izravno relevantne za revizorovu identifikaciju i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. Ako revizor, na temelju njegovog preliminarnog razumijevanja funkcije interne revizije, očekuje koristiti rad funkcije interne revizije radi modificiranja vrste, vremenskog rasporeda ili smanjenje opsega revizijskih postupaka koji se moraju obaviti, primjenjuje se MRevS 610 (izmijenjen 2013.)⁹⁹³

⁹⁹³ MRevS 610 (izmijenjen 2013.), *Korištenje radom internih revizora*

Ostali izvori informacija koji su korišteni u subjektovom procesu monitoringa sustava internih kontrola

Razumijevanje izvora informacija (Vidjeti točku 24(b))

A119. Monitoring aktivnosti menadžmenta mogu koristiti informacije iz komunikacija s vanjskim stranama kao što su žalbe kupaca ili komentari regulatora, koje mogu ukazivati na probleme ili naznačiti područja na kojima postoji potreba za poboljšanjem.

Zašto je revizor dužan razumjeti izvore informacija korištenih za subjektov monitoring sustava internih kontrola

A120. Revizorovo razumijevanje izvora informacija koje koristi subjekt za monitoring subjektovog sustava internih kontrola, uključujući jesu li informacije relevantne i pouzdane, pomaže revizoru pri ocjenjivanju primjerenosti subjektovog procesa monitoringa sustava internih kontrola. Ako menadžment pretpostavlja da su informacije korištene za monitoring relevantne i pouzdane bez da ima osnovu za takvu pretpostavku, pogreške koje mogu postojati u informacijama mogle bi potencijalno dovesti menadžment do toga da iz svojih monitoring aktivnosti izvuče pogrešan zaključak.

Ocjenjivanje subjektovog procesa monitoringa sustava internih kontrola (Vidjeti točku 24(c))

Zašto revizor ocjenjuje primjerenost subjektovog procesa monitoringa sustava internih kontrola

A121. Revizorovo ocjenjivanje načina na koji subjekt provodi trajne i zasebne ocjene radi monitoringa učinkovitosti kontrola pomaže revizoru pri razumijevanju pitanja jesu li prisutne i funkcioniraju li ostale komponentne subjektovog sustava internih kontrola te stoga pomaže pri razumijevanju ostalih komponenti subjektovog sustava internih kontrola. Ova ocjena stoga pomaže pri razumijevanju ostalih komponenti subjektovog sustava internih kontrola. Ova ocjena može također pomoći revizoru pri identificiranju i procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja i na razini tvrdnji (vidjeti točku A86).

Ocjenjivanje je li subjektov proces monitoringa sustava internih kontrola primjeren (Vidjeti točku 24(c))

A122. Revizorovo ocjenjivanje primjerenosti subjektovog monitoringa sustava internih kontrola temelji se na revizorovom razumijevanju subjektovog procesa monitoringa sustava internih kontrola.

Informacijski sustav i komunikacija te kontrolne aktivnosti (Vidjeti točke 25-26)

A123. Kontrole u informacijskom sustavu i komuniciranju te komponente kontrolnih aktivnosti su primarno otkrivajuće kontrole (tj. kontrole koje su dostatno precizne za sprječavanje, otkrivanje i ispravljanje pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnji).

Zašto je revizor dužan razumjeti informacijski sustav i komuniciranje te kontrole u komponenti kontrolnih aktivnosti

A124. Revizor je dužan razumjeti subjektov informacijski sustav i komuniciranje jer razumijevanje subjektovih politika koje definiraju tokove transakcija i ostale aspekte subjektovih aktivnosti obrade informacija koje su relevantne za sastavljanje financijskih izvještaja i ocjenjivanje pitanja podržava li komponenta primjerenost sastavljanje subjektovih financijskih izvještaja, podržava revizorovo identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje. Ovo razumijevanje i ocjena mogu također rezultirati iden-

tifikacijom rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja kad su rezultati revizorovih postupaka nedosljedni s očekivanjima o subjektovom sustavu internih kontrola nastalih na temelju informacija dobivenih tijekom procesa prihvaćanja ili nastavljanja angažmana (vidjeti točku A86).

A125. Revizor je dužan identificirati specifične kontrole u komponenti kontrolnih aktivnosti i ocijeniti oblikovanje te utvrditi jesu li kontrole implementirane, budući da to pomaže revizorovom razumijevanju menadžmentovog pristupa razrješavanju određenih rizika te stoga pruža temelj za oblikovanje i obavljanje daljnjih revizijskih postupaka koji reagiraju na ove rizike kako to zahtijeva MRevS 330. Što se rizik ocjenjuje višim u spektru inherentnog rizika to uvjerljiviji trebaju biti revizijski dokazi. Čak ako revizor ne planira testirati operativnu učinkovitost identificiranih kontrola, revizorovo razumijevanje ipak može utjecati na oblikovanje, vrstu, vremenski raspored i opseg dokaznih revizijskih postupaka koji reagiraju na povezane rizike značajnih pogrešnih prikazivanja.

Iterativna priroda revizorovog razumijevanja i ocjenjivanja informacijskog sustava i komuniciranja te kontrolnih aktivnosti

A126. Kao što je objašnjeno u točki A49, revizorovo razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te primjenjivog okvira financijskog izvještavanja može pomoći revizoru pri razvijanju početnih očekivanja o klasama transakcija, stanjima računa ili objavljanjima koje mogu biti signifikantne klase transakcija, stanja računa i objavljanja. U stjecanju razumijevanja komponente informacijskog sustava i komunikacije u skladu s točkom 25(a), revizor može koristiti ova početna očekivanja u svrhu utvrđivanja opsega razumijevanja subjektovih aktivnosti obrade informacija koji treba steći.

A127. Revizorovo razumijevanje informacijskog sustava uključuje razumijevanje politika koje definiraju tokove informacija povezanih sa subjektivim signifikantnim klasama transakcija, stanjima računa i objavljanjima te ostalim povezanim aspektima subjektovih aktivnosti obrade informacija. Ova informacija i informacije dobivene iz revizorove ocjene informacijskog sustava mogu potvrditi ili dalje utjecati na revizorova očekivanja o početno identificiranim signifikantnim klasama transakcija, stanjima računa ili objavljanjima (vidjeti točku A126).

A128. Pri stjecanju razumijevanja načina na koji informacije povezane s signifikantnim klasama transakcija, stanjima računa i objavljanjima ulaze, prolaze i izlaze iz subjektovog informacijskog sustava, revizor može također identificirati kontrole u komponenti kontrolnih aktivnosti koje moraju biti identificirane u skladu s točkom 26(a). Revizorova identifikacija i ocjena kontrola u komponenti kontrolnih aktivnosti može se najprije usredotočiti na kontrole nad knjiženjima u dnevnik i kontrole čiju operativnu učinkovitost revizor planira testirati radi oblikovanja vrsta, vremenskog rasporeda i opsega dokaznih postupaka.

A129. Revizorova procjena inherentnog rizika može također utjecati na identifikaciju kontrola u komponenti kontrolnih aktivnosti. Na primjer, revizorova identifikacija kontrola povezanih s značajnim rizicima može se obaviti tek kad revizor procijeni inherentni rizik na razini tvrdnje u skladu s točkom 31. Nadalje, kontrole koje reagiraju na rizike za koje je revizor utvrdio da dokazni postupci sami za sebe ne mogu pružiti dostatne i primjerene revizijske dokaze (u skladu točkom 33) mogu

se također identificirati tek nakon što revizor obavi procjene inherentnog rizika.

A130. Na revizorovo identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje utječu i revizorovo:

- razumijevanje subjektivih politika povezanih s njegovim aktivnostima obrade informacija u komponenti informacijskog sustava i komuniciranja, i
- identificiranje i ocjenjivanje kontrola u komponenti kontrolnih aktivnosti.

Stjecanje razumijevanja informacijskog sustava i komuniciranja (Vidjeti točku 25)

Dodatak 3, točke 15–19, navode daljnja razmatranja povezana s informacijskim sustavom i komuniciranjem.

Prilagodljivost opsega

A131. Informacijski sustav i povezani poslovni procesi u manje kompleksnim subjektima vjerojatno su manje sofisticirani nego u većim subjektima i vjerojatno uključuju manje kompleksno IT okruženje. Međutim, uloga informacijskog sustava jednako je važna. Manje kompleksni subjekti s izravno uključenim menadžmentom možda neće trebati opširne opise računovodstvenih postupaka, sofisticiranih računovodstvenih evidencija ili pisane politike. Razumijevanje relevantnih aspekata subjektivog informacijskog sustava može stoga zahtijevati manje napora u reviziji manje kompleksnog subjekta i može uključivati veći opseg postavljanja upita nego promatranja ili provjere dokumentacije. Međutim, potreba za stjecanjem razumijevanja ostaje važna kako bi se dobila osnova za oblikovanje daljnjih revizijskih postupaka u skladu s MRevS-om 330 te može dalje pomoći revizoru pri identificiranju i procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. (Vidjeti točku A86.)

Stjecanje razumijevanja informacijskog sustava (Vidjeti točku 25(a))

A132. U subjektiv sustav internih kontrola uključeni su aspekti koji su povezani s subjektivim ciljevima izvještavanja, uključujući njegove ciljeve financijskog izvještavanja ali mogu također uključivati aspekte koji su povezani s njegovim poslovanjem ili ciljevima usklađenosti kad su takvi aspekti relevantni za financijsko izvještavanje. Razumijevanje načina na koji subjekt inicira transakcije i obuhvaća informacije kao dio revizorovog razumijevanja informacijskog sustava može uključivati informacije o subjektivim sustavima (njegovim politikama) koji su oblikovani za postizanje cilja usklađenosti i poslovnih ciljeva jer su takve informacije relevantne za sastavljanje financijskih izvještaja. Nadalje, neki subjekti mogu imati informacijske sustave koji su visoko integrirani tako da se kontrole mogu oblikovati na način da se istovremeno postignu ciljevi financijskog izvještavanja, usklađenosti i poslovni ciljevi te kombinacije tih ciljeva.

A133. Razumijevanje subjektivog informacijskog sustava također uključuje razumijevanje resursa koji se koriste u aktivnostima subjektive obrade informacija. Informacije o uključenim ljudskim resursima koje mogu biti relevantne za razumijevanje rizika koji se odnose na integritet informacijskog sustava uključuju:

- kompetentnost pojedinaca koji obavljaju posao;
- postoje li adekvatni resursi; i
- postoji li primjerena segregacija dužnosti.

A134. Pitanja koja revizor može razmotriti pri razumijevanju politika koje definiraju tokove informacija povezanih sa subjektivim signifikantnim klasama transakcija, stanjima računa i objavljivanjima u komponenti informacijskog sustava i komponenti komuniciranja uključuju prirodu:

- podataka ili informacija povezanih s transakcijama, drugim događajima ili uvjetima koji će se obraditi;
- obrade informacija radi očuvanja integriteta tih podataka ili informacija; i
- informacijskih procesa, osoblja i ostalih resursa korištenih u procesu obrade informacija.

A135. Stjecanje razumijevanja subjektivih poslovnih procesa, što uključuje način na koji su transakcije nastale, pomaže revizoru pri stjecanju razumijevanja subjektivog informacijskog sustava na način koji je primjeren okolnostima.

A136. Revizorovo razumijevanje informacijskog sustava može se steći na različite načine i može uključivati:

- postavljanje upita relevantnom osoblju o postupcima koji se koriste za iniciranje, evidentiranje, obradu i izvještavanje o transakcijama ili o subjektivom procesu financijskog izvještavanja;
- provjeravanje priručnika o politici ili procesu ili drugoj dokumentaciji o subjektivom informacijskom sustavu;
- promatranje realizacije politika ili postupaka od strane osoblja subjekta; ili
- odabiranje transakcija i njihovo praćenje kroz primjenjivi proces u informacijskom sustavu (tj. provedba »walk-through« postupka).

Automatizirani alati i tehnike

A137. Revizor također može koristiti automatizirane tehnike kako bi dobio izravni pristup bazama podataka ili digitalno preuzimao podatke iz baza podataka u subjektivom informacijskom sustavu koje pohranjuju računovodstvene evidencije transakcija. Primjenom automatiziranih alata ili tehnika na ove informacije revizor može potvrditi razumijevanje stečeno o tome kako transakcije protječu kroz informacijski sustav putem praćenja knjiženja u dnevniku ili drugim digitalnim evidencijama povezanim s određenom transakcijom ili čitavom populacijom transakcija od inicijacije u računovodstvenoj evidenciji sve do knjiženja u glavnoj knjizi. Analiza potpunih ili velikih skupova transakcija može rezultirati u identificiranju odstupanja od normalnih ili očekivanih postupaka obrade za takve transakcije što može rezultirati identificiranjem rizika značajnih pogrešnih prikazivanja.

Informacije dobivene izvan glavne i pomoćnih knjiga

A138. Financijski izvještaji mogu sadržavati informacije koje su dobivene iz izvora izvan glavne i pomoćnih knjiga. Primjeri takvih informacija koje revizor može razmotriti uključuju:

- informacije dobivene iz ugovora o najmu koje su relevantne za objavljivanja u financijskim izvještajima,
- informacije objavljene u financijskim izvještajima koje su proizašle iz subjektivog sustava za upravljanje rizicima,
- informacije o fer vrijednostima koje su sastavili menadžmentovi stručnjaci i koje su objavljene u financijskim izvještajima,
- informacije objavljene u financijskim izvještajima koje su dobivene pomoću modela ili pomoću drugih kalkulacija korištenih za razvijanje računovodstvenih procjena priznatih

ili objavljenih u financijskim izvještajima uključujući informacije povezane s osnovnim podacima i pretpostavkama korištenim u ovim modelima, kao što su:

o interno razvijene pretpostavke koje mogu utjecati na korisni vijek predmeta imovine, ili

o podaci kao što su kamatne stope na koje utječu čimbenici izvan kontrole subjekta.

- informacije objavljene u financijskim izvještajima o analizi osjetljivosti koje su izvedene iz financijskih modela a koje pokazuju da je menadžment razmatrao alternativne pretpostavke,
- informacije koje su priznate ili objavljene u financijskim izvještajima a koje su dobivene iz subjektovih poreznih prijava i evidencija,
- informacije koje su objavljene u financijskim izvještajima dobivene iz analiza pripremljenih u svrhu potkrepljivanja menadžmentove procjene subjektove sposobnosti nastavljanja vremenski neograničenog poslovanja, kao što su objave, ako ih ima, povezane s događajima ili uvjetima koji su identificirani kao oni koji mogu stvoriti značajnu sumnju u subjektovu sposobnost nastavljanja vremenski neograničenog poslovanja.⁹⁹⁴

A139. Određeni iznosi ili objave u subjektivim financijskim izvještajima (kao što su objave o kreditnom riziku, riziku likvidnosti i tržišnom riziku) mogu biti utemeljene na informacijama dobivenim iz sustava upravljanja rizicima. Međutim, revizor nije dužan razumjeti sve aspekte sustava upravljanja rizicima i koristi profesionalnu prosudbu pri određivanju razine nužnog razumijevanja.

Subjektovo korištenje informacijske tehnologije u informacijskom sustavu

Zašto revizor stječe razumijevanje IT okruženja relevantnog za informacijski sustav

A140. Revizorovo razumijevanje informacijskog sustava uključuje IT okruženje koje relevantno za tokove transakcija ili obradu informacija u subjektivom informacijskom sustavu jer subjektovo korištenje IT aplikacija ili drugih aspekata u IT okruženju može prouzročiti rizike koji proizlaze iz korištenja IT-a.

A141. Razumijevanje subjektovog poslovnog modela i načina na koji subjekt integrira korištenje IT-a može također pružiti koristan kontekst za vrstu i opseg IT-a koji se očekuju u informacijskom sustavu.

Razumijevanje subjektovog korištenja IT-a

A142. Revizorovo razumijevanje IT okruženja može se usredotočiti na identificiranje i razumijevanje vrste i broja specifičnih IT aplikacija i drugih aspekata IT okruženja relevantnih za tokove transakcija i obradu informacija unutar informacijskog sustava. Promjene u toku transakcija ili informacije unutar informacijskog sustava mogu rezultirati iz promjena programa IT aplikacija ili izravnih promjena podataka u bazama podataka uključenih u obradu, ili same pohrane tih transakcija i informacija.

A143. Revizor može identificirati IT aplikacije i podržavajuću IT infrastrukturu istodobno s razumijevanjem načina na koji informacije povezane sa značajnim klasama transakcija,

stanjima računa i objavljivanjima ulaze, prolaze i izlaze iz subjektovog informacijskog sustava.

Stjecanje razumijevanja subjektovog komuniciranja (Vidjeti točku 25(b))

Prilagodljivost opsega

A144. U većim, kompleksnijim subjektima informacije koje revizor može razmotriti za razumijevanje subjektovog komuniciranja mogu doći iz priručnika za politike i priručnika za financijsko izvještavanje.

A145. U manje kompleksnim subjektima komuniciranje može biti manje strukturirano (tj. formalni priručnici se možda ne koriste) zbog manjeg broja razina odgovornosti i veće vidljivosti i raspoloživosti. Bez obzira na veličinu subjekta, otvoreni kanali za komuniciranje olakšavaju izvještavanje o iznimkama i postupanje s njima.

Ocjenjivanje pitanja podržavaju li relevantni aspekti informacijskog sustava sastavljanje subjektovih financijskih izvještaja (Vidjeti točku 25(c))

A146. Revizorova ocjena pitanja podržavaju li subjektiv informacijski sustav i komuniciranje na primjeren način pripremanje financijskih izvještaja temelji se na razumijevanju stečenom prema točkama 25(a)–(b).

Kontrolne aktivnosti (Vidjeti točku 26)

Kontrole u komponenti kontrolnih aktivnosti

Dodatak 3, točke 20 i 21 sadrže daljnja razmatranja koja se odnose na kontrolne aktivnosti.

A147. Komponenta kontrolnih aktivnosti uključuje kontrole koje su oblikovane kako bi osigurale pravilnu primjenu politika (koje su također i kontrole) u svim ostalim komponentama subjektovog sustava internih kontrola te uključuje i izravne i neizravne kontrole.

Primjer:

Kontrole koje je subjekt uspostavio kako bi osigurao da njegovo osoblje ispravno broji i evidentira godišnju fizičku inventuru povezane su izravno s rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja koji su relevantni za tvrdnje postojanja i potpunosti za stanje računa zaliha.

A148. Revizorovo identificiranje i ocjenjivanje kontrola u komponenti kontrolnih aktivnosti usredotočeno je na kontrole obrade informacija, a to su kontrole koje se primjenjuju tijekom obrade informacija u subjektivom informacijskom sustavu a izravno postupaju s rizicima integriteta informacija (tj. potpunosti, točnosti i valjanošću transakcija i ostalih informacija). Međutim, revizor nije dužan identificirati i procijeniti sve kontrole nad obradom informacija koje se odnose na subjektive politike a koje definiraju tokove transakcija i ostale aspekte subjektivih aktivnosti obrade informacija za signifikantne klase transakcija, stanja računa ili objavljivanja.

A149. Također mogu postojati izravne kontrole u kontrolnom okruženju, subjektiv proces procjene rizika ili subjektiv proces monitoringa sustava internih kontrola koji mogu biti identificirani u skladu s točkom 26. Međutim, što je neizravniji odnos između kontrola koje podržavaju druge kontrole i kontrole koja se razmatra, manja može biti učinkovitost te kontrole u sprječavanju, otkrivanju i ispravljanju povezanih pogrešnih prikazivanja.

⁹⁹⁴ MRevS 570 (izmijenjen), točke 19–20.

Primjer:

Menadžerov pregled sumarnog izvještaja o prodajnim aktivnostima za pojedina prodajna mjesta po regiji obično je samo neizravno povezan s rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja koji su relevantni za tvrdnju o potpunosti prihoda od prodaje. Sukladno tome, ta kontrola je možda manje učinkovita za razrješavanje tih rizika od kontrola koje su izravnije povezane s njima kao što je uparivanje dokumenata u otpremi s izlaznim računima.

A150. Točka 26 također zahtijeva od revizora obavljanje identifikacije ili ocjenjivanja općih IT kontrola za IT aplikacije i druge aspekte IT okruženja koje je revizor utvrdio kao podložne rizicima koji proizlaze iz korištenja IT-a jer opće IT kontrole podržavaju kontinuirano učinkovito funkcioniranje kontrola obrade informacija. Opća IT kontrola sama za sebe uobičajeno nije dostatna za razrješavanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje.

A151. Kontrole koje je revizor u skladu s točkom 26 dužan identificirati i ocijeniti njihovo oblikovanje i utvrditi jesu li implementirane, su one:

- kontrole čiju operativnu učinkovitost revizor planira testirati za utvrđivanje vrste, vremenskog rasporeda i opsega dokaznih postupaka. Ocjenjivanje takvih kontrola pruža osnovu za revizorovo oblikovanje postupaka testiranja kontrole u skladu s MRevS-om 330. Ove kontrole također uključuju kontrole koje razrješavaju rizike za koje sami dokazni postupci ne pružaju dostatne i primjerene revizijske dokaze.
- kontrole koje uključuju kontrole koje razrješavaju značajne rizike i kontrole nad dnevničkim knjiženjima. Revizorovo identificiranje i ocjenjivanje takvih kontrola može također utjecati na revizorovo razumijevanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uključujući identificiranje dodatnih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja (vidjeti točku A95). Ovo razumijevanje također pruža osnovu za revizorovo oblikovanje vrsta, vremenskog rasporeda i opsega dokaznih revizijskih postupaka koji reagiraju na povezane procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja.
- druge kontrole koje revizor smatra primjerenima da mu omoguće postizanje ciljeva iz točke 13 u odnosu na rizike na razini tvrdnje a na temelju revizorove profesionalne prosudbe.

A152. Kontrole u komponenti kontrolnih aktivnosti moraju se identificirati ako takve kontrole zadovoljavaju jedan ili više kriterija koji su uključeni u točku 26(a). Međutim, ako svaka od višestrukih kontrola postiže isti cilj, nije potrebno identificirati svaku od kontrola koje su povezane s tim ciljem.

Vrste kontrola u komponenti kontrolnih aktivnosti (Vidjeti točku 26)

A153. Primjeri kontrola u komponenti kontrolnih aktivnosti uključuju autorizaciju i odobrenja, usklađivanja, verifikacije (kao što su provjere uređivanja i valjanosti ili automatizirani obračuni), segregaciju dužnosti, te fizičke i logičke kontrole uključujući one koje su povezane s čuvanjem imovine.

A154. Kontrole u komponenti kontrolnih aktivnosti mogu također uključivati kontrole koje je uspostavio menadžment a koje su povezane s rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja u odnosu na objavljivanja koja nisu pripremljena u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Takve kontrole mogu se odnositi na informacije uključene u financijske izvještaja a koje su dobivene izvan glavne i pomoćnih knjiga.

A155. Bez obzira jesu li kontrole unutar IT okruženja ili ručnih sustava, kontrole mogu imati različite ciljeve i mogu biti primijenjene na različitim organizacijskim i funkcionalnim razinama.

Prilagodljivost opsega (Vidjeti točku 26)

A156. Kontrole u komponenti kontrolnih aktivnosti za manje kompleksne subjekte su vjerojatno slične onima u većim subjektima, ali formalnost kod njihove primjene može varirati. Nadalje, u manje kompleksnim subjektima, više kontrola može biti izravno primijenjeno od strane menadžmenta.

Primjer:

Isključivo ovlaštenje menadžmenta za odobravanje kredita kupcima može pružiti jaku kontrolu nad važnim stanjima računa i transakcijama.

A157. Možda je manje izvedivo uspostaviti segregaciju dužnosti u manje kompleksnim subjektima koji imaju manje zaposlenih. Međutim, u subjektu kojim upravlja vlasnik, vlasnik-menadžer može biti u mogućnosti obavljati učinkovitiji nadzor kroz izravno uključivanje nego u većem subjektu što može kompenzirati općenito veću ograničenost mogućnosti segregacije dužnosti. Iako, kako je također objašnjeno u MRevS-u 240, dominiranje menadžmentom od strane pojedinca može potencijalno biti nedostatak kontrole budući da postoji mogućnost za menadžmentovo zaobilazjenje kontrola.⁹⁹⁵

Kontrole koje reagiraju na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje (Vidjeti točku 26(a))

Kontrole koje reagiraju na rizik koji je utvrđen kao značajni rizik (Vidjeti točku 26(a)(i))

A158. Bez obzira na to planira li revizor testirati operativnu učinkovitost kontrola koje rješavanju značajne rizike, stečeno razumijevanje o menadžmentovom pristupu rješavanju tih rizika može pružiti osnovu za oblikovanje i obavljanje dokaznih postupaka koji reagiraju na značajne rizike kao što zahtijeva MRevS 330.⁹⁹⁶ Iako je često manje vjerojatno da bi rizici povezani s značajnim nerutinskim ili prosudbenim pitanjima podlijegali rutinskim kontrolama, menadžment može imati druga rješenja koja su namijenjena postupanju s takvim rizicima. Sukladno tome, revizorovo razumijevanje pitanja je li subjekt oblikovao i implementirao kontrole za značajne rizike koji proizlaze iz nerutinskih ili prosudbenih pitanja može uključivati pitanje je li i kako je menadžment reagirao na takve rizike. Takva reagiranja mogu uključivati:

- kontrole kao što je pregled pretpostavki od strane višeg menadžmenta ili stručnjaka,
- dokumentirani proces za računovodstvene procjene,
- odobrenje onih koji su zaduženi za upravljanje.

Primjer:

Ako postoje jednokratni događaji kao što je primitak obavijesti o značajnoj sudskoj tužbi, razmatranje subjektovog reagiranja može uključivati takva pitanja kao što su: je li predmet upućen primjerenim stručnjacima (kao što su interni ili eksterni pravni savjetnik), je li učinjena procjena potencijalnog učinka i kakav je prijedlog za objavljivanje ovih okolnosti u financijskim izvještajima.

⁹⁹⁵ MRevS 240, točka A28.

⁹⁹⁶ MRevS 330, točka 21.

A159. MRevS 240⁹⁹⁷ zahtijeva od revizora razumijevanje kontrola povezanih s procijenjenim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare (koje su tretirane kao značajni rizici) i dalje objašnjava kako je važno da revizor stekne razumijevanje kontrola koje je menadžment oblikovao, implementirao i koje održava radi sprječavanja i otkrivanja prijevare.

Kontrole nad knjiženjima u dnevnik (Vidjeti točku 26(a)(ii))

A160. Kontrole koje rješavaju rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje a čije se identificiranje očekuje u svim revizijama su kontrole nad dnevničkim knjiženjima jer način na koji subjekt inkorporira informacije iz obrade transakcija u glavnu knjigu redovito uključuje korištenje dnevničkih knjiženja bilo standardnih ili nestandardnih, odnosno automatiziranih ili ručnih. Opseg do kojeg su identificirane druge kontrole može varirati na temelju prirode subjekta i revizorovog planiranog pristupa daljnjim revizijskim postupcima.

Primjer:

U reviziji manje kompleksnog subjekta, subjektov informacijski sustav možda nije kompleksan i revizor možda neće planirati oslanjanje na operativnu učinkovitost kontrola. Nadalje, revizor možda nije identificirao nikakve značajne rizike ili druge rizike značajnih pogrešnih prikazivanja za koje je nužno da revizor ocijeni oblikovanje kontrola i utvrdi da su one implementirane. U takvoj reviziji revizor može utvrditi da ne postoje identificirane kontrole nad knjiženjima u dnevnik.

Automatizirani alati i tehnike

A161. U sustavima ručnih glavnih knjiga nestandardna knjiženja u dnevnik mogu se identificirati kroz provjeravanje poslovnih knjiga, dnevnika i pripadajuće dokumentacije. Ako se automatizirani postupci koriste radi održavanja glavne knjige i sastavljanja financijskih izvještaja takva knjiženja mogu postojati samo u elektroničkom obliku i stoga se mogu lakše identificirati korištenjem automatiziranih tehnika.

Primjer:

U reviziji manje kompleksnog subjekta, revizor može biti u stanju povući ukupan popis svih knjiženja u dnevnik u jednostavnu tablicu. U tom slučaju revizoru može biti moguće sortirati dnevnička knjiženja primjenom različitih filtera kao što su iznos valute, ime sastavljača ili kontrolora, dnevnička knjiženja koja se zbrajaju samo u bilancu ili račun dobiti i gubitka ili pregled popisa po datumu na koji je dnevničko knjiženje uneseno u glavnu knjigu kako bi se revizoru pomoglo pri oblikovanju reagiranja na rizike koji su identificirani u odnosu na dnevnička knjiženja.

Kontrole za koje revizor planira testirati operativnu učinkovitost (Vidjeti točku 26(a)(iii))

A162. Revizor utvrđuje postoje li rizici značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje za koje nije moguće pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze samo kroz dokazne postupke. Revizor je dužan, u skladu s MRevS-om 330,⁹⁹⁸ oblikovati i obaviti testove kontrola koje se odnose na one rizike značajnih pogrešnih prikazivanja za koje sami dokazni postupci ne pružaju dostatne i primjerene revizijske dokaze. Posljedično tome, ako postoje takve kontrole koje rješavaju te rizike, onda one moraju biti identificirane i procijenjene.

A163. U drugim slučajevima, ako revizor planira uzeti u obzir operativnu učinkovitost kontrola pri utvrđivanju vrste, vremenskog rasporeda i opsega dokaznih postupaka u skladu s MRevS-om 330, takve kontrole također moraju biti identificirane jer MRevS 330⁹⁹⁹ zahtijeva da revizor oblikuje i obavi testove tih kontrola.

Primjeri:

Revizor može planirati testiranje operativne učinkovitosti kontrola:

- nad rutinskim klasama transakcija jer takvo testiranje može biti efektivnije ili efikasnije za velike količine homogenih transakcija,
- nad potpunosti i točnošću informacija koje stvara subjekt (npr. kontrole nad pripremom izvještaja koji generira sustav), radi utvrđivanja pouzdanosti takvih informacija, kad revizor namjerava uzeti u obzir operativnu učinkovitost ovih kontrola u oblikovanju i obavljanju daljnjih revizijskih postupaka,
- koje se odnose na operativne ciljeve i ciljeve usklađenosti ako se odnose na podatke koje revizor procjenjuje ili koristi u primjeni revizijskih postupaka.

A164. Na planove revizora da testira operativnu učinkovitost kontrola mogu također utjecati identificirani rizici značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja. Na primjer, ako su identificirani nedostaci koji se odnose na kontrolno okruženje, tada to može utjecati na ukupna revizorova očekivanja o operativnoj učinkovitosti izravnih kontrola.

Ostale kontrole koje revizor smatra primjerenima (Vidjeti točku 26(a)(iv))

A165. Ostale kontrole koje revizor može smatrati primjerenima za identifikaciju, ocjenjivanje oblikovanja i utvrđivanje implementacije mogu uključivati:

- kontrole koje rješavaju rizike ocijenjene višima u spektru inherentnog rizika ali koji nisu utvrđeni kao značajni rizici;
- kontrole koje se odnose na usklađivanje analitičkih evidencija s glavnom knjigom; ili
- komplementarne kontrole subjekta korisnika, ako koristi servisnu organizaciju.¹⁰⁰⁰

Identificiranje IT aplikacija i ostalih aspekata IT okruženja, rizika koji proizlaze iz korištenja IT-a i općih IT kontrola (Vidjeti točke 26(b)-(c))

Dodatak 5 uključuje kao primjer karakteristike IT aplikacija i druge aspekte IT okruženja i smjernice koje se odnose na te karakteristike, a koje mogu biti relevantne pri identificiranju IT aplikacija i drugih aspekata IT okruženja koji su podložni rizicima koji proizlaze iz korištenja IT-a.

Identificiranje IT aplikacija i ostalih aspekata IT okruženja (Vidjeti točku 26(b))

Zašto revizor identificira rizike koji proizlaze iz korištenja IT-a i općih IT kontrola povezanih s identificiranim IT aplikacijama i ostalim aspektima IT okruženja

A166. Razumijevanje rizika koji proizlaze iz korištenja IT-a i općih IT kontrola koje je subjekt implementirao radi reagiranja na one rizike koji mogu utjecati na:

- revizorovu odluku o testiranju operativne učinkovitosti kontrola radi reagiranja na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje;

⁹⁹⁷ MRevS 240, točke 28 i A33.

⁹⁹⁸ MRevS 330, točka 8(b).

⁹⁹⁹ MRevS 330, točka 8(a).

¹⁰⁰⁰ MRevS 402, *Revizijska razmatranja koja se odnose na subjekt koji koristi servisnu organizaciju*

Primjer:

Ako opće IT kontrole nisu oblikovane učinkovito ili nisu primjereno implementirane kako bi se razriješili rizici koji proizlaze iz uporabe IT-a (npr. kontrole na odgovarajući način ne sprječavaju ili ne otkrivaju neautorizirane promjene programa ili neautorizirani pristup IT aplikacijama), to može utjecati na revizorovu odluku o oslanjanju na automatizirane kontrole unutar IT aplikacija na koje se to odnosi.

- revizorovu procjenu kontrolnog rizika na razini tvrdnje;

Primjer:

Kontinuirana operativna učinkovitost kontrole obrade informacija može ovisiti o određenim općim IT kontrolama koje sprječavaju ili otkrivaju neovlaštene promjene programa za IT kontrolu obrade informacija (tj. kontrole promjene programa nad povezanim IT aplikacijama) U takvim okolnostima očekivana operativna učinkovitost (ili njezino nepostojanje) općih IT kontrola može utjecati na revizorovu procjenu kontrolnog rizika (npr. kontrolni rizik može biti veći ako se očekuje da su takve opće IT kontrole neučinkovite ili ako revizor ne planira testirati opće IT kontrole).

- revizorovu strategiju testiranja informacija koje je proizveo subjekt a koje su proizvedene od strane subjektivih IT aplikacija ili uključuju informacije iz tih aplikacija;

Primjer:

Ako informacije koje proizvodi subjekt i koje će se koristiti kao revizijski dokazi proizvode IT aplikacije, revizor može utvrditi da će testirati kontrole nad izvještajima koje generira sustav, uključujući identifikaciju i testiranje općih IT kontrola koje razrješavaju rizike neprimjerenih i neovlaštenih promjena programa ili izravne promjene podataka u izvještajima.

- revizorovu procjenu inherentnog rizika na razini tvrdnji; ili

Primjer:

Ako postoje značajne i opsežne programske promjene u IT aplikaciji radi rješavanja novih ili izmijenjenih zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, to može biti pokazatelj kompleksnosti novih zahtjeva ili njihovog utjecaja na subjektove financijske izvještaje. Ako nastanu takve opsežne programske ili podatkovne promjene, IT aplikacija je također vjerojatno podložna rizicima koji proizlaze iz uporabe IT-a.

- oblikovanje daljnjih revizijskih postupaka.

Primjer:

Ako kontrole obrade informacija ovise o općim IT kontrolama revizor može utvrditi da će testirati operativnu učinkovitost općih IT kontrola što će zatim zahtijevati oblikovanje testova kontrola za takve opće IT kontrole. Ako, u istim okolnostima, revizor utvrdi da neće testirati operativnu učinkovitost općih IT kontrola ili se očekuje da su opće IT kontrole neučinkovite, na povezane rizike koji proizlaze iz korištenja IT-a možda će se trebati riješiti kroz oblikovanje dokaznih postupaka. Međutim, možda neće biti moguće riješiti rizike koji proizlaze iz uporabe IT-a ako su takvi rizici povezani s rizicima za koje dokazni postupci sami za sebe ne mogu pružiti dostatne i primjerene revizijske dokaze. U takvim okolnostima revizor će možda morati razmotriti implikacije za revizorsko mišljenje.

Identificiranje IT aplikacija podložnih rizicima koji proizlaze iz korištenja IT-a

A167. Za IT aplikacije koje su relevantne za informacijski sustav, razumijevanje vrste i kompleksnosti specifičnih IT procesa i općih IT kontrola koje subjekt koristi mogu pomoći revizo-

ru pri utvrđivanju na koje IT aplikacije se subjekt oslanja za točnu obradu informacija i održavanje integriteta informacija u informacijskom sustavu subjekta. Takve IT aplikacije mogu biti podložne rizicima koji proizlaze iz korištenja IT-a.

A168. Identificiranje IT aplikacija podložnih rizicima koji proizlaze iz korištenja IT-a uključuje uzimanje u obzir kontrola koje su identificirane od strane revizora jer takve kontrole mogu uključivati uporabu IT-a ili oslanjanje na IT. Revizor se može usredotočiti na pitanje uključuje li IT aplikacija automatizirane kontrole na koje se oslanja menadžment i koje je revizor identificirao uključujući kontrole koje rješavaju rizike za koje sami dokazni postupci ne pružaju dostane i primjerene revizijske dokaze. Revizor također može razmotriti način na koji su informacije pohranjene i obrađene u informacijskom sustavu u odnosu na signifikantne klase transakcija, stanja računa ili objavljivanja i oslanja li se menadžment na opće IT kontrole radi održavanja integriteta tih informacija.

A169. Kontrole koje je identificirao revizor mogu ovisiti o izvještajima koje generira sustav u kojem slučuju IT aplikacije koje proizvode te izvještaje mogu biti podložne rizicima zbog uporabe IT-a. U drugim slučajevima, revizor može ne planirati oslanjanje na kontrole nad izvještajima koje generira sustav i planirati izravno testirati ulazne i izlazne podatke takvih izvještaja, u kojem slučaju revizor može ne identificirati povezane IT aplikacije kao podložne rizicima koji proizlaze iz IT-a.

Prilagodljivost opsega

A170. Opseg revizorovog razumijevanja IT procesa uključujući opseg do kojeg subjekt ima uspostavljene opće IT kontrole, će varirati s prirodom i okolnostima subjekta i njegovog IT okruženja kao i na osnovi vrsta i opsega kontrola koje je identificirao revizor. Broj IT aplikacija koje su podložne rizicima koji proizlaze iz korištenja IT-a također će varirati na temelju ovih čimbenika.

Primjeri:

- Nije vjerojatno da subjekt koji koristi komercijalni softver i nema pristup izvornom kodu za izvođenje programskih promjena ima proces za promjene programa ali može imati proces ili postupke za konfiguraciju softvera (npr. kontni plan, izvještajni parametri ili pragovi). Povrh toga, subjekt može imati proces ili postupke za upravljanje pristupom aplikaciji (npr. unaprijed određeni pojedinac sa administrativnim pristupom komercijalnom softveru). U takvim okolnostima nije vjerojatno da subjekt ima ili treba formalizirane opće IT kontrole.
- Nasuprot tome, veliki subjekt se može u velikoj mjeri oslanjati na IT i IT okruženje može uključivati višestruke IT aplikacije te IT procese za upravljanje IT okruženjem koji mogu biti kompleksni (npr. postoji određeni IT odjel koji razvija i implementira promjene programa i upravlja pravima pristupanja) uključujući i to da je subjekt implementirao formalizirane opće IT kontrole nad svojim IT procesima.
- Ako se menadžment ne oslanja na automatizirane kontrole ili opće IT kontrole za obradu transakcija ili održavanja podataka i revizor nije identificirao bilo koje automatizirane kontrole ili druge kontrole nad obradom informacija (niti one koje ovise o općim IT kontrolama), revizor može planirati izravno testirati bilo koje informacije koje proizvodi subjekt uz uključivanje IT te možda neće identificirati IT aplikacije koje su podložne rizicima koji proizlaze iz uporabe IT-a.
- Ako se menadžment oslanja na IT aplikaciju radi obrade ili održavanja podataka i količina podataka je značajna te se menadžment oslanja na IT aplikaciju radi obavljanja automatiziranih kontrola koje je revizor također identificirao, IT aplikacija će vjerojatno biti podložna rizicima koji proizlaze iz korištenja IT-a.

A171. Ako subjekt ima veću složenost u svom IT okruženju, identifikiranje IT aplikacija i drugih aspekata IT okruženja, utvrđivanje povezanih rizika koji proizlaze iz korištenja IT-a te identifikiranje općih IT kontrola će vjerojatno zahtijevati uključivanje članova tima koji imaju specijalizirane vještine na području IT-a. Takvo uključivanje će vjerojatno biti nužno i moguće je da će trebati biti opsežno u kompleksnim IT okruženjima.

Identifikiranje ostalih aspekata IT okruženja koji su podložni rizicima koji proizlaze iz korištenja IT-a

A172. Ostali aspekti IT okruženja koji mogu biti podložni rizicima proizašlim iz korištenja IT-a uključuju mrežu, operativni sustav i baze podataka, te, u određenim okolnostima, sučelja između IT aplikacija. Ostali aspekti IT okruženja se općenito ne identificiraju ako revizor ne identificira IT aplikacije podložne rizicima proizašlim iz korištenja IT-a. Kad je revizor identificirao IT aplikacije podložne rizicima proizašlim iz korištenja IT-a, ostali aspekti IT okruženja (npr. baza podataka, operativni sustav, mreža) će vjerojatno biti identificirani jer takvi aspekti podržavaju i komuniciraju s identificiranim IT aplikacijama.

Identifikiranje rizika koji proizlaze iz korištenja IT-a i općih IT kontrola (Vidjeti točku 26(c))

Dodatak 6 sadrži razmatranja za razumijevanje općih IT kontrola.

A173. Pri identifikiranju rizika koji proizlaze iz korištenja IT-a revizor može razmotriti vrstu identificirane IT aplikacije ili drugi aspekt IT okruženja te razloge koji dovode do rizika zbog korištenja IT-a. Za neke identificirane aplikacije ili druge aspekte IT okruženja revizor može identificirati primjenjive rizike koji proizlaze iz korištenja IT-a a koji se primarno odnose na neovlašteni pristup ili neovlaštene promjene programa kao i na rizike koji se odnose na neprimjerene promjene podataka (npr. rizik neprimjerenih promjena podataka kroz izravni pristup bazi podataka ili kroz izravnu manipulaciju informacijama).

A174. Opseg i vrsta primjenjivih rizika koji proizlaze iz korištenja IT-a variraju ovisno o vrsti i karakteristikama identificiranih IT aplikacija i drugim aspektima IT okruženja. Primjenjivi IT rizici mogu nastati kad subjekt koristi eksterne ili interne pružatelje usluga za identificirane aspekte svojeg IT okruženja (npr. outsourcing usluga poslužitelja (hosting) IT okruženja trećoj osobi ili korištenje zajedničkog uslužnog centra za centralno upravljanje IT procesima u grupi). Primjenjivi rizici koji proizlaze iz korištenja IT-a mogu se također identificirati u odnosu na kibernetičku sigurnost. Vjerojatnije je da će postojati više rizika koji proizlaze iz korištenja IT-a kad je količina ili kompleksnost automatiziranih aplikacijskih kontrola viša i menadžment se više oslanja na te kontrole za učinkovitu obradu transakcija ili učinkovito održavanje integriteta osnovnih informacija.

Ocjenjivanje oblikovanja i utvrđivanje implementacije identificiranih kontrola u komponenti kontrolnih aktivnosti (Vidjeti točku 26(d))

A175. Ocjenjivanje oblikovanja identificirane kontrole uključuje revizorovo razmatranje pitanja je li kontrola, sama za sebe ili u kombinaciji s drugim kontrolama sposobna učinkovito sprječavati ili otkrivati i ispravljati značajno pogrešna prikazivanja (tj. cilj kontrole).

A176. Revizor utvrđuje implementaciju identificirane kontrole kroz utvrđivanje da kontrola postoji i da ju subjekt koristi. Malo je

smisleno da revizor procjenjuje implementaciju neke kontrole koja nije učinkovito oblikovana. Stoga, revizor najprije procjenjuje oblikovanje kontrole. Nepravilno oblikovana kontrola može predstavljati nedostatak kontrole.

A177. Postupci procjene rizika radi pribavljanja revizijskih dokaza o oblikovanju i implementaciji identificiranih kontrola u komponenti kontrolnih aktivnosti mogu uključivati:

- postavljanje upita osoblju subjekta.
- promatranje funkcioniranja određenih kontrola.
- provjeravanje dokumentacije i izvještaja.

Postavljanje upita samo za sebe, međutim, nije dovoljno za takve svrhe.

A178. Revizor može očekivati, temeljem iskustva iz prethodne revizije ili temeljem postupka procjene rizika u tekućem razdoblju da menadžment nema učinkovito oblikovane ili implementirane kontrole za rješavanje značajnog rizika. U takvim slučajevima, postupci koji se obavljaju zbog zahtjeva u točki 26(d) mogu sadržavati utvrđivanje da takve kontrole nisu bile učinkovito oblikovane ili implementirane. Ako rezultati postupaka ukazuju da su kontrole nedavno oblikovane ili implementirane, revizor je dužan obaviti postupke iz točke 26(b)-(d) u odnosu na nedavno oblikovane ili implementirane kontrole.

A179. Revizor može zaključiti da testiranje može biti primjereno za kontrolu koja je učinkovito oblikovana i implementirana kako bi se pri oblikovanju dokaznih postupaka uzela u obzir njezina operativna učinkovitost. Međutim, kad kontrola nije oblikovana ili implementirana učinkovito nema koristi od njezinog testiranja. Kad revizor planira testirati kontrolu, informacije koje su pribavljene o opsegu u kojem kontrola rješava rizik(e) značajnih pogrešnih prikazivanja su ulazne informacije za revizorovu procjenu kontrolnog rizika na razini tvrdnje.

A180. Ocjenjivanje oblikovanja i utvrđivanje implementacije identificiranih kontrola u komponenti kontrolnih aktivnosti nije dovoljno za testiranje njihove operativne učinkovitosti. Međutim, za automatizirane kontrole revizor može planirati testiranje operativne učinkovitosti automatiziranih kontrola putem identifikiranja i testiranja općih IT kontrola koje osiguravaju dosljedno funkcioniranje neke automatizirane kontrole umjesto obavljanja testova operativne učinkovitosti izravno na automatiziranim kontrolama. Pribavljanje revizijskih dokaza o implementaciji neke ručne kontrole u određenom trenutku ne pruža revizijske dokaze o operativnoj učinkovitosti te kontrole u drugim razdobljima tijekom razdoblja koje se revidira. Testovi operativne učinkovitosti kontrola, uključujući testove neizravnih kontrola su dalje opisani u MRevS-u 330.¹⁰⁰¹

A181. Kad revizor ne planira testirati operativnu učinkovitost identificiranih kontrola, revizorovo razumijevanje još uvijek može pomoći pri oblikovanju vrsta, vremenskog rasporeda i opsega dokaznih revizijskih postupaka koji se odnose na povezane rizike značajnih pogrešnih prikazivanja.

Primjer:

Rezultati ovih postupaka procjene rizika mogu pružiti osnovu za revizorovo razmatranje omogućih odstupanja u populaciji kad oblikuje revizijske uzorke.

¹⁰⁰¹ MRevS 330, točke 8–11.

Nedostaci kontrola unutar subjektovog sustava internih kontrola (Vidjeti točku 27)

A182. Pri obavljanju ocjenjivanja svake od komponenti subjektovog sustava internih kontrola,¹⁰⁰² revizor može utvrditi da neke od subjektivih politika u komponenti nisu primjerene za prirodu i okolnosti subjekta. Takav zaključak može biti pokazatelj koji pomaže revizoru pri identifikaciji kontrolnih nedostataka. Ako je revizor identificirao jedan ili više nedostataka kontrola, revizor može razmotriti učinak tih nedostataka kontrola na oblikovanje daljnjih revizijskih postupaka u skladu s MRevS-om 330.

A183. Ako je revizor identificirao jedan ili više kontrolnih nedostataka, MRevS 265¹⁰⁰³ zahtijeva od revizora da utvrdi tvore li nedostaci, pojedinačno ili u kombinaciji značajni nedostatak. Revizor koristi profesionalnu prosudbu pri utvrđivanju predstavlja li nedostatak značajni kontrolni nedostatak.¹⁰⁰⁴

Primjeri:

Okolnosti koje mogu ukazivati na postojanje značajnog kontrolnog nedostatka uključuju pitanja kao što su:

- identifikacija prijevare bilo kojeg opsega koja uključuje viši menadžment;
- identificirani interni procesi koji su neprimjereni a odnose se na izvještavanje i komunikaciju o nedostacima koji su uočeni od strane interne revizije;
- prethodno komunicirani nedostaci koji nisu pravovremeno ispravljeni od strane menadžmenta;
- propusti menadžmenta u reagiranju na signifikantne rizike, na primjer, neimplementiranje kontrola nad signifikantnim rizicima; i
- prepravlanje prethodno izdanih financijskih izvještaja.

Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja (Vidjeti točke 28-37)

Zašto revizor identificira i procjenjuje rizike značajnih pogrešnih prikazivanja

A184. Revizor identificira i procjenjuje rizike značajnih pogrešnih prikazivanja u svrhu utvrđivanja vrste, vremenskog rasporeda i opsega daljnjih revizijskih postupaka koji su potrebni za pribavljanje dostatnih primjerenih revizijskih dokaza. Ovi dokazi omogućuju revizoru izražavanje mišljenja o financijskim izvještajima na prihvatljivo niskoj razini revizijskog rizika.

A185. Informacije koje su prikupljene pri obavljanju postupaka procjene rizika koriste se kao revizijski dokazi koji pružaju osnovu za identifikaciju i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. Na primjer, revizijski dokazi koji su pribavljeni pri ocjenjivanju oblikovanja identificiranih kontrola i utvrđivanja jesu li te kontrole implementirane u komponenti kontrolnih aktivnosti koriste se kao revizijski dokazi koji podržavaju procjenu rizika. Takvi dokazi također pružaju osnovu revizoru za oblikovanje sveobuhvatnih reakcija koje se odnose na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja, kao i na oblikovanje i obavljanje

daljnjih revizijskih postupaka čije vrste, vremenski raspored i opseg odgovaraju procijenjenim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje u skladu s MRevS-om 330.

Identificiranje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja (Vidjeti točku 28)

A186. Identifikacija rizika značajnih pogrešnih prikazivanja obavlja se prije razmatranja bilo kakvih povezanih kontrola (tj. inherentni rizik) i temelji se na revizorovom preliminarnom razmatranju pogrešnih prikazivanja za koje postoji razumna mogućnost i nastanka i značajnosti ako bi mogli nastati.¹⁰⁰⁵

A187. Identificiranje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja također pruža osnovu za revizorovo utvrđivanje relevantnih tvrdnji, što pomaže pri revizorovom utvrđivanju signifikantnih klasa transakcija, stanja računa i objavljivanja.

Tvrdnje

Zašto revizor koristi tvrdnje

A188. Pri identificiranju i procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja revizor koristi tvrdnje za razmatranje različitih vrsta potencijalnih pogrešnih prikazivanja koja se mogu pojaviti. Tvrdnje za koje je revizor identificirao povezane rizike značajnih pogrešnih prikazivanja su relevantne tvrdnje.

Korištenje tvrdnji

A189. Pri identificiranju i procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja revizor može koristiti kategorije tvrdnji kao što je opisano dolje u točki A190(a)-(b) ili ih može izraziti drugačije uz uvjet da su pokriveni svi aspekti koji su dolje opisani. Revizor može odabrati kombinaciju tvrdnji o klasama transakcija i događaja te povezanim objavljivanjima s tvrdnjama o stanjima računa i povezanim objavljivanjima.

A190. Tvrdnje koje koristi revizor pri razmatranju različitih vrsta potencijalnih pogrešnih prikazivanja koja se mogu pojaviti spadaju u sljedeće kategorije:

- (a) tvrdnje o klasama transakcija ili događajima te povezanim objavljivanjima za razdoblje koje se revidira:
 - (i) nastanak – transakcije i događaji koji su evidentirani ili objavljeni su nastali i takve transakcije i događaji odnose se na subjekt,
 - (ii) potpunost – sve transakcije i događaji koji su morali biti evidentirani su evidentirani i sva povezana objavljivanja koja su morala biti uključena u financijske izvještaje su uključena,
 - (iii) točnost – iznosi i drugi podaci koji se odnose na evidentirane transakcije i događaje su primjereno evidentirani i povezana objavljivanja su primjereno mjerena i opisana,
 - (iv) razgraničenje – transakcije i događaji su evidentirani u ispravnom računovodstvenom razdoblju,
 - (v) klasifikacija – transakcije i događaji su evidentirani na odgovarajućim računima,
 - (vi) prezentacija – transakcije i događaji su primjereno agregirani ili dezagregirani te jasno opisani a povezane objave su relevantne i razumljive u kontekstu zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja.

(b) Tvrdnje o stanjima računa i povezanim objavljivanjima za kraj razdoblja:

¹⁰⁰² Točke 21(b), 22(b), 24(c), 25(c) i 26(d).

¹⁰⁰³ MRevS 265, *Priopćavanje nedostataka u internim kontrolama onima zaduženim za upravljanje i menadžmentu*, točka 8.

¹⁰⁰⁴ MRevS 265, točke A6-A7 sadrže indikatore značajnih nedostataka i pitanja koja se moraju razmotriti pri utvrđivanju pitanja konstituiraju li nedostatak ili kombinacija nedostataka u internima kontrolama značajni nedostatak.

¹⁰⁰⁵ MRevS 200, točka A15a.

- (i) postojanje – imovina, obveze i interesi vlastitog kapitala postoje,
- (ii) prava i obveze – subjekt drži ili kontrolira prava na imovinu, a iskazane obveze su obveze subjekta,
- (iii) potpunost – imovina, obveze i interesi vlastitog kapitala koja su trebala biti evidentirana su evidentirana i sva povezana objavljivanja koja su morala biti uključena u financijske izvještaje su uključena,
- (iv) točnost, vrednovanje i alociranje – imovina, obveze i interesi vlastitog kapitala su uključeni u financijske izvještaje po primjerenim iznosima i sve rezultirajuće usklade zbog vrednovanja ili alokacije su primjereno evidentirane i povezana objavljivanja su primjereno mjerena i opisana,
- (v) klasifikacija – imovina, obveze i interesi vlastitog kapitala evidentirani su na pripadajućim računima,
- (vi) prezentacija – imovina, obveze i vlasnički interesi su ispravno agregirani ili dezagregirani, i jasno opisani a povezana objavljivanja su relevantna i razumljiva u kontekstu zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja.

A191. Revizor može također koristiti tvrdnje koje su opisane gore u točkama A190(a)-(b), prilagođene kako je primjereno, pri razmatranju različitih vrsta pogrešnih prikazivanja koja se mogu pojaviti u objavljivanjima koja nisu izravno povezana s evidentiranim klasama transakcija, događajima ili stanjima računa.

Primjer:

Primjer takvog objavljivanja uključuje slučaj u kojem subjekt može biti obvezan sukladno primjenjivom okviru financijskog izvještavanja opisati njegovu izloženost rizicima koji proizlazi iz financijskih instrumenata uključujući način na koji ti rizici nastaju, ciljeve, politike i procese uspravljanja rizicima te metode za mjerenje tih rizika.

Razmatranja koja su specifična za subjekte javnog sektora

A192. Kad se definiraju tvrdnje o financijskim izvještajima subjekata javnog sektora, menadžment često može, povrh tvrdnji sadržani u točkama A190(a)-(b), tvrditi da su transakcije i događaji izvršeni u skladu s zakonima, regulativom ili drugim zahtjevima vlasti.

Rizici značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja (Vidjeti točke 28(a) i 30)

Zašto revizor identificira i procjenjuje rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja

A193. Revizor identificira rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja radi utvrđivanja imaju li rizici prožimajući učinak na financijske izvještaje te bi stoga zahtijevali sveobuhvatnu reakciju sukladno MRevS-u 330.¹⁰⁰⁶

A194. Dodatno, rizici značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja mogu također utjecati na pojedinačne tvrdnje te identificiranje ovih rizika može pomoći revizoru pri procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje i pri oblikovanju daljnjih revizijskih procedura kao reakciju na identificirane rizike.

Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja

A195. Rizici značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja upućuju na rizike koji se prožimajuće odnose na financijske izvještaje kao cjelinu i potencijalno utječu na puno tvrdnji. Rizici ove prirode nisu nužno rizici koji se mogu identificirati u vezi s određenim tvrdnjama na razini klasa transakcija, stanja računa ili objava (npr. rizik menadžmentovog prekoračivanja kontrola). Oni više predstavljaju okolnosti koje mogu prožimajuće povećati rizik značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje. Revizorova ocjena pitanja odnose li se identificirani rizici na prožimajući način na financijske izvještaje podržava revizorovu procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja. U drugim slučajevima, jedan broj tvrdnji može također biti identificiran kao podložan riziku i može stoga utjecati na revizorovu identifikaciju rizika i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje.

Primjer:

Subjekt se suočava s poslovnim gubicima i problemima likvidnosti te se oslanja na financiranje koje još nije osigurano. U takvoj okolnosti revizor može utvrditi da računovodstvo na osnovi neograničenosti vremena poslovanja uzrokuje rizik značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja. U ovoj situaciji može biti potrebno primijeniti računovodstveni okvir korištenjem likvidacijske osnove što bi vjerojatno prožimajuće utjecalo na sve tvrdnje.

A196. Na revizorovu identifikaciju i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja utječe revizorovo razumijevanje subjektovog sustava internih kontrola, posebno revizorovo razumijevanje kontrolnog okruženja, subjektovog procesa procjene rizika i subjektovog procesa monitoringa sustava internih kontrola, i:

- ishod povezanih ocjena koje su zahtijevane točkama 21(b), 22(b), 24(c) i 25(c); i
- bilo koji kontrolni nedostaci identificirani u skladu s točkom 27.

Rizici na razini financijskih izvještaja mogu nastati osobito iz nedostataka u kontrolnom okruženju ili iz vanjskih događaja ili uvjeta kao što su pogoršanje ekonomskih uvjeta.

A197. Rizici značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare mogu biti osobito relevantni za revizorovo razmatranje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja.

Primjer:

Revizorovo je razumijevanje na osnovi upita postavljenih menadžmentu da će se financijski izvještaji subjekta koristiti u diskusiji s davateljima zajma radi osiguravanja daljnjeg financiranja za održavanje radnog kapitala. Revizor stoga može utvrditi da postoji veća podložnost pogrešnom prikazivanju zbog čimbenika rizika prijevare koji utječu na inherentni rizik (tj. podložnost financijskih izvještaja značajnim pogrešnim prikazivanjima zbog rizika prijevare financijskog izvještavanja, kao što je procjenjivanje imovine i podcjenjivanje obveza i rashoda kako bi se osiguralo dobivanje financiranja).

A198. Revizorovo razumijevanje, uključujući povezane ocjene, kontrolnog okruženja i drugih komponenti sustava internih kontrola može dovesti do sumnji o tome hoće li revizor moći pribaviti revizijske dokaze na kojima će utemeljiti revizorsko

¹⁰⁰⁶ MRevS 330, točka 5.

mišljenje ili će biti razlog za povlačenje iz angažmana ako je povlačenje moguće sukladno primjenjivim zakonima i regulativi.

Primjeri:

- Kao posljedica ocjenjivanja subjektovog kontrolnog okruženja, revizora brine integritet subjektovog menadžmenta što može biti tako ozbiljno da dovede revizora do zaključka da je rizik namjernog pogrešnog prikazivanja od strane menadžmenta u financijskim izvještajima takav da se revizija ne može obaviti.
- Kao posljedica ocjenjivanja subjektovog informacijskog sustava i komunikacije revizor utvrđuje da je značajnim promjenama u IT okruženju bilo loše upravljano s malo nadzora od strane menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje. Revizor zaključuje da postoji značajna zabrinutost o stanju i pouzdanosti subjektovih računovodstvenih evidencija. U takvim okolnostima revizor može utvrditi kako nije vjerojatno da će dostatni primjereni revizijski dokazi biti raspoloživi za potkrepljivanje nemodificiranog mišljenja o financijskim izvještajima.

A199. MRevS 705 (izmijenjen)¹⁰⁰⁷ uspostavlja zahtjeve i daje upute za utvrđivanje postoji li potreba da revizor izrazi mišljenje s ogradom ili izda negativno mišljenje ili, kao što može biti zahtijevano u nekim slučajevima, da se povuče iz angažmana ako je povlačenje moguće prema primjenjivim zakonima ili regulativi.

Razmatranja koja su specifična za subjekte javnog sektora

A200. Za subjekte javnog sektora, identifikacija rizika na razini financijskih izvještaja može uključiti razmatranje pitanja povezanih s političkom klimom, javnim interesom i osjetljivošću programa.

Rizici značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje (Vidjeti točku 28(b))

Dodatak 2 navodi primjere u kontekstu čimbenika inherentnog rizika, događaja ili uvjeta koji mogu ukazivati na podložnost pogrešnom prikazivanju koje može biti značajno.

A201. Rizici značajnih pogrešnih prikazivanja koji nisu povezani na prožimajući način s financijskim izvještajima su rizici značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje.

Relevantne tvrdnje i signifikantne klase transakcija, stanja računa i objavljivanja (Vidjeti točku 29)

Zašto se utvrđuju relevantne tvrdnje i signifikantne klase transakcija, stanja računa i objavljivanja

A202. Utvrđivanje relevantnih tvrdnji i signifikantnih klasa transakcija, stanja računa i objavljivanja pruža osnovu za opseg revizorovog razumijevanja subjektovog informacijskog sustava koji mora steći u skladu s točkom 25(a). Ovo razumijevanje može dalje pomoći revizoru pri identificiranju ili procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja (vidjeti točku A86).

Automatizirani alati i tehnike

A203. Revizor može koristiti automatizirane tehnike za pomoć u identifikaciji signifikantnih klasa transakcija, stanja računa i objava.

Primjeri:

- Cijela populacija transakcija može biti analizirana korištenjem automatiziranih alata i tehnika u svrhu razumijevanja njihove prirode, izvora, veličine i količine. Primjenom automatiziranih tehnika revizor može, na primjer, identificirati račun sa stanjem nula na kraju razdoblja koji je obuhvaćao brojne međusobno saldirajuće transakcije i knjiženja u dnevniku koja su nastala tijekom razdoblja ukazujući na to da je stanje računa ili klasa transakcija može biti signifikantna (npr. prijelazni račun isplate plaća). Taj isti prijelazni račun plaća može također identificirati naknade troškova menadžmentu (i drugim zaposlenicima) što bi moglo biti signifikantno objavljivanje zbog toga što su ova plaćanja obavljena povezanim osobama.
- Analiziranje tokova cijele populacije transakcija prihoda revizor može lakše identificirati signifikantnu klasu transakcija koja prethodno nije bila identificirana.

Objavljivanja koja mogu biti signifikantna

A204. Signifikantna objavljivanja uključuju i kvantitativna i kvalitativna objavljivanja za koja postoji jedna ili više relevantnih tvrdnji. Primjeri objavljivanja koja imaju kvalitativne aspekte i koja mogu imati relevantne tvrdnje i stoga ih revizor može smatrati signifikantnima uključuju objavljivanja o:

- likvidnosti i ugovorima o dugovima subjekta u financijskim teškoćama,
- događajima ili okolnostima koje su dovele do priznavanja gubitka od umanjenja vrijednosti,
- ključnim izvorima nesigurnosti procjena, uključujući pretpostavke o budućnosti,
- prirodni promjene računovodstvene politike i drugim relevantnim objavljivanjima koje zahtijeva primjenjivi okvir financijskog izvještavanja kad se, na primjer, očekuje da će novi zahtjevi financijskog izvještavanja imati značajan utjecaj na financijski položaj i financijsku uspješnost subjekta,
- aranžmanima plaćanja u dionicama uključujući informacije o načinu na koji su utvrđeni bilo koji iznosi te ostala relevantna objavljivanja,
- povezanim osobama i transakcijama s povezanim osobama,
- analizi osjetljivosti uključujući informaciju o učincima promjena pretpostavki korištenih u subjektivim tehnikama procjene s namjerom da se korisnicima omogući razumijevanje osnovne nesigurnosti kod mjerenja evidentiranog ili objavljenog iznosa.

Procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje

Procjenjivanje inherentnog rizika (Vidjeti točke 31-33)

Procjenjivanje vjerojatnosti i veličine pogrešnog prikazivanja (Vidjeti točku 31)

Zašto revizor procjenjuje vjerojatnost i veličinu pogrešnih prikazivanja

A205. Revizor procjenjuje vjerojatnost i veličinu pogrešnog prikazivanja za identificirane rizike značajnih pogrešnih prikazivanja jer je značajnost kombinacije vjerojatnosti nastanka pogrešnog prikazivanja i veličine potencijalnog pogrešnog prikazivanja ako bi pogrešno prikazivanje nastalo, određuje mjesto na spektru inherentnog rizika na kojem je procijenjen inherentni rizik što utječe na revizorovo oblikovanje daljnjih revizijskih postupaka koji se odnose na rizik.

¹⁰⁰⁷ MRevS 705 (izmijenjen), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*

- A206. Procjenjivanje inherentnog rizika identificiranih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja također pomaže revizoru pri utvrđivanju značajnih rizika. Revizor utvrđuje značajne rizike jer se u skladu s MRevS-om 330 i drugim MRevS-ovima zahtijevaju specifične reakcije na značajne rizike.
- A207. Čimbenici inherentnog rizika utječu na revizorovu procjenu vjerojatnosti i veličine pogrešnog prikazivanja za identificirane rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje. Što je viši stupanj do kojega je klasa transakcija, stanje računa ili objava podložna značajnog pogrešnom prikazivanju to je vjerojatnije da će procijenjeni inherentni rizik biti viši. Razmatrajući stupanj do kojega čimbenici inherentnog rizika utječu na podložnost tvrdnje pogrešnom prikazivanju pomaže revizoru u primjerenom procjenjivanju inherentnog rizika za rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje i u oblikovanju preciznije reakcije na takav rizik.

Spektar inherentnog rizika

- A208. Kod procjenjivanja inherentnog rizika revizor koristi profesionalnu prosudbu za utvrđivanje značajnosti kombinacije vjerojatnosti i veličine pogrešnog prikazivanja.
- A209. Procijenjeni inherentni rizik koji se odnosi na posebni rizik značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje predstavlja prosudbu unutar raspona, od nižeg do višeg, u spektru inherentnog rizika. Prosudba o tome gdje se u rasponu nalazi procjena inherentnog rizika može varirati na osnovi vrste, veličine i kompleksnosti subjekta te uzima u obzir procijenjenu vjerojatnost i veličinu pogrešnog prikazivanja i čimbenike inherentnog rizika.
- A210. Pri razmatranju vjerojatnosti pogrešnog prikazivanja revizor razmatra mogućnost pojavljivanja pogrešnog prikazivanja na osnovi razmatranja čimbenika inherentnog rizika.
- A211. Pri razmatranju veličine pogrešnog prikazivanja revizor razmatra kvalitativne i kvantitativne aspekte mogućeg pogrešnog prikazivanja (tj. pogrešna prikazivanja u tvrdnjama o klasama transakcija, stanjima računa ili objavama mogu se prosuditi kao značajna zbog veličine, prirode ili okolnosti).
- A212. Revizor koristi značajnost kombinacije vjerojatnosti i veličine mogućeg pogrešnog prikazivanja pri utvrđivanju gdje se u spektru inherentnog rizika (tj. rasponu) nalazi procjena inherentnog rizika. Što je viša kombinacija vjerojatnosti i veličine, to je viša procjena inherentnog rizika, a što je niža kombinacija vjerojatnosti i veličine, to je niža procjena inherentnog rizika.
- A213. Da bi se rizik procijenio kao visoki u spektru inherentnog rizika, to ne znači da oboje, veličina i vjerojatnost trebaju biti procijenjeni kao visoki. Prije će sjecište veličine i vjerojatnosti značajnih pogrešnih prikazivanja na spektru inherentnog rizika odrediti je li procijenjeni inherentni rizik viši ili niži u spektru inherentnog rizika: Viša procjena inherentnog rizika može također proizaći iz različitih kombinacija vjerojatnosti i veličine, na primjer viša procjena inherentnog rizika mogla bi rezultirati iz manje vjerojatnosti ali vrlo velikog iznosa.
- A214. U svrhu razvoja primjerenih strategija za odgovaranje na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja revizor može odrediti rizike značajnih pogrešnih prikazivanja unutar kategorija kroz spektar inherentnog rizika na temelju njihove procjene inherentnog rizika. Ove kategorije mogu biti opisane na različite načine. Bez obzira na korištenu metodu kategorizacije, revizorova procjena inherentnog rizika je primjerena kad oblikovanje i implementacija daljnjih revizijskih postupaka za rješava-

vanje identificiranih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje primjereno odgovara procjeni inherentnog rizika i razlozima za tu procjenu.

Prožimajući rizici značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje (Vidjeti točku 31(b))

A215. Pri procjenjivanju identificiranih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnji revizor može zaključiti da se neki rizici značajnih pogrešnih prikazivanja odnose na više prožimajući način na financijske izvještaje kao cjelinu i potencijalno utječu na puno tvrdnji u kojem slučaju revizor može ažurirati identifikaciju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja.

A216. U okolnostima u kojima su rizici značajnih pogrešnih prikazivanja identificirani kao rizici na razini financijskih izvještaja zbog njihovog prožimajućeg utjecaja na niz tvrdnji i moguće ih je povezati sa specifičnim tvrdnjama, od revizora se zahtijeva uzimanje u obzir tih rizika kad procjenjuje inherentni rizik za rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje.

Razmatranja koja su specifična za subjekte javnog sektora

A217. Pri obavljanju profesionalne prosudbe u vezi s procjenom rizika značajnih pogrešnih prikazivanja revizori u javnom sektoru mogu razmatrati kompleksnost regulative i direktiva te rizike nepridržavanja zahtjeva vlasti.

Značajni rizici (Vidjeti točku 32)

Zašto se utvrđuju značajni rizici i implikacije za reviziju

A218. Utvrđivanje značajnih rizika dopušta revizoru da pozornost usredotoči više na one rizike koji se nalaze na gornjem kraju spektra inherentnog rizika kroz provođenje određenih zahtijevanih reakcija uključujući:

- kontrole koje rješavaju značajne rizike moraju se identificirati u skladu s točkom 26(a)(i), zajedno sa zahtjevom da se ocijeni je li kontrola bila oblikovana učinkovito i implementirana u skladu s točkom 26(d).
- MRevS 330 zahtijeva testiranje kontrola koje rješavaju značajne rizike u tekućem razdoblju (kad se revizor namjerava osloniti na operativnu učinkovitost takvih kontrola) te planiranje i obavljanje dokaznih postupaka koji su odgovarajući u odnosu na identificirani značajni rizik.¹⁰⁰⁸
- MRevS 330 zahtijeva od revizora pribavljanje to više prožimajućih revizijskih dokaza što je viša revizorova procjena rizika¹⁰⁰⁹
- MRevS 260 (izmijenjen) zahtijeva komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje o značajnim rizicima koje je identificirao revizor.¹⁰¹⁰
- MRevS 701 zahtijeva od revizora da uzme u obzir značajne rizike kad utvrđuje pitanja koja zahtijevaju značajnu pozornost revizora, a ta pitanja mogu biti ključna revizijska pitanja.¹⁰¹¹
- pravovremeni pregled revizijske dokumentacije od strane angažiranog partnera u odgovarajućim fazama tijekom revizije omogućuje pravovremeno razrješavanje značajnih pitanja, uključujući značajne rizike, sukladno zahtjevima

¹⁰⁰⁸ MRevS 330, točke 15 i 21.

¹⁰⁰⁹ MRevS 330, točka 7(b).

¹⁰¹⁰ MRevS 260 (izmijenjen), točka 15.

¹⁰¹¹ MRevS 701, *Komuniciranje ključnih revizijskih pitanja u izvještaju neovisnog revizora*, točka 9.

angažiranog partnera na ili prije datuma revizorskog izvješća.¹⁰¹²

- MRevS 600 zahtijeva veću uključenost angažiranog partnera grupe ako se značajni rizik odnosi na komponentu u reviziji grupe te da angažirani tim grupe usmjerava rad koji je potreban u odnosu na komponentu a koji obavlja revizor komponente.¹⁰¹³

Utvrđivanje značajnih rizika

A219. Pri utvrđivanju značajnih rizika, revizor može prvo identificirati one procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja koji su bili procijenjeni višima u spektru inherentnog rizika radi formiranja osnove za razmatranje koji rizici mogu biti bliži gornjem kraju raspona. Pozicija blizu gornjem kraju spektra inherentnog rizika će se razlikovati od subjekta do subjekta i neće nužno biti jednaka za istog subjekta iz razdoblja u razdoblje. Ona može ovisiti o prirodi i okolnostima subjekta za koji se procjenjuje rizik.

A220. Utvrđivanje koji se rizici od procijenjenih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja nalaze bliže gornjem kraju spektra inherentnog rizika te su zbog toga značajni rizici, je pitanje profesionalne prosudbe osim ako je rizik one vrste za koju određeno da se tretira kao značajni rizik u skladu s odredbama drugog MRevS-a. MRevS 240 sadrži daljnje zahtjeve i upute u odnosu na identifikaciju i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare.¹⁰¹⁴

Primjer:

- Za novac bi se obično kod maloprodaje u supermarketu utvrdila visoka vjerojatnost mogućeg pogrešnog prikazivanja (zbog rizika neovlaštenog prisvajanja), međutim, veličina bi tipično bila vrlo niska (zbog niskih razina gotovine kojima se barata u trgovinama). Kombinacija ovih dvaju čimbenika u spektru inherentnog rizika vjerojatno neće rezultirati time da postojanje novca bude utvrđeno kao značajan rizik.
- Subjekt je u pregovorima o prodaji dijela poslovanja. Revizor razmatra učinak na umanjenje goodwilla i može utvrditi postojanje veće vjerojatnosti postojanja mogućeg pogrešnog prikazivanja i većeg iznosa zbog učinka čimbenika inherentnog rizika subjektivnosti, nesigurnosti i podložnosti pristranosti menadžmenta ili drugim čimbenicima rizika prijevare. Ovo može rezultirati time da umanjenje vrijednosti goodwilla bude utvrđeno kao značajan rizik.

A221. Revizor također uzima u obzir relativne učinke čimbenika inherentnog rizika kad procjenjuje inherentni rizik. Što je manji učinak čimbenika inherentnog rizika to je vjerojatnije da će procijenjeni rizik biti manji. Rizici značajnih pogrešnih prikazivanja za koje se može procijeniti da imaju veći inherentni rizik te se zbog toga mogu utvrditi kao značajan rizik, mogu nastati zbog sljedećih razloga:

- transakcije za koje postoji više prihvatljivih računovodstvenih tretmana tako da je uključena subjektivnost;
- računovodstvene procjene koje imaju visoku nesigurnost procjene ili kompleksne modele;
- kompleksnost u prikupljanju i obradi podataka radi potkrepljivanja stanja računa;

¹⁰¹² MRevS 220, točke 17 i A19.

¹⁰¹³ MRevS 600, točke 30 i 31.

¹⁰¹⁴ MRevS 240, točke 26–28.

- stanja računa ili kvantitativne objave koje uključuju kompleksne kalkulacije;
- računovodstvena načela koja mogu biti podložna različitim tumačenjima;
- promjene u subjektivnom poslovanju koje uključuju promjene u računovodstvu, na primjer, spajanja i akvizicije.

Rizici za koje sami dokazni postupci ne pružaju dostatne primjerene revizijske dokaze (Vidjeti točku 33)

Zašto se moraju identificirati rizici za koje sami dokazni postupci ne pružaju dostatne primjerene revizijske dokaze

A222. Zbog prirode rizika značajnog pogrešnog prikazivanja, te zbog kontrola koje rješavaju taj rizik, u nekim okolnostima jedini način za pribavljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza je testiranje operativne učinkovitosti kontrola. Sukladno tome, postoji zahtjev da revizor identificira bilo koje takve rizike zbog implikacija za oblikovanje i obavljanje daljnjih revizijskih postupaka u skladu s MRevS-om 330 radi rješavanja rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje.

A223. Točka 26(a)(iii) također zahtijeva identificiranje kontrola koje rješavaju rizike za koje dokazni postupci sami za sebe ne mogu pružiti dostatne i primjerene revizijske dokaze jer se od revizora zahtijeva, u skladu s MRevS 330,¹⁰¹⁵ oblikovanje i obavljanje testova takvih kontrola.

Utvrđivanje rizika za koje sami dokazni postupci ne pružaju dostatne primjerene revizijske dokaze

A224. Kad su rutinske poslovne transakcije podložne visoko automatiziranoj obradi s malo ili bez ručne intervencije možda neće biti moguće obaviti samo dokazne postupke u odnosu na rizik. Ovo može biti slučaj u prilikama kad se značajna količina subjektivnih informacija inicira, evidentira, obrađuje i o njima izvještava samo u elektroničkom obliku kao što je u informacijskom sustavu koji uključuje visok stupanj integracije njegovih IT aplikacija. U takvim slučajevima:

- revizijski dokazi mogu biti raspoloživi samo u elektroničkom obliku a njihova dostatnost i primjerenost obično ovisi o učinkovitosti kontrola nad njihovom točnošću i potpunosti.
- potencijal da se pojavi nepravilno iniciranje ili promjena informacija i ne bude otkriveno može biti veći ako primjerene kontrole ne funkcioniraju učinkovito.

Primjer:

Obično nije moguće pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze koji se odnose na prihode za telekomunikacijski subjekt samo na temelju dokaznih postupaka. Ovo stoga jer dokazi o pozivima ili podatkovna aktivnost ne postoje u opažljivom obliku. Umjesto toga, obično se obavlja opsežno testiranje kontrola radi utvrđivanja da su pokretanje i završetak poziva te podatkovna aktivnost ispravno obuhvaćeni (npr. minute poziva ili količina preuzetih podataka) i korektno evidentirani u subjektivnom sustavu naplate.

A225. MRevS 540 (izmijenjen) sadrži daljnje upute koje se odnose na računovodstvene procjene o rizicima za koje dokazni postupci sami za sebe ne mogu pružiti dostatne i primjerene revizijske dokaze.¹⁰¹⁶ U odnosu na računovodstvene procjene ovo se ne mora ograničiti na automatiziranu obradu već može također biti primjenjivo na kompleksne modele.

¹⁰¹⁵ MRevS 330, točka 8.

¹⁰¹⁶ MRevS 540 (izmijenjen), točke A87–A89.

Procjenjivanje kontrolnog rizika (Vidjeti točku 34)

A226. Revizorovi planovi testiranja učinkovitosti operativnih kontrola zasniva se na očekivanju da su kontrole operativno učinkovite i da će to oblikovati osnovu revizorove procjene kontrolnog rizika. Početno očekivanje o operativnoj učinkovitosti kontrola bazirano je na revizorovoj ocjeni oblikovanja i utvrđenju implementiranosti identificiranih kontrola u komponenti kontrolnih aktivnosti. Nakon što revizor testira operativnu učinkovitost kontrola u skladu s MRevS-om 330, revizor će moći potvrditi početno očekivanje o operativnoj učinkovitosti kontrola. Ako kontrole ne djeluju učinkovito kao što je očekivano, revizor će morati izmijeniti procjenu kontrolnog rizika u skladu s točkom 37.

A227. Revizorova procjena kontrolnog rizika može biti obavljena na različite načine ovisno o preferiranim revizijskim tehnikama i metodologijama i može se izraziti na različite načine.

A228. Ako revizor planira testirati operativnu učinkovitost kontrola može biti nužno testirati kombinaciju kontrola kako bi se potvrdilo revizorovo očekivanje da kontrole funkcioniraju učinkovito. Revizor može planirati testiranje i izravnih i neizravnih kontrola, uključujući opće IT kontrole, i, ako je tako, uzeti u obzir kombinirani očekivani učinak kontrola kad procjenjuje kontrolni rizik. Do mjere u kojoj kontrola koja će se testirati ne pruža potpun odgovor na procijenjeni inherentni rizik, revizor utvrđuje implikacije na oblikovanje daljnjih revizijskih postupaka radi smanjenja revizijskog rizika na prihvatljivo nisku razinu.

A229. Kad revizor planira testirati operativnu učinkovitost automatizirane kontrole, revizor također može planirati test operativne učinkovitosti relevantnih općih IT kontrola koje podržavaju kontinuirano funkcioniranje te automatizirane kontrole radi rješavanja rizika koji proizlaze iz uporabe IT-a i radi pružanja osnove za revizorovo očekivanje da je automatizirana kontrola funkcionirala učinkovito kroz cijelo razdoblje. Kad revizor očekuje da su povezane opće IT kontrole neučinkovite ovo utvrđivanje može utjecati na revizorovu procjenu kontrolnog rizika na razini tvrdnje i može biti potrebno da revizorovi daljnji postupci uključuju dokazne postupke kako bi odgovorili na primjenjive rizike koji proizlaze iz uporabe IT-a. Daljnje upute o postupcima koje revizor može obaviti u ovakvim okolnostima dane su u MRevS-u 330.¹⁰¹⁷

Ocjenjivanje revizijskih dokaza pribavljenih iz postupaka procjene rizika (Vidjeti točku 35)

Zašto revizor ocjenjuje revizijske dokaze iz postupaka procjene rizika

A230. Revizijski dokazi koji su pribavljeni iz obavljanja postupaka procjene rizika pružaju osnovu za identifikaciju i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. Ovo pruža osnovu za revizorovo oblikovanje vrste, vremenskog rasporeda i opsega daljnjih revizijskih postupaka koji odgovaraju na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje u skladu s MRevS-om 330. Sukladno tome, revizijski dokazi pribavljeni iz postupaka procjene rizika pružaju osnovu za identifikaciju i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja bilo zbog prijevare ili pogreške na razini financijskih izvještaja i na razini tvrdnje.

Ocjena revizijskih dokaza

A231. Revizijski dokazi iz postupaka procjene rizika obuhvaćaju i informacije koje podržavaju i potvrđuju tvrdnje menadžmenta te bilo koje informacije koje opovrgavaju takve tvrdnje.¹⁰¹⁸

Profesionalni skepticizam

A232. Pri ocjenjivanju revizijskih dokaza iz postupaka procjene rizika revizor razmatra je li stekao dostatno razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i subjektovog sustava internih kontrola kako bi bio u stanju identificirati rizike značajnih pogrešnih prikazivanja kao i ustanoviti postoje li bilo kakvi kontradiktorni dokazi koji mogu ukazati na rizik značajnih pogrešnih prikazivanja.

Klase transakcija, stanja računa i objava koje nisu signifikantne ali su značajne (Vidjeti točku 36)

A233. Kao što je objašnjeno u MRevS-u 320,¹⁰¹⁹ značajnost i revizijski rizik se razmatraju kad se identificiraju i procjenjuju rizici značajnih pogrešnih prikazivanja u klasama transakcija, stanjima računa, i objavama. Revizorovo utvrđivanje značajnosti je pitanje profesionalne prosudbe i na njega utječe revizorova percepcija potreba korisnika financijskih izvještaja za financijskim informacijama.¹⁰²⁰ Za svrhe ovog MRevS-a i točke 18 MRevS-a 330, klase transakcija, stanja računa ili objave su značajne ako se može razumno očekivati da bi njihovo ispuštanje, pogrešno prikazivanje ili prikrivanje informacija o njima utjecalo na ekonomske odluke korisnika koje su donesene na osnovi financijskih izvještaja kao cjeline.

A234. Mogu postojati klase transakcija, stanja računa ili objave koje su značajne ali nisu bile utvrđene kao signifikantne klase transakcija, stanja računa ili objava (tj. ne postoje identificirane relevantne tvrdnje).

Primjer:

Subjekt može imati objavu o plaćama izvršnih osoba za koje revizor nije identificirao rizik značajnih pogrešnih prikazivanja. Međutim, revizor može utvrditi da je ova objava značajna na osnovi razmatranja u točki A233.

A235. Revizijski postupci za rješavanje klasa transakcija, stanja računa ili objava koji su značajni ali nisu utvrđeni kao signifikantni uređeni su u MRevS 330.¹⁰²¹ Kad je klasa transakcija, stanja računa ili objava utvrđena kao signifikantna kao što zahtijeva točka 29, klasa transakcija, stanje računa ili objava je također značajna klasa transakcija, stanja računa ili objava za svrhe točke 18 MRevS-a 330.

Promjena procjene rizika (Vidjeti točku 37)

A236. Za vrijeme revizije pozornost revizora mogu privući nove ili druge informacije koje se značajno razlikuju od onih na kojima je bila temeljena procjena rizika.

¹⁰¹⁸ MRevS 500, točka A1.

¹⁰¹⁹ MRevS 320, točka A1.

¹⁰²⁰ MRevS 320, točka 4.

¹⁰²¹ MRevS 330, točka 18.

¹⁰¹⁷ MRevS 330, točke A29–A30.

Primjer:

Subjektova procjena rizika može biti temeljena na očekivanju da određene kontrole funkcioniraju učinkovito. U obavljanju testova tih kontrola revizor može pribaviti revizijske dokaze da one nisu funkcionirale učinkovito u relevantnim razdobljima tijekom revizije. Slično tome, kod obavljanja dokaznih postupaka revizor može otkriti pogrešna prikazivanja u iznosima ili učestalosti većoj nego što je konzistentno s revizorovima procjenama rizika. U takvim okolnostima, procjena rizika možda neće na odgovarajući način odražavati stvarne okolnosti subjekta i daljnji planirani revizijski postupci možda nisu učinkoviti u otkrivanju značajnih pogrešnih prikazivanja. Točke 16 i 17 MRevS-a 330 pružaju daljnje upute za ocjenjivanje operativne učinkovitosti kontrola.

Dokumentacija (Vidjeti točku 38)

A237. Za ponavljajuće revizije, određena dokumentacija može se prenijeti iz ranije revizije i ažurirati po potrebi kako bi odražavala promjene u subjektovom poslovanju ili procesima.

A238. MRevS 230 navodi da, između ostalih razmatranja, iako možda ne postoji jedan način na koji se dokumentira revizorov profesionalni skepticizam, revizijska dokumentacija može ipak pružiti dokaze o revizorovom profesionalnom skepticizmu.¹⁰²² Na primjer, kad revizijski dokazi pribavljeni iz postupaka procjene rizika uključuju dokaze koji i potvrđuju i opovrgavaju menadžmentove tvrdnje, dokumentacija može uključivati način na koji je revizor ocijenio takve dokaze uključujući profesionalne prosudbe koje je donio u ocjenjivanju pitanja pružaju li revizijski dokazi primjerenu osnovu za revizorovu identifikaciju i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. Primjeri drugih zahtjeva u ovom MRevS-u za koje dokumentacija može pružiti dokaze o korištenju profesionalnog skepticizma od strane revizora uključuju:

- točka 13 koja zahtijeva od revizora oblikovanje i obavljanje postupaka procjene rizika na način koji nije pristran prema pribavljanju revizijskih dokaza koji mogu potkrijepiti postojanje rizika ili prema isključivanju revizijskih dokaza koji mogu opovrgnuti postojanje rizika;
- točka 17 koja zahtijeva diskusiju između ključnih članova angažiranog time o primjeni primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i podložnosti subjektovih financijskih izvještaja značajnim pogrešnim prikazivanjima;
- točke 19(b) i 20 koje zahtijevaju od revizora stjecanje razumijevanja razloga za bilo koje promjene subjektovih računovodstvenih politika i ocjenjivanje jesu li računovodstvene politike subjekta primjerene i konzistentne s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja;
- točke 21(b), 22(b), 23(b), 24(c), 25(c), 26(d) i 27 koje zahtijevaju od revizora da na temelju stečenog razumijevanja ocijeni jesu li komponente subjektovog sustava internih kontrola primjerene subjektovim okolnostima imajući u vidu prirodu i kompleksnost subjekta te utvrdi je li utvrđeni jedan ili više kontrolnih nedostataka;
- točka 35 koja zahtijeva od revizora uzimanje u obzir svih revizijskih dokaza pribavljenih iz postupaka procjene rizika bilo da su potkrepljujući ili opovrgavajući u odnosu na tvrdnje menadžmenta, te ocjenjivanje pitanja pružaju li revizijski dokazi pribavljeni iz postupaka procjene rizika primje-

renu osnovu za identifikaciju ili procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja; i

- točka 36 koja zahtijeva od revizora ocjenjivanje o tome, kad je primjenjivo, ostaje li i dalje primjereno revizorovo utvrđenje o tome da ne postoje rizici značajnih pogrešnih prikazivanja za značajne klase transakcija, stanja računa ili objava.

Prilagodljivost opsega

A239. Način na koji se dokumentiraju zahtjevi iz točke 38 treba utvrditi revizor korištenjem profesionalne prosudbe.

A240. Potkrepljivanje razumne osnove za donesene teške prosudbe može zahtijevati detaljniju dokumentaciju koja je dostatna da omogući iskusnom revizoru, koji nema prethodnog iskustva s tom revizijom, razumijevanje vrste, vremenskog rasporeda i opsega obavljenih revizijskih postupaka.

A241. Za revizije manje kompleksnih subjekata oblik i sadržaj dokumentacije mogu biti jednostavni i relativno kratki. Na oblik i opseg revizorove dokumentacije utječe vrsta, veličina i kompleksnost subjekta i njegovog sustava internih kontrola, raspoloživost informacija od subjekta i revizijska metodologija i tehnologija koja se koristi tijekom revizije. Nije potrebno dokumentirati sveukupno revizorovo razumijevanje subjekta i pitanja koja su s time povezana. Ključni elementi¹⁰²³ razumijevanja dokumentirani od strane revizora mogu uključivati one elemente na kojima je revizor temeljio procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. Međutim, od revizora se ne zahtijeva dokumentiranje svakog čimbenika inherentnog rizika koji je uzet u obzir pri identificiranju i procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje.

Primjer:

U reviziji manje kompleksnih subjekata revizijska dokumentacija može biti ugrađena u revizorovu dokumentaciju sveukupne strategije i plana revizije.¹⁰²⁴ Slično tome, na primjer, rezultati procjene rizika mogu biti dokumentirani zasebno ili mogu biti dokumentirani kao dio revizorove dokumentacije o daljnjim revizijskim postupcima.¹⁰²⁵

Dodatak 1

(Vidjeti točke A61–A67)

Razmatranja za razumijevanje subjekta i njegovog poslovnog modela

Ovaj dodatak objašnjava ciljeve i opseg subjektovog poslovnog modela i pruža primjere pitanja koja revizor može razmotriti pri razumijevanju aktivnosti subjekta koje mogu biti uključene u poslovni model. Revizorovo razumijevanje subjektovog poslovnog modela i kako na njega utječe subjektova poslovna strategija i poslovni ciljevi, mogu pomoći revizoru pri identificiranju poslovnih rizika koji mogu utjecati na financijske izvještaje. Dodatno, ovo može pomoći revizoru pri identificiranju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja.

Ciljevi i opseg subjektovog poslovnog modela

1. Subjektov poslovni model opisuje način na koji subjekt razmatra, na primjer, svoju organizacijsku strukturu, poslovanje ili opseg aktivnosti, poslovne linije (uključujući konkurente i njihove

¹⁰²³ MRevS 230, točka 8.

¹⁰²⁴ MRevS 300, *Planiranje revizije financijskih izvještaja*, točke 7, 9 i A11.

¹⁰²⁵ MRevS 330, točka 28.

¹⁰²² MRevS 230, točka A7.

- kupce), procese, mogućnosti za rast, globalizaciju, regulatorne zahtjeve i tehnologije. Subjektov poslovni model opisuje način na koji subjekt stvara, održava i evidentira financijsku ili širu vrijednost za svoje dionike.
2. Strategije su pristupi kojima menadžment planira ostvariti ciljeve subjekta, uključujući način na koji subjekt planira postupati s rizicima i prilikama s kojima se suočava. Menadžment s vremenom mijenja strategije subjekta kako bi reagirale na promjene svojih ciljeva te na unutarnje i vanjske okolnosti u kojima posluje.
 3. Opis poslovnog modela uobičajeno uključuje:
 - opseg subjektivih aktivnosti i zašto ih obavlja;
 - struktura subjekta i opseg njegovog poslovanja;
 - tržišta ili zemljopisna ili demografska područja i dijelovi lanca vrijednosti u kojem subjekt posluje, kako nastupa na tim tržištima ili područjima (glavni proizvodi, segmenti kupaca i metode distribucije) te osnovu na kojoj se natječe;
 - poslovni ili operativni procesi subjekta (npr. ulaganje, financiranje i operativni procesi) koji se koriste u obavljanju aktivnosti subjekta kojima se služi za obavljanje svojih aktivnosti usredotočujući se na one dijelove poslovnih procesa koji su važni za stvaranje, očuvanje i evidentiranje vrijednosti;
 - resursi (npr. financijski, ljudski, intelektualni, okolišni i tehnološki) i drugi inputi i odnosi (npr. kupci, konkurenti, dobavljači i zaposlenici) koji su nužni ili važni za uspjeh subjekta;
 - način na koji poslovni model subjekta integrira korištenje IT-a u svojim interakcijama s kupcima, dobavljačima, financijerima i drugim dionicima kroz IT sučelja i druge tehnologije.
 4. Poslovni rizik može imati neposrednu posljedicu za rizik značajnih pogrešnih prikazivanja za klase transakcija, stanja računa i objavljivanja na razini tvrdnje ili na razini financijskih izvještaja. Na primjer, poslovni rizik koji proizlazi iz značajnog pada tržišnih vrijednosti nekretnina može povećati rizik značajnih pogrešnih prikazivanja povezanog s tvrdnjom o vrijednosti za zajmodavca srednjoročnih zajmova osiguranih nekretninama. Međutim, isti rizik, osobito u kombinaciji s jakim ekonomskim padom koji istodobno povećava osnovni rizik kreditnih gubitaka kroz cijelo vrijeme trajanja zajmova, može imati i dugotrajne posljedice. Rezultirajuća neto izloženost kreditnim gubicima može baciti značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Ako je tako, to može imati implikacije za zaključke menadžmenta i revizora o primjerenosti subjektovog korištenja računovodstva na osnovi vremenski neograničenog poslovanja te za utvrđivanje postoji li značajna neizvjesnost. Može li poslovni rizik rezultirati rizikom značajnih pogrešnih prikazivanja se, stoga, razmatra u svjetlu okolnosti subjekta. Primjeri događaja i uvjeta koji mogu dovesti do postojanja rizika značajnih pogrešnih prikazivanja prikazani su u **Dodatku 2**.

Aktivnosti subjekta

5. Primjeri pitanja koja revizor može razmotriti kad stječe razumijevanje o aktivnostima subjekta (koje su uključene u poslovni model subjekta) uključuju:
 - (a) Poslovne aktivnosti kao što su:
 - o vrste izvora prihoda, proizvoda ili usluga te tržišta uključujući sudjelovanje u elektroničkoj trgovini kao što je internet prodaja i marketinške aktivnosti;
 - o provedba aktivnosti (na primjer, faze i metode proizvodnje ili aktivnosti izložene rizicima za okoliš);

- o suradnje, zajednička ulaganja i aktivnosti outsourcinga;
 - o zemljopisna disperzija i industrijska segmentacija;
 - o lokacija proizvodnih pogona, skladišta i ureda te lokacija i količine zaliha;
 - o ključni kupci i važni dobavljači roba i usluga, aranžmani o zaposlenju (uključujući postojanje sindikalnih ugovora, mirovina i drugih naknada nakon prestanka zaposlenja, aranžmani o dodjeli dioničkih opcija ili aranžmani s poticajnim bonusima te vladina regulativa koja se odnosi na pitanja zapošljavanja;
 - o aktivnosti istraživanja i razvoja i izdaci;
 - o transakcije s povezanim osobama.
- (b) Investicije i investicijske aktivnosti kao što su:
 - o planirane ili nedavno dovršene akvizicije ili otuđenja;
 - o investiranje u i otuđenja vrijednosnih papira i zajmova;
 - o aktivnosti kapitalnog investiranja;
 - o investiranje u nekonsolidirane subjekte uključujući nekontrolirana partnerstva, zajednička ulaganja i nekontrolirane subjekte posebne namjene.
 - (c) financiranje i aktivnosti financiranja kao što su:
 - o vlasnička struktura ključnih ovisnih društava i pridruženih subjekata uključujući konsolidirane i nekonsolidirane strukture;
 - o struktura duga i povezani uvjeti, uključujući izvanbilančne financijske aranžmane i aranžmane o najmu;
 - o vlasnici koji su krajnji korisnici (na primjer, lokalni, strani, poslovna reputacija i iskustvo) te povezane osobe;
 - o korištenje derivativnih financijskih instrumenata.

Priroda subjekata posebne namjene

6. Subjekt posebne namjene (ponekad nazvan uređajem posebne namjene) je subjekt koji je općenito osnovan za usku i dobro definiranu svrhu poput realizacije najma ili sekuritizacije imovine ili radi provođenja aktivnosti istraživanja i razvoja. Može biti u obliku korporacije, zaklade, partnerstva ili neinkorporiranog subjekta. Subjekt u čije ime je osnovan subjekt posebne namjene može često prenijeti imovinu na potonji subjekt (na primjer, kao dio transakcije s prestankom priznavanja koja uključuje financijsku imovinu), steći pravo korištenja imovine potonjeg ili pružati usluge za potonjeg dok druge strane mogu financirati potonjeg. Kao što navodi MRevS 550, u nekim okolnostima subjekt posebne namjene može biti povezana osoba subjekta.¹⁰²⁶
7. Okviri financijskog izvještavanja često preciziraju detaljne uvjete za koje se smatra da dovode do kontrole ili okolnostima u kojima se mora razmotriti uključivanje subjekta posebne namjene u konsolidaciju. Tumačenje zahtjeva takvih okvira često zahtijeva detaljno poznavanje relevantnih ugovora koji uključuju subjekt posebne namjene.

Dodatak 2

(Vidjeti točke 12(f), 19(c), A7-A8, A85-A89)

Razumijevanje čimbenika inherentnog rizika

Ovaj dodatak sadrži daljnja objašnjenja o čimbenicima inherentnog rizika kao i pitanja koja revizor može razmotriti pri razumijevanju i primjenjivanju čimbenika inherentnog rizika kod identificiranja i procjenjivanja rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje.

¹⁰²⁶ MRevS 550, točka A7.

Čimbenici inherentnog rizika

1. Čimbenici inherentnog rizika karakteristike su događaja ili stanja koje utječu na podložnost tvrdnje o klasi transakcija, stanju računa ili objavljivanju, pogrešnom prikazivanju, bilo zbog prijave ili pogreške te prije razmatranja kontrola. Takvi čimbenici mogu biti kvalitativni ili kvantitativni te uključuju složenost, subjektivnost, promjenu, nesigurnost ili podložnost pogrešnom prikazivanju zbog pristranosti menadžmenta ili drugih čimbenika rizika prijave¹⁰²⁷ u mjeri u kojoj utječu na inherentni rizik. Pri stjecanju razumijevanja subjekta i njegovog okruženja te primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i računovodstvenih politika subjekta, u skladu s točkama 19(a)-(b), revizor također razumije način na koji inherentni čimbenici rizika utječu na podložnost tvrdnji pogrešnom prikazivanju pri pripremi financijskih izvještaja.
2. Čimbenici inherentnog rizika koji se odnose na pripremu informacija sukladno zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja (dalje u ovoj točki: »zahtijevane informacije«) uključuju:
 - **Kompleksnost** – proizlazi ili iz prirode informacije ili iz načina pripremanja zahtijevane informacije, uključujući okolnosti u kojima je takve procese pripreme same po sebi teže primijeniti. Na primjer, kompleksnost može nastati:
 - o pri obračunu iznosa rabata dobavljačima jer može biti potrebno uzeti u obzir različite komercijalne uvjete za puno različitih dobavljača, ili puno međusobno isprepletenih komercijalnih uvjeta koji su svi relevantni za obračun iznosa rabata koji se dužuje; ili
 - o kad postoji puno potencijalnih izvora podataka s različitim karakteristikama koje se koriste pri donošenju računovodstvene procjene, obrada podataka uključuje puno međusobno povezanih koraka i podatke je stoga inherentno teže identificirati, evidentirati, pribaviti, razumjeti ili obraditi.
 - **Subjektivnost** – proizlazi iz inherentnih ograničenja u sposobnosti pripremanja zahtijevanih informacija na objektivna način, zbog ograničenja u raspoloživosti znanja ili informacija, tako da menadžment možda mora napraviti odabir ili subjektivnu prosudbu o primjeni primjerenog pristupa i o uključivanju tako dobivenih informacija u financijske izvještaje. Zbog različitih pristupa pripremi zahtijevanih informacija, različiti ishodi mogu rezultirati iz primjerene primjene zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. Kako se povećavaju ograničenja u znanju ili podacima, povećat će se i subjektivnost u prosudbama koje bi mogli donijeti razumno upućeni i neovisni pojedinci te različitost mogućih ishoda tih prosudbi.
 - **Promjena** – rezultira iz događaja ili stanja koji, kroz vrijeme, utječu na poslovanje subjekta ili ekonomske, računovodstvene, regulatorne, granske ili druge aspekte okruženja u kojem djeluje kad se učinci takvih događaja ili stanja odražavaju na zahtijevane informacije. Takvi događaji ili stanja mogu nastati za vrijeme ili između razdoblja financijskog izvještavanja. Na primjer, promjena može rezultirati iz razvoja zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja ili u subjektu i njegovu poslovnom modelu, ili u okruženju u kojem subjekt posluje. Takva promjena može utjecati na menadžmentove pretpostavke i prosudbe, uključujući one koje se odnose na menadžmentov odabir računovodstvenih politika ili način donošenja računovodstvenih procjena ili utvrđivanja povezanih objava.

žmentov odabir računovodstvenih politika ili način donošenja računovodstvenih procjena ili utvrđivanja povezanih objava.

- **Nesigurnost** – nastaje kad zahtijevane informacije ne mogu biti pripremljene samo na osnovi dostatno preciznih i sveobuhvatnih podataka koji se mogu verificirati kroz izravno promatranje. U tim okolnostima može biti potrebno primijeniti pristup koji primjenjuje raspoloživo znanje za pripremu informacija korištenjem dovoljno preciznih i sveobuhvatnih opažljivih podataka, u opsegu u kojem su dostupni, te razumne pretpostavke koje podržavaju najprimjereniji dostupni podaci, kad nisu dostupni. Ograničenja u raspoloživosti znanja ili podataka koja nisu pod kontrolom menadžmenta (podložno troškovnim ograničenjima ako je primjenjivo) su izvori nesigurnosti i njihov učinak na pripremu zahtijevanih informacija ne može biti eliminiran. Na primjer, nesigurnost procjene nastaje kad zahtijevani novčani iznos ne može biti utvrđen s preciznošću i ishod procjene nije poznat prije datuma dovršenja financijskih izvještaja.
 - **Podložnost pogrešnom prikazivanju zbog pristranosti menadžmenta ili drugih čimbenika rizika prijave ako oni utječu na inherentni rizik** – podložnost pristranosti menadžmenta rezultira iz uvjeta koji stvaraju podložnost namjernom ili nenamjernom propustu menadžmenta da održi neutralnost u pripremi informacija. Menadžmentova pristranost je često povezana s određenim uvjetima koji imaju potencijal biti uzrok od menadžmentu ne održava neutralnost u stvaranju prosudbi (pokazatelji potencijalne pristranosti menadžmenta), što može dovesti do značajnog pogrešnog prikazivanja informacija koje bi moglo biti prijeverno ako je namjerno. Takvi pokazatelji uključuju poticaje ili pritiske ako utječu na inherentni rizik (na primjer, kao posljedica motiviranosti za postizanjem željenog rezultata kao što je željena ciljna dobit ili pokazatelj kapitala) i priliku da ne održavaju neutralnost. Čimbenici koji su relevantni za podložnost pogrešnom prikazivanju zbog prijave u obliku prijavnog financijskog izvještavanja ili prisvajanja imovine opisani su u točkama A1 do A5 MRevS-a 240.
3. Kad je kompleksnost čimbenik inherentnog rizika, može postojati inherentna potreba za kompleksnijim procesima pripreme informacija i takvi procesi mogu biti inherentno teži za primjenu. Posljedično tome, njihova primjena može zahtijevati specijalizirane vještine ili znanje te može zahtijevati korištenje menadžmentovog stručnjaka.
 4. Kad je prosudba menadžmenta subjektivnija, podložnost pogrešnom prikazivanju zbog menadžmentove pristranosti, nenamjerne ili namjerne, može također biti povećana. Na primjer, značajna prosudba menadžmenta može biti uključena u donošenje računovodstvenih procjena koje su identificirane kao visoka nesigurnost procjene i zaključci glede metoda, podataka i pretpostavki mogu održavati nenamjernu ili namjernu pristranost menadžmenta.

Primjeri događaja ili stanja koji mogu dovesti do postojanja rizika značajnih pogrešnih prikazivanja

1. U nastavku su prikazani primjeri događaja (uključujući transakcije) i uvjeta koji mogu ukazivati na postojanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima na razini financijskih izvještaja ili na razini tvrdnje. Primjeri su navedeni prema čimbeniku inherentnog rizika i pokrivaju širok raspon događaja i uvjeta. Međutim, nisu svi događaji i uvjeti relevantni za svaki revizijski angažman te popis primjera nije nužno

¹⁰²⁷ MRevS 240, točke A24–A27.

potpun. Događaji i uvjeti kategorizirani su prema čimbeniku inherentnog rizika koji može imati najveći utjecaj u danim okolnostima. Važno je napomenuti da će zbog međuodnosa između čimbenika inherentnog rizika primjeri događaja i uvjeta također vjerojatno biti podložni drugim čimbenicima inherentnog rizika ili će na njih utjecati.

| | |
|--|---|
| Relevantni čimbenik inherentnog rizika | Primjeri događaja ili stanja koji mogu dovesti do postojanja rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje |
| Kompleksnost | Regulatorna: <ul style="list-style-type: none"> poslovanje koje je znatno podložno kompleksnoj regulativi. Poslovni model: <ul style="list-style-type: none"> postojanje kompleksnih saveza i zajedničkih ulaganja. Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja: <ul style="list-style-type: none"> računovodstvena mjerenja koja uključuju kompleksne procese. Transakcije: <ul style="list-style-type: none"> korištenje izvanbilančnog financiranja, subjekata posebne namjene i drugih kompleksnih financijskih aranžmana. |
| Subjektivnost | Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja: <ul style="list-style-type: none"> širok raspon mogućih kriterija mjerenja neke računovodstvene procjene. Na primjer, menadžmentovo priznavanje amortizacije ili prihoda i rashoda kod gradnje. menadžmentov odabir tehnika procjene ili modela za trajnu imovinu kao što su ulaganja u nekretnine. |
| Promjena | Ekonomski uvjeti: <ul style="list-style-type: none"> poslovanje u područjima koja su ekonomski nestabilna, na primjer, zemlje sa značajnom devalvacijom valute ili u visoko inflatornim ekonomijama. Tržišta: <ul style="list-style-type: none"> poslovanje je izloženo volatilnim tržištima, na primjer, trgovanje futures-ima. Gubljenje kupaca: <ul style="list-style-type: none"> pitanja vremenski neograničenog poslovanja i likvidnosti uključujući gubitak značajnih kupaca. Industrijski (granski) model: <ul style="list-style-type: none"> promjene u industriji u kojoj subjekt posluje. Poslovni model: <ul style="list-style-type: none"> promjene u dobavnom lancu. razvoj ili nuđenje novih proizvoda ili usluga ili ulaženje u nove poslovne linije. Zemljopis: <ul style="list-style-type: none"> širenje na nove lokacije. Struktura subjekta: <ul style="list-style-type: none"> promjene u subjektu kao što su velike akvizicije ili reorganizacije ili drugi neuobičajeni događaji. subjekti ili poslovni segmenti koji će vjerojatno biti prodani. Kompetentnost ljudskih resursa: <ul style="list-style-type: none"> promjene u ključnom osoblju uključujući odlazak ključnih izvršnih osoba. |

IT:

- promjene u IT okruženju.
- instalacija značajnih novih IT sustava koji su povezani s financijskim izvještavanjem.

Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja:

- primjena novih računovodstvenih propisa.

Kapital:

- nova ograničenja raspoloživosti kapitala i kredita.

Regulatorno:

- započinjanje istraga vezanih uz subjektovo poslovanje ili financijske rezultate od strane regulatornih ili vladinih tijela.
- utjecaj novih zakona koji se odnose na zaštitu okoliša.

Nesigurnost

Izveštavanje:

- događaji ili transakcije koje uključuju značajnu nesigurnost mjerenja uključujući računovodstvene procjene i povezane objave,
- predstojeći sudski spor i potencijalne obveze, na primjer, jamstva za prodane proizvode, financijska jamstva i sanacija okoliša.

Podložnost pogrešnom prikazivanju zbog menadžmentove pristranosti ili drugih čimbenika rizika prijevare ako oni utječu na inherentni rizik

Izveštavanje:

- prilike za menadžment i zaposlene da sudjeluju u prijevaramo financijskom izvještavanju, uključujući izostavljanje ili prikriivanje značajnih informacija u objavama.
- Transakcije:
- značajne transakcije s poveznim osobama,
 - značajan iznos nerutinskih ili nesustavnih transakcija uključujući međukompanijske transakcije i velike transakcije povezane s prihodima na kraju razdoblja,
 - transakcije koje su evidentirane na temelju menadžmentove namjere, na primjer, refinanciranje duga, imovina za prodaju i klasifikacija utrživih vrijednosnica.

Ostali događaji ili uvjeti koji mogu ukazivati na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja:

- nedostatak osoblja s primjerenim vještinama na području računovodstva i financijskog izvještavanja.
- nedostaci kontrola – osobito u kontrolnom okruženju, procesu procjene rizika i procesu monitoringa i posebno oni s kojima se menadžment nije bavio.
- prošla pogrešna prikazivanja, povijest pogrešaka ili značajan iznos usklađivanja na kraju razdoblja.

Dodatak 3

(Vidjeti točke 12(m), 21–26, A90–A181)

Razumijevanje subjektovog sustava internih kontrola

1. Subjektov sustav internih kontrola može se odražavati u priručnicima o politici i postupcima, sustavima i obrascima te informacijama koje su u njima ugrađene, te na koji utječu ljudi. Subjektov sustav internih kontrola implementira menadžment, oni koji su zaduženi za upravljanje ili drugo osoblje na temelju strukture subjekta. Subjektov sustav internih kontrola može se

primijeniti na operativni model subjekta, pravnu strukturu subjekta ili njihovu kombinaciju na osnovi odluka menadžmenta, onih koji su zaduženi za upravljanje ili drugog osoblja u kontekstu zakonskih i regulatornih zahtjeva.

2. Ovaj dodatak dalje objašnjava komponente kao i ograničenja subjektovog sustava internih kontrola kako je navedeno u točkama 12(m), 21–26, i A90–A181, jer se odnose na reviziju financijskih izvještaja.
3. Subjektov sustav internih kontrola uključuje aspekte koji se odnose na subjektive ciljeve izvještavanja uključujući njegove ciljeve financijskog izvještavanja, ali može uključivati aspekte koji se odnose na njegovo poslovanje ili ciljeve usklađenosti kad su takvi aspekti relevantni za financijsko izvještavanje.

Primjer:

Kontrole nad usklađenošću s zakonima i regulativom mogu biti relevantne za financijsko izvještavanje kad su takve kontrole relevantne za subjektovo pripremanje objavljivanja potencijalnih obveza u financijskim izvještajima.

Komponente subjektovog sustava internih kontrola

Kontrolno okruženje

4. Kontrolno okruženje uključuje funkcije upravljanja i menadžmenta te stavove, svijest i djelovanje onih koji su zaduženi za upravljanje i menadžment u vezi s subjektivim sustavom internih kontrola i njegovoj važnosti u subjektu. Kontrolno okruženje postavlja ton organizacije utječući na kontrolnu svijest njezinih ljudi i pruža sveukupni temelj za rad ostalih komponentni subjektovog sustava internih kontrola.
5. Na svijest o kontrolama subjekta utječu oni koji su zaduženi za upravljanje jer je jedna od njihovih uloga biti protuteža pritiscima na menadžment u odnosu na financijsko izvještavanje koji mogu proizaći iz zahtjeva tržišta ili shema naknada. Na učinkovitost oblika kontrolnog okruženja u odnosu na sudjelovanje onih koji su zaduženi za upravljanje stoga utječu pitanja kao što su:
 - njihova neovisnost od menadžmenta i njihova sposobnost ocjenjivanja postupanja menadžmenta;
 - razumiju li poslovne transakcije subjekta;
 - opseg u kojem ocjenjuju jesu li financijski izvještaji pripremljeni u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, uključujući i pitanje sadrže li financijski izvještaji adekvatna objavljivanja.
6. Kontrolno okruženje obuhvaća sljedeće elemente:
 - (a) *Kako se provode odgovornosti menadžmenta kao što je stvaranje i održavanje subjektive kulture i pokazivanje predanosti menadžmenta integritetu i etičkim vrijednostima.* Učinkovitost kontrola ne može biti postavljena iznad integriteta i etičkih vrijednosti ljudi koji ih stvaraju, upravljaju i nadgledaju. Integritet i etično ponašanje su proizvod subjektivih etičkih i standarda ponašanja ili kodeksa ponašanja, načina na koji se oni komuniciraju (npr. izjavama o politici) i načinu na koji se provode u praksi (npr. radnjama menadžmenta radi eliminiranja ili ublažavanja poticaja ili iskušenja koja bi mogla potaknuti osoblje na nepoštene, nezakonite ili neetične radnje). Komuniciranje subjektivih politika o integritetu i etičkim vrijednostima može uključivati komuniciranje – priopćavanje standarda ponašanja osoblju kroz izjave o politici i kodeks ponašanja te kroz primjer.

- (b) *Kad su oni koji su zaduženi za upravljanje odvojeni od menadžmenta način na koji oni zaduženi za upravljanje pokazuju neovisnost od menadžmenta i obavljaju nadzor nad subjektivim sustavom internih kontrola.* Na svijest o subjektivim kontrolama utječu oni koji su zaduženi za upravljanje. Razmatranja mogu uključivati pitanja o tome postoji li dovoljno pojedinaca koji su neovisni od menadžmenta i koji su objektivni u svojim ocjenama i odlučivanju; način na koji oni zaduženi za upravljanje identificiraju i prihvaćaju nadzorne odgovornosti i zadržavaju li oni zaduženi za upravljanje odgovornost za nadzor nad menadžmentovim oblikovanjem, implementacijom i provođenjem subjektovog sustava internih kontrola. Važnost odgovornosti onih koji su zaduženi za upravljanje priznata je u kodeksima prakse i drugim zakonima i regulativima ili uputama koji su izrađeni u korist onih zaduženih za upravljanje. Druge odgovornosti onih koji su zaduženi za upravljanje uključuju nadzor nad oblikovanjem i učinkovitim djelovanjem postupaka vezanih za zviždače.
- (c) *Način na koji subjekt dodjeljuje nadležnosti i odgovornost u ostvarivanju svojih ciljeva.* Ovo može uključivati razmatranja o:
 - ključnim područjima nadležnosti i odgovornosti te primjerene linije izvještavanja;
 - politike koje se odnose na primjerene poslovne prakse, znanje i iskustvo ključnog osoblja, te resurse koji postoje za izvršavanje dužnosti; i
 - politike i komunikacije usmjerene na osiguravanje da svo osoblje razumije subjektive ciljeve, da je upoznato kako su njihove pojedinačne radnje međusobno povezane i kako doprinose tim ciljevima te kako će i za što odgovarati.
- (d) *Način na koji subjekt privlači, razvija i zadržava kompetentne pojedince u skladu sa svojim ciljevima.* Ovo uključuje način na koji subjekt osigurava da pojedinci imaju znanje i vještine koji su potrebni za obavljanje zadataka koji definiraju radno mjesto pojedinca, kao što su:
 - standardi za zapošljavanje najkvalificiranijih pojedinaca s naglaskom na obrazovanju, prethodnom radnom iskustvu, prošlim dostignućima i dokazima o integritetu i etičnom ponašanju;
 - politike osposobljavanja koje komuniciraju buduće uloge i odgovornosti uključujući prakse poput škola za osposobljavanje i seminara koji ilustriraju očekivane razine uspješnosti i ponašanja; i
 - periodična ocjenjivanja uspješnosti koje utječu na unapređenja koja pokazuju predanost subjekta napredovanju kvalificiranog osoblja prema višim razinama odgovornosti.
- (e) *Način na koji subjekt drži pojedince odgovornima za njihove nadležnosti u postizanju ciljeva subjektovog sustava internih kontrola.* Ovo se može postići kroz, na primjer:
 - mehanizme za komunikaciju i pozivanje pojedinaca na odgovornost za obavljanje kontrola te primjenu korektivnih radnji ako je potrebno;
 - uspostavljanje mjera uspješnosti, poticaja i nagrada za one koji su odgovorni za subjektov sustav internih kontrola uključujući način na koji se mjere ocjenjuju i održavaju relevantnima;

- način na koji pritisci povezani s postizanjem kontrolnih ciljeva utječu na odgovornosti pojedinaca i mjere uspješnosti; i
- način na koji se pojedinci discipliniraju ako je potrebno.

Primjerenost gore navedenih pitanja bit će različita za svaki subjekt ovisno o njegovoj veličini, kompleksnosti njegove strukture i prirodi njegovih aktivnosti.

Subjektov proces procjene rizika

7. Subjektov proces procjene rizika je iterativni proces za identifikiranje i analiziranje rizika za postizanje ciljeva subjekta i čini osnovu za način na koji menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje utvrđuju rizike kojima treba upravljati.
8. Za svrhe financijskog izvještavanja, subjektov proces procjene rizika uključuje način na koji menadžment identificira poslovne rizike koji su relevantni za pripremu financijskih izvještaja u skladu sa subjektovim primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, ocjenjuje njihovu značajnost, procjenjuje vjerojatnost njihovog nastanka i odlučuje o radnjama za upravljanje njima i njihovim rezultatima. Na primjer, subjektov proces procjene rizika može se baviti načinom na koji subjekt razmatra mogućnost postojanja neproknjženih transakcija ili identificira i analizira značajne procjene koje su evidentirane u financijskim izvještajima.
9. Rizici koji su relevantni za pouzdano financijsko izvještavanje uključuju vanjske i unutarnje događaje, transakcije ili okolnosti koje mogu nastati i negativno utjecati na subjektovu sposobnost da započne, evidentira, obradi i izvjesti o financijskoj informaciji dosljedno s tvrdnjama menadžmenta u financijskim izvještajima. Menadžment može inicirati planove, programe ili radnje radi razrješavanja specifičnih rizika ili može odlučiti prihvatiti rizik zbog troška ili drugih razloga. Rizici mogu nastati ili se promijeniti uslijed okolnosti kao što su sljedeće:
 - *Promjene u operativnom okruženju.* Promjene u regulatornom, ekonomskom ili operativnom okruženju mogu rezultirati promjenama u natjecateljskom pritisku i značajno drugačijim rizicima.
 - *Novo osoblje.* Novo osoblje može imati drugačiju usredotočenost na ili razumijevanje subjektovog sustava internih kontrola.
 - *Novi ili prerađeni informacijski sustav.* Značajne i brze promjene informacijskog sustava mogu promijeniti rizik koji se odnosi na subjektov sustav internih kontrola.
 - *Brzi rast.* Značajno i brzo proširenje operacija može napregnuti kontrole i povećati rizik poremećaja u kontrolama.
 - *Nova tehnologija.* Ugrađivanje novih tehnologija u proizvodne procese ili informacijski sustav može promijeniti rizik povezan sa subjektovim sustavom internih kontrola.
 - *Novi poslovni modeli, proizvodi ili aktivnosti.* Ulazak u poslovna područja ili transakcije s kojima subjekt ima malo iskustva može uvesti nove rizike povezane sa subjektovim sustavom internih kontrola.
 - *Korporativna restrukturiranja.* Restrukturiranja mogu biti popraćena smanjenjima broja osoblja i promjenama u nadzoru i segregaciji dužnosti što može promijeniti rizik povezan sa subjektovim sustavom internih kontrola.
 - *Prošireno inozemno poslovanje.* Ekspanzija ili akvizicija inozemnog poslovanja donosi nove i često jedinstvene rizike koji mogu utjecati na interne kontrole, na primjer, dodatni ili promijenjeni rizici zbog deviznih transakcija.

- *Novi računovodstveni standardi.* Usvajanje novih računovodstvenih načela ili promjene računovodstvenih načela mogu utjecati na rizike u pripremanju financijskih izvještaja.
- *Korištenje IT-a.* Rizici koji se odnose na:
 - o održavanje integriteta podataka i obrade informacija;
 - o rizici za subjektovu poslovnu strategiju koji nastaju ako subjektova IT strategija ne podržava učinkovito subjektovu poslovnu strategiju; ili
 - o promjene ili prekidi u subjektovom IT okruženju ili fluktucija IT osoblja ili kad subjekt ne provede nužne promjene IT okruženja ili takve promjene nisu pravovremene.

Subjektov proces monitoring sustava internih kontrola

10. Subjektov proces monitoringa sustava internih kontrola je kontinuirani proces ocjenjivanja učinkovitosti subjektovog sustava internih kontrola i pravovremeno poduzimanje potrebnih korektivnih radnji. Subjektov proces monitoringa subjektovog sustava internih kontrola može se sastojati od stalnih aktivnosti, odvojenih ocjenjivanja (koja se obavljaju periodično) ili neka kombinacija toga dvojega. Stalne aktivnosti monitoringa su često ugrađene u redovne ponavljajuće aktivnosti subjekta i mogu uključivati redovne aktivnosti upravljanja i nadziranja. Subjektov proces će varirati u opsegu i učestalosti ovisno o subjektovoj procjeni rizika.
11. Ciljevi i opseg službe interne revizije obično uključuju aktivnosti oblikovane za ocjenjivanje ili monitoring učinkovitosti subjektovog sustava internih kontrola.¹⁰²⁸ Subjektov proces monitoringa subjektovog sustava internih kontrola može uključivati aktivnosti kao što je provjera od strane menadžmenta jesu li usklađivanja s bankama pripremljena pravovremeno, ocjenu od strane interne revizije o pridržavanju subjektovih politika koje se odnose na uvjete ugovora o prodaji te na nadzor nad pridržavanjem subjektovih politika vezanih uz etiku i poslovnu praksu. Monitoring se obavlja također radi osiguravanja da kontrole kroz vrijeme nastave učinkovito funkcionirati. Na primjer, ako se ne nadzire pravovremenost i točnost usklađivanja s bankama, vjerojatno je da će ih osoblje prestati pripremati.
12. Kontrole koje se odnose na subjektov proces monitoringa subjektovog sustava internih kontrola uključujući one koje nadziru osnovne automatizirane kontrole mogu biti automatizirane ili ručne ili kombinacija toga dvojega. Na primjer, subjekt može koristiti automatizirane kontrole monitoringa nad pristupom određenoj tehnologiji putem slanja automatiziranih izvještaja o neuobičajenim aktivnostima menadžmentu koji ručno istražuje identificirane anomalije.
13. Kod razlikovanja između aktivnosti monitoringa i kontrola povezanih s informacijskim sustavom razmatraju se osnovne pojedinosti aktivnosti osobito kad aktivnost uključuje neku razinu nadzornog pregleda. Nadzorni pregledi se klasificiraju automatski u aktivnosti monitoringa te ovo može biti pitanje za prosudbu o tome treba li neki pregled biti klasificiran kao kontrola povezana s informacijskim sustavom ili kao aktivnost monitoringa. Na primjer, namjera mjesečne kontrole potpunosti je detektirati i korigirati pogreške, dok bi aktivnost monitoringa postavila pitanje zašto se pogreške događaju i dodijelila menadžmentu odgovornost za popravlanje procesa radi sprječavanja budućih pogrešaka. Jednostavnim riječima, kontrola koja je povezana s informacijskim sustavom reagira na specifični rizik

¹⁰²⁸ MRevS 610 (izmijenjen 2013.) i Dodatak 4 ovom MRevS-u sadrže daljnje upute povezane s internom revizijom.

dok aktivnost monitoringa procjenjuje funkcioniraju li kontrole unutar svake od pet komponentni subjektovog sustava internih kontrola kao što je namjeravano.

14. Aktivnosti monitoringa mogu uključivati korištenje informacija iz komunikacija s vanjskim osobama što može ukazivati na probleme ili naznačiti područja na kojima je potrebno poboljšanje. Kupci implicitno potvrđuju podatke iz faktura plaćanjem računa ili podnošenjem žalbi zbog terećenja. Dodatno, regulatori mogu komunicirati sa subjektom u vezi s pitanjima koja utječu na funkcioniranje subjektovog sustava internih kontrola, na primjer, komunikacije u svezi s ispitivanjima od strane regulatornih agencija za banke. Također, u obavljanju aktivnosti monitoringa menadžment može razmotriti bilo koje komunikacije povezane s subjektivim sustavom internih kontrola koje su dobivene od vanjskih revizora.

Informacijski sustav i komunikacija

15. Informacijski sustav koji je relevantan za pripremanje financijskih izvještaja sastoji se od aktivnosti i politika te računovodstvenih i pomoćnih evidencija koje su oblikovane i uspostavljene radi:
- iniciranja, evidentiranja i obrade subjektivih transakcija (kao i evidentiranja, obrade i objavljivanja informacija o događajima i uvjetima koji nisu transakcije) i održavanja odgovornosti za odnosnu imovinu, obveze i vlastiti kapital;
 - rješavanja netočne obrade transakcija, na primjer, praćenje automatiziranih suspenzijskih datoteka i postupci koji se obavljaju radi pravovremenog razrješenja suspenzijskih stavaka;
 - obrade i izvještavanja o prekoračenjima sustava i zaobilaznjima kontrola;
 - unosi informacija iz obrade transakcija u glavnu knjigu (tj. prijenos akumuliranih transakcija iz pomoćne knjige);
 - evidentiranja i obrade informacija o događajima i stanjima koja nisu transakcije a koja su relevantna za pripremu financijskih izvještaja, kao što su amortizacija imovine i promjene u povrativosti imovine; i
 - osiguravanja da informacije koje moraju biti objavljene sukladno primjenjivom okviru financijskog izvještavanja budu prikupljene, evidentirane, obrađene, agregirane i primjereno objavljene u financijskim izvještajima.
16. Poslovni procesi subjekta uključuju aktivnosti koje su oblikovane za:
- razvoj, nabavu, proizvodnju, prodaju i distribuciju subjektivih proizvoda i usluga;
 - osiguranje usklađenosti sa zakonima i regulativom; i
 - evidentiranje informacija, uključujući informacije vezane uz računovodstvo i financijsko izvještavanje.

Poslovni procesi rezultiraju transakcijama koje informacijski sustav evidentira, obrađuje i o kojima izvještava.

17. Kvaliteta informacija utječe na sposobnost menadžmenta da donosi primjerene odluke u upravljanju i kontroli subjektivih aktivnosti i pripremi pouzdane financijske izvještaje.
18. Komunikacija koja uključuje pružanje razumijevanja pojedinačnih uloga i odgovornosti koje se odnose na subjektiv sustav internih kontrola može biti u obliku priručnika za politike, priručnika za računovodstvo i financijsko izvještavanje te memoranduma. Komunikacija se može ostvariti elektroničkim i usmenim putem te kroz radnje menadžmenta.

19. Komunikacija od strane subjekta o ulogama i odgovornostima u financijskom izvještavanju i značajnim pitanjima koja se odnose na subjektiv sustav internih kontrola koji je relevantan za financijsko izvještavanje. To može uključivati pitanja kao što je opseg u kojem osoblje razumije način na koji su njihove aktivnosti u informacijskom sustavu povezane s radom drugih i način izvještavanja primjerene više razine unutar subjekta o iznimkama.

Kontrolne aktivnosti

20. Kontrole u komponenti kontrolnih aktivnosti se identificiraju u skladu s točkom 26. Takve kontrole uključuju kontrole obrade informacija i opće IT kontrole, s time da jedna i druga po vrsti mogu biti ručne ili automatizirane. Što je veći opseg automatiziranih kontrola ili kontrola koje uključuju automatizirane aspekte koje menadžment koristi i na koje se oslanja u vezi sa svojim financijskim izvještavanjem, to za subjekt može biti važnija implementacija općih IT kontrola koje se odnose na kontinuirano funkcioniranje automatiziranih aspekata kontrola obrade informacija. Kontrole u komponenti kontrolnih aktivnosti mogu se odnositi na sljedeće:

- *Autorizacija i odobrenja.* Autorizacija potvrđuje da je transakcija valjana (tj. da predstavlja stvarni ekonomski događaj ili da je u okviru politike subjekta). Autorizacija tipično ima formu odobrenja više razine menadžmenta ili formu verifikacije i utvrđenja da je transakcija valjana. Na primjer, supervizor odobrava izvještaj o troškovima nakon pregleda čine li se troškovi razumnima i unutar politike. Primjer automatiziranog odobrenja je kad se jedinični trošak automatski uspoređuje s povezanim jediničnim troškom narudžbe u okviru prethodno utvrđene razine tolerancije. Fakture unutar granice tolerancije se automatski odobravaju za plaćanje. One fakture koje su izvan razine tolerancije označavaju se za daljnju provjeru.
- *Usklađivanja* – Usklađivanjima se uspoređuju dva ili više podataka. Ako se identificiraju razlike poduzima se radnja radi usklađivanja podataka. Usklađivanja se općenito odnose na potpunost ili točnost obrade transakcija.
- *Verifikacije* – Verifikacijama se uspoređuju dvije ili više stavki međusobno ili s politikom te će vjerojatno uključivati naknadnu radnju kad se dvije stavke ne podudaraju ili stavka nije konzistentna s politikom. Verifikacije se općenito bave s potpunosti, točnošću ili valjanošću obrade transakcija.
- *Fizičke ili logičke kontrole, uključujući one koje se odnose na sigurnost imovine od neovlaštenog pristupa, stjecanja, korištenja ili otuđenja.* Kontrole obuhvaćaju:

o fizičku sigurnost imovine, uključujući adekvatne zaštitne mjere kao što su zaštita objekata od pristupa imovini i evidencijama,

o autorizaciju za pristup računalnim programima i bazama podataka (tj. logični pristup),

o periodično brojanje i usporedba s iznosima koji su iskazani u kontrolnim evidencijama (na primjer, usporedba rezultata inventure gotovog novca, vrijednosnica i zalih s računovodstvenim evidencijama).

Opseg do kojeg su fizičke kontrole kojima je cilj sprječavanje krađe imovine relevantne za pouzdanost pripremanja financijskih izvještaja ovisi o okolnostima kao što je slučaj kad je imovina u velikoj mjeri podložna protupravnom prisvajanju.

- *Segregaciju dužnosti.* Dodjeljivanje odgovornosti različitim ljudima za autorizaciju transakcija, evidentiranje transakcija i čuvanje imovine. Segregacija dužnosti ima za cilj smanjiti mogućnosti bilo kojoj osobi da bude u poziciji u kojoj može počinuti i sakriti pogreške ili prijevaru u redovnom obavljanju dužnosti te osobe.

Na primjer, menadžer koji autorizira prodaju na kredit nije odgovoran za održavanje analitičke evidencije kupaca ili postupanje s priljevima novca. Ako je jedna osoba u mogućnosti obaviti sve ove aktivnosti, ta osobi bi mogla, na primjer, kreirati fiktivnu prodaju koja bi mogla proći neotkriveno. Slično tome, osoblje prodaje ne smije imati mogućnost modificiranja datoteke s cijenama proizvoda ili stopa provizija.

Ponekad segregacija nije praktična, troškovno učinkovita ili provediva. Na primjer, manjim i jednostavnijim subjektima mogu nedostajati dostatni resursi za postizanje idealne segregacije i trošak zapošljavanja dodatnog osoblja može biti prohibitivan. U ovim situacijama menadžment može uspostaviti alternativne kontrole. U gornjem primjeru, ako osoba u prodaji može modificirati datoteku s cijenama proizvoda može se uspostaviti otkrivajuća kontrolna aktivnost uključivanjem osoblja koje nije povezano sa službom prodaje da periodično pregleda je li i u kojim okolnostima osoba iz prodaje promijenila cijene.

21. Određene kontrole mogu ovisiti o postojanju primjerenih nadzornih kontrola koje je uspostavio menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje. Na primjer, kontrole autorizacije mogu se delegirati u skladu s utvrđenim smjernicama, kao što su kriteriji za ulaganja koje su postavili oni koji su zaduženi za upravljanje; alternativno, nerutinske transakcije kao što su velike akvizicije ili dezinvestiranje mogu zahtijevati posebno odobrenje na visokoj razini, uključujući u nekim slučajevima i dioničare.

Ograničenja internih kontrola

22. Subjektov sustav unutarnje kontrole, bez obzira na učinkovitost, može subjektu pružiti samo razumno uvjerenje o postizanju ciljeva financijskog izvještavanja subjekta. Na vjerojatnost njihova postizanja utječu inherentna ograničenja internih kontrola. Ona uključuju realnost da ljudska prosudba u donošenju odluka može biti neispravna i da poremećaji u subjektovom sustavu internih kontrola mogu nastati zbog ljudske pogreške. Na primjer, može postojati pogreška u oblikovanju ili u promjeni kontrole. Isto tako, funkcioniranje kontrole ne mora biti učinkovito, primjerice, ako se informacije proizvedene za potrebe subjektovog sustava internih kontrola (na primjer, izvještaj o iznimkama) ne koriste učinkovito jer pojedinac odgovoran za pregled informacija ne razumije njihovu svrhu ili ne poduzima odgovarajuće radnje.

23. Osim toga, kontrole se mogu zaobići dosluhom dviju ili više osoba ili neprimjerenim prekoracjenjem od strane menadžmenta. Na primjer, menadžment može uči u sporedne dogovore s kupcima kojima mijenjaju uvjete i odredbe standardnih ugovora o prodaji što može rezultirati nepravilnim priznavanjem prihoda. Također, kontrole uređivanja teksta u IT aplikaciji koje su oblikovane radi identificiranja i izvještavanja o transakcijama koje prelaze određene kreditne limite mogu biti prekoračene ili isključene.

24. Nadalje, u oblikovanju i implementiranju kontrola menadžment može donositi prosudbe o prirodi i opsegu kontrola koje odluči implementirati i o vrsti i opsegu rizika koje odluči preuzeti.

Dodatak 4

(Vidjeti točke 14(a), 24(a)(ii), A25–A28, A118)

Razmatranja za razumijevanje subjektive službe interne revizije

Ovaj dodatak sadrži daljnja razmatranja koja se odnose na razumijevanje subjektive službe interne revizije kad takva služba postoji.

Ciljevi i opseg službe interne revizije

1. Ciljevi i opseg službe interne revizije, priroda njezinih odgovornosti i njezin status unutar organizacije uključujući autoritet i odgovornost službe, široko variraju i ovise o veličini, kompleksnosti i strukturi subjekta i zahtjevima menadžmenta i, ako je primjenjivo, onih koji su zaduženi za upravljanje. Ova pitanja mogu se urediti u aktu o internoj reviziji ili referentnim uvjetima.
2. Odgovornosti službe interne revizije mogu uključivati obavljanje postupaka i ocjenjivanje rezultata kako bi se menadžmentu i onima koji su zaduženi za upravljanje pružilo uvjerenje o oblikovanju i učinkovitosti upravljanja rizicima, subjektovom sustavu internih kontrola i procesima nadziranja. Ako je tako, Služba interne revizije može igrati važnu ulogu u subjektovom procesu monitoringa subjektovog sustava internih kontrola. Međutim, odgovornosti službe interne revizije mogu biti usredotočene na ocjenjivanje ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti poslovanja i, ako je tako, rad službe možda nije izravno povezan s financijskim izvještavanjem subjekta.

Postavljanje upita službi interne revizije

3. Ako subjekt ima službu interne revizije, postavljanje upita odgovarajućim pojedincima unutar službe može dati informacije koje su revizoru korisne pri stjecanju razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i subjektovog sustava internih kontrola te pri identificiranju i procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja i na razini tvrdnji. U obavljanju svojeg posla, služba interne revizije je vjerojatno stekla uvid u poslovanje subjekta i poslovne rizike, te može imati nalaze na osnovi svoga rada kao što su identificirani nedostaci kontrola ili rizici što može pružiti vrijedan doprinos revizorovom razumijevanju subjekta i njegovog okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, subjektovog sustava internih kontrola, revizorove procjene rizika i druge aspekte revizije. Upiti revizora postavljaju se stoga bez obzira očekuje li revizor koristiti se radom službe interne revizije za modificiranje vrste, vremenskog rasporeda ili smanjenja opsega revizijskih postupaka koje mora obaviti.¹⁰²⁹ Posebno relevantni upiti mogu biti oni o pitanjima koja je služba interne revizije pokrenula kod onih koji su zaduženi za upravljanje te o ishodima procesa procjene rizika same službe.
4. Ako se, na osnovi odgovora na revizorove upite, čini da postoje nalazi koji mogu biti relevantni za financijsko izvještavanje subjekta i reviziju financijskih izvještaja, revizor može smatrati primjerenim pročitati odnosne izvještaje službe interne revizije. Primjeri izvještaja službe interne revizije koji mogu biti relevantni uključuju dokumente službe o strategiji i planiranju te izvještaji koji su pripremljeni za menadžment ili one koji su zaduženi za upravljanje i koji opisuju nalaze ispitivanja koje je provela služba interne revizije.
5. Uz to, u skladu s MRevS-om 240,¹⁰³⁰ ako služba interne revizije pruži revizoru informacije koje se odnose na bilo koju stvarnu, sumnjivu ili navodnu prijevaru, revizor će to uzeti u obzir u svojoj identifikaciji rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare.
6. Odgovarajući pojedinci unutar službe interne revizije kojima se postavljaju upiti su oni, po prosudbi revizora, koji imaju primje-

¹⁰²⁹ Relevantni zahtjevi sadržani su u MRevS-u 610 (izmijenjen 2013.).

¹⁰³⁰ MRevS 240, točka 19.

reno znanje, iskustvo i autoritet, kao što je glavna izvršna osoba interne revizije ili, ovisno o okolnostima, drugo osoblje unutar službe. Revizor može također smatrati primjerenim održavati periodične sastanke s ovim pojedincima.

Razmatranja o službi interne revizije pri razumijevanju kontrolnog okruženja

- U razumijevanju kontrolnog okruženja, revizor može razmotriti kako je menadžment odgovorio na nalaze i preporuke službe interne revizije u svezi s identificiranim nedostacima kontrola koji su relevantni za pripremanje financijskih izvještaja, uključujući pitanje jesu li i kako takvi odgovori implementirani i jesu li naknadno bili ocijenjeni od strane službe interne revizije.

Razumijevanje uloge koju služba interne revizije ima u subjektivom procesu monitoringa sustava internih kontrola

- Ako je priroda odgovornosti i aktivnosti na izražavanju uvjerenja službe interne revizije povezana s financijskim izvještavanjem subjekta, revizor može također biti u mogućnosti koristiti rad službe interne revizije kako bi modificirao vrste ili vremenski raspored ili smanjio opseg revizijskih postupaka koje revizor mora obaviti radi pribavljanja revizijskih dokaza. Vjerojatnije je da su revizori u mogućnosti koristiti rad službe interne revizije subjekta kad se čini, na primjer, na temelju iskustva iz ranijih revizija ili revizorovih postupaka procjene rizika da subjekt ima službu interne revizije koja ima adekvatne i primjerene resurse u odnosu na kompleksnost subjekta i prirodu njegovog poslovanja te ima izravan odnos s onima koji su zaduženi za upravljanje.
- Ako na osnovi revizorovog privremenog razumijevanja službe interne revizije revizor očekuje koristiti rad službe interne revizije kako bi modificirao vrstu ili vremenski raspored ili smanjio opseg revizijskih postupaka koje treba obaviti primjenjuju se MRevS 610 (izmijenjen 2013.).
- Kao što je dalje raspravljeno u MRevS-u 610 (izmijenjen 2013.), aktivnosti službe interne revizije su različite od drugih monitoring kontrola koje mogu biti relevantne za financijsko izvještavanje kao što su pregledi računovodstvenih informacija za menadžment koji su oblikovani da doprinesu načinu na koji subjekt sprječava ili otkriva pogrešna prikazivanja.
- Uspostavljanje komunikacija s primjerenim pojedincima unutar službe interne revizije subjekta rano u obavljanju angažmana i održavanje takvih komunikacija kroz odvijanje angažmana može olakšati učinkovito dijeljenje informacija. To stvara okruženje u kojem revizor može biti informiran o značajnim pitanjima koja može uočiti služba interne revizije kad takva pitanja mogu utjecati na rad revizora. MRevS 200 raspravlja o važnosti toga da revizor planira i obavlja reviziju s profesionalnim skepticizmom,¹⁰³¹ uključivo s time da bude na oprezu spram informacija koje dovode u pitanje pouzdanost dokumenata i odgovora na upite koji će se koristiti kao revizijski dokazi. Sukladno tome, komunikacija sa službom interne revizije za vrijeme angažmana može pružiti mogućnosti internim revizorima da skrenu pozornost revizora na takve informacije. Revizoru to omogućuje da takve informacije uzme u obzir pri identificiranju i procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja.

Dodatak 5

(Vidjeti točke 25(a), 26(b)-(c), A94, A166-A172)

Razmatranja za razumijevanje informacijske tehnologije (IT)

Ovaj dodatak sadrži daljnja pitanja koja revizor može razmotriti pri razumijevanju subjektove uporabe IT-a u subjektovu sustavu internih kontrola.

Razumijevanje subjektovog korištenja informacijske tehnologije u komponentama subjektovog sustava internih kontrola

- Subjektov sustav internih kontrola sadrži ručne elemente i automatizirane elemente (tj. ručne i automatizirane kontrole i druge resurse koji se koriste u subjektovom sustavu internih kontrola). Kombinacija ručnih i automatiziranih kontrola subjekta varira s prirodom i kompleksnošću subjektovog korištenja IT-a. Subjektovo korištenje IT-a utječe na način na koji se obrađuju, pohranjuju i komuniciraju informacije koje su relevantne za pripremanje financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja te stoga utječe na način na koji je oblikovan i implementiran subjektov sustav internih kontrola. Svaka komponenta subjektovog sustava internih kontrola može koristiti neki dio IT-a.

Općenito govoreći IT koristi subjektovom sustavu internih kontrola omogućavanjem subjektu da:

- dosljedno primjenjuje predefinjirana poslovna pravila i obavlja složene kalkulacije u obradi velike količine transakcija ili podataka;
 - poboljša pravovremenost, dostupnost i točnost informacija;
 - olakšava dodatnu analizu informacija;
 - poboljša mogućnost monitoringa nad provođenjem subjektivih aktivnosti te njegovih politika i postupaka;
 - smanji rizik zaobilaženja kontrola; i
 - poboljša sposobnost postizanja učinkovite segregacije dužnosti implementiranjem sigurnosnih kontrola u IT aplikacijama, bazama podataka i operativnim sustavima.
- Karakteristike ručnih ili automatiziranih elemenata su relevantne za revizorovo identificiranje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja te na tome osnovanih daljnjih revizijskih postupaka. Automatizirane kontrole mogu biti pouzdanije od ručnih kontrola jer se ne mogu lako zaobići, zanemariti ili prekorčiti te su također manje podložne jednostavnim propustima i pogreškama. Automatizirane kontrole mogu biti učinkovitije od ručnih kontrola u sljedećim okolnostima:
 - velika količina ponavljajućih transakcija ili u situacijama u kojima se mogu spriječiti pogreške koje se mogu očekivati ili predvidjeti ili otkriti i ispraviti kroz automatizaciju,
 - kontrole kod kojih se specifični načini obavljanja kontrole mogu adekvatno oblikovati i automatizirati.

Razumijevanje subjektovog korištenja informacijske tehnologije u informacijskom sustavu (Vidjeti točku 25(a))

- Informacijski sustav subjekta može uključivati upotrebu ručnih i automatiziranih elemenata koji također utječu na način na koji se transakcije iniciraju, evidentiraju, obrađuju i o njima izvještava. Konkretno postupci iniciranja, evidentiranja, obrade i izvještavanja mogu biti provedeni putem IT aplikacija koje koristi subjekt i načina na koji je subjekt konfigurirao te aplikacije. Uz to, zapisi u obliku digitalnih informacija mogu zamijeniti ili dopuniti evidencije u obliku papirnatih dokumenata.

¹⁰³¹ MRevS 200, točka 7.

4. Radi stjecanja razumijevanja IT okruženja koje je relevantno za tokove transakcija i obradu informacija u informacijskom sustavu, revizor prikuplja informacije o prirodi i karakteristikama korištenih IT aplikacija kao i o pratećoj IT infrastrukturi i IT-u. Sljedeća tablica uključuje primjere pitanja koja revizor može razmotriti pri stjecanju razumijevanja IT okruženja i uključuje primjere tipičnih karakteristika IT okruženja na osnovi kompleksnosti IT aplikacija koje se koriste u informacijskom sustavu subjekta. Međutim, takve su karakteristike orijentacijske i mogu se razlikovati ovisno o prirodi određenih IT aplikacija koje subjekt koristi.

| | Primjeri tipičnih karakteristika za: | | |
|--|---|--|--|
| | Nekompleksni komercijalni softver | IT aplikacije ili komercijalni softver srednje veličine i umjerene kompleksnosti | Velike ili kompleksne IT aplikacije (npr. ERP sustavi) |
| Pitanja koja se odnose na opseg automatizacije i uporabe podataka: | | | |
| • Opseg automatiziranih postupaka za obradu i kompleksnost tih postupaka uključujući pitanje postoji li visoko automatizirana obrada bez papira. | N/P | N/P | Ekstenzivni i često kompleksni automatizirani postupci |
| • Opseg subjektovog oslanjanja na izvještaje koje generira sustav pri obradi informacija. | Logika pojedinačnog automatiziranog izvještaja | Logika pojedinačnog relevantnog automatiziranog izvještaja | Kompleksna logika automatiziranog izvještaja; softver za pisanje izvještaja |
| • Kako se unose podaci (tj. ručni unos, unos kupca ili dobavljača ili unos datoteke). | Ručni unos podataka | Mali broj podataka za unos ili jednostavna sučelja | Veliki broj podataka za unos ili kompleksna sučelja |
| • Kako IT olakšava komunikaciju između aplikacija, baza podataka ili drugih aspekata IT okruženja, interno i eksterno, ovisno što je primjereno, kroz sučelja sustava. | Nema automatiziranih sučelja (samo ručni unos) | Mali broj unosa podataka ili jednostavna sučelja | Veliki broj unosa podataka ili kompleksna sučelja |
| • Količina i kompleksnost podataka u digitalnom obliku koje obrađuje informacijski sustav uključujući pitanje jesu li računovodstvene evidencije ili druge informacije spremljene u digitalnom obliku i lokacija spremljenih podataka. | Mala količina podataka ili jednostavni podaci koje je moguće ručno verificirati; podaci su dostupni lokalno | Mala količina podataka ili jednostavni podaci | Velika količina podataka ili kompleksni podaci; skladišta podataka; ¹⁰³² Korištenje internih ili eksternih pružatelja IT usluga (npr. pohranjivanje ili hosting kod trećih osoba) |
| Pitanja koja se odnose na IT aplikacije i IT infrastrukturu: | | | |
| • vrsta aplikacije (npr. komercijalna aplikacija s malo ili bez prilagodbi ili visoko prilagođena ili visoko ili visoko integrirana aplikacija koja je mogla biti kupljena i prilagođena ili razvijena interno). | Kupljena aplikacija s malo ili bez prilagodbe | Kupljena aplikacija ili jednostavne naslijeđene ili obične ERP aplikacije s malo ili bez prilagodbi | Pojedinačno razvijene aplikacije ili kompleksniji ERP s značajnim prilagodbama |
| • Kompleksnost prirode IT aplikacija i osnovne IT infrastrukture. | Malo, jednostavno rješenje za laptop ili klijentov server | Stariji i stabilni glavni okvir (mainframe), mali ili jednostavni server klijenta, softver kao usluga »oblaka«(clouda) | Kompleksni glavni okvir, veliki ili kompleksni klijentov server, infrastruktura okrenuta prema mreži kao »oblak« (cloud) usluga |
| • Postoji li treća osoba za hosting ili outsourcing IT-a. | Ako postoji outsourcing, pružatelj je kompetentan, iskusen i dokazan (npr. »oblak« (cloud) pružatelj) | Ako postoji outsourcing, pružatelj je kompetentan, iskusen i dokazan (npr. »oblak« (cloud) pružatelj) | Kompetentan, iskusen, dokazan pružatelj za određene aplikacije a novi ili start-up pružatelj za druge |
| • Koristi li subjekt novonastajuće tehnologije koje utječu na njegovo financijskog izvještavanje. | Nema korištenja novih tehnologija | Ograničena uporaba novih tehnologija u nekim aplikacijama | Mješovito korištenje novih tehnologija na raznim platformama |
| Pitanja povezana s IT procesima. | | | |
| • Osoblje koje je uključeno u održavanje IT okruženja (broj i vještine resursa za IT podršku koji upravljaju sigurnošću i promjenama IT okruženja). | Mali broj osoblja s ograničenom IT znanjem za procesiranje ažuriranja dobavljača i upravljanje pristupom | Ograničeni broj osoblja s IT vještinama namijenjeno IT-u | Specijalizirani IT odjeli s uvježbanim osobljem, uključujući vještine programiranja |

¹⁰³² Skladište podataka se općenito opisuje kao središnji repozitorij integriranih podataka iz jednog ili više različitih izvora (kao što su višestruke baze podataka) iz kojih se mogu generirati izvještaji ili koje subjekt može koristiti za druge aktivnosti analize podataka. Pisanje izvještaja je aplikacija koja se koristi za povlačenje podataka iz jednog ili više izvora (kao što je skladište podataka, baza podataka ili IT aplikacija) i prezentiranje tih podataka u određenom formatu.

| | Primjeri tipičnih karakteristika za: | | |
|--|--|---|--|
| | Nekompleksni komercijalni softver | IT aplikacije ili komercijalni softver srednje veličine i umjerene kompleksnosti | Velike ili kompleksne IT aplikacije (npr. ERP sustavi) |
| • Kompleksnost procesa za upravljanje pravima pristupa. | Jedna osoba s administrativnim pristupom upravlja pravima pristupa | Manji broj osoba s administrativnim pristupom upravlja pravima pristupa | Kompleksni procesi kojima upravlja IT odjel za pristupna prava |
| • Kompleksnost sigurnosti nad IT okruženjem, uključivo ranjivost IT aplikacija, baza podataka i drugih aspekata IT okruženja od kibernetičkih rizika osobito ako postoje transakcije preko mreže ili transakcije koje uključuju vanjska sučelja. | Jednostavni pristup na lokaciji bez eksternih elemenata povezanih s internetom | Nekoliko aplikacija baziranih na internetu s primarno jednostavnom sigurnošću na osnovi uloga korisnika | Višestruke platforme sa pristupom preko interneta i kompleksnim modelima sigurnosti |
| • Je li bilo promjena programa u odnosu na način na koji se obrađuju informacije i opseg takvih promjena tijekom razdoblja. | Komercijalni softver bez instaliranog izvornog koda | Neke su komercijalne aplikacije bez izvornog koda a druge starije aplikacije s malim brojem ili jednostavnim promjenama; tradicionalni sustav razvojnih ciklusa | Nove promjene ili veliki broj kompleksnih promjena, nekoliko razvojnih ciklusa svake godine. |
| • Opseg promjene unutar IT okruženja (npr. novi aspekti IT okruženja ili značajne promjene u IT aplikacijama ili osnovnoj IT infrastrukturi). | Promjene ograničene na aktualizacijsku verziju komercijalnog softvera | Promjene se sastoje od uprade komercijalnog softvera, uprade-a verzije ERP, ili poboljšanja naslijeđenog softvera | Nove promjene ili veliki broj promjena ili kompleksne promjene, nekoliko razvojnih ciklusa svake godine, velika prilagodba ERP-a |
| • Je li obavljena značajna konverzija podataka tijekom razdoblja i, ako jest, priroda i značajnost učinjenih promjena te kako je konverzija provedena. | Aktualizaciju (upgrade) softvera proveo je dobavljač; nije bilo konverzije podataka za aktualizaciju | Manja verzija aktualizacije komercijalnih softver aplikacija s ograničenom konverzijom podataka | Velika verzija aktualizacije, novo izdanje, promjene platforme |

Nove tehnologije

5. Subjekti mogu koristiti nove tehnologije (npr. blockchain, robotiku ili umjetnu inteligenciju) jer takve tehnologije mogu pružiti specifične prilike za povećanje operativnih efikasnosti ili poboljšati financijsko izvještavanje. Kad se nove tehnologije koriste u subjektovom informacijskom sustavu koji je relevantan za pripremu financijskih izvještaja, revizor može uključiti takve tehnologije u identifikaciju IT aplikacija i drugih aspekata IT okruženja koji su podložni rizicima koji proizlaze iz uporabe IT-a. Dok se nove tehnologije mogu činiti sofisticiranijima ili kompleksnijima u usporedbi s postojećim tehnologijama, revizorove odgovornosti u odnosu na IT aplikacije i identificirane opće IT kontrole u skladu s točkom 26(b)-(c) ostaju nepromijenjene.

Prilagodljivost

6. Stjecanje razumijevanja subjektovog IT okruženja može se lakše ostvariti kod manje kompleksnog subjekta koji koristi komercijalni softver i kad subjekt nema pristupa izvornom kodu za bilo kakve promjene programa. Takvi subjekti možda nemaju namjenske resurse ali mogu imati osobu kojoj je dodijeljena administratorska uloga u svrhu davanja pristupa zaposlenima ili u svrhu instaliranja ažuriranja IT aplikacija koje pruža dobavljač. Specifična pitanja koja revizor može razmotriti pri razumijevanju prirode komercijalnog računovodstvenog softverskog paketa koji može biti jedinstvena aplikacija koju koristi manje kompleksan subjekt u svojem informacijskom sustavu, mogu uključivati:
- u kojoj mjeri je softver dobro tržišno uspostavljen i ima reputaciju pouzdanosti;

- u kojoj je mjeri moguće subjektu modificirati izvorni kod softvera radi uključivanja dodatnih modula (tj. dodataka – addons) osnovnom softveru ili izravno izmijeniti podatke;
 - priroda i opseg modifikacija koje su učinjene softveru. Iako subjekt možda ne može modificirati izvorni kod softvera, puno softverskih paketa dopušta konfiguraciju (npr. postavljanje ili mijenjanje izvještajnih parametara). Ovo obično ne uključuje modifikacije izvornog koda, međutim, revizor može razmotriti opseg u kojem subjekt može konfigurirati softver kad razmatra potpunost i točnost informacija koje proizvodi softver a koje se koriste kao revizijski dokaz; i
 - opseg do kojega se podacima koji su povezani s pripremom financijskih izvještaja može izravno pristupiti (tj. izravan pristup bazi podataka bez korištenje IT aplikacije) i količina podataka koja se obrađuje. Što je veća količina podataka, to je vjerojatnije da će subjekt možda trebati kontrole koje se odnose na održavanje integriteta podataka, a koje mogu uključivati opće IT kontrole nad neovlaštenim pristupom i promjenama podataka.
7. Kompleksna IT okruženja mogu uključivati visoko prilagođene ili visoko integrirane IT aplikacije i mogu stoga zahtijevati više napora za razumijevanje. Procesi financijskog izvještavanja ili IT aplikacije mogu biti integrirane s drugim IT aplikacijama. Takva integracija može uključivati IT aplikacije koje se koriste u poslovanju subjekta i koje pružaju informacije IT aplikacijama koje su relevantne za tok transakcija i obradu informacija u informacijskom sustavu subjekta. U takvim okolnostima određene IT aplikacije koje se koriste u poslovanju subjekta mogu također

biti relevantne za pripremu financijskih izvještaja. Kompleksna IT okruženja također mogu zahtijevati namjenske IT odjele koji imaju strukturirane IT procese podržane od strane osoblja sa vještinama na području razvoja softvera i održavanja IT okruženja. U drugim slučajevima subjekt može koristiti unutarnje ili vanjske pružatelje usluga za upravljanje određenim aspektima njegovog IT okruženja ili IT procesima unutar IT okruženja (npr. hosting koji obavlja treća strana).

Identificiranje IT aplikacija koje su podložne rizicima koji proizlaze iz korištenja IT-a

8. Kroz razumijevanje prirode i kompleksnosti subjektovog IT okruženja uključujući prirodu i opseg kontrola nad obradom informacija, revizor može utvrditi na koje se IT aplikacije subjekt oslanja za točno procesiranje i održavanje integriteta financijskih informacija. Identifikacija IT aplikacija na koje se subjekt oslanja može utjecati na revizorovu odluku o testiranju automatiziranih kontrola unutar takvih IT aplikacija, pretpostavljajući da takve automatizirane kontrole rješavanju identificirane rizike značajnih pogrešnih prikazivanja. Obrnuto, ako se subjekt ne oslanja na IT aplikaciju nije vjerojatno da bi automatizirane kontrole unutar takve IT aplikacije bile primjerene ili dovoljno precizne za svrhe testova operativne učinkovitosti. Automatizirane kontrole koje mogu biti identificirane u skladu s točkom 26(b) mogu uključivati, na primjer, automatizirane kalkulacije ili input, kontrole obrade ili outputa kao što je trostruko podudaranje narudžbenice, otpremnice dobavljača i računa dobavljača. Kad revizor identificira automatizirane kontrole i utvrdi kroz razumijevanje IT okruženja da se subjekt oslanja na IT aplikaciju koja uključuje te automatizirane kontrole može biti vjerojatnije da će revizor identificirati IT aplikaciju kao onu koja je podložna rizicima koji proizlaze iz upotrebe IT-a.
9. Pri razmatranju jesu li IT aplikacije za koje je revizor identificirao automatizirane kontrole podložne rizicima koji proizlaze iz upotrebe IT-a, revizor će vjerojatno razmotriti pitanje može li, i do koje mjere, subjekt imati pristup izvornom kodu koji omogućuje menadžmentu provedbu promjena programa za takve kontrole ili IT aplikacije. Opseg u kojem subjekt provodi promjene programa ili konfiguracije i opseg do kojeg su formalizirani IT procesi nad takvim promjenama mogu također biti relevantna razmatranja. Revizor će također vjerojatno razmotriti rizik neprimjerenog pristupa ili promjene podataka.
10. Izvještaji koje generira sustav koje revizor možda namjerava koristiti kao revizijski dokaz mogu uključivati, na primjer, izvještaj o starosnoj strukturi potraživanja od kupaca ili izvještaj o procjeni zaliha. Za takve izvještaje revizor može pribaviti revizijske dokaze o potpunosti i točnosti izvještaja putem dokaznog testiranja inputa i outputa izvještaja. U drugim slučajevima revizor može planirati testirati operativnu učinkovitost kontrola nad pripremom i održavanjem izvještaja u kojem slučaju je vjerojatno da će IT aplikacija koja proizvodi izvještaj biti podložna rizicima koji proizlaze iz uporabe IT-a. Povrh testiranja potpunosti i točnosti izvještaja revizor može planirati testiranje operativne učinkovitosti općih IT kontrola koje se odnose na rizike povezane s neprimjerenim ili neovlaštenim promjenama programa za izvještavanje ili promjenama podataka u izvještaju.

11. Neke IT aplikacije unutar njih uključuju funkcionalnost pisanja izvještaja dok neki subjekti mogu također koristiti odvojene aplikacije za pisanje izvještaja (tj. pisce izvještaja). U takvim slučajevima, revizor može trebati utvrditi izvor izvještaja koje generira sustav (tj. aplikaciju koja priprema izvještaj i izvora podataka koje izvještaj koristi) radi utvrđivanja IT aplikacija podložnih riziku koji proizlazi iz uporabe IT-a.
12. Izvori podataka korištenih u IT aplikaciji mogu biti baze podataka kojima se, na primjer, može pristupiti samo kroz IT aplikaciju ili od strane IT osoblja koje ima ovlaštenja za upravljanje bazom podataka. U drugim slučajevima, izvor podataka može biti skladište podataka koje može samo za sebe biti smatrano IT aplikacijom koja je podložna rizicima a koji proizlaze iz uporabe IT-a.
13. Revizor može identificirati rizik za koji dokazni postupci sami za sebe nisu dostatni zbog subjektovog korištenja visokoautomatiziranih obrada transakcija bez papira koje mogu uključivati više integriranih IT aplikacija. U takvim okolnostima kontrole koje je identificirao revizor vjerojatno uključuju automatizirane kontrole. Nadalje, subjekt se može osloniti na opće IT kontrole radi održavanja integriteta obrađenih transakcija i drugih informacija koje su korištene u obradi. U takvim slučajevima, IT aplikacije uključene u obradu i pohranjivanje informacija su vjerojatno podložne rizicima koji proizlaze iz uporabe IT-a.

Računalna rješenja krajnjeg korisnika

14. Iako revizijski dokazi mogu također biti u obliku sistemski generiranog outputa koji se koristi u kalkulaciji koju obavlja računalni alat krajnjeg korisnika (npr. tablični softver ili jednostavne baze podataka) takvi alati se obično ne identificiraju kao IT aplikacije u kontekstu točke 26(b). Oblikovanje i implementacija kontrola nad pristupom i promjenama alatima za računanje kod krajnjeg korisnika može biti izazovno i takve kontrole su rijetko jednakovrijedne ili učinkovite kao opće IT kontrole. Revizor može radije razmotriti kombinaciju kontrola obrade informacija uzimajući u obzir svrhu i kompleksnost danog računanja krajnjeg korisnika, kao što su/je:
 - kontrole obrade informacija nad inicijacijom i obradom izvornih podataka, uključujući relevantne automatizirane ili kontrole sučelja do točke iz koje su povučeni podaci (tj. skladište podataka);
 - kontrole za provjeru da logika funkcionira kao što je namjeravano, na primjer, kontrole koje »dokazuju« povlačenje podataka, kao što je usklađivanje izvještaja s podacima iz kojih je izveden, usporedbom pojedinačnih podataka iz izvještaja s izvornim podacima i obrnuto te kontrole koje provjeravaju formule ili makro programe; ili
 - korištenje softverskog alata za validaciju koji sustavno provjerava formule ili makro programe kao što su alati za integritet tablica.

Prilagodljivost opsega

15. Subjektova sposobnost za održavanje integriteta informacija koje su pohranjene i obrađene u informacijskom sustavu može varirati na osnovi kompleksnosti i količine povezanih transakcija i drugih informacija. Što je veća kompleksnost i količina podataka koja podržava signifikantnu klasu transakcija, stanja računa ili objavljivanja, to je manje vjerojatno da

će subjekt moći održavati integritet tih informacija samo kroz kontrole obrade informacija (npr. kontrole ulaza i izlaza ili kontrole pregledom). Također postaje manje vjerojatno da će revizor moći pribaviti revizijske dokaze o potpunosti i točnosti takvih informacija samo kroz dokazne postupke kad se takve informacije koriste kao revizijski dokazi. U nekim okolnostima kad su količina i kompleksnost manji, menadžment može imati kontrolu obrade podataka koja je dostatna za verificiranje točnosti i potpunosti podataka (npr. obrađene i fakturirane pojedinačne narudžbe prodaje mogu biti usklađene s pisanim primjerkom koji je izvorno unesen u IT aplikaciju). Kad se subjekt oslanja na opće IT kontrole radi održavanja integriteta određenih informacija koje koriste IT aplikacije, revizor može utvrditi da su IT aplikacije koje održavaju te informacije podložne rizicima uporabe IT-a.

| Primjeri karakteristika IT aplikacije koja vjerojatno nije podložna rizicima koji proizlaze iz uporabe IT-a | Primjeri karakteristika IT aplikacije koja je vjerojatno podložna rizicima koji proizlaze iz uporabe IT-a |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> • Samostalne aplikacije. • Količina podataka (transakcija) nije značajna. • Funkcionalnost aplikacije nije značajna. • Svaka transakcija je podržana izvornom dokumentacijom u papirnatom obliku. | <ul style="list-style-type: none"> • Aplikacije su povezane. • Količina podataka (transakcija) je značajna. • Funkcionalnost aplikacije je kompleksna jer: <ul style="list-style-type: none"> – aplikacija automatski pokreće transakcije; i – postoje različiti kompleksni izračuni na kojima su bazirani automatizirani unos. |
| <p>IT aplikacija vjerojatno nije podložna rizicima koji proizlaze iz IT-a jer:</p> <ul style="list-style-type: none"> • količina podataka nije značajna i stoga se menadžment ne oslanja na opće IT kontrole za obradu ili održavanje podataka. • menadžment se ne oslanja na automatizirane kontrole ili druge automatizirane funkcionalnosti. Revizor nije identificirao kontrole u skladu s točkom 26(a). • iako menadžment koristi sistemski generirane izvještaje u njegovim kontrolama, on se ne oslanja na ove izvještaje. Umjesto toga menadžment usklađuje izvještaje s papirnatom dokumentacijom i verificira izračune u izvještajima. • revizor će izravno testirati informacije proizvedene od strane subjekta koje koristi kao revizijske dokaze. | <p>IT aplikacija je vjerojatno podložna rizicima koji proizlaze iz uporabe IT-a zbog toga što se:</p> <ul style="list-style-type: none"> • menadžment oslanja na sustav aplikacija za obradu ili održavanje podataka jer je količina podataka značajna; • menadžment oslanja na sustav aplikacija za obavljanje određenih automatiziranih kontrola koje je revizor također identificirao. |

Drugi aspekti IT okruženja koji su podložni rizicima koji proizlaze iz uporabe IT-a

16. Kad revizor identificira IT aplikacije koje su podložne rizicima koji proizlaze iz uporabe IT-a, drugi aspekti IT okruženja su također obično podložni rizicima koji proizlaze iz korištenja IT-a. IT infrastruktura uključuje baze podataka, operativni sustav i mrežu. Baze podataka pohranjuju podatke koje koriste IT aplikacije i mogu se sastojati iz puno međusobno povezanih baza podataka. Podacima u bazama podataka može se pristupiti izravno kroz upravljačke sustave za baze podataka od strane IT-a ili drugog osoblja sa privilegijama za upravljanje bazama podataka. Operativni sustav je odgovoran za upravljanje komunikacijama između hardware-a, IT aplikacija i drugog softvera koji se koristi u mreži. Kao takvima, IT aplikacijama i bazama podataka može se izravno pristupiti kroz operativni sustav. Mreža se u IT infrastrukturi koristi za prijenos podataka i dijeljene informacija, resursa i usluga kroz zajedničku komunikacijsku poveznicu. Mreža također obično uspostavlja sloj logičke sigurnosti (omogućeno kroz operativni sustav) za pristup osnovnim resursima.
17. Kad IT aplikacije identificirane od strane revizora kao podložne rizicima koji proizlaze iz uporabe IT-a obično se identificira baza ili baze podataka koje pohranjuju podatke obrađene pomoću identificirane IT aplikacije. Slično tome, operativni sustav je obično podložan rizicima koji proizlaze iz uporabe IT-a jer je sposobnost funkcioniranja IT aplikacije često ovisna o operativnom sustavu i IT aplikacijama i bazama podataka može se izravno pristupiti iz operativnog sustava. Mreža se može identificirati kad je ona središnja točka pristupa identificiranim IT aplikacijama i povezanim bazama podataka ili kad IT aplikacija komunicira s dobavljačima ili vanjskim stranama preko interneta ili kad revizor identificira mrežne IT aplikacije.

Identificiranje rizika koji proizlaze iz uporabe IT-a i općih IT kontrola

18. Primjeri rizika koji proizlaze iz uporabe IT-a uključuju rizike povezane s neprimjerenim oslanjanjem na IT aplikacije koje netočno obrađuju podatke, obrađuju netočne podatke ili oboje, kao što su:
- neovlašteni pristup podacima koji može rezultirati uništenjem podataka ili nepropisnim promjenama podataka, uključujući evidentiranje neautoriziranih ili nepostojećih transakcija ili netočno evidentiranje transakcija. Posebni rizici mogu nastati gdje više korisnika pristupa zajedničkoj bazi podataka,
 - mogućnost da IT osoblje dobije pravo pristupa šire od onoga koje je potrebne za obavljanje dužnosti koje su im dodijeljene te se time prekrše pravila o segregaciji dužnosti,
 - neovlaštene promjene podataka u glavnim datotekama,
 - neovlaštene promjene IT aplikacija ili drugih aspekata IT okruženja,
 - propuštanje provođenja potrebnih promjena u IT aplikacijama i drugim aspektima IT okruženja,
 - neprimjerena ručna intervencija,
 - potencijalni gubitak podataka ili nemogućnosti pristupa podacima kad je to potrebno.
19. Revizorovo razmatranje neautoriziranog pristupa može uključivati rizike povezane s neautoriziranim pristupom internih ili eksternih strana (što se često naziva rizicima kibernetičke sigurnosti). Takvi rizici ne moraju nužno utjecati na financijsko izvještavanje budući da IT okruženje subjekta može također uključivati IT aplikacije i povezane podatke koji rješavaju

- operativne potrebe i potrebe za usklađenošću. Važno je napomenuti da se kibernetički incidenti obično najprije pojavljuju kroz slojeve perimetra ili interne mreže a koji se obično zatim uklanjaju iz IT aplikacije, baze podataka i operativnih sustava koji utječu na pripremu financijskih izvještaja. Sukladno tome, ako je identificirana informacija o povredi sigurnosti revizor redovno razmatra opseg do kojeg takva povreda ima potencijal utjecati na financijsko izvještavanje. Ako može utjecati na financijsko izvještavanje, revizor može odlučiti razumjeti i testirati povezane kontrole radi utvrđivanja mogućeg utjecaja ili opsega potencijalnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima ili može utvrditi da je subjekt pružio adekvatne informacije u vezi s takvom povredom sigurnosti.
20. Povrh toga, zakoni i regulative koji mogu imati izravan ili neizravan utjecaj na financijske izvještaje subjekta mogu uključivati propise o zaštiti podataka. Razmatranje usklađenosti subjekta s takvim zakonima i regulativom u skladu s MRevS-om 250 (izmijenjen),¹⁰³³ može uključivati razumijevanje subjektivih IT procesa ili općih IT kontrola koje je subjekt implementirao radi usklađivanja s relevantnim zakonima i regulativom.
21. Opće IT kontrole su implementirane radi rješavanja rizika koji proizlaze iz uporabe IT-a. Sukladno tome revizor za utvrđivanje općih IT kontrola koristi stečeno razumijevanje identificiranih IT aplikacija i drugih aspekata IT okruženja i primjenjivih rizika koji proizlaze iz uporabe IT-a. U nekim slučajevima subjekt može koristiti zajedničke IT procese iz njegovog IT okruženja ili iz određenih IT aplikacija, te u tom slučaju mogu biti identificirani zajednički rizici koji proizlaze iz uporabe IT-a i zajedničkih općih IT kontrola.
22. Općenito, vjerojatno će biti identificiran veći broj općih IT kontrola povezanih s IT aplikacijama i bazama podataka nego za ostale aspekte IT okruženja. To je zbog toga što su ovi aspekti najtješnje povezani s obradom i pohranjivanjem informacija u informacijskom sustavu subjekta. Pri identificiranju općih IT kontrola revizor može razmotriti kontrole nad radnjama i krajnjih korisnika i subjektivog IT osoblja ili pružatelja IT usluga.
23. **Dodatak 6** sadrži daljnja obrazloženja vrsta općih IT kontrola obično implementiranih za različite aspekte IT okruženja. Osim toga, navedeni su primjeri općih IT kontrola za različite IT procese.

Dodatak 6

(Vidjeti točke 25(c)(ii), A173-A174)

Razmatranja za razumijevanje općih IT kontrola

Ovaj dodatak sadrži daljnja pitanja koja revizor može razmotriti u razumijevanju općih IT kontrola

Priroda općih IT kontrola koje su tipično implementirane za svaki od aspekata IT okruženja:

(a) Aplikacije

Opće IT kontrole na sloju IT aplikacija će korelirati s prirodom i opsegom funkcionalnosti aplikacija i pristupnim putovima koje dopušta tehnologija. Na primjer, više kontrola će biti relevantno za visokointegrirane IT aplikacije s kompleksnim sigurnosnim opcijama od naslijeđenih IT aplikacija koje podržavaju mali broj stanja računa s metodama pristupa samo kroz transakcije.

(b) Baza podataka

Opće IT kontrole na sloju baza podataka tipično rješavaju rizike koji proizlaze iz uporabe IT povezane s neovlaštenim ažuriranjima informacija financijskog izvještavanja u bazi podataka kroz izravni pristup bazi podataka ili izvršenjem skripta ili programa.

(c) Operativni sustav

Opće IT kontrole na sloju operativnog sustava tipično rješavaju rizike koji proizlaze iz uporabe IT-a a koja se odnosi na administrativni pristup koji može olakšati prekoračenje drugih kontrola. Ovo uključuje radnje kao što su kompromitiranje identifikacijskih podataka o drugim korisnicima, dodavanje novih, neovlaštenih korisnika, učitavanja malicioznog softvera ili izvršavanje skriptova ili drugih neautoriziranih programa.

(d) Mreža

Opće IT kontrole na sloju mreže tipično rješavaju rizike koji proizlaze iz uporabe IT-a koja se odnosi na segmentaciju mreže, pristup iz daljine i autentifikaciju. Mrežne kontrole mogu biti relevantne kad subjekt ima aplikacije sučeljene s mrežom koje koristi u financijskom izvještavanju. Mrežne kontrole također mogu biti relevantne kad subjekt ima značajne odnose s poslovnim partnerima ili trećim stranama zbog outsourcinga što može povećati prijenose podataka i potrebu za udaljenim pristupom.

1. Primjeri općih IT kontrola koje mogu postojati, organizirani prema IT procesima uključuju:

(a) Proces za upravljanje pristupom:

o Autentifikacija

Kontrole koje osiguravaju da korisnik koji pristupa IT aplikaciji ili drugom aspektu IT okruženja koristi njegove vlastite log-in identifikacijske podatke (tj. da korisnik ne koristi identifikacijske podatke drugog korisnika).

o Autorizacija

Kontrole koje dopuštaju korisnicima pristup informacijama potrebnim za obavljanje njihovog posla i ništa drugo, što olakšava primjerenu segregaciju dužnosti.

o Davanje prava pristupa

Kontrole za autorizaciju novih korisnika i modifikaciju pristupnih privilegija postojećih korisnika.

o Ukidanje prava pristupa

Kontrole za ukidanje korisničkog prava pristupa nakon prestanka zaposlenja ili premještanja.

o Privilegirani pristup

Kontrole nad administrativnim pravima pristupa ili pravima pristupa korisnika s širokim ovlaštenjima pristupa.

o Pregled korisničkih pristupa

Kontrole za recertificiranje ili ocjenjivanje pristupa korisnika za kontinuiranu autorizaciju tijekom vremena.

o Kontrole sigurnosne konfiguracije

Svaka tehnologija općenito ima ključne konfiguracijske postavke koje pomažu ograničiti pristup okruženju.

o Fizički pristup

Kontrole nad fizičkim pristupom podatkovnom centru i hardveru budući da takav pristup može biti korišten za prekoračenje drugih kontrola.

(b) Proces za upravljanje promjenama programa ili drugim promjenama IT okruženja:

¹⁰³³ MRevS 250 (izmijenjen)

o *Proces upravljanja promjenama*

Kontrole nad procesom oblikovanja, programiranja, testiranja i migracije promjena u proizvodno okruženje (tj. krajnjem korisniku).

o *Segregacija dužnosti za migraciju promjena*

Kontrole koje segregiraju pristup radi izrade promjena i njihove migracije u proizvodno okruženje.

o *Razvoj, akvizicija i implementacija sustava*

Kontrole nad početnim razvojem IT aplikacija ili njihovom implementacijom (ili u odnosu na druge aspekta IT okruženja).

o *Konverzija podataka*

Kontrole nad konverzijom podataka za vrijeme razvoja, implementacije ili ažuriranja IT okruženja.

(c) *Proces za upravljanje IT operacijama*o *Planiranje posla*

Kontrole nad pristupom planiranju i iniciranju poslova ili programa koji mogu utjecati na financijsko izvještavanje.

o *Monitoring posla*

Kontrole za monitoring poslova ili programa financijskog izvještavanja u svrhu uspješnog izvršenja.

o *Sigurnosne kopije i oporavci*

Kontrole koje osiguravaju izradu sigurnosnih kopija podataka za financijsko izvještavanje te da su takvi podaci dostupni i može im se pristupiti u svrhu pravovremenog oporavka u slučaju prekida rada ili napada.

o *Otkrivanje neovlaštenih ulaza*

Kontrole za monitoring ranjivosti i/ili neovlaštenih ulaza u IT okruženje.

Donja tablica ilustrira primjere općih IT kontrola koje rješavaju primjere rizika koji proizlaze iz uporabe IT-a uključujući one za različite IT aplikacije na osnovi njihove prirode.

| Proces | Rizici | Kontrole | IT aplikacije | | |
|-----------------------|--|--|---|--|--|
| | | | Nekompleksni komercijalni softver – primjenjivo (da / ne) | Srednji i umjereni kompleksni komercijalni softver ili IT aplikacije – primjenjivo (da / ne) | Velike ili kompleksne IT aplikacije (npr. ERP sustavi) – primjenjivo (da / ne) |
| IT Proces 1 | Primjer rizika koji proizlaze iz korištenja IT-a | Primjer općih IT kontrola | | | |
| Upravljanje pristupom | Privilegije korisničkog pristupa: Korisnici imaju pristupne privilegije izvan onih koje su potrebne za obavljanje dodijeljenih dužnosti što može stvoriti nepravilnu segregaciju dužnosti. | Menadžment odobrava vrstu i opseg korisničkih privilegija pristupa za nove i modificirane korisničke pristupe, uključujući standardne aplikacijske profile/uloge, kritične transakcije financijskog izvještavanja i segregaciju dužnosti | Da – umjesto pregleda korisničkih pristupa kako je dolje navedeno | Da | Da |
| | | Pristup korisnika koji više nisu zaposleni ili su premješteni je pravovremeno ukinut ili modificiran | Da – umjesto dolje navedenih pregleda pristupa korisnika | Da | Da |
| | | Pristup korisnika se periodično pregledava | Da – umjesto gore navedenih kontrola davanja/ukidanja prava | Da - za određene aplikacije | Da |
| | | Segregacija dužnosti se nadzire i konfliktni pristupi se ili ukidaju ili povezuju s rješavajućim kontrolama koje su dokumentirane i testirane | N/P – nema sistemski omogućene segregacije | Da - za određene aplikacije | Da |
| | | Pristup privilegirane razine (npr. administratori za konfiguraciju, podatke i sigurnost) je autoriziran i primjereno ograničen | Da – vjerojatno samo na sloju IT aplikacije | Da - na sloju IT aplikacije i određenim slojevima IT okruženja za platformu | Da - na svim slojevima IT okruženja za platformu |
| Upravljanje pristupom | Izravan pristup podacima; neprimjerene promjene se provode izravno u financijskim podacima kroz sredstva koja su različita od transakcija aplikacije. | Pristup datotekama aplikacije ili objektima baze podataka/tablicama/podacima je ograničen na autorizirano osoblje, na osnovi njihovih radnih odgovornosti i dodijeljene uloge i takav pristup je odobren od strane menadžmenta | N/P | Da - za određene aplikacije i baze podataka | Da |

| | | | | | |
|----------------------|--|---|---|---|----|
| Upravljati pristupom | Sistemske postavke: sistemi nisu adekvatno konfigurirani ili ažurirani radi ograničavanja pristupa pravilno autoriziranim i primjerenim korisnicima. | Pristup je autentificiran kroz jedinstvene korisničke identifikatore i lozinke ili druge metode kao mehanizam za validiranje da su korisnici autorizirani za dobivanje pristupa sustavu. Parametri lozinke udovoljavaju standardima kompanije ili industrije (npr. minimalna dužina lozinke i kompleksnost, trajanje, zaključavanje računala) | Da – samo autentifikacija lozinke | Da – kombinacija lozinke i više faktora autentifikacije | Da |
| | | Ključna obilježja sigurnosne konfiguracije su primjereno implementirana | N/P – ne postoje tehničke sigurnosne konfiguracije | Da – za određene aplikacije i baze podataka | Da |
| Upravljati promjenom | Promjene aplikacije: neprimjerne promjene su učinjene u sustavu aplikacija ili programima koji sadrže relevantne automatizirane kontrole (tj. postavke koje se mogu konfigurirati, automatizirani algoritmi, automatizirane kalkulacije i automatizirana povlačenja podataka) ili u logici izvještaja. | Promjene u aplikacijama su primjereno testirane i odobrene prije nego su stavljene u produkcijsko okruženje | N/P – verifikacija da izvorni kod nije instaliran | Da – za nekomercijalni softver | Da |
| | | Pristup za implementaciju promjena u produkcijsko okruženje je primjereno ograničen i segregiran od razvojnog okruženja | N/P | Da – za nekomercijalni softver | Da |
| Upravljati promjenom | Promjene u bazama podataka: neprimjerene promjene su učinjene u strukturi baze podataka i odnosima između podataka. | Promjene u bazama podataka su primjereno testirane i odobrene prije stavljanja u produkcijsko okruženje | N/P – promjene u bazama podataka se ne provode kod subjekta | Da – za nekomercijalni softver | Da |
| Upravljati promjenom | Promjene u sustavnom softveru: neprimjerene promjene su učinjene u sistemskom softveru (npr. operativni sustav, mreža, software za upravljanje promjenama, software za kontrolu pristupa). | Promjene u sustavnom softveru su primjereno testirane i odobrene prije stavljanja u produkciju | N/P – nikakve promjene sistemskog softvera se ne provode kod subjekta | Da | Da |
| Upravljati promjenom | Konverzija podataka: podaci konvertirani iz naslijeđenih sustava ili ranijih verzija dovode do pogrešaka u podacima ako konverzija prenosi nepotpune, redundantne, zastarjele ili netočne podatke. | Menadžment odobrava rezultate konverzije podataka (npr. aktivnosti uravnoteženja i usklađenosti) iz starog aplikacijskog sustava ili strukture podataka u novi aplikacijski sustav ili strukturu podataka i nadzire je li konverzija obavljena u skladu s uspostavljenim politikama i postupcima konverzije | N/P – rješavaju se kroz ručne kontrole | Da | Da |
| IT operacije | Mreža: mreža ne sprječava adekvatno da neautorizirani korisnici dobiju neprimjeren pristup informacijskim sustavima. | Pristup je autentificiran kroz jedinstvene identifikatore korisnika i lozinke ili druge metode kao mehanizam za validaciju da su korisnici autorizirani za dobivanje pristupa sustavu. Parametri lozinke udovoljavaju kompanijskim ili profesionalnim politikama ili standardima (npr. minimalna dužina lozinke, kompleksnost, trajanje i zaključavanje računala) | N/P – nema zasebnih metoda za autentifikaciju mreža | Da | Da |

| | | | | | |
|--------------|---|--|---|-----------------------------|------------------|
| | | Mreža je izrađena tako da odijeli aplikacije povezane s internetom od interne mreže gdje se pristupa relevantnim aplikacijama za internu kontrolu nad financijskim izvještavanjem | N/P – nema segmentacije mreže | Da – s prosudbom | Da – s prosudbom |
| | | Periodično se obavljaju skeniranja ranjivosti perimetra mreže od strane tima za upravljanje mrežom koji također istražuje potencijalne ranjivosti | N/P | Da – s prosudbom | Da – s prosudbom |
| | | Periodično se generiraju upozorenja radi pružanja obavijesti o prijetnjama koje su identificirali sustavi za otkrivanje neovlaštenih ulaza. Ove prijetnje istražuje tim za upravljanje mrežom. | N/P | Da – s prosudbom | Da – s prosudbom |
| | | Implementiraju se kontrole radi ograničavanja Virtual Private Network (VPN) pristupa na autorizirane i primjerene korisnike. | N/P – nema VPN | Da – s prosudbom | Da – s prosudbom |
| IT operacije | Kopije podataka i oporavak: financijski podaci ne mogu biti oporavljeni i ne može im se pristupiti pravovremeno kad postoji gubitak podataka. | Financijski podaci se redovno kopiraju prema utvrđenom planu i učestalosti. | N/P – oslanjanje na ručne sigurnosne kopije financijskog tima | Da | Da |
| IT operacije | Planiranje poslova: produkcijski sustavi, program ili poslovni rezultiraju u netočnoj, nepotpunoj ili neautoriziranoj obradi podataka. | Samo autorizirani korisnici imaju pristup radi ažuriranja batch poslova (uključujući interface poslove) u softveru za planiranje poslova | N/P – nema batch poslova | Da – za određene aplikacije | Da |
| | | Kritični sustavi, programi ili poslovi su nadzirani i pogreške u obradi su ispravljene radi osiguravanja uspješnog dovršenja posla. | N/P – nema monitoringa poslova | Da – za određene aplikacije | Da |

USKLAĐUJUĆE I POSLJEDIČNE IZMJENE I DOPUNE DRUGIH MEĐUNARODNIH STANDARDA KOJE PROIZLAZE IZ MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.)

Napomena: U nastavku su usklađujuće izmjene i dopune drugih međunarodnih standarda koje su posljedica odobrenja MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.). Ove izmjene i dopune stupit će na snagu istovremeno s MRevS-om 315 (izmijenjen 2019.), i prikazane su označenim promjenama u odnosu na zadnje odobrene verzije međunarodnih standarda koji se mijenjaju ili dopunjuju. Brojevi fusnota u ovim izmjenama i dopunama nisu usklađeni s međunarodnih standardima na koje se odnose izmjene i dopune i potrebno ih je referencirati na te međunarodne standarde. Ove usklađujuće izmjene i dopune odobrene su od strane PIOB-a koji je zaključio da su usklađujuće izmjene i dopune pripremane u skladu s propisanim postupkom te da je primjerena pozornost bila posvećena javnom interesu.

MRevS 200, Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s međunarodnim revizijskim standardima

Djelokrug ovog MRevS-a

...

Revizija financijskih izvještaja

...

7. MRevS-ovi sadrže ciljeve, zahtjeve i materijale za primjenu i ostale materijale s objašnjenima koji su oblikovani da pomognu revizoru stvoriti razumno uvjerenje. MRevS-ovi zahtijevaju da revizor koristi profesionalnu prosudbu i očuva profesionalni skepticizam tijekom planiranja i obavljanja revizije te da, između ostalog:

- identificira i procijeni rizike značajnih pogrešnih prikazivanja, bilo zbog prijevare ili zbog pogreške, temeljeno na razumijevanju subjekta i njegovog okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i uključujući i subjektovog sustava interne kontrole;
- pribavi dostatne i primjerene revizijske dokaze o tome postoje li značajna pogrešna prikazivanja, pomoću oblikovanja i implementiranja odgovarajućih reakcija na procijenjene rizike;
- formira mišljenje o financijskim izvještajima temeljeno na zaključcima izvedenim iz dobivenih revizijskih dokaza.

...

Datum stupanja na snagu

...

Opći ciljevi revizora

...

Definicije

13. Za svrhe MRevS-ova, sljedeći pojmovi imaju značenja koja su im dodijeljena kako slijedi:

...

(n) Rizik značajnih pogrešnih prikazivanja – rizik da su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani prije revizije. On ima dvije komponente, kako je niže opisano, za razinu tvrdnje: (Vidjeti točku A15.a)

- (i) inherentni rizik – podložnost neke tvrdnje, za klasu transakcija, stanje računa ili objavu, pogrešnom prikazivanju koje može biti značajno pojedinačno ili zajedno s ostalim pogrešnim prikazivanjima, prije razmatranja bilo kakvih povezanih kontrola.
- (ii) kontrolni rizik – rizik da djelovanjem internih kontrola subjekta neće biti spriječeno, ili pravodobno otkriveno i ispravljeno, pogrešno prikazivanje koje može nastati za neku tvrdnju, za klasu transakcija, stanje računa ili objavu, i koje može biti značajno, pojedinačno ili zajedno s ostalim pogrešnim prikazivanjima.

...

Zahtjevi

Etički zahtjevi u vezi s revizijom financijskih izvještaja

...

Profesionalni skepticizam

...

Profesionalna prosudba

...

Dostatni i primjereni revizijski dokazi i revizijski rizik

17. Kako bi stekao razumno uvjerenje, revizor će pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze kako bi smanjio revizijski rizik na prihvatljivo nisku razinu i time omogućio da revizor stvori razumne zaključke na kojima treba temeljiti revizorsko mišljenje. (Vidjeti točke A30- A54.)

Obavljanje revizije u skladu s MRevS-ovima

Sukladnost s MRevS-ovima relevantnim za reviziju

...

19. Revizor će steći razumijevanje cijelog teksta MRevS-a, uključujući njegov materijal za primjenu i ostale materijale s objašnjenjima, kako bi razumio njegove ciljeve i ispravno primijenio njegove zahtjeve. (Vidjeti točke A60–A68.)

...

Ciljevi navedeni u pojedinačnim MRevS-ovima

...

Sukladnost s relevantnim zahtjevima

...

Propust postizanja cilja

...

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Revizija financijskih izvještaja

Djelokrug revizije (Vidjeti točku 3)

...

Sastavljanje financijskih izvještaja (Vidjeti točku 4)

...

Posebna razmatranja za revizije javnog sektora

...

Oblik revizorskog mišljenja (Vidjeti točku 8)

...

Definicije

Financijski izvještaji (Vidjeti točku 13.(f))

...

Rizik značajnih pogrešnih prikazivanja (Vidjeti točku 13.(n))

A15a. Za svrhe MRevS-ova, rizik značajnih pogrešnih prikazivanja postoji onda ako postoji razumna mogućnost:

- (a) nastanka pogrešnog prikazivanja (tj. njegova vjerojatnost); i
- (b) da pogrešno prikazivanje bude značajno, ako bi nastalo (tj. njegova veličina).

Etički zahtjevi u vezi s revizijom financijskih izvještaja (Vidjeti točku 14)

...

Profesionalni skepticizam (Vidjeti točku 15)

...

Profesionalna prosudba (Vidjeti točku 16)

...

Dostatni i primjereni revizijski dokazi i revizijski rizik (Vidjeti točke 5 i 17)

Dostatnost i primjerenost revizijskih dokaza

A30. Revizijski dokaz nužan je za potkrjepljivanje revizorskog mišljenja i izvješća. On je kumulativne prirode i prvenstveno se dobiva revizijskim postupcima obavljenim tijekom odvijanja revizije. On može, međutim, također uključiti informacije dobivene iz drugih izvora, kao što su revizije u prethodnim godinama (pod uvjetom da je revizor utvrdio jesu li nastale promjene od vremena kad su obavljane te revizije koje mogu utjecati na njihovu relevantnost u tekućoj reviziji¹⁰³⁴) ili iz postupaka kontrole kvalitete u društvu za prihvaćanje i zadržavanje klijenta. Osim drugih izvora unutar i izvan poslovnog subjekta, subjektive računovodstvene evidencije važan su izvor revizijskih dokaza. Također, informacije koje se mogu koristiti kao revizijski dokaz mogu biti one koje pripremi ekspert zaposlen u društvu ili kojeg je angažiralo društvo. Revizijski dokaz obuhvaća, kako informacije koje potkrjepljuju i potvrđuju menadžmentove tvrdnje, tako i svaku informaciju koja proturječi takvim tvrdnjama. Osim toga, u nekim slučajevima, revizor koristi činjenicu nepostojanja informacije (primjerice, menadžmentovo odbijanje davanja tražene izjave) i stoga to također tvori revizijski dokaz. Najveći dio revizorova posla u formiranju revizorskog mišljenja sastoji se u dobivanju i ocjenjivanju revizijskih dokaza.

...

Revizijski rizik

...

Rizici značajnih pogrešnih prikazivanja

...

¹⁰³⁴ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja kroz stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, točka 169.

A40. Na inherentni rizik utječu čimbenici inherentnog rizika. je veći za neke tvrdnje i s njima povezane klase transakcija, stanja računa i objava nego za ostale. Ovisno o stupnju u kojem čimbenici inherentnog rizika utječu na podložnost tvrdnje pogrešnom prikazivanju, razina inherentnog rizika varira u rasponu koji se naziva spektar inherentnog rizika. Revizor utvrđuje signifikantne klase transakcija, stanja računa i objavljivanja te njihove relevantne tvrdnje kao dio procesa identificiranja i procjenjivanja rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. Primjerice, on može biti viši za složenije izračune ili za stanja računa koja se sastoje od iznosa izvedenih računovodstvenim procjenama koje su podložne procjeniznačajnoje neizvjesnosti procjene mogu biti identificirana kao signifikantna stanja računa i revizorova procjena inherentnog rizika za povezane rizike na razini tvrdnje može biti viša zbog visoke neizvjesnosti procjene.

A40a. Vanjske okolnosti koje stvaraju poslovne rizike također mogu utjecati na inherentni rizik. Na primjer, tehnološki razvoj može učiniti neke proizvode zastarjelima i na taj način uzrokovati podložnost zaliha procjenjivanju. Na inherentni rizik koji se odnosi na određenu tvrdnju mogu utjecati čimbenici u subjektu ili njegovu okruženju koji se odnose na nekoliko ili pak sve vrste transakcija, stanja računa ili objava. Takvi čimbenici mogu uključivati, primjerice, nedostatak dovoljnog obrtnog kapitala za nastavak poslovanja ili propadanje djelatnosti koju karakteriziraju brojni poslovni neuspjesi.

A41. Kontrolni rizik je funkcija učinkovitosti menadžmentovog oblikovanja, implementacije i održavanja internih kontrola usmjerenih na uočene rizike koji ugrožavaju postizanje subjektivih ciljeva relevantnih za sastavljanje subjektivih financijskih izvještaja. Međutim, interne kontrole, neovisno o tome koliko su dobro oblikovane i koliko dobro djeluju, mogu samo smanjiti, ali ne i eliminirati rizike značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima, jer uvijek postoje inherentna ograničenja internih kontrola. To, primjerice, uključuje mogućnost ljudskih pogrešaka ili zabuna, ili zaobilaženje kontrola tajnim sporazumom ili neprimjerenim postupcima menadžmenta. U skladu s time, uvijek će postojati neki kontrolni rizik. MRevS-ovi utvrđuju uvjete pod kojima se od revizora zahtijeva, ili revizor može odabrati, da testira učinkovitost djelovanja kontrola pri određivanju vrste, vremenskog rasporeda i obujma dokaznih postupaka koje treba obaviti.¹⁰³⁵

A42.¹⁰³⁶ Procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja može biti izražena u količinskim izrazima, kao što su postoci ili u nekoličinskim izrazima. U svakom slučaju, važnija je potreba da revizor napravi procjenu rizika nego različiti pristupi kojima se to može obaviti. MRevS-ovi se tipično uobičajeno ne odnose odvojeno upućuju na inherentni rizik i kontrolni rizik, nego umjesto toga na kombiniranu procjenu »rizik značajnih pogrešnih prikazivanja« radije nego odvojeno na inherentni rizik i kontrolni rizik. Međutim, MRevS 540-315 (izmijenjen 2019.)¹⁰³⁷ zahtijeva da se posebnu procjenu inherentnog rizika procijeni odvojeno od kontrolnog rizika kako bi se na

taj način dobila osnova za oblikovanje i obavljanje daljnjih revizijskih postupaka u svrhu reagiranja na procijenjene rizike značajnih pogrešnih procjenjivanja na razini tvrdnje: uključujući značajne rizike za računovodstvene procjene na razini tvrdnje u skladu s MRevS-om 330.¹⁰³⁸ Pri identificiranju i procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja za značajne grupe transakcija, stanja računa ili objava različitih od računovodstvenih procjena, revizor može obaviti odvojene ili kombinirane procjene inherentnog i kontrolnog rizika ovisno o preferiranim revizijskim tehnikama ili metodologijama te praktičnim razmatranjima.

A43a. Rizik značajnih pogrešnih prikazivanja procjenjuje se na razini tvrdnje s ciljem da se odredi vrsta, vremenski raspored i opseg daljnjih revizijskih postupaka koji su potrebni za pribavljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza.¹⁰³⁹

Rizik neotkrivanja

...

Inherentna ograničenja revizije

...

Sadržaj financijskih izvještaja

...

Sadržaj revizijskih postupaka

...

Pravodobnost financijskog izvještavanja i ravnoteža između koristi i troška

...

A52. U kontekstu pristupa opisanih u točki A51., MRevS-ovi sadrže zahtjeve za planiranje i obavljanje revizije te zahtijevaju da revizor, između ostalog:

- ima osnovicu za prepoznavanje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razinama financijskih izvještaja i tvrdnji kroz obavljanje postupaka procjene rizika i povezanih aktivnosti,¹⁰⁴⁰ i
- koristi testiranja i ostale načine ispitivanja populacija na način koji revizoru osigurava razumnu osnovicu za stvaranje zaključaka o populaciji.¹⁰⁴¹

Ostala pitanja koja utječu na inherentna ograničenja revizije

...

Obavljanje revizije u skladu s MRevS-ovima

Sadržaj MRevS-ova (Vidjeti točku 18)

...

Posebna razmatranja za revizije u javnom sektoru

...

Sadržaj MRevS-ova (Vidjeti točku 19)

A60. Osim ciljeva i zahtjeva (zahtjevi su izraženi u MRevS-ovima korištenjem riječi »će« (*ili drugim izrazom koji nameće obvezu (op. prev.)*), MRevS-ovi sadrže s njima povezane upute u obliku materijala za primjenu i ostalih materijala s objašnjenjima. Oni također mogu sadržati i uvodne materijale koji osiguravaju kontekst važan za ispravno shvaćanje MRevS-a, kao i definicije. Stoga je cjelokupni tekst MRevS-a relevantan

¹⁰³⁵ MRevS 330, Revizorove reakcije na procijenjene rizike, točke 7.–17.

¹⁰³⁶ Napomena: točka A42. MRevS-a 200 je označena u odnosu na ažuriranu točku koja je navedena zasebno kao usklađujuća izmjena koja se odnosi na MRevS 540 (izmijenjen) i njegove usklađujuće izmjene i dopune.

¹⁰³⁷ MRevS 540315 (izmijenjen 2019.), *ARevidiranje računovodstvenih procjena i objava*, točka 15. *Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja*

¹⁰³⁸ MRevS 330, točka 7.(b)

¹⁰³⁹ MRevS 330, točka 6.

¹⁰⁴⁰ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točke 175.–2240.

¹⁰⁴¹ MRevS 330; MRevS 500; MRevS 520, *Analitički postupci*; MRevS 530, *Revizijsko uzorkovanje*

za razumijevanje ciljeva navedenih u MRevS-u te za ispravnu primjenu zahtjeva MRevS-a.

A61. Gdje je nužno, materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima daju dodatna objašnjenja zahtjeva MRevS-a i upute za njegovo ispunjavanje. On može:

- podrobnije objasniti što znači zahtjev ili što se njime namjerava postići, uključujući u nekim MRevS-ovima kao što je to MRevS 315 (izmijenjen 2019.) objašnjenje zašto se takav postupak zahtijeva;
- sadržavati primjere postupaka koji mogu biti primjereni u danim okolnostima. U nekim MRevS-ovima kao što je to MRevS 315 (izmijenjen 2019.) primjeri su prikazani u okvirima.

Iako takve upute same po sebi ne nameću zahtjeve, relevantne su za ispravnu primjenu zahtjeva MRevS-a. Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima također mogu pružiti ishodišne informacije o pitanju koje se uređuje MRevS-om

Posebna razmatranja za male tvrtke Razmatranja o prilagodljivosti

A65a Razmatranja o prilagodljivosti veličini uključena su u nekim MRevS-ovima (npr. MRevS 315 (izmijenjen 2019.) i ilustriraju primjenu zahtjeva na sve subjekte bez obzira jesu li po svojoj vrsti ili okolnostima manje kompleksni ili više kompleksni. Subjekti koji su manje kompleksni su oni subjekti na koje se mogu primijeniti karakteristike u točki A66.

A65b. »Razmatranja koja su specifična za manje subjekte« i koja su uključena u neke MRevS-ove pripremljena su primarno imajući na umu neuvršene subjekte. Neka od tih razmatranja, međutim, mogu biti korisna za reviziju kod manjih uvrštenih subjekata.

A66. Za svrhe određenih dodatnih razmatranja za revizije manjih subjekata, pojam »manji subjekt« odnosi se na subjekt koji uobičajeno ima kvalitativne karakteristike kao što su:

- (a) koncentracija vlasništva upravljanja i rukovođenja u malom broju osoba (često u pojedincu – fizičkoj osobi ili drugoj pravnoj osobi koja u vlasništvu ima posjeduje subjekt pod uvjetom da vlasnik ima relevantne kvalitativne karakteristike); i
- (b) jedno ili više od sljedećeg:
 - (i) jednostavne ili nekomplikirane transakcije;
 - (ii) jednostavno knjigovodstvo;
 - (iii) malobrojne djelatnosti i nekoliko proizvoda unutar djelatnosti;
 - (iv) jednostavni sustavi malobrojne internih kontrolae;
 - (v) malo razina rukovođenja s odgovornostima za širok raspon kontrola; ili
 - (vi) malobrojno osoblje sa širokim rasponom dužnosti.

Ovo nisu sve kvalitativne karakteristike, niti su svojstvene samo manjim subjektima i manji subjekti ne moraju nužno imati sve navedene karakteristike.

A67. [Pomaknut – sada: A65.b]

Razmatranja koja su specifična za automatizirane alate i tehnike

A67a. Razmatranja koja su specifična za »automatizirane alate i tehnike« i koja su uključena u neke MRevS-ove (npr. MRevS 315 (izmijenjen 2019.)) pripremljena su kao objašnjenje načina na koji revizor može primijeniti određene zahtjeve ako koristi automatizirane alate i tehnike u obavljanju revizijskih postupaka.

Ciljevi navedeni u pojedinačnim MRevS-ovima (Vidjeti točku 21)

...

Korištenje ciljeva za određivanje potrebe dodatnih revizijskih postupaka (Vidjeti točku 21.(a))

...

Korištenje ciljeva za ocjenjivanje jesu li dobiveni dostatni i primjereni revizijski dokazi (Vidjeti točku 21.(b))

...

Sukladnost s relevantnim zahtjevima

Relevantni zahtjevi (Vidjeti točku 22)

...

Odstupanje od zahtjeva (Vidjeti točku 23)

...

Propust postizanja cilja (Vidjeti točku 24)...

MRevS 210, Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

...

Preduvjeti za reviziju

...

Sporazum o odgovornostima menadžmenta

...

Interne kontrole

...

A18. Menadžment treba odrediti koje su interne kontrole nužne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja. Naziv »interne kontrole« obuhvaća široki raspon aktivnosti unutar komponenti sustava internih kontrola koje se opisuju kao kontrolno okruženje – subjektov postupak procjene rizika, subjektov proces monitoringa sustava internih kontrola, informacijski sustav uključujući povezane poslovne procese relevantne za financijsko izvještavanje i komuniciranje te kontrolne aktivnosti. te monitoring kontrola. Takva podjela, međutim, ne odražava nužno kako određeni subjekt može oblikovati, uvoditi i održavati svoje interne kontrole, ili kako on može klasificirati bilo koju određenu komponentu¹⁰⁴². Subjektive interne kontrole (osobito, njegove računovodstvene knjige i evidencije ili računovodstveni sustavi) odražavat će potrebe menadžmenta, složenost poslovanja, vrste rizika kojima je izložen subjekt i relevantne zakone ili regulativu.

MRevS 230, Revizijska dokumentacija

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

...

Dokumentacija o obavljenim revizijskim postupcima i dobivenim revizijskim dokazima

...

Identifikacija testiranih određenih stavki ili pitanja i sastavljača i pregledavatelja (Vidjeti točku 9)

...

Posebna razmatranja za male subjekte (Vidjeti točku 8)

...

A17. Kad priprema revizijsku dokumentaciju, revizor manjeg subjekta može također ustanoviti da je od pomoći i djelotvorno zabilježiti različite aspekte revizije zajedno u jedan dokument,

¹⁰⁴² MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka A91.59 i Dodatak 3.†

uz odgovarajuće povezivanje na potkrieppljujuće radne papire. Primjeri pitanja koja mogu biti dokumentirana zajedno u reviziji manjih subjekta uključuju razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i subjektovog sustava njegovih internih kontrola, opću strategiju revizije i plan revizije, značajnost utvrđenu u skladu s MRevS-om 320¹⁰⁴³ procijenjene rizike, značajna pitanja uočena tijekom revizije i stvorene zaključke.

...

MRevS 250 (izmijenjen), Razmatranje zakona i regulativa u reviziji financijskih izvještaja

Primjena i ostali materijali s objašnjenjima

...

Revizijski postupci kad je otkrivena nesukladnost ili se sumnja da ona postoji

...

Ocjnjivanje posljedica otkrivene nesukladnosti ili sumnje da ona postoji (Vidjeti točku 22)

A23. Kao što zahtijeva točka 22, revizor ocjenjuje posljedice otkrivene nesukladnosti ili sumnje da ona postoji u odnosu na druga područja revizije, uključujući revizorovu procjenu rizika i pouzdanost pisanih izjava. Posljedice određene otkrivene nesukladnosti ili sumnje da ona postoji ovisit će o odnosu između izvršenja i prikriivanja, ako ga je bilo, na određeni kontrolni postupak, kao i o razini uključenog menadžmenta ili pojedinaca koji rade za ili pod vodstvom subjekta, a osobito posljedica koje nastaju uključenošću onih s najvišom razinom ovlasti u subjektu. Kako je navedeno u točki 9, revizorova sukladnost sa zakonom, regulativom ili relevantnim zahtjevima etike može osigurati daljnje informacije koje su relevantne za revizorove odgovornosti u skladu s točkom 22.

...

MRevS 260 (izmijenjen), Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

...

Pitanja o kojima treba komunicirati

...

Planirani opseg i vremenski raspored revizije (Vidjeti točku 15)

...

A12. Komuniciranje o značajnim rizicima koje je uočio revizor pomaže onima koji su zaduženi za upravljanje da razumiju ta pitanja i zašto su ona određena kao značajni rizici zahtijevaju posebna revizijska razmatranja. Komuniciranje o značajnim rizicima može pomoći onima koji su zaduženi za upravljanje u ispunjavanju njihove odgovornosti da nadziru proces financijskog izvještavanja.

A13. Pitanja koja se komuniciraju mogu uključiti:

- kako revizor planira baviti se sa značajnim rizicima pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.
- kako revizor planira baviti se s područjima za koja je procijenjen viši rizik značajnih pogrešnih prikazivanja.
- revizorov pristup subjektovom sustavu internih kontrola, relevantnim za reviziju.
- primjenu koncepta značajnosti u kontekstu revizije.
- ...

¹⁰⁴³ MRevS 320, Značajnost u planiranju i obavljanju revizije

Dodatak 2

(Vidjeti točke 16(a), A19–A20)

Kvalitativni aspekti računovodstvenih praksa

Komuniciranje zahtijevano točkom 16(a) i raspravljeno u točkama A19 – A20, može uključiti pitanja kao što su:

...

Računovodstvene procjene

• Za stavke za koje su važne procjene, problematika raspravljena u MRevS-u 540¹, uključuje, na primjer:

- o kako menadžment prepoznaje one transakcije, događaje i ili uvjete koji mogu uzrokovati potrebu da računovodstvene procjene budu priznate ili objavljene u financijskim izvještajima;

...

MRevS 265, Priopćavanje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) bavi se revizorovom odgovornošću da primjereno priopći, onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu, nedostatke u internim kontrolama koje je revizor otkrio u reviziji financijskih izvještaja. Ovaj MRevS ne nameće dodatne odgovornosti revizoru u vezi sa stjecanjem razumijevanja subjektovog sustava internih kontrola i oblikovanjem i obavljanjem testova kontrola iznad zahtjeva MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.) i MRevS-a 330. MRevS 260 (izmijenjen) ustanovljuje daljnje zahtjeve i pruža upute u vezi s revizorovom odgovornošću da povezano s revizijom komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje.
2. Od revizora se zahtijeva da stekne razumijevanje subjektovog sustava internih kontrola relevantno za reviziju kad raspoznaje i procjenjuje rizike značajnih pogrešnih prikazivanja⁴. Pri stvaranju procjena rizika, revizor razmatra subjektov sustav internih kontrola kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u danim okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola. Revizor može uočiti nedostatke kontrole u internim kontrolama, ne samo tijekom tog postupka procjene rizika, nego i u bilo kojoj etapi revizije. Ovaj MRevS određuje za koje se utvrđene nedostatke zahtijeva da ih revizor priopći onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu.

...

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Utvrđivanje je li otkriven nedostatak u internim kontrolama (Vidjeti točku 7)

...

Posebna razmatranja za manje poslovne subjekte

A3. Iako je koncept na kojem se zasnivaju kontrole u komponenti kontrolnih aktivnostima u manjim poslovnim subjektima vjerojatno sličan onome kod većih poslovnih subjekata, formalnost s kojom se one izvode su različite. Nadalje, kod manjih poslovnih subjekata može se ustanoviti da određene vrste kontrolnih aktivnosti nisu nužne zbog kontrola koje primjenjuje menadžment. Primjerice, menadžmentovo osobno odobravanje davanja kredita kupcima i odobravanje važnih kupovina može osigurati djelotvornu kontrolu nad važnim stanjima računa i transakcijama, umanjujući ili otklanjajući potrebu za detaljnijim kontrolanim aktivnostima.

...

Važni nedostaci u internim kontrolama (Vidjeti točke 6(b), 8)

A8. Kontrole mogu biti oblikovane da djeluju pojedinačno ili u kombinaciji kako bi uspješno spriječile, ili otkrile i ispravile, pogrešna prikazivanja. Primjerice, kontrole nad računima potraživanja mogu se sastojati od ručnih i automatiziranih kontrola oblikovanih tako da djeluju zajedno kako bi spriječile, ili otkrile i ispravile, pogrešna prikazivanja stanja računa. Nedostatak u internim kontrolama, sam za sebe, ne mora biti dovoljno bitan da bi tvorio važan nedostatak. Međutim, kombinacija nedostataka koji utječu na isto stanje računa ili objavljanje, relevantnu tvrdnju ili sastavni dio subjektivog sustava internih kontrola može povećati rizike pogrešnog prikazivanja u tom razmjeru da nedostatak postane važan.

MRevS 240, Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja**Uvod****Djelokrug ovog MRevS-a**

...

Karakteristike prijave

...

Odgovornost za prevenciju i detekciju prijave

...

Odgovornost revizora

...

7. Nadalje, rizik da revizor neće otkriti značajno pogrešno prikazivanje prijave od strane menadžmenta veći je nego prijave od strane djelatnika zato što je menadžment često u poziciji direktno ili indirektno manipulirati računovodstvenim evidencijama, prezentirati prijave financijske informacije ili zaobići kontrolne postupke koje su oblikovane kao prevencija sličnim prijevarama od strane ostalih djelatnika.

...

Datum stupanja na snagu

...

Ciljevi

...

Definicije

...

Zahtjevi**Profesionalni skepticizam**

12. U skladu s MRevS-om 200,¹⁰⁴⁴ revizor će zadržati stav profesionalnog skepticizma kroz reviziju, priznajući mogućnost da bi mogla postojati značajna pogrešna prikazivanja uslijed prijave, bez obzira na revizorovo prošlo iskustvo o poštenju i integritetu menadžmenta subjekta i onih koji su zaduženi za upravljanje. (Vidjeti točke A7-A8.)

13. Osim ako revizor ima razlog zbog kojeg vjeruje u suprotno, revizor može prihvatiti evidencije i dokumente kao vjerodostojne. Ako uvjeti identificirani tijekom revizije uzrokuju da revizor vjeruje da dokument možda nije autentičan ili da su uvjeti u dokumentu mijenjani ali nisu objavljeni revizoru, revizor će istražiti dalje. (Vidjeti točku A9.)

14. Kad su odgovori na upite menadžmentu ili onima koji su zaduženi za upravljanje nekonzistentni, revizor će istražiti nekonzistentnosti.

Diskusija između članova angažiranog tima

15. MRevS 315 (izmijenjen 2019.) zahtijeva diskusiju između članova angažiranog tima i određivanje od strane angažiranog partnera onih pitanja o kojima će se komunicirati sa članovima tima koji nisu bili uključeni u diskusiju.¹⁰⁴⁵ Ta će diskusija poseban naglasak dati tome kako i gdje financijski izvještaji subjekta mogu biti podložni značajnim pogrešnim prikazivanjima uslijed prijave, uključujući način na koji je prijava mogla nastati. Diskusija će se provesti na način da se postrance ostave vjerovanja članova angažiranog tima da su menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje poštenu i imaju integritet. (Vidjeti točke A10-A11.)

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti

16. Kad provodi postupke procjene rizika i povezane aktivnosti kako bi stekao razumijevanje o subjektu i njegovu okruženju, primjenjivom okviru financijskog izvještavanja i uključujući o subjektivom sustavu internih kontrola, zahtijevano MRevS-om 315 (izmijenjen 2019.),¹⁰⁴⁶ revizor će provesti postupke u točkama 2317-4324 kako bi prikupio informacije za korištenje pri identifikiranju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijave.

Menadžment i ostali unutar subjekta

...

Oni koji su zaduženi za upravljanje

20. Osim ako svi oni koji su zaduženi za upravljanje nisu uključeni u menadžment subjekta¹⁰⁴⁷, revizor će steći razumijevanje kako oni koji su zaduženi za upravljanje provode nadzor nad procesima menadžmenta za identifikiranje i reagiranje na rizike prijave u subjektu i internim kontrolama koje je menadžment uspostavio za ublažavanje tih rizika. (Vidjeti točke A19-A21.)

...

Identificirani neuobičajeni ili neočekivani odnosi

...

Ostale informacije

23. Revizor će razmotriti upućuju li ostale informacije koje je prikupio, na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijave. (Vidjeti točku A22.)

Ocjena čimbenika prijave

24. Revizor će ocijeniti upućuju li informacije dobivene drugim postupcima procjene rizika i obavljenim povezanim aktivnostima na postojanje jednog ili više čimbenika rizika prijave. Dok čimbenici rizika prijave možda ne upućuju nužno na postojanje prijave, oni su često prisutni u okolnostima u kojima su prijave nastale i stoga mogu upućivati na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijave. (Vidjeti točke A23-A27.)

Identificiranje i procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijave

25. U skladu s MRevS-om 315 (izmijenjen 2019.), revizor će identificirati i ocijeniti rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed

¹⁰⁴⁵ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točke 17-18 i 40.

¹⁰⁴⁶ MRevS 315 (izmijenjen), točke 5-24

¹⁰⁴⁷ MRevS 260 (izmijenjen), Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje, točka 13.

¹⁰⁴⁴ MRevS 200, točka 15.

prijevare na razini financijskih izvještaja i na razini tvrdnji za klase transakcija, stanja računa i objava.¹⁰⁴⁸

26. Kod identificiranja i procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare, revizor će, temeljem pretpostavke o postojanju rizika prijevare u priznavanju prihoda, ocijeniti koje vrste prihoda, transakcija prihoda ili tvrdnji uzrokuju takve rizike. Točka 47 navodi potrebnu dokumentaciju za slučajeve kad revizor zaključi da pretpostavka nije primjenjiva u okolnostima angažmana, i posljedično, priznavanje prihoda nije identificirano kao rizik značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare. (Vidjeti točke A28–A30).
27. Revizor će tretirati one procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare kao značajne rizike i u skladu s time, do mjere u kojoj to već nije obavio, revizor će steći razumijevanje povezanih kontrola subjekta identificirati subjektive kontrole, uključujući kontrolne aktivnosti relevantne za te koje rješavanju takve rizike i ocijeniti njihovo oblikovanje te utvrditi jesu li bile implementirane.¹⁰⁴⁹ (Vidjeti točke A31–A32.)

Reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare

Sveobuhvatne reakcije

...

Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare na razini tvrdnji

...

Revizijski postupci kao reakcija na rizike povezane s menadžmentovim zaobilaženjem kontrola

...

32. Neovisno o revizorovoj procjeni rizika menadžmentovog zaobilaženja kontrola, revizor će oblikovati i obaviti revizijske postupke kako bi:

- (a) testirao primjerenost dnevnčkih knjiženja provedenih u glavnoj knjizi i ostalih usklađenja provedenih u pripremi financijskih izvještaja. U oblikovanju i provođenju revizijskih postupaka za takva testiranja, revizor će:
- postaviti upite pojedincima koji su uključeni u proces financijskog izvještavanja o neprimjerenim ili neuobičajenim aktivnostima povezanim s procesiranjem dnevnčkih knjiženja i ostalih usklađenja;
 - odabrati dnevnicka knjiženja i ostala usklađenja provedena na kraju izvještajnog razdoblja; i
 - razmotriti potrebu za testiranjem dnevnčkih knjiženja i ostalih usklađenja tijekom razdoblja. (Vidjeti točke A41–A44.)

...

Ocjena revizijskih dokaza (Vidjeti točku A49)

...

Revizor nije u mogućnosti nastaviti s angažmanom

...

Pisane izjave

...

Komunikacija s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje

...

¹⁰⁴⁸ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 282.

¹⁰⁴⁹ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točke 26(a)(i) i 26(d).

Komunikacije s regulatornim i provedbenim tijelima

...

Dokumentacija

44. U revizorsku dokumentaciju¹⁰⁵⁰ revizorovog razumijevanja subjekta i njegovog okruženja i o identificiranju i procjenia rizika značajnih pogrešnih prikazivanja koje zahtjeva MRevS 315 (izmijenjen 2019.)¹⁰⁵¹ revizor će uključiti sljedeće:
- značajne odluke donesene tijekom diskusije između članova angažiranog tima o podložnosti subjektivih financijskih izvještaja značajnim pogrešnim prikazivanjima uslijed prijevare; i
 - identificirane i procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare na razini financijskih izvještaja i na razini tvrdnji; i
 - identificirane kontrole u komponentni kontrolnih aktivnosti koje rješavaju procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare.

...

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Karakteristike prijevare (Vidjeti točku 3)

...

Profesionalni skepticizam (Vidjeti točke 12–14)

- A7. Održavanje stava profesionalnog skepticizma zahtjeva kontinuirano ispitivanje sugeriraju li dobivene informacije i revizijski dokazi postojanje značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare. Ono uključuje razmatranja pouzdanosti informacija koje se koriste kao revizijski dokaz i identificiranih kontrola u komponenti kontrolnih aktivnosti, ako ih ima, oko njihovog pripremanja i održavanja, gdje je relevantno. Zbog karakteristika prijevare, revizorov stav profesionalnog skepticizma posebno je važan kad se razmatraju rizici značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare.

...

Diskusija između članova angažiranog tima (Vidjeti točku 15)

...

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti

Upiti menadžmentu

Menadžmentova procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare (Vidjeti točku 17(a))

...

Upit internoj reviziji (Vidjeti točku 19)

- A18. MRevS 315 (izmijenjen 2019.) i MRevS 610 (izmijenjen 2013.) postavljaju zahtjeve i pružaju smjernice koje su relevantne za revizije onih subjekata koji imaju službu interne revizije.¹⁰⁵² U provođenju takvih zahtjeva tih MRevS-ova u kontekstu prijevare, revizor može postaviti upite o specifičnim aktivnostima interne revizije, uključujući primjerice:

- o obavljenim postupcima, ako postoje, od strane službe internih revizora tijekom godine radi otkrivanja prijevare; i
- je li menadžment reagirao na zadovoljavajući način na bilo koje nalaze koji su proizašli iz tih postupaka.

¹⁰⁵⁰ MRevS 230, *Revizijska dokumentacija*, točke 8–11, i točka A6.

¹⁰⁵¹ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 383z.

¹⁰⁵² MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točke 14(a) i 24(a)(ii)6+23, i MRevS 610 (izmijenjen 2013.), *Korištenje radom internih revizora.*

Stjecanje razumijevanja nadzora provedenog od strane onih koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti točku 20)

A19. Oni koji su zaduženi za upravljanje subjektom imaju nadzorne odgovornosti za sustav nadgledanja rizika, financijskih kontrola i postupanja u skladu sa zakonom. U mnogim su zemljama, prakse korporativnog upravljanja dobro razvijene i oni koji su zaduženi za upravljanje igraju aktivnu ulogu u nadzoru subjektivih procjena rizika prijevara i **relevantnih internih kontrola kontrola koje rješavaju takve rizike**. Budući da odgovornosti onih koji su zaduženi za upravljanje i menadžmenta mogu varirati ovisno o subjektu i zemlji, važno je da revizor razumije njihove odgovornosti kako bi mogao steći razumijevanje nadzora provedenog od strane primjerenih pojedinaca.¹⁰⁵³

A20. Razumijevanje nadzora provedenog od strane onih koji su zaduženi za upravljanje može pružiti uvid o podložnosti subjekta prijevarama od strane menadžmenta, adekvatnosti **internih kontrola koje rješavaju rizike nad rizicima** prijevara, i kompetencijama i integritetu menadžmenta. Revizor može steći ovo razumijevanje na mnogo načina, kao što je prisustvovanje sastancima gdje se takve diskusije održavaju, iz zapisnika s takvih sastanaka ili postavljanjem upita onima koji su zaduženi za upravljanje.

Razmatranja specifična za manje subjekte

...

Razmatranje ostalih informacija (Vidjeti točku 23)

A22. Kao dodatak informacijama dobivenim analitičkim postupcima, ostale informacije o subjektu i njegovu okruženju, **primjenjivom okviru financijskog izvještavanja i subjektivom sustavu internih kontrola** mogu biti korisne za identificiranje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare. Diskusija između članova tima može pružiti informacije koje su korisne u identificiranju takvih rizika. Povrh toga, informacije dobivene revizorovim postupcima prihvaćanja klijenta i zadržavanja te iskustvo stečeno u ostalim angažmanima provedenim za subjekt, na primjer, uvid u financijske informacije za razdoblja kraća od razdoblja obuhvaćenog revizijom, mogu biti relevantni u identificiranju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare.

Ocjena čimbenika rizika prijevare (Vidjeti točku 24)

...

A25. Primjeri čimbenika rizika prijevare koji se odnose na prijevarno financijsko izvještavanje i protupravno prisvajanje imovine navedeni su u Dodatku 1. Ti ilustrativni čimbenici rizika klasificirani su temeljem tri uvjeta koja su općenito prisutna kad postoji prijevare:

- poticaj ili pritisak za počinjenje prijevare;
- uočena prilika za počinjenje prijevare; i
- mogućnost racionaliziranja prijevarnih aktivnosti.

Čimbenici rizika prijevare mogu se odnositi na poticaje, pritiske ili prilike koje proizlaze iz uvjeta koji stvaraju podložnost pogrešnom prikazivanju prije razmatranja kontrola. Čimbenici rizika prijevare koji uključuju namjernu menadžmentovu pristranost su, u mjeri u kojoj utječu na inherentni rizik, čimbenici inherentnog rizika.¹⁰⁵⁴ Čimbenici inherentnog rizika mogu se također odnositi na uvjete

unutar subjektovog sustava internih kontrola koji pružaju priliku za počinjenje prijevare ili koji mogu utjecati na menadžmentov stav ili sposobnost za racionaliziranje prijevarnih radnji. Čimbenici rizika prijevare, koji se odražavaju u stavu koji dozvoljava racionalizaciju prijevarnih aktivnosti, možda neće biti podložni opažanju od strane revizora. Međutim, revizor može postati svjestan postojanja takve informacije kroz, na primjer, razumijevanje subjektovog kontrolnog okruženja.¹⁰⁵⁵ Iako čimbenici rizika prijevare opisani u Dodatku 1 pokrivaju širok spektar situacija s kojima se revizor može suočiti, to su samo primjeri te ostali čimbenici mogu postojati.

...

Identifikacija i procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare

Rizici prijevare u priznavanju prihoda (Vidjeti točku 26)

...

Prepoznavanje i procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare i razumijevanje subjektivih povezanih kontrola (Vidjeti točku 27)

A31. Menadžment može donositi prosudbe o vrstama i opsegu kontrola koje odluči implementirati te vrstama i opsegu rizika koje odluči prihvatiti. U odlučivanju koje kontrole implementirati radi sprječavanja i detektiranja prijevare, menadžment razmatra rizike da financijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani kao rezultat prijevare. Kao dio ovih razmatranja, menadžment može zaključiti da implementiranje i održavanje pojedine kontrole nije troškovno efikasno u odnosu na smanjenje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare koje se treba postići.

A32. Stoga je važno da revizor stekne razumijevanje kontrola koje je menadžment oblikovao, implementirao i održava radi prevencije i detekcije prijevare. Čineći to, **Pri identificiranju kontrola koje rješavaju rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare** revizor može saznati, na primjer, da je menadžment namjerno izabrao prihvaćanje rizika povezanog s nedostatkom podjele odgovornosti. Informacije **dobivene razumijevanjem iz identificiranja ovih kontrola i ocjenjivanja njihovog oblikovanja te utvrđivanja jesu li implementirane** također mogu biti korisne u prepoznavanju čimbenika rizika prijevare koji mogu utjecati na revizorovu procjenu rizika da financijski izvještaji mogu sadržavati značajna pogrešna prikazivanja uslijed prijevare.

Reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare

Sveobuhvatne reakcije (Vidjeti točku 28)

...

Dodjela i nadzor djelatnika (Vidjeti točku 29(a))

...

Nepredvidivost u izboru revizijskih postupaka (Vidjeti točku 29(c))

...

Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare na razini tvrdnje (Vidjeti točku 30)

...

Revizijski postupci kao reakcija na rizike povezane s menadžmentovim zaobilaženjem kontrola

Dnevnička knjiženja i ostala usklađivanja (Vidjeti točku 32(a))

...

¹⁰⁵³ MRevS 260 (izmijenjen), točke A1–A8, razmatraju s kime revizor komunicira kad subjektova struktura upravljanja nije dobro definirana.

¹⁰⁵⁴ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 12(f).

¹⁰⁵⁵ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 21.

A42. Nadalje, revizorovo razmatranje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja povezanih s neprimjerenim zaobilaženjem kontrola nad dnevničkim knjiženjima.¹⁰⁵⁶ važno je budući da automatizirani procesi i kontrole mogu smanjiti rizik nenamjernih pogrešaka ali ne sprječavaju rizik da pojedinci mogu neprimjerenom zaobići takve automatizirane procese, na primjer, promjenom iznosa koji se automatski procesira u glavnu knjigu ili sustav financijskog izvještavanja. Nadalje, kad je IT korišten za automatski prijenos informacija, može biti malo ili ništa vidljivih dokaza takvih intervencija unutar informacijskog sustava.

A43. Kod identificiranja i izbora dnevničkih knjiženja i ostalih usklađenja za testiranje i određivanje primjerene metode ispitivanja osnovne podrške izabranim stavkama, relevantna su sljedeća pitanja:

- **Identifikacija i procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevара** – prisutnost čimbenika rizika prijevара i ostalih informacija prikupljenih tijekom revizorove identifikacije i procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevара mogu pomoći revizoru kod identificiranja specifičnih klasa dnevničkih knjiženja i ostalih usklađenja za testiranje.
- **Kontrole koje su implementirane nad dnevničkim knjiženjima i ostalim usklađenjima** – efikasne kontrole nad pripremanjem i kontiranjem knjiženja u dnevnik i ostalim usklađenjima mogu smanjiti opseg potrebnih dokaznih postupaka, pod uvjetom da revizor testira operativnu učinkovitost kontrole.
- **Subjektov proces financijskog izvještavanja i vrste dokaza koji mogu biti prikupljeni** – za mnoge subjekte rutinsko procesiranje transakcija uključuje kombinaciju ručnih i automatiziranih kontrola. Slično tome, obrada dnevničkih knjiženja i ostalih usklađenja može uključivati ručne i automatizirane postupke i kontrole. Kad se informacijska tehnologija koristi za proces financijskog izvještavanja, dnevnička knjiženja i ostala usklađenja mogu postojati jedino u elektroničkoj formi.
- **Karakteristike prijevernih dnevničkih knjiženja ili ostalih usklađenja** – neprimjerena dnevnička knjiženja ili ostala usklađenja često imaju jedinstvene identificirajuće karakteristike. Te karakteristike mogu uključivati knjiženja (a) po nepovezanim, neuobičajenim ili rijetko korištenim računima; (b) provedena od strane pojedinaca koji obično ne provode dnevnička knjiženja; (c) evidentirana na kraju razdoblja ili kao knjiženja nakon zatvaranja knjiga koja imaju malo ili nimalo objašnjenja ili opisa; (d) provedena ili prije ili tijekom pripreme financijskih izvještaja koja nemaju broj računa, ili (e) sadrže okrugle brojeve ili brojeve konzistentnog završetka.
- **Vrste i kompleksnost računa** – neprimjerena dnevnička knjiženja ili usklađenja mogu se odnositi na račune koji (a) sadrže transakcije koje su kompleksne ili neuobičajene po prirodi; (b) sadrže značajne procjene i usklađenja na kraju razdoblja; (c) su bili skloni pogrešnom prikazivanju u prošlosti; (d) nisu ažurno usklađeni ili sadrže neusklađene razlike; (e) sadrže međukompanijske transakcije; ili (f) su na drugi način povezani s identificiranim rizikom značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevара. U revizijama subj-

kata koji imaju nekoliko lokacija ili komponenti, razmatra se potreba izbora knjiženja u dnevnicima iz različitih lokacija.

- **Dnevnička knjiženja ili ostala usklađivanja procesirana izvan uobičajenog tijeka poslovanja** – nestandardna knjiženja ne mogu biti podvrgnuta istoj razini internih vrsti i opsegu kontrola kao ponavljajuća knjiženja kojima se evidentiraju transakcije kao što je mjesečna prodaja, nabave i gotovinske isplate.

...

Računovodstvene procjene (Vidjeti točku 32(b))

...

Poslovna opravdanost za signifikantne transakcije (Vidjeti točku 32(c))

...

Ocjena revizijskih dokaza (Vidjeti točke 34–37)

...

Analitički postupci provedeni pri kraju revizije radi formiranja sveobuhvatnog zaključka (Vidjeti točku 34)

...

Razmatranje identificiranih pogrešnih prikazivanja (Vidjeti točke 35–37)

...

Revizor nije u mogućnosti nastaviti s angažmanom (Vidjeti točku 38)

...

Pisane izjave (Vidjeti točku 39)

...

Komuniciranje s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje

Komunikacija s menadžmentom (Vidjeti točku 40)

...

Komunikacija s onima koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti točku 41)

...

Ostala pitanja koja se odnose na prijevара (Vidjeti točku 42)

...

Komuniciranje s regulativnim i provedbenim tijelima (Vidjeti točku 43)

...

Dodatak I

(Vidjeti točku A25)

Primjeri čimbenika rizika prijevара

Čimbenici rizika prijevара navedeni u ovom Dodatku primjeri su čimbenika s kojima se revizori mogu susresti u širokom spektru situacija. Odvojeno su navedeni primjeri koji se odnose na dvije vrste prijevара relevantnih za razmatranje revizora – prijevারণo financijsko izvještavanje i protupravno prisvajanje imovine. Za svaku od ovih vrsta prijevара, čimbenici rizika nadalje su klasificirani temeljem tri uvjeta općenito prisutna kod nastanka značajnih pogrešaka prikazivanja zbog prijevара, a to su: (a) poticaji/pritisci, (b) prilike, (c) stavovi/racionalizacija. Iako čimbenici rizika pokrivaju širok spektar situacija, oni su samo primjeri; i posljedično, revizor može identificirati dodatne ili drugačije čimbenike rizika. Nisu svi

¹⁰⁵⁶ MRevs 315 (izmijenjen 2019.), točka 26(a)(ii).

ovi primjeri relevantni u svim situacijama te neki mogu biti od većeg ili manjeg značaja u subjektima različite veličine ili različitim karakteristikama vlasništva ili okolnosti. Također, redoslijedom primjera čimbenika rizika nije bilo namjeravano odraziti njihovu relativnu važnost ili učestalost pojavljivanja.

Čimbenici rizika prijevara mogu se odnositi na poticaje ili pritiske koji proizlaze iz uvjeta koji stvaraju podložnosti pogrešnom prikazivanju prije razmatranja kontrola (tj. inherentnog rizika). Takvi čimbenici su čimbenici inherentnog rizika u mjeri u kojoj utječu na inherentni rizik i mogu nastati zbog pristranosti menadžmenta. Čimbenici rizika prijevara koji se odnose na prilike mogu također nastati iz drugih identificiranih čimbenika inherentnog rizika (na primjer, kompleksnost ili nesigurnost mogu stvoriti prilike koje rezultiraju podložnošću pogrešnom prikazivanju uslijed prijevara). Čimbenici rizika prijevara koji se odnose na prilike mogu također biti povezani s uvjetima unutar subjektovog sustava internih kontrola, kao što su ograničenja ili nedostaci subjektivih internih kontrola koji stvaraju takve prilike. Čimbenici rizika prijevara koji se odnose na stavove i racionalizacije mogu nastati osobito iz ograničenja ili nedostataka u kontrolnom okruženju subjekta.

Čimbenici rizika vezanih uz pogrešna prikazivanja nastala prijevarnim financijskim izvještavanjem

U nastavku su primjeri čimbenika rizika vezanih uz pogrešna prikazivanja koja su nastala prijevarnim financijskim izvještavanjem.

Poticaji/pritisци

Financijska stabilnost ili profitabilnost ugrožena je ekonomskim, industrijskim ili poslovnim uvjetima subjekta, kao što su (ili na što upućuje):

...

Pretjerani pritisak postoji za menadžment da ispuni zahtjeve ili očekivanja trećih stranaka zbog sljedećeg:

...

Dostupne informacije ukazuju da je osobna financijska situacija menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje ugrožena financijskim poslovanjem subjekta zbog:

...

Prilike

Priroda industrije ili poslovanja subjekta pruža prilike za prijevarno izvještavanje koje može proizaći iz:

...

Nadgledanje menadžmenta nije efikasno zbog sljedećeg:

...

Postoje kompleksna ili nestabilna organizacijska struktura, što je evidentno iz sljedećeg:

...

Komponente internih kontrola koje su nedostatne Nedostaci internih kontrola kao rezultat sljedećeg:

- neprimjerenog procesa monitoringa subjektivog sustava internih kontrola monitoringa kontrola, uključujući automatizirane kontrole nad financijskim izvještavanjem za razdoblja kraća od izvještajnog razdoblja obuhvaćenog revizijom (gdje je zahtijevano eksterno izvještavanje);
- visoke stope odljeva djelatnika ili zapošljavanje djelatnika u računovodstvu, internoj reviziji ili IT-u, koji nisu učinkoviti; i
- računovodstveni i IT sustavi koji nisu učinkoviti, uključujući situacije koje uključuju značajne nedostatke u internim kontrolama.

Stavovi/racionalizacije

...

Čimbenici rizika koji proizlaze iz pogrešnog prikazivanja kao rezultat protupravnog prisvajanja imovine

Čimbenici rizika koji se odnose na pogrešna prikazivanja koje proizlaze iz protupravnog prisvajanja imovine također se klasificiraju temeljem tri uvjeta koji su općenito prisutni kad postoji prijevara, a to su: poticaji/pritisци, prilike i stavovi/racionalizacije. Neki od čimbenika rizika koji se odnose na pogrešno prikazivanje zbog prijevarnog financijskog izvještavanja također mogu biti prisutni kad dođe do pogrešnog prikazivanja zbog protupravnog prisvajanja imovine. Na primjer, nadgledanje menadžmenta i nedostaci u internim kontrolama koje nisu efikasne mogu biti prisutni kad postoji pogrešno prikazivanje zbog prijevarnog financijskog izvještavanja ili protupravnog prisvajanja imovine. Sljedeći primjeri čimbenika rizika odnose se na pogrešna prikazivanja temeljem protupravnog prisvajanja imovine.

Poticaji/pritisци

...

Prilike

Određene karakteristike ili okolnosti mogu povećati pogodnost imovine za protupravno prisvajanje. Na primjer, prilike za protupravno prisvajanje imovine povećavaju se gdje postoji sljedeće:

...

Neprimjerenog internog nadzora nad imovinom moguće povećati podložnost protupravnom prisvajanju te imovine. Na primjer, protupravno prisvajanje imovine može nastati zbog sljedećeg:

- neprimjerene podjele odgovornosti ili neprimjerenih neovisnih provjera;
- neprimjerenog nadzora nad troškovima višeg menadžmenta kao što su putni troškovi i ostale nadoknade;
- neprimjerenog nadzora menadžmenta nad djelatnicima zaduženim za imovinu, na primjer neprimjeren nadzor ili nadgledanje udaljenih lokacija;
- neprimjerenog pregleda prijave za posao djelatnika koji imaju pristup imovini;
- neprimjerenog vođenja evidencija imovine;
- neprimjerenog sustava autorizacije i odobravanja transakcija (na primjer, kod nabave);
- neprimjerenog fizičkog čuvanja gotovine, ulaganja, zaliha ili dugotrajne materijalne imovine;
- nedostatka potpunih i pravovremenih usklađivanja imovine;
- nedostatka pravovremene i primjerene dokumentacije transakcije, na primjer odobrenja za povrat kupljene robe;
- izostanka obveznih godišnjih odmora djelatnika koji provode ključne kontrolne funkcije;
- neprimjerenog razumijevanja informacijskih tehnologija od strane menadžmenta, što omogućuje djelatnicima u informacijskim tehnologijama protupravno prisvajanje;
- neprimjerenih kontrola pristupa automatiziranim evidencijama, uključujući kontrole nad pregledom logova sistemskih događaja.

Stavovi/racionalizacije

- zanemarivanje potrebe nadgledanja ili smanjivanja rizika povezanih sa protupravnim prisvajanjem imovine;
- zanemarivanje internih kontrola nad protupravnim prisvajanjem imovine kroz zaobilazanje postojećih kontrola ili propustom popravljivanja poznatih nedostataka u internim kontrolama;

- ponašanje kojim se pokazuje nezadovoljstvo subjektom ili njegovim tretmanom djelatnika;
- promjene u ponašanju ili stilu života koje mogu upućivati na protupravno prisvajanje imovine;
- toleriranje sitnih krađa.

Dodatak 2

(Vidjeti točku A40)

Primjeri mogućih revizijskih postupaka s ciljem razrješenja procijenjenih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare

U nastavku su navedeni primjeri mogućih revizijskih postupaka s ciljem razrješenja procijenjenih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare koje proizlaze iz prijevarnog financijskog izvještavanja i zloupotrebe imovine. Iako ovi postupci pokrivaju širok spektar situacija, one su samo primjeri i posljedično tome možda neće biti najprimjereniji ili potrebni u svakoj situaciji. Također, redosljed navedenih postupaka ne pokazuje njihovu relativnu važnost.

Razmatranje na razini tvrdnji

Specifične reakcije na revizorovu procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare će varirati ovisno o vrstama ili kombinaciji čimbenika rizika prijevare ili identificiranih uvjeta i klasa transakcija, stanja računa, objava i tvrdnji na koje mogu utjecati.

U nastavku su navedeni specifični primjeri reakcija:

...

- ako posao stručnjaka postane osobito značajan u pogledu stavke financijskih izvještaja za koje je procijenjeni rizik značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare visok, provođenje dodatnih postupaka koje se tiču nekih ili svih pretpostavki stručnjaka, metoda ili nalaza kako bi se utvrdilo da nalazi nisu nerazumni, ili angažiranjem drugog stručnjaka za tu svrhu;

...

Specifične reakcije – pogrešno prikazivanje koje proizlazi iz prijevarnog financijskog izvještavanja

Primjeri reakcija na revizorovu procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevarnog financijskog izvještavanja su sljedeći:

...

Dodatak 3

(Vidjeti točku A49)

Primjeri okolnosti koje ukazuju na mogućnost prijevare

U nastavku slijede primjeri okolnosti koje mogu ukazati na mogućnost da financijski izvještaji sadržavaju značajna pogrešna prikazivanja kao rezultat prijevare.

...

**MRevS 300, Planiranje revizije financijskih izvještaja
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima**

...

Dokumentacija (Vidjeti točku 12)

...

Razmatranja specifična za manje subjekte

A21. Kako je razmotreno u točki A11, prikladan, kratak memorandum može služiti kao dokumentirana strategija za reviziju manjeg subjekta. Kao plan revizije mogu se koristiti standardni revizijski programi ili kontrolne liste (vidjeti točku A19)

kreirani uz pretpostavku o malom broju relevantnih kontrola¹⁰⁵⁷ njih aktivnosti, kao što je to vjerojatno u slučaju manjeg subjekta, pod uvjetom da su prilagođeni prema okolnostima angažmana, kao i prema revizorovim procjenama rizika.

...

MRevS 402, Revizijska razmatranja u vezi sa subjektom koji koristi uslužne organizacije**Uvod****Djelokrug ovog MRevS-a**

1. Odredbe ovog Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS-a) odnose se na odgovornost revizora u pogledu stjecanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza u procesu revizije kod subjekata koji koriste usluge jedne ili više uslužnih organizacija. To se osobito proširuje na način na koji revizor primjenjuje MRevS 315 (izmijenjen 2019.) i MRevS 330 i to posebice prilikom stjecanja razumijevanja subjekta korisnika, uključujući i subjektov sustav internih kontrola koje su relevantne za pripremu financijskih izvještaja interne kontrole koje je relevantno za reviziju i koje je dovoljno za identificiranje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja te za oblikovanje i provođenje daljnjih revizijskih postupaka koji su reakcija na te rizike.

...

3. Usluge izvršene od strane uslužne organizacije relevantne su za reviziju financijskih izvještaja subjekta korisnika kad su te usluge i kontrole nad njima dio informacijskog sustava subjekta korisnika, uključujući povezane poslovne procese relevantne za pripremu financijskih izvještaja financijsko izvještavanje. Premda se većina kontrola u uslužnim organizacijama vjerojatno je dio informacijskog sustava subjekta korisnika koji je relevantan za pripremu financijskih izvještaja se odnosi na financijsko izvještavanje, mogu postojati i druge ili su povezane kontrole koje mogu biti značajne za reviziju kao što su to, na primjer, kontrole vezane uz sigurnost imovine. Usluge uslužne organizacije su dio informacijskog sustava subjekta, uključujući povezanih poslovnih procesa, relevantnog za financijsko izvještavanje, ako takve usluge utječu na sljedeće:

- način na koji informacije koje se odnose na signifikantne klase transakcija, stanja računa i objava teku kroz informacijski sustav subjekta korisnika, bilo ručno ili uz uporabu IT-a te bilo da su stečene unutar ili izvan glavne knjige i pomoćnih knjiga. Grupe transakcije u poslovanju subjekta korisnika koje su značajne za financijske izvještaje subjekta korisnika. Ovo uključuje slučajeve kad uslužna organizacija utječe na način na koji su:
 - (b) postupke, kako u okviru elektroničke tako i u okviru ručne obrade, pomoću kojih su transakcije inicirane, zabilježene, procesuirane, korigirane po potrebi, zabilježene u glavnu knjigu i prikazane u financijskim izvještajima; transakcije subjekta korisnika inicirane i kako su informacije o njima evidentirane, obrađene, po potrebi ispravljene i unesene u glavnu knjigu i u financijske izvještaje; i
 - informacije o događajima i uvjetima, osim transakcija, zabilježene, obrađene i objavljene od strane subjekta korisnika u financijskim izvještajima.
- (c) poslovne knjige, bilo u elektroničkom ili materijalnom obliku, koje osiguravaju informacije i specifične pozicije financijskih izvještaja subjekta korisnika i druge podržavajuće evidencije povezane s tokovima informacija u točki

¹⁰⁵⁷ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 26(a).

3(a) koje su korištene za iniciranje, bilježenje, obradu i izvještavanje o transakcijama subjekta. To uključuje ispravke pogrešnih zapisa i način na koji su informacije transferirane u glavnu knjigu;

- (d) informacijski sustav subjekta i način na koji taj sustav obrađuje poslovne događaje i okolnosti koji su značajni za financijske izvještaje;
- (ce) proces financijskog izvještavanja korišten u svrhu pripreme financijskih izvještaja subjekta korisnika iz evidencija opisanih u točki 3(b), uključujući dio povezan s objavljivanjima i s računovodstvenim procjenama koje se odnose na signifikantne klase transakcija, stanja računa i objavljivanja računovodstvene procjene ili objavljivanja;
- (d) subjektovo IT okruženje koje je relevantno za (a) do (c) gore.
- (f) kontrole dnevnika, uključujući nestandardne unose korištene za evidenciju jednokratnih, neuobičajenih transakcija ili korekcija.

...

Ciljevi

7. Ciljevi revizora korisnika, u slučaju kad subjekt korisnik koristi usluge servisne organizacije, su:
- (a) steći razumijevanje vrste i značaja usluga pruženih od strane uslužne organizacije i njihovog utjecaja na interne kontrole subjekta korisnika koje je relevantne za reviziju i dovoljno za pružanje primjerene osnove za identificiranje i procjenu prepoznavanje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja; i
- (b) odrediti i provesti revizorske postupke koji odgovaraju tim rizicima.

...

Zahtjevi

Stjecanje razumijevanja vrste usluge koju pruža uslužna organizacija, uključujući i interne kontrole

...

10. Pri stjecanju razumijevanja o subjektovom sustavu internih kontrolama relevantnim za reviziju, sukladno MRevS-u 315 (izmijenjen 2019.)¹⁰⁵⁸, revizor korisnika će identificirati kontrole u komponenti kontrolnih aktivnosti¹⁰⁵⁹ ocijeniti način oblikovanja i implementaciju relevantnih kontrola kod subjekta korisnika koje se odnose na usluge primljene od uslužne organizacije, uključujući i one koje su vezane uz transakcije koje je izvršila uslužna organizacija i ocijeniti njihovo oblikovanje te utvrditi jesu li implementirane.¹⁰⁶⁰ (Vidjeti točke A12-A14.)
11. Revizor korisnika će utvrditi je li stekao dostatno razumijevanje vrste i značajnosti usluga koje je pružila uslužna organizacija i utjecaja tih usluga na subjektove sustav interne kontrole koji je relevantan za reviziju koje će biti primjerena osnova za identificiranje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja.
12. Ako revizor korisnika ne može dobiti dovoljno informacija od subjekta korisnika, može ih dobiti na neki od sljedećih načina:
- ...
- (c) posjetom uslužnoj organizaciji i izvođenjem postupaka koji će osigurati potrebne informacije o relevantnim kontrolama u uslužnoj organizaciji; ili

¹⁰⁵⁸ MRevS 315 (izmijenjen), točka 12

¹⁰⁵⁹ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točke 26(a).

¹⁰⁶⁰ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 26(d).

- (d) korištenjem drugog revizora koji će osigurati potrebne informacije o relevantnim kontrolama u uslužnoj organizaciji. (Vidjeti točke A15-A20.)

Korištenje izvješća vrste 1 ili vrste 2 za revizorovo razumijevanje uslužne organizacije

...

14. Ako revizor namjerava za revizijski dokaz koristiti izvješće vrste 1 ili izvješće vrste 2, kako bi podržao svoje razumijevanje oblikovanja i implementacije internih kontrola u uslužnoj organizaciji, revizor korisnika će:

...

- (b) ocijeniti dostatnost i prikladnost dokaza iz izvještaja za razumijevanje internih kontrola subjekta kod uslužne organizacijerelevantnih za reviziju; i

...

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Stjecanje razumijevanja usluga koju pruža uslužna organizacija, uključujući i interne kontrole

...

Daljnji postupci koje je potrebno primijeniti kad se od subjekta korisnika ne može steći dovoljno razumijevanje (Vidjeti točku 12)

...

- A19. Drugi revizor može biti korišten za provođenje postupaka koji će osigurati potrebne informacije o relevantnim kontrolama u uslužnoj organizaciji koje se odnose na usluge pružene subjektu korisniku. Ako je izdano izvješće vrste 1 ili izvješće vrste 2, revizor korisnika može koristiti rad revizora usluga za provedbu tih postupaka budući da revizor usluga ima već postojeći odnos s uslužnom organizacijom. Revizor korisnika koji koristi rad drugog revizora može u MRevSu 600 pronaći korisne upute vezane za razumijevanje angažmana drugog revizora (uključujući njegovu neovisnost i kompetentnost), upute vezane za uključenost u rad drugog revizora prilikom planiranja vrste, vremenskog rasporeda i obujma takvog rada i ocjenjivanje dostatnosti i prikladnosti pribavljenih revizijskih dokaza.

...

Korištenje izvješća vrste 1 i izvješća vrste 2 radi podrške revizorovom razumijevanju uslužne organizacije (Vidjeti točke 13–14)

...

- A22. Izvješće vrste 1 i izvješće vrste 2, zajedno s informacijama o subjektu, mogu pomoći revizoru korisnika u dobivanju spoznaja o:
- (a) aspektima kontrola u uslužnoj organizaciji koji mogu utjecati na obradu transakcija subjekta korisnika, uključujući korištenje uslužne organizacije – podizvođača;
- (b) toku signifikantnih transakcija obrađenih od strane uslužne organizacije koji može poslužiti za utvrđivanje točaka u toku transakcija gdje bi mogla nastati značajna pogrešna prikazivanja;
- (c) kontrolnim ciljevima u uslužnoj organizaciji koji su relevantni za tvrdnje u financijskim izvještajima subjekta korisnika; i
- (d) o tome jesu li kontrole u uslužnoj organizaciji primjereno oblikovane i implementirane u svrhu prevencije i detekcije pogrešaka u obradi koje mogu rezultirati značajno

pogrešnim prikazivanjima u financijskim izvještajima subjekta korisnika.

Izvjeshće vrste 1 ili izvješće vrste 2 može pomoći revizoru korisnika u dobivanju dovoljnog razumijevanja za identificiranje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. Izvjeshće vrste 1, međutim, ne osigurava dokaze o učinkovitosti djelovanja relevantnih kontrola.

Reakcija na procijenjeni rizik značajnih pogrešnih prikazivanja

...

Testovi kontrola

A29. Od revizora korisnika MRevS 330 zahtijeva da oblikuje i provede testove kontrola radi dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza o učinkovitosti djelovanja relevantnih kontrola u određenim okolnostima. U kontekstu uslužne organizacije, taj se zahtjev primjenjuje kad:

...

A30. Ako izvješće vrste 2 nije raspoloživo, revizor korisnika može kontaktirati uslužnu organizaciju putem subjekta korisnika kako bi zahtijevao da revizor usluga bude angažiran da osigura izvješće vrste 2 koje uključuje testove operativne učinkovitosti relevantnih kontrola ili revizor korisnika može koristiti drugog revizora za izvođenje postupaka u uslužnoj organizaciji koji testiraju učinkovitost djelovanja tih kontrola. Revizor korisnika također može posjetiti uslužnu organizaciju i provesti testove relevantnih kontrola ako se uslužna organizacija s time slaže. Procjene rizika revizora korisnika temelje se na kombinaciji dokaza osiguranih radom drugog revizora i njegovih vlastitih postupaka.

Upotreba izvješća vrste 2 kao revizijskog dokaza da su kontrole u uslužnoj organizaciji operativno učinkovite

...

A33. Također, može biti potrebno da revizor korisnika dobije dodatne dokaze o značajnim promjenama relevantnih kontrola u uslužnoj organizaciji izvan razdoblja pokrivenog u izvješću vrste 2 ili da odredi dodatne revizijske postupke koje treba izvršiti. Čimbenici koje treba uzeti u obzir prilikom određivanja dodatnih revizijskih dokaza o kontrolama u uslužnoj organizaciji, koje su funkcionirale izvan razdoblja pokrivenog izvješćem vrste 2, uključuju:

...

- učinkovitost kontrolnog okruženja i procesa monitoringa sustava internih kontrola kod subjekta korisnika i monitoring kontrola kod subjekta

A34. Dodatni revizijski dokazi mogu biti dobiveni, na primjer, proširenim testovima kontrola nad preostalim razdobljem ili testiranjem procesa monitoringa sustava internih kontrola monitoringa kontrola kod subjekta korisnika.

...

A39. Od revizora korisnika se zahtijeva pravovremeno izvještavanje u pisanom obliku o značajnim nedostacima utvrđenim za vrijeme obavljanja revizije kako menadžmentu, tako i onima koji su zaduženi za upravljanje.¹¹ Od revizora korisnika se također zahtijeva da pravovremeno izvještava primjerenu razinu menadžmenta o nedostacima internih kontrola koji su uočeni za vrijeme obavljanja revizije i koji su dovoljno važni da zahtijevaju pažnju menadžmenta sukladno profesionalnoj prosudbi revizora.¹² Pitanja koja revizor korisnika može identificirati u

procesu revizije i o kojima može komunicirati s subjektivim menadžmentom i onima zaduženim za upravljanje uključuju:

- bilo koje kontrole unutar subjektivog procesa monitoringa sustava internih kontrola i monitoring kontrola koje bi mogle biti implementirane od strane subjekta korisnika, uključujući one identificirane zbog pribavljanja izvješća vrste 1 ili izvješća vrste 2;

...

MRevS 330, Revizorove reakcije na procijenjene rizike

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje odgovornost za oblikovanje i implementaciju reakcija na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja koje je tijekom revizije financijskih izvještaja pronašao i procijenio revizor u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjen 2019.)¹⁰⁶¹.

Datum stupanja na snagu

2. Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma.

Cilj

3. Cilj je revizora da oblikovanjem i implementacijom odgovarajućih reakcija na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja prikupi dostatne i primjerene revizijske dokaze koji se odnose na te procijenjene rizike.

Definicije

4. Za svrhe MRevS-ova, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
 - (a) Dokazni postupak – revizijski postupak oblikovan radi otkrivanja značajno pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje. Dokazni postupci obuhvaćaju:
 - (i) testove detalja (za klase transakcija, stanja računa i objave);
 - (ii) dokazne analitičke postupke.
 - (b) Test kontrola – revizijski postupak oblikovan radi ocjenjivanja učinkovitosti djelovanja kontrola u sprječavanju ili otkrivanju i ispravljanju značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje.

Zahtjevi

Sveobuhvatne reakcije

5. Revizor će oblikovati i implementirati sveobuhvatne reakcije kako bi reagirao na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja. (Vidjeti točke A1–A3.)

Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje

6. Revizor će oblikovati i provoditi daljnje revizijske postupke čija se vrsta, vremenski raspored i opseg temelje na procijenjenim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje i koji odgovaraju na te rizike. (Vidjeti točke A4–A8; A42–A52.)
7. Prilikom oblikovanja daljnjih revizijskih postupaka koje treba obaviti, revizor mora:

¹⁰⁶¹ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), *Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja kroz razumijevanje subjekta i njegovog okruženja*

- (a) razmotriti razloge za procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje za svaku signifikantnu klasu transakcija, stanje računa ili objavu, uključujući:
- vjerojatnost i veličinu značajnih pogrešnih prikazivanja zbog određenih karakteristika relevantne signifikantne klase transakcija, stanja računa, ili objavljanja (tj. inherentni rizik); i
 - pitanje je li se prilikom procjene rizika vodilo računa o relevantnim kontrolama koje rješavaju rizik značajnih pogrešnih prikazivanja (tj. o kontrolnom riziku), zahtijevajući time od revizora da pribavi revizijske dokaze kako bi utvrdio djeluju li kontrole učinkovito (tj. revizor se namjerava pouzdati u planira testirati učinkovitost djelovanja kontrola prilikom određivanja vrsta, vremenskog rasporeda i obujma dokaznih postupaka); i (Vidjeti točke A9–A18)
- (b) prikupiti to uvjerljivije revizijske dokaze što je viša revizorova procjena rizika. (Vidjeti točku A19)

Testovi kontrola

8. Revizor će oblikovati i obaviti testove kontrola kako bi prikupio dostatne i primjerene revizijske dokaze za učinkovitost djelovanja relevantnih kontrola ako:
- revizorova procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje uključuje očekivanje da kontrole djeluju učinkovito (tj. revizor se namjerava pouzdati u planira testirati učinkovitost djelovanja kontrola prilikom određivanja vrsta, vremenskog rasporeda i opsega dokaznih postupaka); ili
 - dokazni postupci sami za sebe ne mogu osigurati dostatne i primjerene revizijske dokaze na razini tvrdnje. (Vidjeti točke A20–A24.)
9. Prilikom oblikovanja i obavljanja testova kontrola, što je veći stupanj revizorova oslanjanja na učinkovitost kontrola, revizor će prikupiti uvjerljivije revizijske dokaze. (Vidjeti točku A25.)
- Vrsta i opseg testova kontrola
10. Prilikom oblikovanja i obavljanja testova kontrola revizor će:
- kako bi prikupio revizijske dokaze o učinkovitosti djelovanja kontrola provesti druge revizijske postupke u kombinaciji s postavljanjem upita, uključujući o:
 - načinu na koji su kontrole primijenjene u relevantnom vremenu tijekom razdoblja obuhvaćenog revizijom;
 - dosljednosti njihove primjene; i
 - tome tko ih je i na koji način primijenio; (Vidjeti točke A26–A29a)
 - u mjeri u kojoj to pitanje nije riješeno, odrediti ovise li kontrole koje treba testirati o drugim kontrolama (indirektne kontrole) i, ako ovise, je li potrebno prikupiti revizijske dokaze koji će potkrepljivati učinkovitost djelovanja tih indirektnih kontrola. (Vidjeti točke A30–A31.)

Vremenski raspored testova kontrola

11. Revizor će testirati kontrole za određeno razdoblje ili kroz određeno razdoblje, za koje se namjerava pouzdati u te kontrole, ovisno o točkama 12 i 15 u nastavku, kako bi osigurao primjerenu osnovu za revizorovo namjeravano pouzdanje. (Vidjeti točku A32.)

Korištenje revizijskih dokaza prikupljenih za razdoblje kraće od razdoblja obuhvaćenog revizijom

12. Ako revizor prikuplja revizijski dokaz o učinkovitosti djelovanja kontrola tijekom razdoblja kraćeg od razdoblja obuhvaćenog revizijom, revizor će:
- prikupiti revizijske dokaze o značajnim promjenama tih kontrola za razdoblje nakon provedenih revizijskih postupaka; i
 - odrediti dodatne revizijske dokaze koji se trebaju prikupiti za preostalo razdoblje. (Vidjeti točke A33–A34.)

Korištenje revizijskih dokaza koji su pribavljeni u prethodnim revizijama

13. Prilikom odlučivanja je li prikladno koristiti revizijski dokaz o učinkovitosti djelovanja kontrola, koji je prikupljen u revizijama prethodnih razdoblja i, ako je prikladno, prilikom određivanja vremena koje može proteći prije ponovnog testiranja kontrola, revizor će razmotriti sljedeće:
- učinkovitost drugih elemenata komponenti subjektovog sustava internih kontrola, uključujući kontrolno okruženje, proces monitoringa sustava internih kontrola te proces procjene rizika od strane poslovnog subjekta;
 - rizike koji proizlaze iz karakteristika kontrola, uključujući pitanje jesu li kontrole ručne ili automatizirane;
 - učinkovitost općih IT kontrola;
 - učinkovitost kontrola i njihovu primjenu od strane subjekta, uključujući vrstu i opseg odstupanja od njihove primjene zabilježene u prethodnim revizijama, i pitanje je li bilo promjena osoblja koja značajno utječu na primjenu kontrola;
 - pitanje uzrokuje li, uslijed promijenjenih okolnosti, nemišljenje određene kontrole rizik; i
 - rizike značajnih pogrešnih prikazivanja i razmjera pouzdanja u kontrolu. (Vidjeti točku A35)

14. Ako revizor planira koristiti revizijski dokaz o operativnoj učinkovitosti određenih kontrola prikupljen u reviziji prethodnog razdoblja, revizor će osigurati i kontinuiranu relevantnost i pouzdanost tih dokaza prikupljanjem revizijskih dokaza o tome jesu li se nakon te revizije dogodile značajne promjene u tim kontrolama. Kako bi potvrdio razumijevanje tih određenih kontrola, revizor će taj dokaz prikupiti postavljanjem upita u kombinaciji s promatranjem ili provjeravanjem te će:

- ako su se dogodile promjene koje utječu na nastavak relevantnosti revizijskog dokaza iz revizije prethodnog razdoblja, testirati kontrole tijekom tekuće revizije; i (Vidjeti točku A36)
- ako nije bilo takvih promjena, revizor će testirati kontrole najmanje jedanput u svakoj trećoj reviziji, a neke će kontrole testirati u svakoj reviziji kako bi se izbjegla mogućnost da se sve kontrole na koje se revizor namjerava osloniti testiraju u jednom razdoblju revizije bez testiranja kontrola u sljedeća dva razdoblja revizije. (Vidjeti točke A37–A39.)

Kontrole nad značajnim rizicima

15. Ako se revizor namjerava planira pouzdati u kontrole nad rizikom koji je utvrdio kao značajan, revizor će testirati te kontrole u tekućem razdoblju.

Ocjenjivanje operativne učinkovitosti kontrola

16. Kad ocjenjuje operativnu učinkovitost relevantnih kontrola, na koje se revizor namjerava osloniti, revizor će ocijeniti ukazuju li

pogrešna prikazivanja koja su otkrivena dokaznim postupcima na to da kontrole ne djeluju učinkovito. Činjenica da se dokaznim postupcima nisu otkrila pogrešna prikazivanja, međutim, ne pruža revizijski dokaz da su kontrole koje se povezuju s testiranjem tvrdnjom učinkovite. (Vidjeti točku A40)

17. Ako se otkriju odstupanja od kontrola u koje se revizor namjera va pouzdati, revizor će postaviti posebne upite kako bi razumio te događaje i njihove moguće posljedice te će utvrditi: (Vidjeti točku A41)
- pružaju li obavljeni testovi kontrola odgovarajuću osnovu za oslanjanje na te kontrole;
 - jesu li potrebni dodatni testovi kontrola; ili
 - treba li potencijalne rizike značajnih pogrešnih prikazivanja razriješiti korištenjem dokaznih postupaka.

Dokazni postupci

18. Neovisno o procijenjenim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja, revizor će oblikovati i provesti dokazne postupke za svaku značajnu klasu transakcija, stanje računa i objavu. (Vidjeti točke A42–A47.)
19. Revizor će razmotriti moraju li se postupci eksternih konfirmiranja provoditi kao dokazni revizijski postupci. (Vidjeti točke A48–A51.)

Dokazni postupci koji se odnose na proces zaključivanja financijskih izvještaja

20. Revizorovi dokazni postupci će uključiti sljedeće revizijske postupke koji se odnose na proces zaključivanja financijskih izvještaja:
- uspoređivanje ili usklađivanje financijskih izvještaja s povezanim poslovnim knjigama, uključujući uspoređivanje ili usklađivanje informacije u objavama bez obzira jesu li takve informacije pribavljene iz ili izvan glavne i pomoćnih knjiga; i
 - ispitivanje značajnih knjiženja u dnevniku i drugih usklađivanja knjiženih tijekom razdoblja pripreme financijskih izvještaja. (Vidjeti točku A52.)

Dokazni postupci kao reakcije na značajne rizike

21. Ako revizor utvrdi da je procijenjeni rizik značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje značajan rizik, revizor će provesti dokazne postupke koji su odgovarajući za taj rizik. Kad se revizijski pristup reagiranja na značajni rizik sastoji samo u provedbi dokaznih postupaka, ti će postupci uključiti testove detalja. (Vidjeti točku A53.)

Vremenski raspored dokaznih postupaka

22. Ako se dokazni postupci provode na datum prije kraja razdoblja obuhvaćenog revizijom, revizor će pokriti preostalo razdoblje provodeći:
- dokazne postupke u kombinaciji s testovima kontrola za nepokriveno razdoblje; ili
 - ako revizor odredi da je dovoljno, samo daljnje dokazne postupke,
- koji osiguravaju razumnu osnovu za proširivanje revizijskih zaključaka na razdoblje od datuma prije datuma bilance kad su postupci provedeni do kraja razdoblja obuhvaćenog revizijom (Vidjeti točke A54–A57.)

23. Ako na datum prije kraja razdoblja obuhvaćenog revizijom otkrije pogrešna prikazivanja koja nije očekivao da će otkriti kad je procjenjivao rizik značajnih pogrešnih prikazivanja, revizor će ocijeniti trebaju li se mijenjati povezana procjena rizika i

planirane vrste, vremenski raspored ili opseg dokaznih postupaka koji se odnose na preostalo razdoblje do kraja razdoblja obuhvaćenog revizijom. (Vidjeti točku A58.)

Prikladnost prezentacije financijskih izvještaja

24. Revizor će obaviti revizijske postupke kako bi ocijenio je li cjelokupna prezentacija financijskih izvještaja zajedno s povezanim objavama u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Pri tom ocjenjivanju revizor će razmotriti jesu li financijski izvještaji prezentirani na način koji primjereno odražava:
- klasifikaciju i opis financijskih informacija i osnovnih transakcija, događaja i uvjeta; i
 - prezentaciju, strukturu i sadržaj financijskih izvještaja. (Vidjeti točku A59.)

Ocjenjivanje dostatnosti i primjerenosti revizijskih dokaza

25. Revizor će na temelju provedenih revizijskih postupaka i prikupljenih revizijskih dokaza prije zaključivanja revizije ocijeniti jesu li procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje i dalje prikladne. (Vidjeti točke A60–A61.)
26. Revizor će zaključiti jesu li prikupljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi. Prilikom formiranja mišljenja, revizor će razmotriti sve značajne revizijske dokaze neovisno o tome potvrđuju li ili pobijaju li ti dokazi tvrdnje u financijskim izvještajima. (Vidjeti točku A62.)
27. Ako revizor nije prikupio dostatne i primjerene revizijske dokaze koji se odnose na relevantnu za značajnu tvrdnju iz financijskih izvještaja o klasi transakcija, stanju računa ili objavi, revizor će nastojati prikupiti dodatne revizijske dokaze. Ako revizor nije u mogućnosti prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze, revizor će izraziti mišljenje s rezervom ili suzdržati se od mišljenja o financijskim izvještajima.

Dokumentacija

28. Revizor će u revizijsku dokumentaciju uključiti:¹⁰⁶²
- sveobuhvatne reakcije usmjerene na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja te vrste, vremenski raspored i opseg provedenih daljnjih revizijskih postupaka;
 - povezanost tih postupaka s procijenjenim rizicima na razini tvrdnji; i
 - rezultate revizijskih postupaka, uključujući zaključke u slučaju da oni nisu na drugačiji način očigledni. (Vidjeti točku A63.)
29. Ako revizor planira koristiti revizijske dokaze o operativnoj učinkovitosti kontrola prikupljene u proteklom revizijama, revizor će u revizijsku dokumentaciju uključiti zaključke donesene u vezi s oslanjanjem na kontrole koje su bile testirane u prethodnoj reviziji.
30. Revizorova dokumentacija će pokazivati da su informacije u financijskim izvještajima usklađene s potkrepljujućim računovodstvenim evidencijama, uključujući usklađivanje objavljivanja bez obzira jesu li takve informacije pribavljene iz ili izvan glavne i pomoćnih knjiga.

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Sveobuhvatne reakcije (Vidjeti točku 5)

- A1. Sveobuhvatne reakcije radi rješavanja procijenjenih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja mogu uključivati:

¹⁰⁶² MRevS 230, Revizijska dokumentacija, točke 8–11, i A6.

- naglašavanje angažiranom timu potrebe za održavanjem profesionalnog skepticizma;
 - dodjeljivanje iskusnijeg osoblja ili onog osoblja koje ima specijalne vještine, odnosno korištenje eksperata;
 - osiguranje jačeg nadzora promjene vrste, vremenskog rasporeda i opsega usmjeravanja i nadzora članova angažiranog tima i pregled obavljenog posla;
 - uključivanje dodatnih elemenata nepredvidljivosti u izboru daljnjih revizijskih postupaka koji se moraju obaviti; i
 - promjene sveobuhvatne revizijske strategije kao što zahtijeva MRevS 300, ili planiranih revizijskih postupaka i može uključivati promjene:
 - o revizorovog utvrđenja značajnosti za provedbu u skladu s MRevS-om 320;
 - o revizorovih planova testiranja operativne učinkovitosti kontrola i uvjerljivosti revizijskih dokaza koji su potrebni kao osnova za planirano oslanjanje na operativnu učinkovitost kontrola, osobito kad su identificirani nedostaci u kontrolnom okruženju ili subjektivim monitoring aktivnostima;
 - o vrste, vremenskog rasporeda i opsega dokaznih postupaka. Na primjer, može biti primjereno obaviti dokazne postupke na dan ili blizu datuma financijskih izvještaja kad je rizik značajnih pogrešnih prikazivanja procijenjen kao rizik više razine.
 - ~~velike promjene vrsta, vremenskog rasporeda ili obujma revizijskih postupaka, na primjer, obavljajući dokazne postupke na kraju razdoblja umjesto na neki raniji datum ili promjenom vrste revizijskih postupaka kako bi dobio uvjerljiviji revizijski dokaz.~~
- A2. Na procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja, a samim time i na revizorove sveobuhvatne reakcije, utječe revizorovo razumijevanje kontrolnog okruženja. Učinkovito kontrolno okruženje omogućuje revizoru veće povjerenje u interne kontrole i pouzdanost interno prikupljenih revizijskih dokaza unutar poslovnog subjekta i stoga može, na primjer, dopustiti revizoru provođenje nekih revizijskih postupaka ranije tijekom razdoblja obuhvaćenog revizijom radije nego da ih provede na kraju tog razdoblja. Nedostaci u kontrolnom okruženju imaju suprotan učinak; na primjer, revizor može reagirati na neučinkovito kontrolno okruženje na način da:
- obavi više revizijskih postupaka na kraju razdoblja, radije nego ranije tijekom razdoblja;
 - dokaznim postupcima prikupi šire revizijske dokaze; i
 - povećava broj lokacija koje treba uključiti u opseg revizije.
- A3. Stoga su takva razmatranja značajna za revizorov opći pristup, na primjer pristup u kojemu je naglasak na dokaznim postupcima (dokazni pristup) ili pristup koji koristi testove kontrola i dokazne postupke (kombinirani pristup).

Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje

Vrsta, vremenski raspored i opseg daljnjih revizijskih postupaka (Vidjeti točku 6)

- A4. Revizorova procjena identificiranih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje osigurava osnovu za razmatranja primjereno revizijskog pristupa u oblikovanju i

provedbi daljnjih revizijskih postupaka. Na primjer, revizor može odrediti da:

- (a) jedino obavljanjem testova kontrola revizor može postići učinkovitu reakciju na procijenjeni rizik nastanka značajnih pogrešnih prikazivanja za određenu tvrdnju;
- (b) je obavljanje samo dokaznih postupaka prikladno za određene tvrdnje i stoga revizor isključuje utjecaj kontrola iz relevantne procjene rizika rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. To može biti zbog toga što postupci revizorove procjene rizika nisu ustanovili bilo kakve učinkovite kontrole značajne za tvrdnju, ili zbog toga što bi testiranje kontrola bilo neučinkovito pa se stoga revizor nije identificirao rizik za koji dokazni postupci sami za sebe ne mogu pružiti dostatne i primjerene revizijske dokaze te se stoga ne zahtijeva testiranje operativne učinkovitosti kontrola. Stoga revizor možda neće planirati testiranje ne namjerava pouzdati u operativne učinkovitosti kontrola prilikom određivanja vrsta, vremenskog rasporeda i opsega dokaznih postupaka; ili
- (c) je učinkoviti pristup upravo kombinirani pristup, gdje se zajedno koriste testovi kontrola i dokazni postupci.

Revizor ne treba oblikovati i obaviti daljnje revizijske postupke gdje je procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja ispod prihvatljivo niske razine. Međutim, kao što nalaže točka 18, neovisno o odabranom pristupu i procijenjenom riziku značajnih pogrešnih prikazivanja revizor oblikuje i provodi dokazne postupke za svaku značajnu klasu transakcija, stanje računa, i objavu.

- A5. Vrsta revizijskog postupka odnosi se na njegovu svrhu (tj. test kontrola ili dokazni postupak) i na njegov tip (tj. provjeravanje, promatranje, upit, konfirmiranje, ponovno izračunavanje, ponovno izvođenje ili analitičke postupke). Vrsta revizijskih postupaka je od najveće važnosti u reagiranju na procijenjene rizike.
- A6. Vremenski raspored revizijskog postupka odnosi se na vrijeme kad se postupak provodi ili na razdoblje ili datum na koji se odnosi revizijski dokaz.
- A7. Opseg revizijskog postupka odnosi se na količinu postupaka koji se trebaju provesti, primjerice, na veličinu uzorka ili broj promatranja kontrolne aktivnosti.
- A8. Oblikovanje i provedba daljnjih revizijskih postupaka čija se vrsta, vremenski raspored i opseg temelje na procijenjenim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje, i reakcija su na njih, pružaju jasnu vezu između revizorovih daljnjih revizijskih postupaka i procjene rizika.

Reakcije na procijenjene rizike na razini tvrdnje (Vidjeti točku 7(a))
Vrsta

- A9. MRevS 315 (izmijenjen 2019.) zahtijeva da se revizorova procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje obavi kroz procjenu inherentnog rizika i kontrolnog rizika. Revizor procjenjuje inherentni rizik procjenom vjerojatnosti i veličine pogrešnog prikazivanja uzimajući u obzir način i stupanj do kojeg čimbenici inherentnog rizika utječu na podložnost relevantnih tvrdnji pogrešnom prikazivanju.¹⁰⁶³ Revizorovi procijenjeni rizici, uključujući razloge za te procijenjene rizike, mogu utjecati na izvođenje obje vrste revizijskih postupaka koje treba obaviti i na njihovu kombina-

¹⁰⁶³ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točke 31 i 34.

ciju. Primjerice, kad je procijenjeni rizik visok, revizor može tražiti da, uz provjeru dokumenta, treća stranka konfirmira potpunost uvjeta iz ugovora. Nadalje, za neke tvrdnje pojedini revizijski postupci mogu biti primjereniji nego neki drugi. Primjerice, kad je riječ o prihodima, testovi kontrola mogu biti najbolja reakcija na procijenjeni rizik značajnih pogrešnih prikazivanja tvrdnje o potpunosti, dok dokazni postupci mogu biti najbolja reakcija na procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tvrdnje o nastanku događaja.

A10. Za određivanje vrsta revizijskih postupaka značajni su razlozi za procjenu koja se pridružuje riziku. Na primjer, ako je procijenjeni rizik niži zbog pojedinih karakteristika klase transakcija, bez razmatranja povezanih kontrola, tada revizor može odrediti da sami dokazni analitički postupci mogu osigurati dostatne i primjerene revizijske dokaze. S druge pak strane, ako je zbog internih toga što revizor planira testirati operativnu učinkovitost kontrola niži rizik, i revizor namjerava temeljiti dokazne postupke na toj niskoj procjeni, tada provodi testove tih kontrola, kao što to nalaže točka 8(a). To može biti slučaj kod, primjerice, klase transakcija razumno istovrsnih jednostavnih karakteristika koje se rutinski obrađuju i kontroliraju subjektivim informacijskim sustavom.

Vremenski raspored

A11. Revizor može obavljati testove kontrola ili dokazne postupke u tijeku razdoblja obuhvaćenog revizijom ili na kraju tog razdoblja. Što je rizik značajnih pogrešnih prikazivanja viši, to je vjerojatnije da revizor može odlučiti kako je učinkovitije obaviti dokazne postupke u vremenu blizu ili na kraju razdoblja radije nego na neki raniji datum, ili će revizijske postupke obaviti nenajavljeno ili u nepredvidivo vrijeme (na primjer, provodeći nenajavljene revizijske postupke na odabranim lokacijama). To je osobito relevantno pri razmatranju reakcija na rizike prijevare. Na primjer, revizor može zaključiti da, kad su identificirani rizici namjernog pogrešnog prikazivanja ili manipulacija, revizijski postupci, kojima se proširuju revizijski zaključci za razdoblje od kad su postupci provedeni do kraja razdoblja obuhvaćenog revizijom, neće biti učinkoviti.

A12. S druge strane, obavljanje revizijskih postupaka prije datuma kraja razdoblja može pomoći revizoru u identificiranju značajnih pitanja u ranim fazama revizije te ih posljedično tome može riješiti uz pomoć menadžmenta, ili kroz razvijanje djelotvornog revizijskog pristupa rješavanju takvih pitanja.

A13. Povrh toga, određeni revizijski postupci mogu se provoditi isključivo na kraju razdoblja ili nakon toga, na primjer:

- usklađivanje informacija u financijskim izvještajima s računovodstvenim evidencijama, uključujući usklađivanje objavljivanja bez obzira jesu li informacije pribavljene iz ili izvan glavne knjige i pomoćnih knjiga;
- ispitivanje usklađivanja obavljenih tijekom sastavljanja financijskih izvještaja; i
- postupci kojima se reagira na rizik da subjekt, na kraju razdoblja, može sklopiti neodgovarajuće ugovore o prodaji ili transakcije koje možda neće moći biti završene do kraja razdoblja.

A14. Daljnji relevantni čimbenici koji utječu na revizorovo razmatranje vremenskog rasporeda obavljanja revizijskih postupaka uključuju sljedeće:

- kontrolno okruženje;
- vrijeme dostupnosti relevantnih informacija (na primjer, elektronički dokumenti mogu biti naknadno upisani preko starih podataka pri čemu se stari podaci nepovratno brišu

ili postupci koje treba promatrati mogu nastati isključivo u određeno vrijeme);

- vrstu rizika (na primjer, ako postoji rizik prikazivanja ne-realnih prihoda kako bi se naknadnim stvaranjem lažnih sporazuma o prodaji postigla očekivana zarada, revizor može tražiti da se ispitaju ugovori dostupni na datum kraja razdoblja);
- razdoblje ili datum na koji se odnosi revizijski dokaz; i
- vremenski raspored pripreme financijskih izvještaja, osobito za ona objavljivanja koja pružaju daljnja objašnjenja o iznosima koji su knjiženi u izvještaju o financijskom položaju, izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti ili gubitku, izvještaju o promjenama na kapitalu ili u izvještaju o novčanim tokovima.

Opseg

A15. Opseg revizijskih postupaka koji se prosuđuje potrebnim određuje se nakon razmatranja značajnosti, procijenjenog rizika i stupnja uvjerenja koji revizor planira postići. Kad se pojedina svrha ostvaruje kombinacijom postupaka, opseg svakog postupka razmatra se zasebno. Općenito, opseg revizijskih postupaka se povećava kako se povećava rizik značajnih pogrešnih prikazivanja. Na primjer, kao reakcija na procijenjeni rizik značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare može biti primjereno povećati veličinu uzorka ili obaviti dokazne analitičke postupke na detaljnijoj razini. Međutim, povećanje opsega revizijskih postupaka je učinkovito jedino ako je sam revizijski postupak relevantan za specifičan rizik.

A16. Upotreba revizijskih tehnika potpomognutih računalom (CAATs) može omogućiti opsežnije testiranje elektroničkih transakcija i datoteka što može biti korisno, na primjer, kad revizor, reagirajući na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja koja se povezuju s prijevaram, odluči promijeniti opseg testiranja. Takve se tehnike mogu koristiti za izbor uzroka transakcija iz ključnih elektroničkih datoteka kako bi se izabrale transakcije sa specifičnim karakteristikama ili kako bi se umjesto uzorka testirala čitava populacija.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

A17. Kad je riječ o revizijama subjekata javnog sektora, ovlaštenje za provedbu revizije i bilo koji drugi posebni revizijski zahtjevi mogu utjecati na revizorovo razmatranje vrste, vremenskog rasporeda i opsega daljnjih revizijskih postupaka.

Posebna razmatranja za manje subjekte

A18. Kod vrlo malih subjekata možda neće postojati mnogo kontrolanih aktivnosti koje bi revizor mogao identificirati, ili može biti ograničen pisani trag o njihovom postojanju, odnosno načinu njihova djelovanja. U takvim slučajevima, za revizora može biti učinkovitije provoditi daljnje revizijske postupke koji su primarno dokazni postupci. U rijetkim pak slučajevima odsustvo kontrolanih aktivnosti ili drugih komponenti sustava internih kontrola može onemogućiti prikupljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza.

Više procjene rizika (Vidjeti točku 7(b))

A19. Kad zbog više procjene rizika prikuplja više uvjerljivijih revizijskih dokaza, revizor može povećati količinu dokaza ili prikupiti relevantniji ili pouzdaniji dokaz, primjerice, stavljanjem većeg naglaska na prikupljanje dokaza od trećih stranaka ili prikupljanjem potvrđujućih dokaza iz nekoliko neovisnih izvora.

Testovi kontrola

Oblikovanje i provedba testova kontrola (Vidjeti točku 8)

A20. Testovi kontrola provode se isključivo za one kontrole za koje je revizor utvrdio da su prikladno oblikovane za sprječavanje, ili otkrivanje i ispravljanje, značajnih pogrešnih prikazivanja u relevantnoj tvrdnji i revizor planira testirati te kontrole. Ako su u različitim periodima obračunskog razdoblja obuhvaćenog revizijom korištene bitno različite kontrole, svaka se razmatra odvojeno.

A21. Testiranje operativne učinkovitosti kontrola razlikuje se od stjecanja razumijevanja kontrola i ocjenjivanja oblikovanosti i implementacije kontrola. Međutim, koriste se iste vrste revizijskih postupaka. Prema tome, revizor može odlučiti da je učinkovitije testirati operativnu učinkovitost kontrola u isto vrijeme kad se ocjenjuje i njihovo oblikovanje te kad se utvrđuje jesu li te kontrole i implementirane.

A22. Nadalje, premda neki postupci procjene rizika možda nisu izričito oblikovani kao testovi kontrola, oni usprkos tome mogu osigurati revizijske dokaze o operativnoj učinkovitosti kontrola i, kao takvi služiti kao testovi kontrola. Na primjer, revizorovi postupci procjene rizika mogu uključivati:

- postavljanje upita o menadžmentovom korištenju planova;
- promatranje menadžmentove usporedbe mjesečnih planiranih i ostvarenih rashoda;
- provjeravanje izvješća koja se odnose na istraživanje odstupanja između planiranih i ostvarenih iznosa.

Ovi revizijski postupci pružaju spoznaju o subjektovoj oblikovanosti politika planiranja i o tome jesu li te politike implementirane te se njima također mogu prikupiti revizijski dokazi o učinkovitosti djelovanja politike planiranja u sprječavanju ili otkrivanju značajnih pogrešnih prikazivanja u klasifikaciji rashoda.

A23. Dodatno, revizor može oblikovati test kontrola koji će se izvoditi istovremeno s testom detalja iste transakcije. Premda se svrha testa kontrola razlikuje od svrhe testa detalja, obje se mogu istovremeno postići provedbom testa kontrola i testa detalja iste transakcije, također poznatih pod nazivom »test s dvostrukom svrhom«. Primjerice, revizor može oblikovati i procijeniti rezultate testa kako bi ispitivanjem fakture odredio je li faktura odobrena i kako bi osigurao revizijski dokaz o transakciji. Test s dvostrukom svrhom oblikuje se i ocjenjuje razmatranjem svrhe svakog testa odvojeno.

A24. U nekim slučajevima, revizor može utvrditi da nije moguće oblikovati učinkovite dokazne postupke pomoću kojih bi prikupio dostatne i primjerene revizijske dokaze na razini tvrdnje.¹⁰⁶⁴ To može nastati kad subjekt u poslovanju koristi informacijske tehnologije te ne nastaje dokumentacija o transakcijama niti se ona održava na drugačiji način od onog u samom IT sustavu. U takvim slučajevima, točka 8(b) zahtijeva da revizor obavi testove značajnih kontrola koje rješavaju rizik za koji dokazni postupci sami za sebe ne mogu pružiti dovoljne i primjerene revizijske dokaze.

Revizijski dokaz i namjeravano oslanjanje na kontrole (Vidjeti točku 9)

A25. Kad se prihvaćeni pristup prvenstveno sastoji od testova kontrola, posebice gdje nije moguće ili gdje nije praktično prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze isključivo putem dokaznih postupaka, može se tražiti viša razina uvjerenja o učinkovitosti djelovanja kontrola.

Vrste i opseg testova kontrola

Drugi revizijski postupci u kombinaciji s upitom (Vidjeti točku 10(a))

A26. Upit sam za sebe nije dovoljan za testiranje operativne učinkovitosti kontrola. Stoga se u kombinaciji s upitom provode drugi revizijski postupci. U tom pogledu, upit u kombinaciji s provjerom ili ponovnim izvođenjem može osigurati veće uvjerenje nego upit i promatranje, budući da se promatranje odnosi isključivo na trenutak u kojem je provedeno promatranje.

A27. Vrsta pojedine kontrole utječe na vrstu revizijskog postupka potrebnog za prikupljanje revizijskog dokaza o tome jesu li kontrole učinkovito djelovale. Primjerice, ako za neke kontrole postoji dokumentacija o njihovoj operativnoj učinkovitosti, revizor može odlučiti provjeriti tu dokumentaciju kako bi prikupio revizijski dokaz o operativnoj učinkovitosti. Za druge kontrole pak takva dokumentacija možda neće biti dostupna ili relevantna. Na primjer, dokumentacija o djelovanju možda neće postojati za neke čimbenike u kontrolnom okruženju, kao što su dodjeljivanje ovlaštenja i odgovornosti, ili za neke vrste kontrolane aktivnosti, kao što su automatizirane kontrolne aktivnosti koje se obavljaju putem računala. U tim se okolnostima revizijski dokaz o operativnoj učinkovitosti može prikupiti upitom u kombinaciji s drugim revizijskim postupcima, kao što su promatranje ili upotreba revizijskih tehnika potpomognutih računalom (CAAT).

Opseg testova kontrola

A28. Kad je potreban još uvjerljiviji revizijski dokaz o učinkovitosti kontrole, može biti prikladno povećati opseg testova kontrole. Uz razmatranje stupnja oslanjanja na kontrole, prilikom određivanja obujma testova kontrola, revizor može razmotriti sljedeća pitanja:

- učestalost provedbe kontrola od strane poslovnog subjekta tijekom razdoblja;
- duljinu vremena u kojem se revizor oslanja na operativnu učinkovitost kontrola tijekom revizijskog razdoblja;
- očekivanu stopu odstupanja od kontrola;
- relevantnost i pouzdanost revizijskih dokaza koji se prikupljaju u vezi s učinkovitošću djelovanja kontrola na razini tvrdnji; i.
- opseg revizijskih dokaza prikupljen testovima drugih kontrola povezanih s tvrdnjom.

MRevS 530¹⁰⁶⁵ sadrži daljnje upute o opsegu testiranja.

A29. Revizor možda neće trebati povećati opseg testiranja automatizirane kontrole upravo zbog konzistentnosti svojstvene IT obradama. Može se očekivati da će automatizirane kontrole funkcionirati dosljedno sve dok se program IT aplikacija ne izmijeni (uključujući tabele, datoteke ili druge stalne podatke koje program IT aplikacija koristi). Jednom kad revizor utvrdi da automatizirana kontrola djeluje kao što je očekivano (što se može provesti u isto vrijeme kad se kontrole inicijalno implementiraju ili na neki drugi datum), revizor može razmotriti provedbu testova kako bi utvrdio da kontrole i dalje učinkovito djeluju. Takvi testovi mogu uključiti testiranje općih IT kontrola povezanih s IT aplikacijom. zahtjev da:

- se program ne mijenja bez podvrgavanja kontrolama promjene programa;

¹⁰⁶⁴ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 3330.

¹⁰⁶⁵ MRevS 530, *Revizijsko uzorkovanje*

- se za obradu transakcija koristi ovlaštena verzija programa; i
- su druge značajne opće kontrole učinkovite.

Takvi testovi također mogu uključiti zahtjev da se ne provode promjene programa, kao što može biti u slučaju kad subjekt koristi programski paket aplikacija bez modificiranja ili održavanja. Na primjer, revizor može ispitati zapise o administriranju IT zaštite kako bi prikupio revizijski dokaz da u tijekom razdoblja nije nastao neovlašteni pristup:

A29a. Slično tome, revizor može obaviti testove kontrola koje rješavanju rizike značajnih pogrešnih prikazivanja koji su povezani s integritetom subjektivih podataka ili s potpunosti i točnošću izvještaja koje generira subjektiv sustav ili s rješavanjem rizika značajnih pogrešnih prikazivanja za koje dokazni postupci sami za sebe ne mogu pružiti dostatne i primjerene revizijske dokaze. Ovi testovi kontrola mogu uključivati testove općih IT kontrola koje rješavaju pitanja iz točke 10(a). Kad je to slučaj, revizor će možda trebati obaviti daljnje testiranje radi pribavljanja revizijskih dokaza o pitanjima iz točke 10(a).

A29b. Kad revizor utvrdi da opća IT kontrola ima nedostatak, revizor može razmotriti vrstu povezanog(ih) rizika koji proizlaze iz uporabe IT-a koji su identificirani u skladu s MRevS 315 (izmijenjen 2019.)¹⁰⁶⁶ kako bi pružili osnovu za oblikovanje revizorovih dodatnih postupaka za rješavanje procijenjenog rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. Takvi postupci mogu riješiti pitanja:

- je(su) li nastao(nastali) povezani rizik(rizici) koji proizlaze iz IT-a. Na primjer, ako korisnici imaju neovlašteni pristup IT aplikaciji (ali ne mogu pristupiti ili modificirati sistemske logove koji bilježe pristup), revizor može provjeriti sistemske logove radi pribavljanja revizijskih dokaza o tome da korisnici nisu pristupali toj IT aplikaciji tijekom razdoblja.
- postoje li bilo koje alternativne ili suvišne opće IT kontrole ili bilo koje druge kontrole koje rješavaju povezani rizik(rizike) koji proizlaze iz uporabe IT-a. Ako postoje, revizor može identificirati takve kontrole (ako već nisu identificirane) i stoga ocijeniti njihovo oblikovanje, utvrditi da su implementirane i obaviti testove njihove operativne učinkovitosti. Na primjer, ako opća IT kontrola povezana s pristupanjem korisnika ima nedostatak, subjekt može imati alternativnu kontrolu pri čemu IT menadžment pravovremeno pregledava izvještaje o pristupanju krajnjih korisnika. Okolnosti u kojima aplikacijska kontrola može riješiti rizik koji proizlazi iz uporabe IT-a može uključivati situaciju kad se informacija na koju može utjecati nedostatak opće IT kontrole može uskladiti s eksternim izvorima (npr. izvodom iz računa banke) ili internim izvorima na koje nije utjecao nedostatak opće IT kontrole (npr. posebna IT aplikacija ili izvor podataka).

Testiranje indirektnih kontrola (Vidjeti točku 10(b))

A30. U nekim okolnostima, može biti nužno prikupiti revizijski dokaz koji potkrepljuje učinkovito djelovanje indirektnih kontrola (npr. općih IT kontrola). Kako je objašnjeno u točkama A29 do A29b, opće IT kontrole su možda identificirane u skladu s MRevS 315 (izmijenjen 2019.) zbog njihove podrške operativnoj učinkovitosti automatiziranih kontrola ili zbog njihove podrške održavanju integriteta informacija koje se koriste u financijskom izvještavanju subjekta, uključujući

izvještaje koje generira sustav. Zahtjev iz točke 10(b) priznaje da je revizor već mogao testirati određene neizravne kontrole kako bi riješio pitanja iz točke 10(a). Na primjer, kad revizor odluči testirati učinkovitost korisnikova pregleda izvješća o izuzecima prodaje iznad dozvoljenog kreditnog limita, korisnikov pregled i povezano praćenje predstavljaju kontrolu koja je od direktne važnosti za revizora. Kontrole točnosti informacija u izvješćima (na primjer, opće IT kontrole) opisuju se kao »indirektno kontrole«.

A31. Zbog dosljednosti svojstvene IT obradi, kad se razmatra zajedno s revizijskim dokazom o operativnoj učinkovitosti subjektivih općih IT kontrola (osobito njihovih promjena), revizijski dokaz o implementaciji automatiziranih aplikacijskih kontrola također može osigurati značajan revizijski dokaz o učinkovitosti njihova djelovanja.

Vremenski raspored testova kontrola

Namjeravano razdoblje oslanjanja na kontrole (Vidjeti točku 11)

A32. Revizijski dokaz koji se isključivo odnosi na točku u vremenu može biti dovoljan za potrebe revizije, na primjer, kad se testiraju kontrole nad fizičkim popisivanjem zaliha subjekta na kraju razdoblja. Ako se pak, s druge strane, revizor namjerava osloniti na kontrole tijekom razdoblja, primjereni su testovi koji mogu pružiti revizijski dokaz o učinkovitosti kontrola u relevantnom vremenu tijekom razdoblja pod revizijom. Takvi testovi mogu uključiti testove kontrola subjektivog procesa monitoringa sustava internih kontrola.

Korištenje revizijskih dokaza prikupljenih u razdoblju kraćem od razdoblja obuhvaćenog revizijom (Vidjeti točku 12(b))

A33. Za određivanje koji se dodatni revizijski dokazi o kontrolama koje djeluju tijekom preostalog razdoblja nakon isteka razdoblja kraćeg od razdoblja obuhvaćenog revizijom trebaju prikupiti relevantni čimbenici uključuju:

- značajnost procijenjenih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje;
- specifične kontrole koje su testirane tijekom razdoblja kraćeg od razdoblja obuhvaćenog revizijom i značajne promjene tih kontrola nakon što su testirane, uključujući promjene u informacijskom sustavu, procesima i osoblju;
- stupanj do kojeg su se osigurali revizijski dokazi o učinkovitosti djelovanja tih kontrola;
- duljina preostalog razdoblja;
- opseg do kojeg revizor namjerava smanjiti daljnje dokazne postupke na temelju pouzdanosti u kontrole; i
- kontrolno okruženje.

A34. Dodatni se revizijski dokaz može prikupiti, na primjer, proširivanjem testova kontrola na preostalo razdoblje ili testiranjem subjektivog monitoringa kontrola.

Korištenje revizijskog dokaza prikupljenog u prethodnim revizijama (Vidjeti točku 13)

A35. U određenim okolnostima, revizijski dokaz prikupljen u prethodnim revizijama može pružiti revizijski dokaz ako revizor obavlja revizijske postupke kako bi utvrdio njegovu kontinuiranu relevantnost i pouzdanost. Na primjer, prilikom obavljanja prethodne revizije, revizor je mogao utvrditi da je automatizirana kontrola djelovala u skladu s njezinom namjenom. Revizor može pribaviti revizijski dokaz radi utvrđivanja jesu li učinjene promjene automatizirane te kontrole koje utječu na njezino kontinuirano funkcioniranje i to, primjerice, postav-

¹⁰⁶⁶ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 26(c)(i).

ljanjem upita menadžmentu i provjeravanjem logova što može ukazivati na to koje su kontrole promijenjene. Uzimanje u obzir revizijskog dokaza o tim promjenama može biti razlogom za prikupljanje većeg ili manjeg opsega revizijskih dokaza o učinkovitom djelovanju kontrola u tekućem razdoblju.

Kontrole koje su se promijenile nakon prethodnih revizija (Vidjeti točku 14(a))

A36. Promjene kontrola mogu utjecati na relevantnost i pouzdanost revizijskih dokaza koji su prikupljeni u prethodnim revizijama pa tako ti dokazi možda više neće biti osnova za nastavak oslanjanja na te kontrole. Na primjer, promjene u sustavu koji omogućuje subjektu primanje novog izvješća iz postojećeg sustava, vjerojatno ne utječu na relevantnost revizijskog dokaza prikupljenog u prethodnoj reviziji; međutim, promjena koja uzrokuje prikupljanje i obradu podataka na drugačiji način utječe na relevantnost dokaza.

Kontrole koje se nisu promijenile nakon prethodnih revizija (Vidjeti točku 14(b))

A37. Revizorova odluka hoće li se osloniti na revizijski dokaz prikupljen u prethodnim revizijama:

- (a) za kontrole koje se nisu promijenile od trenutka kad su posljednji put testirane, i
- (b) kad se radi o kontrolama koje ne smanjuju značajan rizik,

pitanje je profesionalne prosudbe. Dodatno, duljina trajanja razdoblja između ponovnog testiranja takvih kontrola također je pitanje profesionalne prosudbe, ali kao što se zahtijeva točkom 14(b) to se testiranje treba provesti najmanje jednom svake tri godine.

A38. Općenito, što je rizik značajnih pogrešnih prikazivanja viši, ili što je veće oslanjanje na kontrole, vjerojatno treba proteći kraće vremensko razdoblje za testiranje kontrola. Čimbenici koji mogu skratiti vrijeme ponovnog testiranja kontrola ili zbog kojih se revizor uopće ne oslanja na revizijski dokaz prikupljen u prethodnim revizijama, uključuju sljedeće:

- manjkavo kontrolno okruženje;
- nedostatak u subjektovom procesu manjkavi monitoringa sustava internih kontrola;
- značajni ručni element u relevantnim kontrolama;
- promjene onog osoblja koje značajno utječe na primjenu kontrole;
- promjene u okolnostima koje ukazuju na potrebu promjena u kontroli; i
- manjkave opće IT kontrole.

A39. Kad postoji nekoliko kontrola za koje se revizor namjerava osloniti na revizijske dokaze koji su pribavljeni u prethodnim revizijama, testiranje nekih od tih kontrola u svakoj reviziji pruža potkrepljujuću informaciju o kontinuiranoj učinkovitosti kontrolnog okruženja. To pomaže revizorovoj odluci o primjerenosti pouzdanja u revizijski dokaz koji je pribavljen u prethodnim revizijama.

Ocjenjivanje učinkovitosti djelovanja kontrola (Vidjeti točke 16–17)

A40. Značajno pogrešno prikazivanje otkriveno revizorovim postupcima predstavlja snažan indikator postojanja značajnih nedostataka u internim kontrolama.

A41. Koncept učinkovitosti djelovanja kontrola uvažava mogućnost nastanka odstupanja u načinu primjene kontrola od strane poslovnog subjekta. Odstupanja od propisanih kontrola

moгу nastati, primjerice, zbog čimbenika kao što su promjene ključnog osoblja, značajne sezonske fluktuacije u opsegu transakcija i ljudske pogreške. Otkrivena stopa odstupanja, osobito u usporedbi s očekivanom stopom, može upućivati na to da se na te kontrole ne može oslanjati da bi se rizik na razini tvrdnje smanjio na onaj koji je procijenio revizor.

Dokazni postupci (Vidjeti točke 6, 18)

A42. Točka 18 zahtijeva od revizora da oblikuje i obavi dokazne postupke za svaku značajnu klasu transakcija, stanje računa i objavu, neovisno o procijenjenom riziku značajnih pogrešnih prikazivanja. Za značajne klase transakcija, stanja računa i objava, dokazni postupci su već mogli biti obavljani jer točka 6 zahtijeva od revizora oblikovanje i obavljanje daljnjih revizijskih postupaka koji su reakcija na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje. Sukladno tome, dokazni postupci moraju biti oblikovani i provedeni u skladu s točkom 18:

- kad daljnji revizijski postupci za značajne klase transakcija, stanja računa ili objava koji su oblikovani i obavljani u skladu s točkom 6 nisu uključili dokazne postupke; ili
- za svaku klasu transakcija, stanja računa ili objave koja nije značajna klasa transakcija, stanje računa ili objava, ali koja je identificirana kao značajna u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjen 2019).¹⁰⁶⁷;
- ovaj se zahtjev odnosi na činjenicu da: (a) revizorova procjena rizika je pitanje prosudbe pa revizor možda neće identificirati sve rizike značajnih pogrešnih prikazivanja; i (b) postoje inherentna ograničenja internih kontrola, uključujući mogućnost da ih menadžment zaobiđe.

A42a. Nije potrebno testirati sve tvrdnje u sklopu značajne klase transakcija, stanja računa ili objave. Umjesto toga, pri oblikovanju dokaznih postupaka koje treba obaviti, revizorovo razmatranje tvrdnje (tvrdnji) za koje, ako bi nastalo pogrešno prikazivanje, postoji razumna mogućnost značajnosti pogrešnog prikazivanja, može pomoći pri identificiranju primjerenih vrsti, vremenskog rasporeda i opsega postupaka koje treba obaviti.

Vrste i opseg dokaznih postupaka

A43. Ovisno o okolnostima, revizor može odrediti da:

- će provedba isključivo dokaznih analitičkih postupaka biti dovoljna da se revizijski rizik smanji na prihvatljivo nisku razinu. Na primjer, gdje se revizorova procjena rizika temelji na revizijskim dokazima iz testova kontrola;
- su jedino testovi detalja primjereni; i
- je kombinacija dokaznih analitičkih postupaka i testova detalja najbolja reakcija na procijenjene rizike.

A44. Dokazni analitički postupci općenito su primjenjiviji na velike iznose transakcija koji se mogu predvidjeti u tijeku razdoblja. MRevS 520¹⁰⁶⁸ određuje zahtjeve i pruža upute za primjenu analitičkih postupaka tijekom revizije

A45. Vrsta Procjena rizika ili vrste tvrdnje je relevantna za oblikovanje testova detalja. Na primjer, testovi detalja povezani s tvrdnjom o postojanju ili nastanku mogu uključivati izbor iz stavaka sadržanih u iznosu iskazanom u financijskom izvještaju i prikupljanje relevantnih revizijskih dokaza. S druge strane, testovi detalja povezani s tvrdnjom o potpunosti mogu

¹⁰⁶⁷ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 36.

¹⁰⁶⁸ MRevS 520, *Analitički postupci*

uključivati izbor između stavaka za koje se očekuje da će biti uključene u relevantan iznos u financijskom izvještaju i ispitivanje jesu li te stavke uključene.

- A46. Upravo stoga što procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uzima u obzir interne kontrole koje revizor planira testirati, možda će trebati povećati opseg dokaznih postupaka kad rezultati testova kontrola postanu nezadovoljavajući. Međutim, porast opsega revizijskog postupka primjeren je samo ako je sam revizijski postupak relevantan za određeni rizik.
- A47. U oblikovanju testova detalja, pod opsegom testiranja uobičajeno se misli na veličinu uzorka. Međutim, druga su pitanja također relevantna, uključujući pitanje je li učinkovitije koristiti ostale načine testiranja. Vidjeti MRevS 500.¹⁰⁶⁹

Razmatranje treba li provesti postupke eksternog confirmiranja (Vidjeti točku 19)

- A48. Postupci eksternih confirmiranja često su relevantni za tvrdnje koje se povezuju sa stanjima računa i njihovim elementima, ali ne smiju biti ograničeni na te stavke. Na primjer, revizor može tražiti vanjsko confirmiranje uvjeta iz sporazuma, ugovora ili transakcija između subjekta i drugih stranaka. Postupci eksternog confirmiranja također se mogu provoditi kako bi se prikupili revizijski dokazi o odsutnosti određenih uvjeta. Na primjer, u zahtjevu se može izričito tražiti confirmiranje da ne postoji »dodatni sporazum« koji može biti relevantan za ispitivanje tvrdnje o razgraničenju subjektivih prihoda. Druge situacije gdje postupci eksternog confirmiranja mogu osigurati relevantne revizijske dokaze koji se odnose na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uključuju:

- stanja računa u banci i druge informacije relevantne za odnose s bankom;
- stanje potraživanja od kupaca i rokove dospjeća;
- zalihe koje drže treće stranke u carinskim skladištima za obradu ili u consignaciji;
- vlasničke dokumente koje drže odvjetnici ili financijski djelatnici radi sigurnog čuvanja ili kao osiguranje;
- ulaganja koja se drže na čuvanju kod trećih strana ili koja su kupljena od burzovnih mešetara a koja nisu isporučena do datuma bilance;
- iznose koji se duguju vjerovnicima, uključujući relevantne rokove otplate i restriktivne klauzule; i
- stanje obveza prema dobavljačima i rokove dospjeća.

- A49. Premda eksterna confirmiranja mogu osigurati relevantne revizijske dokaze koji se odnose na određene tvrdnje, postoje neke tvrdnje za koje eksterna confirmiranja osiguravaju manje relevantne revizijske dokaze. Na primjer, eksterne confirmacije pružaju manje relevantne revizijske dokaze u vezi s naplativošću potraživanja od kupaca, nego u vezi s njihovim postojanjem.

- A50. Revizor može odrediti da postupci eksternog confirmiranja provedeni u jednu svrhu pružaju mogućnost prikupljanja revizijskih dokaza o drugim pitanjima. Na primjer, zahtjev za confirmiranjem stanja računa u banci često uključuje zahtjev za informacijama koje su relevantne za druge tvrdnje financijskih izvještaja. Takva razmatranja mogu utjecati na revizorovu odluku o tome hoće li provesti postupke eksternog confirmiranja.

- A51. Čimbenici koji mogu pomoći revizoru u odlučivanju trebaju li se obaviti postupci eksternog confirmiranja kao dokazni revizijski postupci, uključuju:

- poznavanje problematike od strane osobe kojoj se upućuje zahtjev za confirmiranje – odgovori mogu biti još pouzdaniji ako ih daje osoba koja ima potrebna saznanja o informacijama koje se potvrđuju;
 - sposobnost ili voljnost ciljane osobe kojoj se upućuje zahtjev za confirmiranje da odgovori, na primjer, stranka na koju se odnosi zahtjev:
 - o ne može prihvatiti odgovornost za odgovaranje na zahtjev za confirmaciju;
 - o može smatrati odgovaranje preskupim ili će smatrati da zahtjeva previše vremena;
 - o je zabrinuta za potencijalnu pravnu odgovornost koja proizlazi iz odgovaranja;
 - o može obračunavati transakcije u različitim valutama; ili
 - o može djelovati u okruženju gdje odgovaranje na zahtjev za confirmiranje nije značajni aspekt svakodnevnog poslovanja.
- U tim situacijama, stranke koje bi trebale potvrditi informaciju možda ne odgovore, možda odgovore površno ili možda pokušaju ograničiti oslanjanje na te odgovore; i
- objektivnost ciljane osobe kojoj se upućuje zahtjev za confirmiranje – ako je ta osoba povezana stranka subjekta, odgovori na zahtjev za confirmiranje mogu biti manje pouzdani.

Dokazni postupci povezani s procesom zaključivanja financijskih izvještaja (Vidjeti točku 20)

- A52. Vrsta, a također i opseg revizorovih dokaznih postupaka koji se odnose na proces zaključivanja financijskih izvještaja ovise o vrsti i složenosti subjektivog procesa financijskog izvještavanja i o povezanim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja.

Dokazni postupci kao reakcija na značajne rizike (Vidjeti točku 21)

- A53. Točka 21 ovog MRevS-a zahtijeva od revizora da obavli dokazne postupke koji predstavljaju konkretnu reakciju na one rizike koje revizor utvrdio kao značajne. Revizijski dokazi u obliku eksterne confirmacije koju revizor primi izravno od odgovarajućih confirmirajućih strana može pomoći revizoru u prikupljanju revizijskih dokaza s visokom razinom pouzdanosti koje revizor zahtijeva kako bi reagirao na značajne rizike značajnih pogrešnih prikazivanja, bilo zbog prijave ili pogreške. Na primjer, ako revizor otkrije da je menadžment pod pritiskom kako bi ispunio očekivanja vezana uz zaradu, može postojati rizik da menadžment napuhuje prodaju nepravilno priznavajući prihode povezane s ugovorima o prodaji čiji uvjeti onemogućavaju priznavanje prihoda ili fakturiranje prodaje prije otpreme. U tim okolnostima, revizor može, na primjer, oblikovati postupke eksternog confirmiranja ne samo da bi potvrdio neplaćene iznose, već da bi isto tako potvrdio detalje sporazuma o prodaji, uključujući datum, bilo koje pravo povrata i uvjete isporuke. Dodatno, revizor može smatrati učinkovitim dopuniti takve postupke eksternog confirmiranja s upitima nefinancijskom osoblju subjekta o bilo kakvim promjenama u sporazumima o prodaji i uvjetima isporuke.

Vremenski raspored dokaznih postupaka (Vidjeti točke 22–23)

- A54. U većini slučajeva, revizijski dokazi prikupljeni dokaznim postupcima iz prethodnih revizija predstavljaju slab ili ne

¹⁰⁶⁹ MRevS 500, *Revizijski dokazi*, točka 10.

predstavljaju nikakav revizijski dokaz za tekuće razdoblje. Međutim, postoje izuzeci koji mogu biti relevantni za tekuće razdoblje, primjerice, pravno mišljenje o strukturi sekuritizacije u kojoj nije bilo promjena, koje je pribavljeno u prethodnoj reviziji. U tim slučajevima, može biti prikladno koristiti revizijski dokaz pribavljen dokaznim postupcima u prethodnoj reviziji ako se taj dokaz i povezano pitanje nisu značajno promijenili i provode se revizijski postupci tijekom tekućeg razdoblja kako bi se ustanovila njegova kontinuirana relevantnost.

Korištenje revizijskog dokaza pribavljenog tijekom razdoblja kraćeg od razdoblja obuhvaćenog revizijom (Vidjeti točku 22)

A55. U nekim okolnostima, revizor može odrediti da je učinkovito provesti dokazne postupke na neki datum prije kraja razdoblja obuhvaćenog revizijom te usporediti i uskladiti informacije koje se odnose na stanja na kraju razdoblja obuhvaćenog revizijom s usporednim informacijama za datum prije kraja tog razdoblja kako bi:

- identificirao iznose koji se čine neuobičajenima;
- istražio sve takve iznose; i
- obavio dokazne analitičke postupke ili testove detalja u cilju testiranja tog razdoblja.

A56. Provedba dokaznih postupaka na datum prije kraja razdoblja obuhvaćenog revizijom bez provođenja dodatnih postupaka na kasniji datum povećava rizik da revizor neće otkriti pogrešna prikazivanja koja mogu postojati na kraju tog razdoblja. Taj je rizik veći što je preostalo razdoblje dulje. Čimbenici kao što su sljedeći mogu utjecati na to hoće li se provoditi dokazni postupci na datum prije kraja razdoblja:

- kontrolno okruženje i druge relevantne kontrole;
- dostupnost informacija koje su neophodne za revizijske postupke na kasniji datum;
- svrha dokaznih postupaka;
- procijenjeni rizik značajnih pogrešnih prikazivanja;
- vrsta klasa transakcija ili stanja računa te povezanih tvrdnji; i
- mogućnost da revizor obavi prikladne dokazne postupke ili dokazne postupke kombinirane s testovima kontrola kako bi obuhvatio preostalo razdoblje i na taj način smanjio rizik neotkrivanja pogrešnog prikazivanja koje može postojati na kraju razdoblja.

A57. Čimbenici kao što su sljedeći, mogu utjecati na to hoće li revizor provoditi dokazne revizijske postupke za razdoblje između ranijeg datuma i datuma na kraju razdoblja obuhvaćenog revizijom:

- jesu li stanja na kraju razdoblja za određenu klasu transakcija ili stanje računa razumno predvidiva s aspekta njihova iznosa, relativne značajnosti i strukture;
- jesu li prikladni subjekti postupci analiziranja i usklađivanja takvih klasa transakcija ili stanja računa provedeni na ranije datume u tijeku razdoblja i za određivanje ispravnog računovodstvenog razgraničavanja;
- hoće li informacijski sustav relevantan za financijsko izvještavanje osigurati informacije u vezi sa zaključnim stanjima i s transakcijama u preostalom razdoblju koje su dovoljne za ispitivanje;

- značajnih neuobičajenih transakcija ili knjiženja (uključujući transakcije, odnosno knjiženja provedena na kraju ili pri kraju razdoblja);
- ostalih uzroka značajnih fluktuacija ili očekivanih fluktuacija koje nisu nastale; i
- promjena u strukturi klasa transakcija ili stanja računa.

Pogrešna prikazivanja otkrivena na datum prije kraja razdoblja obuhvaćenog revizijom (Vidjeti točku 23)

A58. Kad revizor zaključi da se planirane vrste, vremenski raspored ili opseg dokaznih postupaka koji pokrivaju preostalo razdoblje trebaju mijenjati kao posljedica neočekivanih pogrešnih prikazivanja otkrivenih na datum prije kraja razdoblja obuhvaćenog revizijom, takvo mijenjanje može uključiti proširenje ili ponavljanje na kraju razdoblja onih postupaka koji su obavljani na raniji datum.

Prikladnost prezentacije financijskih izvještaja (Vidjeti točku 24)

A59. Ocjena primjerene prezentacije, strukture i sadržaja financijskih izvještaja uključuje, na primjer, razmatranje korištene terminologije sukladno zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, razine prikazanih pojedinosti, agregiranosti i dezagregiranosti iznosa i osnova za iskazane iznose.

Ocjnjivanje dostatnosti i primjerenosti revizijskih dokaza (Vidjeti točke 25–27)

A60. Revizija financijskih izvještaja je kumulativan i iterativan proces. Kako revizor obavlja planirane revizijske postupke, prikupljeni revizijski dokazi mogu biti razlogom revizorove promjene vrste, vremenskog rasporeda i opsega drugih planiranih revizijskih postupaka. Informacije koje revizor dobiva tijekom provedbe revizije mogu se značajno razlikovati od informacija na kojima se temeljila procjena rizika. Primjerice:

- opseg pogrešnih prikazivanja koje revizor otkriva dokaznim postupcima može izmijeniti revizorovu procjenu rizika te može ukazivati na značajan nedostatak u internim kontrolama;
- revizor može postati svjestan neusklađenosti u računovodstvenim evidencijama ili proturječnih ili nedostajućih dokaza; i
- analitički postupci provedeni u sveobuhvatnom pregledu na kraju revizije mogu ukazati na rizik značajnih pogrešnih prikazivanja koji prethodno nije uočen.

U tim okolnostima, na temelju ponovnog razmatranja procijenjenih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja za sve ili neke i učinka na signifikantne klase transakcija, stanja računa ili objave i povezane njihove relevantne tvrdnje, revizor može trebati ponovno ocijeniti planirane revizijske postupke. MRevS 315 (izmijenjen 2019.) sadrži daljnje upute za izmjenu revizorove procjene rizika.¹⁰⁷⁰

A61. Revizor ne može pretpostaviti da je pojava prijevare ili pogreške izolirani događaj. Stoga je razmatranje kako otkrivanje pogrešnog prikazivanja utječe na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja važno za određivanje ostaje li procjena rizika i dalje primjerena.

A62. Na revizorovu prosudbu o tome što čini dostatne i primjerene revizijske dokaze utječu čimbenici kao što su:

- značajnost potencijalnog pogrešnog prikazivanja u tvrdnji i vjerojatnost da će takvo prikazivanje, bilo pojedinačno ili

¹⁰⁷⁰ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 533t.

zajedno s drugim potencijalno pogrešnim prikazivanjima imati značajan učinak na financijske izvještaje;

- učinkovitost menadžmentovih reakcija i kontrola za rješavanje rizika;
- iskustvo sa sličnim potencijalnim pogrešnim prikazivanjima, koje je stečeno tijekom proteklih revizija;
- rezultati obavljenih revizijskih postupaka, uključujući pitanje jesu li takvi revizijski postupci identificirali određene slučajeve prijevare ili pogreške;
- izvor i pouzdanost dostupnih informacija;
- uvjerljivost revizijskih dokaza; i
- razumijevanje subjekta i njegova okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i uključujući i njegovih subjektov sustav internih kontrola.

Dokumentacija (Vidjeti točku 28)

A63. Oblik i opseg revizijske dokumentacije pitanje je profesionalne prosudbe te ovisi o vrsti, veličini i složenosti subjekta, njegovih sustava internih kontrola, dostupnosti informacija od strane subjekta te revizijskoj metodologiji i tehnologiji koja se koristi u reviziji.

MRevS 500, Revizijski dokazi

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Dostatnost i primjerenost revizijskih dokaza (Vidjeti točku 6)

A1. Revizijski dokazi potrebni su kako bi potkrijepili revizorsko mišljenje i izvješće. Revizijski su dokazi kumulativni po prirodi te su primarno pribavljeni iz revizijskih postupaka provedenih tijekom obavljanja revizije. Oni također mogu uključivati informacije prikupljene iz drugih izvora kao što su prijašnje revizije (pod pretpostavkom da je revizor ocijenio ostaje li takva informacija i dalje relevantna i pouzdana kao revizijski dokaz za tekuću reviziju razmotrio mogu li promjene koje su se dogodile od prijašnje revizije imati utjecaja na sadašnju reviziju) ili iz postupaka kontrole kvalitete za prihvaćanje i zadržavanje klijenta koje provodi društvo. Pored ostalih izvora unutar ili izvan subjekta, računovodstvene evidencije subjekta važan su izvor revizijskih dokaza. Također, informacije koje se mogu upotrijebiti kao revizijski dokazi mogu biti pripremljene korištenjem rada menadžmentovog eksperta. Revizijski dokazi obuhvaćaju informacije koje podupiru i podržavaju menadžmentove tvrdnje, ali i sve informacije koje pobijaju te tvrdnje. Dodatno, u nekim slučajevima nedobivanje informacije (primjerice, zbog odbijanja menadžmenta da pruži zahtijevanu izjavu) također može poslužiti kao revizijski dokaz.

...

Revizijski postupci za pribavljanje revizijskih dokaza

...

Promatranje

A17. Promatranje uključuje gledanje procesa ili postupka kojeg obavljaju drugi, primjerice, revizor promatra brojenje zaliha što ga provodi osoblje subjekta ili promatranje izvođenja kontrolanih aktivnosti. Promatranje pruža revizijski dokaz o izvođenju procesa ili postupka, ali je limitirano vremenskim trenutkom u kojem se to promatranje odvija, kao i činjenicom da spoznaja o podvrnutosti promatranju može utjecati na način kako se provodi proces ili postupak. Vidjeti MRevS 501 za upute o promatranju brojanja zaliha.

...

MRevS 501, Revizorski dokazi – posebna razmatranja za odabrane stavke

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima
Zalihe

Prisustvovanje fizičkom brojanju zaliha (Vidjeti točku 4(a))

...

Ocjena menadžmentovih uputa i postupaka (Vidjeti točku 4(a)(i))

A4. Pitanja relevantna za procjenu menadžmentovih uputa i postupaka za evidentiranje i kontroliranje fizičkog brojanja zaliha uključuju pitanja o tome rješavaju li se time, na primjer:

- primjena primjerenih kontrolanih aktivnosti; primjerice, prikupljanje korištenih popisnih lista, tretman neiskorištenih popisnih lista te postupci brojanja i ponavljanja brojanja;

...

MRevS 530, Revizijska dokumentacija

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

...

Oblikovanje i veličina uzorka te izbor stavki za testiranje

Oblikovanje uzorka (Vidjeti točku 6)

...

A7. U razmatranju karakteristika populacije, za testove kontrole, revizor radi procjenu očekivane stope devijacija temeljenu na revizorovom razumijevanju relevantnih kontrola ili na ispitivanju malog broja stavki iz populacije. Ta se procjena provodi u cilju oblikovanja revizijskog uzorka, kao i određivanja veličine uzorka...

...

Dodatak 2

(Vidjeti točku A11)

Primjeri čimbenika koji utječu na veličinu uzorka za testove kontrole

Slijedi prikaz čimbenika koje revizor može razmatrati pri određivanju veličine uzorka za testove kontrole. Ti čimbenici, koje revizor treba razmotriti zajedno, podrazumijevaju da revizor, kao reakciju na procijenjene rizike, nije modificirao vrste ili vremenski raspored testova kontrole ili na drugi način modificirao pristup temeljen na dokaznim postupcima.

Čimbenik 1 Povećanje opsega u kojem revizorova procjena rizika uzima u obzir relevantne planove za testiranje operativne učinkovitosti kontrola.

...

MRevS 550, Povezane stranke

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

...

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti

...

Razumijevanje odnosa i transakcija s povezanim strankama subjekta
Diskusija unutar angažiranog tima (Vidjeti točku 12)

A9. Pitanja koja se mogu razmatrati u diskusiji unutar angažiranog tima uključuju:

• ...

- važnost koju menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje pridaju identifikaciji, odgovarajućem računovodstvenom iskazivanju i objavljivanju odnosa i transakcija s povezanim strankama (ako primjenjivi okvir financijskog izvještavanja postavlja zahtjeve u vezi s povezanim strankama) i povezani rizik da menadžment zaobiđe relevantne kontrole.

...
Identitet subjektovih povezanih stranaka (Vidjeti točku 13(a))

A12. Međutim, tamo gdje okvir ne postavlja zahtjeve o povezanim strankama, subjekt možda nema takav informacijski sustav na raspolaganju. U tim okolnostima, moguće je da menadžment nije ni svjestan postojanja svih povezanih stranaka. Unatoč tome, zahtjev postavljanja upita naveden u točki 13 se i nadalje primjenjuje zato što menadžment može imati spoznaju o strankama koje ispunjavaju uvjete iz definicije povezanih stranaka navedene u ovom MRevS-u. U tom slučaju, međutim, revizorovo postavljanje upita u vezi s identitetom subjektovih povezanih stranaka bit će vjerojatno dio revizorovih postupaka procjene rizika i s tim povezanih aktivnosti obavljenih u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjen 2019.) kako bi se dobile informacije vezane za subjektovu organizacijsku strukturu, vlasništvo, upravljanje i poslovni model.

- vlasničku strukturu subjekta i upravljačku strukturu;
- vrste ulaganja koje je subjekt obavio i planira obaviti; i
- strukturu subjekta i način na koji se subjekt financira.

U pojedinom slučaju odnosa sa subjektima pod zajedničkom kontrolom, budući da je vjerojatnije da će menadžment biti svjesniji tih odnosa ako oni imaju ekonomsku značajnost za subjekt, revizorovo postavljanje upita vjerojatno će biti učinkovitije ako se fokusira na to jesu li stranke s kojima subjekt obavlja signifikantne transakcije ili u značajnoj mjeri s njima dijeli resurse, povezane stranke.

...
Posebna razmatranja za manje subjekte

A20. Kontrolne aktivnosti u manjim subjektima vjerojatno su manje formalne i manji subjekti ne moraju imati dokumentirani proces za postupanje s odnosima i transakcijama s povezanim strankama. Vlasnik-menadžer može smanjiti neke od rizika koji nastaju zbog transakcija s povezanim strankama ili ih može potencijalno povećati aktivnim djelovanjem kroz sve glavne aspekte transakcije. Za takve subjekte, revizor može steći razumijevanje o odnosima i transakcijama s povezanim strankama i o kontrolama koje mogu postojati nad njima pomoću postavljanja upita menadžmentu zajedno s ostalim postupcima, kao što su promatranje menadžmentovog nadzora i pregleda aktivnosti te provjerom dostupne relevantne dokumentacije.

...
Dijeljenje informacija o povezanim strankama unutar angažiranog tima (Vidjeti točku 17)

A28. Važne informacije o povezanim strankama mogu se podijeliti između članova angažiranog tima, a te informacije mogu, na primjer, uključivati sljedeće:

- identitet subjektovih povezanih stranaka;
- vrstu odnosa i transakcija s povezanim strankama.

Signifikantne ili složene odnose ili transakcije s povezanim strankama koji mogu biti utvrđeni kao značajni rizici zahtijev-

vati posebnu pozornost kod provođenja revizije, posebno one transakcije u koje su menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje financijski umiješani.

...

Reakcija na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja povezane s odnosom i transakcijama s povezanim strankama (Vidjeti točku 20)

...

A34. Ovisno o rezultatima revizorovih postupaka procjene rizika, revizor može smatrati prikladnim pribaviti revizijske dokaze bez testiranja subjektovih kontrola nad odnosima i transakcijama s povezanim strankama. U nekim okolnostima, međutim, neće biti moguće dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze iz samih dokaznih revizijskih postupaka u vezi s rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja povezanih s odnosima i transakcijama s povezanim strankama. Na primjer, gdje su transakcije unutar grupe između subjekta i njegovih komponenti brojne i značajan se broj informacija o tim transakcijama elektronički inicira, evidentira, obrađuje ili se o njima izvještava u integriranom sustavu, revizor može utvrditi kako nije moguće oblikovati učinkovite dokazne revizijske postupke koji bi sami za sebe smanjili rizike značajnih pogrešnih prikazivanja povezane s tim transakcijama na prihvatljivo nisku razinu. U tom slučaju, u ispunjavanju zahtjeva MRevS-a 330 da se pribave dostatni i primjereni revizijski dokazi o učinkovitosti djelovanja relevantnih kontrola,¹⁰⁷¹ od revizora se zahtijeva testiranje subjektovih kontrola potpunosti i točnosti evidentiranja odnosa i transakcija s povezanim strankama.

...

MRevS 540 (izmijenjen), Revidiranje računovodstvenih procjena i povezanih objava

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje revizorove odgovornosti koje se odnose na računovodstvene procjene i povezane objave u reviziji financijskih izvještaja. Osobito, ovaj Standard uključuje zahtjeve i smjernice koje upućuju na način, ili proširuju objašnjenja načina na koji se moraju primijeniti MRevS 315 (izmijenjen 2019.),¹⁰⁷² MRevS 330,¹⁰⁷³ MRevS 450,¹⁰⁷⁴ MRevS 500¹⁰⁷⁵ i drugi relevantni MRevS-ovi u odnosu na računovodstvene procjene i povezane objave. On također uključuje zahtjeve i smjernice za ocjenu pogrešnih prikazivanja računovodstvenih procjena i povezanih objava te pokazatelje moguće menadžmentove pristranosti.

Priroda računovodstvenih procjena

2. Računovodstvene procjene jako variraju po svome sadržaju i zahtijeva se da ih menadžment učini kad se novčani iznosi ne mogu izravno promatrati. Mjerenje tih novčanih iznosa je podložno nesigurnosti procjene koja odražava inherentna

¹⁰⁷¹ MRevS 330, točka 8(b)

¹⁰⁷² MRevS 315 (izmijenjen 2019.), *Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja putem razumijevanja subjekta i njegovog okruženja*

¹⁰⁷³ MRevS 330, *Revizorove reakcije na procijenjene rizike*

¹⁰⁷⁴ MRevS 450, *Ocjenjivanje pogrešnih prikazivanja koji su identificirani tijekom revizije*

¹⁰⁷⁵ MRevS 500, *Revizijski dokazi*

ograničenja u znanju ili podacima. Ta ograničenja uzrokuju inherentnu subjektivnost i varijacije u mjerenju ishoda. Proces stvaranja računovodstvene procjene uključuje odabiranje i primjenjivanje metode uz korištenje pretpostavki i podataka, što zahtijeva prosudbu menadžmenta i može uzrokovati složenost u mjerenju. Učinci složenosti, subjektivnosti ili drugih čimbenika inherentnog rizika na mjerenja tih novčanih iznosa utječe na njihovu podložnost pogrešnom prikazivanju. (Vidjeti točke A1–A6, Dodatak 1.)

- Iako se ovaj MRevS primjenjuje na sve računovodstvene procjene, stupanj do kojeg je neka računovodstvena procjena podložna nesigurnosti procjene će značajno varirati. Vrste, vremenski raspored i opseg procjene rizika i daljnjih revizijskih postupaka koji su zahtijevani ovim MRevS-om varirat će u odnosu na nesigurnost procjene i procjenu povezanih rizika značajnih pogrešnih prikaza. Za određene računovodstvene procjene, nesigurnost procjene može biti vrlo niska, temeljeno na njihovoj prirodi, te složenost i subjektivnost uključena u njihovo stvaranje može također biti vrlo niska. Za takve računovodstvene procjene, ne bi se očekivalo da će postupci procjene rizika i daljnji revizijski postupci zahtijevani ovim MRevS-om biti opsežni. Kad su nesigurnost procjene, složenost ili subjektivnost vrlo visoke, očekivalo bi se da su takvi postupci puno opsežniji. Ovaj MRevS sadrži upute o tome kako se zahtjevi ovog MRevS-a mogu tome prilagoditi. (Vidjeti točku A7.)

Ključni koncepti ovog MRevS-a

- Ovaj MRevS 315 (izmijenjen 2019.) zahtijeva odvojenu procjenu inherentnog rizika za identificirane rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje.¹⁰⁷⁶ za svrhe procjenjivanja rizika značajnih pogrešnih prikaza za računovodstvene procjene na razini tvrdnje. U kontekstu MRevS-a 540 (izmijenjen), i ovisno o vrsti određene računovodstvene procjene, podložnost tvrdnje pogrešnom prikazivanju koje bi moglo biti značajno može ovisiti o ili na nju može utjecati nesigurnost procjene, složenost, subjektivnost ili drugi čimbenici inherentnog rizika i njihovi međusobni odnosi. Kao što je objašnjeno u MRevS 200,¹⁰⁷⁷ inherentni rizik je viši za neke tvrdnje i povezane klase transakcija, stanja računa i objave nego za druge. U skladu s tim, procjena inherentnog rizika ovisi o stupnju do kojeg čimbenici inherentnog rizika utječu na vjerojatnost ili raspon pogrešnog prikazivanja i varira u rasponu koji se naziva u ovom MRevS-u spektrom inherentnog rizika. (Vidjeti točke A8–A9, A65–A66, Dodatak 1.)
- Ovaj MRevS se poziva na relevantne zahtjeve u MRevS-u 315 (izmijenjen 2019.) i MRevS-u 330, i pruža povezane upute, kako bi se istaknula važnost revizorovih odluka o kontrolama koje se odnose na računovodstvene procjene, uključujući odluke o tome:
 - postoje li kontrole koje su relevantne za reviziju za koje MRevS 315 (izmijenjen 2019.) zahtijeva da ih se identificira, a za koje se od revizora zahtijeva da ocijeni njihovu oblikovanost i utvrdi jesu li bile implementirane.
 - da li testirati operativnu učinkovitost relevantnih kontrola.
- Ovaj MRevS 315 (izmijenjen 2019.) također zahtijeva odvojenu procjenu kontrolnog rizika kad se procjenjuju rizici značajnih pogrešnih prikazivanja za računovodstvene procjene na razini

tvrdnje. U procjenjivanju kontrolnog rizika, revizor uzima u obzir pitanje razmišlja li se u revizorovim daljnjim revizijskim postupcima o planiranom oslanjanju na operativnu učinkovitost kontrola. Ako revizor ne planira obaviti testiranje operativne učinkovitosti kontrola ili se ne namjerava osloniti na operativnu učinkovitost kontrola, revizorova procjena kontrolnog rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje ne može se smanjiti za učinkovito djelovanje kontrola u vezi s određenom tvrdnjom je takva da je procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja ista kao i procjena inherentnog rizika.¹⁰⁷⁸ (Vidjeti točku A10.)

- Ovaj MRevS ističe da revizorovi daljnji revizijski postupci (uključujući, gdje je primjereno, testove kontrola) trebaju biti reakcija na razloge za procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje, uzimajući u obzir učinak jednog ili više čimbenika inherentnog rizika i revizorovu procjenu kontrolnog rizika.
- Na primjenu profesionalnog skepticizma u vezi s računovodstvenim procjenama utječe revizorovo razmatranje čimbenika inherentnog rizika i njegova važnost raste kad su računovodstvene procjene podložne većem stupnju nesigurnosti procjene ili na njih utječe veći stupanj složenosti, subjektivnosti ili drugih čimbenika inherentnog rizika. Slično tome, primjena profesionalnog skepticizma je važna kad postoji veća podložnost pogrešnom prikazivanju zbog menadžmentove pristranosti ili prijave drugih čimbenika rizika prijave ako oni utječu na inherentni rizik. (Vidjeti točku A11.)

...

...

Cilj

...

Definicije

...

Zahtjevi

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti

- Pri stjecanju razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja uključujući i sustava internih kontrola subjekta, kako zahtijeva MRevS 315 (izmijenjen 2019.),¹⁰⁷⁹ revizor će steći razumijevanje sljedećih pitanja povezanih s subjektovim računovodstvenim procjenama. Revizorovi postupci za stjecanje razumijevanja biti će obavljani u opsegu koji je nužan za pribavljanje revizijskih dokaza koji pružaju odgovarajuću osnovu za identificiranje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikaza na razinama financijskih izvještaja i tvrdnji. (Vidjeti točke A19–A22.)

Stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja i primjenjivog okvira financijskog izvještavanja

- subjektive transakcije i drugi događaji ili uvjeti ili njihove promjene mogu uzrokovati potrebu da računovodstvene procjene budu priznate ili objavljene u financijskim izvještajima. (Vidjeti točku A23)
- zahtjevi primjenjivog okvira financijskog izvještavanja koji je povezan s računovodstvenim procjenama (uključujući kriterije priznavanja, osnove mjerenja i povezane zahtjeve prezentiranja i objavljivanja); i kako se ti zahtjevi primjenjuju u kontekstu vrste i okolnosti subjekta i njegovog

¹⁰⁷⁶ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 31.

¹⁰⁷⁷ MRevS 200, Sveukupni ciljevi neovisnog revizora i provedba revizije u skladu s međunarodnim revizijskim standardima, točka A40.

¹⁰⁷⁸ MRevS 530, Revizijsko uzorkovanje, Dodatak 3

¹⁰⁷⁹ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točke 3, 5–6, 9, 11–12, 15–17, i 20–2119–27.

okruženja, uključujući kako su transakcije i drugi događaji ili uvjeti podložni, ili na njih utječu, čimbenici inherentnog rizika utječu na podložnost tvrdnji pogrešnom prikazivanju. (Vidjeti točke A24-A25)

- (c) regulatorni čimbenici relevantni za subjektive računovodstvene procjene, uključujući, kad je primjenjivo, regulatorne okvire povezane s bonitetnim nadzorom. (Vidjeti točku A26)
- (d) priroda računovodstvenih procjena i povezanih objava koje revizor očekuje da budu uključene u subjektive financijske izvještaje, temeljeno na revizorovu razumijevanju pitanja u 13(a)–(c) gore. (Vidjeti točku A27.)

Stjecanje razumijevanja subjektovog sustava internih kontrola Subjektive interne kontrole

- (a) vrste i opseg nadzora i upravljanja koje je subjekt uspostavio nad menadžmentovim procesom financijskog izvještavanja relevantnim za računovodstvene procjene. (Vidjeti točke A28-A30)
- (b) kako menadžment identificira potrebu za, i primjenjuje, specijalizirane vještine ili znanja povezana s računovodstvenim procjenama, uključujući i u odnosu na korištenje menadžmentova stručnjaka. (Vidjeti točku A31)
- (c) kako subjektov proces procjene rizika identificira i postupa s rizicima povezanim s računovodstvenim procjenama. (Vidjeti točke A32-A33)
- (d) kako se subjektov informacijski sustav odnosi prema računovodstvenim procjenama, uključujući:
 - (i) kako informacije koje se odnose na računovodstvene procjene i povezane objave za signifikantne klase transakcija, stanja računa ili objava teku kroz subjektov informacijski sustav klase transakcija, događaje i uvjete koji su važni za financijske izvještaje i koji stvaraju potrebu za, ili promjenu u, računovodstvenim procjenama i povezanim objavama; i (Vidjeti točke A34-A35)
 - (ii) za takve računovodstvene procjene i povezane objave, kako menadžment:
 - a. identificira relevantne metode, pretpostavke ili izvore podataka i potrebu za promjenama u njima, koje su primjerene u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, uključujući kako menadžment: (Vidjeti točke A36-A37)
 - i. odabire ili oblikuje, i primjenjuje, korištene metode, uključujući i korištenje modela; (Vidjeti točke A38-A39)
 - ii. odabire pretpostavke koje će se koristiti, uključujući razmatranje alternativa i identificira važne pretpostavke; (Vidjeti točke A40-A43); i
 - iii. odabire podatke koje će se koristiti; (Vidjeti točku A44)
 - b. razumije stupanj nesigurnosti procjene, uključujući kroz razmatranje raspona mogućih ishoda mjerenja; i (Vidjeti točku A45)
 - c. postupa s nesigurnošću procjene, uključujući odabiranje točke procjene i povezanih objava za uključivanje u financijske izvještaje. (Vidjeti točke A46-A49)
 - (i) identificirane kontrole u komponenti kontrolnih aktivnosti¹⁰⁸⁰ kontrolne aktivnosti koje su rele-

vantne za reviziju nad menadžmentovim procesom stvaranja računovodstvenih procjena kako je opisano u točki 13(h)(ii). (Vidjeti točke A50–A54)

- (e) kako menadžment pregledava ishode prethodnih računovodstvenih procjena i postupa s rezultatima tog pregleda.
14. Revizor će pregledati ishod prethodnih računovodstvenih procjena, ili, gdje je primjenjivo, njihove ponovne procjene kako bi to pomoglo u identificiranju i procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikaza u tekućem razdoblju. Revizor će uzeti u obzir karakteristike računovodstvene procjene u određivanju sadržaja i obujma tog pregleda. Namjera pregleda nije da se dovedu u pitanje prosudbe o računovodstvenim procjenama prethodnog razdoblja koje su bile primjerene temeljeno na informacijama dostupnim u vrijeme kad su bile učinjene. (Vidjeti točke A55–A60.)

...

Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja

16. U identificiranju i procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja povezanih s računovodstvenim procjenama i povezanim objavama na razini tvrdnje, uključujući zasebno procjenjivanje inherentnog rizika i kontrolnog rizika na razini tvrdnje, kao što zahtijeva MRevS 315 (izmijenjen 2019.),¹⁰⁸¹ revizor će odvojeno procijeniti inherentni rizik i kontrolni rizik. Revizor će u identificiranju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja i u procjenjivanju inherentnog rizika uzeti u obzir sljedeće: (Vidjeti točke A64–A71)
- (a) stupanj do kojeg je računovodstvena procjena podložna nesigurnosti procjene; i (Vidjeti točke A72–A75)
 - (b) stupanj do kojega složenost, subjektivnost ili drugi čimbenici inherentnog rizika utječu na sljedeće: (Vidjeti točke A76–A79)
 - (i) odabir i primjenu metode, pretpostavki i podataka u stvaranju računovodstvene procjene; ili
 - (ii) odabir menadžmentove točke procjene i povezanih objava za uključivanje u financijske izvještaje.
17. Revizor će utvrditi je li, po revizorovoj prosudbi, neki od rizika značajnih pogrešnih prikazivanja identificiran i procijenjen u skladu s točkom 16, značajni rizik¹⁰⁸². Ako je revizor utvrdio da postoji značajni rizik, revizor će identificirati kontrole koje rješavaju taj rizik steći razumijevanje subjektovih kontrola, uključujući i kontrolnih aktivnosti, relevantnih za taj rizik¹⁰⁸³ i ocijeniti jesu li te kontrole učinkovito oblikovane i utvrditi jesu li implementirane.¹⁰⁸⁴ (Vidjeti točku A80.)
- ...
19. Sukladno zahtjevima MRevS 330,¹⁰⁸⁵ revizor će oblikovati i obaviti testove radi pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza o operativnoj učinkovitosti relevantnih kontrola, ako:
- (a) revizorova procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje uključuje očekivanje da kontrole djeluju učinkovito; ili

¹⁰⁸¹ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točke 25 i 2631 i 34.

¹⁰⁸² MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 3227.

¹⁰⁸³ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 26(a)(i)29.

¹⁰⁸⁴ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 26(a).

¹⁰⁸⁵ MRevS 330, točka 8.

¹⁰⁸⁰ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točke 26(a)(i)–(iv).

- (b) dokazni postupci sami za sebe ne mogu osigurati dostatne i primjerene revizijske dokaze na razini tvrdnje.

U vezi s računovodstvenim procjenama, revizorovi testovi takvih kontrola će reagirati na razloge za procjenu koja se odnosi na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja. U oblikovanju i obavljanju testova kontrola, revizor će pribaviti to uvjerljivije revizijske dokaze što se više revizor oslanja na učinkovitost kontrola.¹⁰⁸⁶ (Vidjeti točke A85-A89.)

...

Druga razmatranja povezana s revizijskim dokazima

30. U pribavljanju revizijskih dokaza u vezi s rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja povezanog s računovodstvenim procjenama, neovisno od izvora informacija koje treba koristiti kao revizijske dokaze, revizor će postupati u skladu s relevantnim zahtjevima MRevS-a 500.

Ako koristi rad menadžmentova stručnjaka, zahtjevi u točkama 21–29 ovog MRevS-a mogu pomoći revizoru u ocjenjivanju primjerenosti stručnjakovog rada kao revizijskog dokaza za relevantne tvrdnje u skladu s točkom 8(c) MRevS-a 500. U ocjenjivanju rada menadžmentova stručnjaka, na vrste, vremenski raspored i opseg daljnjih revizijskih postupaka utječe revizorova ocjena stručnjakovih kompetentnosti, sposobnosti i objektivnosti, revizorovo razumijevanje sadržaja posla kojeg je obavio stručnjak i revizorovo poznavanje područja stručnosti stručnjaka. (Vidjeti točke A126-A132.)

...

Dokumentacija

39. Revizor će uključiti u revizijsku dokumentaciju:¹⁰⁸⁷ (Vidjeti točke A149-A152)
- ključne elemente revizorova razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući razumijevanje subjektivnih internih kontrola povezanih sa subjektivnim računovodstvenim procjenama;
 - povezanost revizorovih daljnjih revizijskih postupaka s procijenjenim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje¹⁰⁸⁸, uzimajući u obzir razloge (jesu li povezani s inherentnim rizikom ili kontrolnim rizikom) koji su navedeni u procjeni tih rizika;
 - revizorove reakcije kad menadžment nije poduzeo odgovarajuće radnje da razumije i postupi s nesigurnošću procjene;
 - pokazatelje moguće pristranosti menadžmenta povezane s računovodstvenim procjenama, ako ih ima, i revizorovo ocjenjivanje posljedica za reviziju, kako zahtjeva točka 32; i
 - važne prosudbe povezane s revizorovim određivanjem jesu li računovodstvene procjene i povezane objave razumne u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja ili su pogrešno prikazane.

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Priroda računovodstvenih procjena (Vidjeti točku 2)

Primjeri računovodstvenih procjena

...

¹⁰⁸⁶ MRevS 330, točka 9.

¹⁰⁸⁷ MRevS 230, Revizijska dokumentacija, točke 8–11, A6, A7 i A10.

¹⁰⁸⁸ MRevS 330, točka 28(b).

Metode

- A2. Metoda je tehnika mjerenja koju koristi menadžment radi obavljanja računovodstvene procjene u skladu sa zahtjevanom osnovom mjerenja. Na primjer, jedna od priznatih metoda korištenih za obavljanje računovodstvenih procjena povezanih s transakcijama plaćanja temeljenih na dionicama je da se odredi teoretska cijena opcije koja daje pravo na prodaju korištenjem Black-Scholes formule za određivanje cijene opcije. Metoda se primjenjuje korištenjem računalnih alata ili procesa, ponekad poznatim kao model, i uključuje primjenu pretpostavki i podataka i uzimanje u obzir skupa odnosa među njima.

Pretpostavke i podaci

- A3. Pretpostavke obuhvaćaju prosudbe temeljene na dostupnim informacijama o pitanjima kao što su izbor kamatne stope, diskontne stope ili prosudbe o budućim uvjetima ili događajima. Menadžment može odabrati pretpostavku iz raspona odgovarajućih alternativa. Pretpostavke koje može stvoriti ili utvrditi menadžmentov stručnjak postaju menadžmentove pretpostavke ako ih koristi menadžment u stvaranju neke računovodstvene procjene.
- A4. Za svrhe ovog MRevS-a, podaci su informacije koje se mogu dobiti kroz izravno promatranje ili od strana koje su vanjske u odnosu na subjekt. Informacije dobivene primjenom analitičkih ili interpretativnih tehnika u vezi s podacima nazivaju se izvedeni podaci ako takve tehnike imaju dobro uspostavljenu teoretsku osnovu i zbog toga imaju manju potrebu za menadžmentovom prosudbom. U protivnom, takve informacije su pretpostavka.
- A5. Primjeri podataka uključuju:
- cijene dogovorene u tržišnim transakcijama;
 - operativna vremena ili količine izlaza iz proizvodnog stroja;
 - povijesne cijene ili drugi uvjeti uključeni u ugovore, kao što su ugovorena kamatna stopa, plan otplate i uvjeti uključeni u sporazum o zajmu;
 - prospektivne informacije kao što su ekonomske prognoze ili prognoze zarada dobivene iz eksternih izvora informacija, ili
 - buduću kamatnu stopu određenu korištenjem interpolacijskih tehnika iz kamatnih stopa terminkih ugovora (izvedeni podaci).
- A6. Podaci mogu dolaziti iz širokog raspona izvora. Na primjer, podaci mogu biti:
- stvoreni unutar organizacije ili izvan nje;
 - dobiveni iz sustava koji je ili unutar ili izvan glavne knjige ili pomoćnih knjiga;
 - vidljivi u ugovorima; ili
 - vidljivi u objavljenim tekstovima zakona ili regulative.

Prilagodljivost (Vidjeti točku 3)

- A7. Primjeri točki koje uključuju upute o tome kako se mogu prilagoditi zahtjevi ovog MRevS-a uključuju točke A20–A22, A63, A67, i A84.

Ključni koncepti ovog MRevS-a

Čimbenici inherentnog rizika (Vidjeti točku 4)

- A8. Čimbenici inherentnog rizika su karakteristike uvjeta ili događaja ili uvjeta koji mogu utjecati utječu na podložnost tvrdnje pogrešnom prikazivanju, bilo zbog prijevara ili pogreške, tvrdnje o klasi transakcija, stanju računa ili objavljanjima,

prije razmatranja kontrola.¹⁰⁸⁹ Dodatak 1 dalje objašnjava vrste tih čimbenika inherentnog rizika i njihov međusobni odnos, u kontekstu stvaranja računovodstvenih procjena i njihovog prezentiranja u financijskim izvještajima.

- A9. Osim čimbenika inherentnog rizika nesigurnosti procjene, složenosti ili subjektivnosti, drugi čimbenici inherentnog rizika koje revizor može razmatrati u identificiranju i procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja mogu uključiti opseg u kojem je računovodstvena procjena podložna, ili na nju utječe: Kad procjenjuje rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje¹⁰⁹⁰ osim ocjene nesigurnosti, kompleksnosti i subjektivnosti, revizor također uzima u obzir i stupanj u kojem čimbenici inherentnog rizika uključeni u MRevS 315 (izmijenjen 2019), (osim onih koji se odnose na nesigurnost procjene, kompleksnost i subjektivnost), utječu na podložnost tvrdnji o računovodstvenoj procjeni pogrešnom prikazivanju. Takvi dodatni čimbenici inherentnog rizika uključuju:
- promjenu u prirodi ili okolnostima relevantnih stavki financijskog izvještaja ili zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja koji mogu uzrokovati potrebu za promjenama u metodi, pretpostavkama ili podacima korištenim u stvaranju računovodstvene procjene.
 - podložnost pogrešnom prikazivanju zbog menadžmentove pristranosti ili drugih čimbenika prijevara u mjeri u kojoj oni utječu na inherentni rizik u stvaranju računovodstvene procjene.
 - nesigurnost koja je različita od nesigurnosti procjene.

Kontrolni rizik (Vidjeti točku 6)

- A10. Važno razmatranje za revizora u procjenjivanju kontrolnog rizika na razini tvrdnje je djelotvornost oblikovanosti kontrola na koje se revizor namjerava osloniti i opseg u kojem se kontrole bave procijenjenim inherentnim rizicima na razini tvrdnje. Revizorova ocjena da su kontrole djelotvorno oblikovane i bile implementirane potkrijepljuje očekivanje o operativnoj učinkovitosti kontrola pri određivanju hoće li se one testirati. U procjenjivanju kontrolnog rizika na razini tvrdnje u skladu s MRevS 315 (izmijenjen 2019.), revizor uzima u obzir pitanje planira li on testirati operativnu učinkovitost kontrola. Kad revizor razmatra pitanje da li testirati operativnu učinkovitost kontrola, revizorova ocjena o tome jesu li kontrole učinkovito oblikovane i implementirane podržava očekivanje revizora o operativnoj učinkovitosti kontrola u izradi plana za njihovo testiranje.

Profesionalni skepticizam (Vidjeti točku 8)

....

Koncept »Razumno« (Vidjeti točke 9, 35)

...

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti

Stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i subjektovog sustava internih kontrola (Vidjeti točku 13)

- A19. Točke 19H–27Z u MRevS 315 (izmijenjen 2019.) zahtijevaju od revizora da stekne razumijevanje određenih pitanja o subjektu i njegovu okruženju, primjenjivom okviru financijskog izvještavanja i uključujući subjektovom sustavu internih kontrola. Zahtjevi iz točke 13 ovog MRevS-a odnose se na određeniji način na računovodstvene procjene i zasnovani su na širim zahtjevima sadržanim u MRevS-u 315 (izmijenjen 2019.).

¹⁰⁸⁹ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 12(f).

¹⁰⁹⁰ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 31.

Prilagodljivost

- A20. Vrste, vremenski raspored i opseg revizorovih postupaka radi stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i razumijevanja subjektovog sustava internih kontrola, povezano sa subjektovim računovodstvenim procjenama, mogu ovisiti, u većem ili manjem stupnju, o mjeri u kojoj se pojedinačno pitanje (pitanja) primjenjuju u danim okolnostima. Na primjer, subjekt može imati nekoliko transakcija ili drugih događaja i ili uvjeta koji stvaraju potrebu za računovodstvenim procjenama, a zahtjevi primjenjivog financijskog izvještavanja mogu biti jednostavni za primjenu i može biti da nema relevantnih regulatornih čimbenika. Nadalje, računovodstvene procjene mogu ne zahtijevati važne prosudbe i proces za stvaranje računovodstvenih procjena može biti manje složen. U takvim okolnostima, računovodstvene procjene mogu biti u manjoj mjeri podložne, ili na njih mogu utjecati, nesigurnost procjene, složenost, subjektivnost ili drugi čimbenici inherentnog rizika i može postojati manje identificiranih kontrola u komponenti kontrolnih aktivnosti relevantnih za reviziju. Ako je tako, revizorovi postupci identifikacije i procjene rizika su vjerojatno manje ekstenzivni i mogu se ostvariti prvenstveno kroz upite menadžmentu s odgovarajućim odgovornostima za financijsko izvještavanje, i postupke kao što su jednostavni walk-through testovi menadžmentovih procesa za stvaranje računovodstvenih procjena (uključujući ocjenjivanje jesu li u tom procesu identificirane kontrole učinkovito oblikovane i utvrđivanje jesu li te kontrole implementirane).
- A21. Suprotno prethodnom, računovodstvene procjene mogu zahtijevati važne menadžmentove prosudbe i proces za stvaranje računovodstvenih procjena može biti složen i uključivati korištenje složenih modela. Dodatno, subjekt može imati sofisticiraniji informacijski sustav i ekstenzivnije kontrole nad računovodstvenim procjenama. U takvim okolnostima, računovodstvene procjene mogu biti u većoj mjeri podložne, ili na njih mogu utjecati, nesigurnost procjene, složenost, subjektivnost ili drugi čimbenici inherentnog rizika. Ako je tako, vrste ili vremenski raspored revizorovih postupaka procjene rizika će vjerojatno biti različiti, ili će biti ekstenzivniji, nego u okolnostima iz točke A20.
- A22. Sljedeća razmatranja mogu biti relevantna za subjekte s jednostavnim poduzećima, koja mogu uključivati mnoge manje subjekte:
- procesi relevantni za računovodstvene procjene mogu biti nekompleksniji jer su poslovne aktivnosti jednostavne ili zahtijevane procjene mogu imati manji stupanj nesigurnosti procjene;
 - računovodstvene procjene mogu biti stvarane izvan glavne knjige i pomoćnih knjiga, kontrole nad njihovim razvojem mogu biti ograničene i vlasnik-menadžer može imati važan utjecaj nad njihovim određivanjem. Revizor će možda trebati uzeti u obzir ulogu vlasnika-menadžera i onda kad identificira rizike značajnih pogrešnih prikazivanja kao i onda kad razmatra rizik menadžmentove pristranosti.

Subjekt i njegovo okruženje

Subjektive transakcije i drugi događaji i ili uvjeti (Vidjeti točku 13(a))

- A23. Promjene u okolnostima koje mogu uzrokovati potrebu za, ili promjenu u, računovodstvenim procjenama mogu uključivati pitanja, na primjer:

- je li subjekt angažiran u novim vrstama transakcija;
- jesu li se promijenili uvjeti transakcija; ili
- jesu li nastali novi događaji ili uvjeti.

Zahtjevi primjenjivog okvira financijskog izvještavanja (Vidjeti točku 13(b))

A24. Stjecanje razumijevanja zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja pruža revizoru osnovu za raspravu s menadžmentom i, gdje je primjenjivo, s onima koji su zaduženi za upravljanje o tome kako je menadžment primijenio zahtjeve primjenjivog okvira financijskog izvještavanja koji su relevantni za računovodstvene procjene, i o revizorovu utvrđivanju o tome jesu li ti zahtjevi bili primijenjeni na odgovarajući način. To razumijevanje također može pomoći revizoru u komuniciranju s onima koji su zaduženi za upravljanje kad revizor razmatra važnu računovodstvenu praksu koja je prihvatljiva prema primjenjivom okviru financijskog izvještavanja ali koja nije najprimjerenija u okolnostima subjekta.¹⁰⁹¹

A25. U stjecanju tog razumijevanja, revizor može nastojati shvatiti da li:

- primjenjivi okvir financijskog izvještavanja:
 - o propisuje određene kriterije za priznavanje ili metode za mjerenje računovodstvenih procjena;
 - o specificira određene kriterije koji dopuštaju ili zahtijevaju mjerenje fer vrijednosti, na primjer, pozivajući se na menadžmentove namjere da provede određene pravce djelovanja u vezi s nekom imovinom ili obvezom; ili
 - o specificira zahtijevane ili sugerirane objave, uključujući objave u vezi s prosudbama, pretpostavkama ili drugim izvorima nesigurnosti procjene povezane s računovodstvenim procjenama; i
- promjene u primjenjivom okviru financijskog izvještavanja zahtijevaju promjene subjektivih računovodstvenih politika povezanih s računovodstvenim procjenama.

Regulatorni čimbenici (Vidjeti točku 13(c))

...

Vrste računovodstvenih procjena i povezanih objavljivanja za koje revizor očekuje da budu uključene u financijske izvještaje (Vidjeti točku 13(d))

...

Subjektov sustav internih kontrola koje su relevantne za reviziju

Vrste i opseg nadzora i upravljanja (Vidjeti točku 13(e))

A28. U primjenjivanju MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.)¹⁰⁹², revizorovo razumijevanje vrste i opsega nadzora i upravljanja koje je subjekt uspostavio nad menadžmentovim procesom stvaranja računovodstvenih procjena može biti važno za ocjenu koja se zahtijeva od revizora jer se ono odnosi na pitanja o tome:

- je li menadžment, pod nadzorom onih koji su zaduženi za upravljanje, stvorio i podržava li etičko ponašanje i kulturu poštenja; i
- pruža li kontrolno okruženje primjerenu osnovu za druge komponente sustav internih kontrola uzimajući u obzir prirodu i veličinu subjekta; i čvrstina elemenata kontrolnog okruženja skupno osigurava odgovarajuću osnovu za druge komponente internih kontrola i

- oslabljuju li nedostaci koji su identificirani u kontrolnom okruženju druge komponente sustava internih kontrola, jesu li te druge komponente oslabljene nedostacima u kontrolnom okruženju

...

A30. Stjecanje razumijevanje nadzora kojeg obavljaju oni koji su zaduženi za upravljanje može biti važno kad postoje računovodstvene procjene koje:

- zahtijevaju značajnu menadžmentovu prosudbu radi postupanja sa subjektivnošću;
- imaju visoku nesigurnost procjene;
- su složene za stvaranje, na primjer, zbog ekstenzivne uporabe informacijskih tehnologija, velikih količina podataka ili korištenja više izvora podataka ili pretpostavki sa složenim međusobnim odnosima;
- su imale ili su trebale imati promjene u metodi, pretpostavkama ili podacima u usporedbi s prethodnim razdobljima; ili
- uključuju važne pretpostavke.

Menadžmentova primjena specijaliziranih vještina ili znanja, uključujući korištenje menadžmentovih stručnjaka (Vidjeti točku 13(f))

...

Subjektov proces procjene rizika (Vidjeti točku 13(g))

A32. Razumijevanje kako subjektov proces procjene rizika identificira i postupa s rizicima koji su povezani s računovodstvenim procjenama može pomoći revizoru u razmatranju promjena u:

- zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja povezanim s računovodstvenim procjenama;
- dostupnosti ili vrsti izvora podataka koji su relevantni za stvaranje računovodstvenih procjena ili koji mogu utjecati na pouzdanost korištenih podataka;
- subjektivim informacijskim sustavima ili IT okruženju; i
- ključnom osoblju.

A33. Pitanja koja revizor može razmatrati u stjecanju razumijevanja kako menadžment prepoznaje i bavi se s podložnošću pogrešnom prikazivanju zbog menadžmentove pristranosti ili prijekave u stvaranju računovodstvenih procjena, uključuje da li i kako menadžment:

- posvećuje posebnu pozornost odabiranju ili primjenjivanju metoda, pretpostavki i korištenih podataka u stvaranju računovodstvenih procjena,
- prati ključne pokazatelje uspješnosti koji mogu ukazivati na neočekivanu ili nedosljednu uspješnost u usporedbi s povijesnom ili planiranom uspješnošću ili s drugim poznatim čimbenicima,
- identificira financijske ili druge poticaje koji mogu biti motivacija za pristranost,
- prati potrebu za promjenama u metodama, važnim pretpostavkama ili korištenim podacima u stvaranju računovodstvenih procjena,
- ustanovljuje odgovarajući nadzor i pregled modela korištenih u stvaranju računovodstvenih procjena,
- zahtijeva dokumentaciju o osnovi za zaključivanje, ili neovisni pregled, važnih prosudbi stvorenih u stvaranju računovodstvenih procjena.

¹⁰⁹¹ MRevS 260 (izmijenjen), točka 16(a).

¹⁰⁹² MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 21(a)+4.

Subjektov informacijski sustav povezan s računovodstvenim procjenama (Vidjeti točku 13(h)(i))

A34. Signifikantne klase transakcija, događaji i uvjeti unutar djelokruga točke 13(h) su isti kao i signifikantne klase transakcija, događaji i uvjeti povezani s računovodstvenim procjenama i povezanim objavama koji su podložni točkama 25(a) ~~18(a)~~ i ~~(d)~~ MRevS-a 315 (izmijenjen 2019.). U stjecanju razumijevanja subjektovog informacijskog sustava u dijelu koji se odnosi na računovodstvene procjene, revizor može razmatrati:

- nastaju li računovodstvene procjene iz evidentiranja rutinskih i ponavljajućih transakcija ili nastaju iz nerutinskih i neponavljajućih transakcija;
- kako se informacijski sustav bavi potpunošću računovodstvenih procjena i povezanih objava, osobito za računovodstvene procjene povezane s obvezama.

A35. Tijekom revizije, revizor može identificirati klase transakcija, događaje i ili uvjete koji stvaraju potrebu za računovodstvenim procjenama i povezanim objavama a koje je menadžment propustio identificirati. MRevS 315 (izmijenjen 2019.) uređuje postupanje u okolnostima u kojima je revizor identificirao rizike značajnih pogrešnih prikazivanja koje je menadžment propustio identificirati, uključujući i utvrđivanje da li postoji važna manjkavost u internim kontrolama u vezi sa razmatranje implikacija za revizorovu ocjenu subjektovog procesa ocjene rizika.¹⁰⁹³

Menadžmentovo identificiranje relevantnih metoda, pretpostavki i izvora podataka (Vidjeti točku 13(h)(ii)(a))

...

Metode (Vidjeti točku 13(h)(ii)(a)(i))

...

Modeli

A39. Menadžment može oblikovati i implementirati specifične kontrole oko modela korištenih za stvaranje računovodstvenih procjena, neovisno o tome je li riječ o menadžmentovom vlastitom modelu ili nekom eksternom modelu. Ako sam model ima povećanu razinu složenosti ili subjektivnosti, kao što je model za očekivani kreditni gubitak ili model za fer vrijednost koji koristi ulaz 3 razine, za kontrole koje se bave takvom složenošću ili subjektivnošću, je vjerojatnije da će biti identificirane kao relevantne za reviziju. Ako postoji složenost u vezi s modelom, za kontrole nad integritetom podataka je također vjerojatnije da će biti kontrole identificirane u skladu s MRevS 315 (izmijenjen 2019.) su relevantne za reviziju. Čimbenici za koje može biti primjereno da ih revizor razmotri u stjecanju razumijevanja modela i povezanih identificiranih kontrolanih aktivnosti relevantnih za reviziju uključuju sljedeće:

- kako menadžment određuje relevantnost i točnost modela;
- ocjenjivanje ili povratno testiranje modela, uključujući je li model validiran (potvrđen) prije uporabe, ponovno validiran u redovitim intervalima kako bi se utvrdilo je li i nadalje prikladan za njegovu namjeravanu uporabu. Subjektova validacija modela može uključiti ocjenjivanje:
 - o teoretske utemeljenosti modela;
 - o matematičkog integriteta modela; i
 - o točnosti i potpunosti podataka i prikladnost podataka i pretpostavki korištenih u modelu;

- kako je model pravodobno primjereno promijenjen ili prilagođen promjenama na tržištu ili promjenama drugih uvjeta i postoje li primjerene politike kontrola nad promjenama modela;
- jesu li usklađivanja, također znana u određenim djelatnostima kao prekrivanja, učinjena na izlaznim učincima modela i jesu li takva usklađivanja primjerena u danim okolnostima u skladu sa zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. Ako usklađivanja nisu primjerena, takva usklađivanja mogu biti pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta; i
- je li model adekvatno dokumentiran, uključujući i njegove namjeravane primjene, ograničenja, ključne parametre, zahtijevane podatke i pretpostavke, rezultate bilo kakvog obavljenog ocjenjivanja njega te sadržaja i osnove za bilo kakva usklađivanja učinjena na njegovim izlaznim veličinama

Pretpostavke (Vidjeti točke 13(h)(ii)(a)(ii))

...

Podaci (Vidjeti točke 13(h)(ii)(a)(iii))

A44. Pitanja koja revizor može razmatrati u stjecanju razumijevanja kako menadžment odabire podatke na kojima se temelje računovodstvene procjene uključuju:

- vrste i izvor podataka, uključujući informacije dobivene iz vanjskog izvora informacija.
- kako menadžment ocjenjuje jesu li podaci primjereni.
- točnost i potpunost podataka.
- dosljednost korištenih podataka s podacima korištenim u prethodnim razdobljima.
- složenost IT aplikacija i drugih aspekata subjektovog IT okruženja sustava informacijskih tehnologija korištenih za dobivanje i obradu podataka, uključujući kad to uključiva rukovanje velikim količinama podataka.
- kako su podaci dobiveni, prenijeti i obrađeni i kako je očuvan njihov integritet.

Kako menadžment razumije i postupa s nesigurnošću procjene (Vidjeti točke 13(h)(ii)(b)–13(h)(ii)(c))

...

Identificirane kontrolene aktivnosti relevantne za reviziju nad menadžmentovim procesom stvaranja računovodstvenih procjena (Vidjeti točku 13(i))

A50. Revizorova prosudba u identificiranju kontrola relevantnih za reviziju u komponenti kontrolnih aktivnosti te stoga i potreba da se ocijeni oblikovanost tih kontrola i utvrdi jesu li one bile implementirane, odnosi se na menadžmentov proces opisan u točki 13(h)(ii). Revizor može neidentificirati relevantne kontrolne aktivnosti u vezi sa svim elementima aspektima točke 13(h)(ii), ovisno o složenosti koja je povezana s računovodstvenom procjenom:

A51. Kao dio identificiranja kontrola i ocjenjivanja njihovog oblikovanja te utvrđivanja jesu li implementirane stjecanja razumijevanja kontrolnih aktivnosti relevantnih za reviziju, revizor može razmatrati:

- kako menadžment određuje primjerenost korištenih podataka za razvoj računovodstvene procjene, uključujući i slučaj kad menadžment koristi vanjski izvor informacija ili podatke izvan glavne knjige i pomoćnih knjiga.

¹⁰⁹³ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 22(b)43.

- pregled i odobravanje računovodstvenih procjena, uključujući i pretpostavki ili korištenih podataka u njihovom razvijanju, kojeg provode odgovarajuće razine menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje.
 - podjelu dužnosti između onih koji su odgovorni za stvaranje računovodstvenih procjena i onih koji obvezuju subjekt na povezane transakcije, uključujući da li dodjeljivanje odgovornosti primjereno uzima u obzir vrstu subjekta i njegove proizvode ili usluge. Na primjer, u slučaju velike financijske institucije, relevantna podjela dužnosti može se sastojati od neovisne funkcije odgovorne za procjenjivanje i ocjenjivanje fer vrijednosti cijena subjektivih financijskih proizvoda ekipiranu osobama čije nagrađivanje nije povezano s tim proizvodima.
 - efikasnost oblikovanosti kontrolanih aktivnosti: Općenito, menadžmentu može biti teže oblikovati kontrole koje se bave subjektivnošću i nesigurnošću procjene na način koji djelotvorno sprječava ili ispravlja i otkriva značajno pogrešna prikazivanja, nego oblikovati kontrole koje se bave složenošću. Kontrole koje se bave subjektivnostima i nesigurnostima procjene mogu trebati uključiti više ručnih elemenata, koji mogu biti manje pouzdani od automatiziranih kontrola jer ih menadžment može lakše premostiti, zanemariti ili zaobići. Efikasnost oblikovanosti kontrola koje se bave složenostima može varirati ovisno o razlozima i vrsti složenosti. Na primjer, može biti lakše oblikovati efikasnije kontrole nad metodom koja se rutinski koristi ili nad integritetom podataka.
- A52. Kad menadžment ekstenzivnije koristi informacijske tehnologije u stvaranju neke računovodstvene procjene, identificirane kontrole relevantne za reviziju u komponenti kontrolnih aktivnosti će vjerojatno uključiti opće IT kontrole i aplikacijske kontrole obrade informacija. Takve kontrole mogu se baviti rizicima povezanim s:
- pitanjem imaju li IT aplikacije i drugi aspekti IT okruženja sustav informacijskih tehnologija kapacitet i jesu li odgovarajuće konfigurirani da obrade velike količine podataka;
 - kompleksnim izračunima u primjenjivanju metode. Ako se razne IT aplikacije sustavi zahtijevaju za obradu kompleksnih transakcija, obavljaju se redovita usklađivanja između IT aplikacija sustava, osobito kad IT aplikacije sustavi nemaju automatizirana sučelja ili mogu biti podložne ručnim intervencijama;
 - pitanjem ocjenjuje li se periodično oblikovanost i kalibriranost modela;
 - potpunim i točnim povlačenjem podataka iz subjektivih evidencija ili vanjskih izvora informacija u vezi s računovodstvenim procjenama;
 - podacima, uključujući i potpunim i točnim protokom podataka kroz subjektivni informacijski sustav, prikladnošću bilo kojih modifikacija podataka korištenih u stvaranju računovodstvenih procjena, održavanjem integriteta i zaštitom podataka, kad se koriste vanjski izvori informacija, rizicima povezanim s obrađivanjem ili evidentiranjem podataka;
 - pitanjem ima li menadžment kontrole nad pristupom, promjenom i održavanjem pojedinačnog modela radi održavanja jakog revizijskog traga za akreditiranu verziju modela i za sprječavanje neovlaštenog pristupa ili izmjene modela; i
- pitanjem postoje li odgovarajuće kontrole nad prijenosom informacija povezanih s računovodstvenim procjenama u glavnu knjigu, uključujući i odgovarajuće kontrole nad knjiženjima u dnevnik.
- A53. U nekim djelatnostima, kao što su bankarstvo ili osiguranje, pojam upravljanje može biti korišten za opis aktivnosti unutar kontrolnog okruženja, subjektovog procesa monitoringa sustava internih kontrola nadziranje kontrola i drugih komponenti sustava internih kontrola, kako je opisano u MRevS-u 315 (izmijenjen 2019.)¹⁰⁹⁴
- A54. Za subjekte sa službom interne revizije, njezin rad može biti osobito od koristi revizoru u stjecanju razumijevanja:
- vrste i opsega menadžmentova korištenja računovodstvenih procjena;
 - oblikovanja i implementacije kontrolanih aktivnosti koje se bave rizicima povezanim s podacima, pretpostavkama i modelima korištenim u stvaranju računovodstvenih procjena;
 - aspekata subjektova informacijskog sustava koji stvara podatke na kojima se temelje računovodstvene procjene; i
 - kako su novi rizici povezani s računovodstvenim procjenama identificirani, procijenjeni i kako se njima upravlja.
- Pregledavanje ishoda ili ponovno procjenjivanje prethodnih računovodstvenih procjena (Vidjeti točku 14)*
- ...
- A58. Temeljeno na revizorovoj prethodnoj procjeni rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, na primjer, ako je inherentni rizik procijenjen kao viši za jedan ili više rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, revizor može prosuditi da je potreban detaljniji retrospektivni pregled. Kao dio detaljnijeg retrospektivnog pregleda, revizor može posvetiti osobitu pozornost, kad je izvedivo, učinku podataka i važnih korištenih pretpostavki u stvaranju prethodne računovodstvene procjene. S druge strane, na primjer, za računovodstvene procjene koje nastaju iz evidentiranja rutinskih i ponavljajućih transakcija, revizor može prosuditi da je primjena analitičkih postupaka kao postupka procjene rizika dostatna za svrhe pregleda.
- A59. Cilj mjerenja za računovodstvene procjene fer vrijednosti i druge računovodstvene procjene, temeljen na tekućim uvjetima na datum mjerenja, bavi se s percepcijama o vrijednosti u vremenskoj točki, koje se mogu promijeniti značajno i brzo kako se mijenja okruženje u kojem posluje subjekt. Revizor može zato usmjeriti pregled na pribavljanje informacija koje mogu biti relevantne za identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. Na primjer, u nekim slučajevima, može biti malo vjerojatno da stjecanje razumijevanja o promjenama u pretpostavkama tržišnog sudionika koje su utjecale na ishod u računovodstvenim procjenama fer vrijednosti prethodnog razdoblja može osigurati relevantne revizijske dokaze. U takvom slučaju, revizijski dokazi mogu biti pribavljeni razumijevanjem ishoda pretpostavki (kao što su projekcije novčanih tokova) i razumijevanjem efikasnosti menadžmentova ranijeg procesa procjenjivanja koji potkrepljuje identificiranje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja u tekućem razdoblju.
- A60. Razlika između ishoda računovodstvene procjene i iznosa priznatog u financijskim izvještajima prethodnog razdoblja ne predstavlja nužno pogrešno prikazivanje financijskih iz-

¹⁰⁹⁴ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), Dodatak 3 točka A77.

vještaja prethodnog razdoblja. Međutim, takva razlika može predstavljati pogrešno prikazivanje ako, na primjer, razlika nastaje iz informacije koja je bila dostupna menadžmentu kad su dovršeni financijski izvještaji prethodnog razdoblja ili za koje bi se razumno očekivalo da su bile pribavljene i uzete u obzir u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja¹⁰⁹⁵. Takva razlika može dovesti u pitanje menadžmentov proces uzimanja u obzir informacija u stvaranju računovodstvena procjena. Kao posljedica toga, revizor može ponovno procijeniti bilo koji plan za testiranje povezanih kontrola i povezanu procjenu kontrolnog rizika i-ili može odrediti da uvjerljiviji dokazi trebaju biti pribavljeni o pitanju. Mnogi okviri financijskog izvještavanja sadrže upute za razlikovanje između promjena u računovodstvenim procjenama koje predstavljaju pogrešna prikazivanja od onih koja to nisu, i računovodstvene tretmane koje se zahtijeva primijeniti u svakom od tih slučajeva

Specijalizirane vještine ili znanja (Vidjeti točku 15)

...

Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja (Vidjeti točke 4, 16)

A64. Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje povezane s računovodstvenim procjenama je važno za sve računovodstvene procjene, uključujući i ne samo one koje su priznate u financijskim izvještajima, nego također i one koje su uključene u bilješke uz financijske izvještaje.

A65. Točka A42 MRevS-a 200 navodi da se MRevS-ovi ~~utobičajeno ne pozivaju odvojeno na inherentni rizik i kontrolni rizik tipično radije pozivanju na »rizike značajnih pogrešnih prikazivanja« nego odvojeno na inherentni rizik i kontrolni rizik~~. Međutim, ovaj MRevS 315 (izmijenjen 2019.) zahtijeva odvojenu procjenu inherentnog rizika i kontrolnog rizika kako bi se osigurala osnova za oblikovanje i obavljanje daljnjih revizijskih postupaka kao reakcija na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje,¹⁰⁹⁶ uključujući i značajne rizike ~~na razini tvrdnje za računovodstvene procjene~~ u skladu s MRevS-om 330¹⁰⁹⁷.

A66. U identificiranju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja i u procjenjivanju inherentnog rizika za računovodstvene procjene u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjen 2019.),¹⁰⁹⁸ od revizora se zahtijeva da uzme u obzir stupanj do kojeg je računovodstvena procjena podložna, ili na nju utječe, čimbenike inherentnog rizika koji utječu na podložnost tvrdnji pogrešnom prikazivanju i način na koji to čine, nesigurnost procjene, složenost, subjektivnost ili drugi čimbenici inherentnog rizika. Revizorovo razmatranje čimbenika inherentnog rizika može također osigurati informacije koje treba koristiti u utvrđivanju:

- procjenjivanju vjerojatnosti i intenziteta pogrešnog prikazivanja (tj. gdje je inherentni rizik procijenjen unutar spektra inherentnog rizika); i
- utvrđivanju razloga za danu procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje i da su revizorovi daljnji revizijski postupci u skladu s točkom 18 primjerena reakcija spram tih razloga.

Međusobni odnosi između čimbenika inherentnog rizika su dalje objašnjeni u Dodatku 1.

A67. Razlozi za revizorovu procjenu inherentnog rizika na razini tvrdnje mogu rezultirati iz jednog ili više čimbenika inherentnog rizika nesigurnosti procjene, složenosti, subjektivnosti ili drugih čimbenika inherentnog rizika. Na primjer:

- računovodstvene procjene očekivanih kreditnih gubitaka vjerojatno će biti složene jer se očekivani kreditni gubici ne mogu izravno promatrati i mogu zahtijevati upotrebu složenog modela. Model može koristiti složeni skup povijesnih podataka i pretpostavki o budućim razvojem u različitim scenarijima specifičnim za subjekt koji mogu biti teški za predvidjeti. Računovodstvene procjene za očekivane kreditne gubitke su također vjerojatno podložne visokoj nesigurnosti procjene i značajnoj subjektivnosti u stvaranju prosudbe o budućim događajima ili uvjetima. Slična razmatranja odnose se na obveze iz ugovora o osiguranju.
 - računovodstvena procjena zastarjelosti zaliha subjekta sa širokim rasponom različitih vrsta zaliha može zahtijevati složene sustave i procese, ali može uključivati malo subjektivnosti i stupanj nesigurnosti procjene može biti nizak, ovisno o vrsti zalihe.
 - druge računovodstvene procjene mogu biti jednostavne ali mogu imati visoku nesigurnost procjene i zahtijevati važnu prosudbu, na primjer, računovodstvena procjena koja zahtijeva jednu kritičnu prosudbu o obvezi, čiji iznos je moguć kao ishod sudskog spora.
- A68. Relevantnost i važnost čimbenika inherentnog rizika može varirati od procjene do procjene. U skladu s tim, čimbenici inherentnog rizika mogu, ili pojedinačno ili zajedno, utjecati na jednostavne računovodstvene procjene u manjem stupnju i revizor može identificirati nekoliko rizika ili procijeniti inherentni rizik na bliže nižem kraju spektra inherentnog rizika.
- A69. Obrnuto, čimbenici inherentnog rizika mogu, pojedinačno ili zajedno, utjecati na složene računovodstvene procjene u većem stupnju i mogu dovesti do toga da revizor procijeni inherentni rizik na višem kraju spektra inherentnog rizika. Za te računovodstvene procjene, revizorovo razmatranje učinaka čimbenika inherentnog rizika će vjerojatno izravno utjecati na broj i vrste identificiranih rizika pogrešnog prikaza, procjenu takvih rizika i konačno na uvjerljivost revizijskih dokaza potrebnih kao reagiranje na procijenjene rizike. Također, za te računovodstvene procjene revizorova primjena profesionalnog skepticizma može biti osobito važna.
- A70. Događaji nastali nakon datuma financijskih izvještaja mogu pružiti dodatne informacije relevantne za revizorovu procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje. Na primjer, ishod računovodstvene procjene može postati poznat tijekom revizije. U takvim slučajevima, revizor može procijeniti ili izmijeniti procjenu rizika pogrešnog prikaza na razini tvrdnje¹⁰⁹⁹, neovisno o načinu na koji čimbenici inherentnog rizika utječu na podložnost tvrdnji pogrešnom prikazivanju u odnosu na od stupnja do kojeg je računovodstvena procjena podložna, ili na nju utječe, nesigurnost procjene, složenost, subjektivnost ili drugi čimbenici inherentnog rizika. Događaji nastali nakon datuma financijskih izvještaja također mogu utjecati na revizorov odabir pristupa testiranju računovodstvenim

¹⁰⁹⁵ MRevS 560, Naknadni događaji, točka 14.

¹⁰⁹⁶ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točke 31 i 34.

¹⁰⁹⁷ MRevS 330, točka 7(b)

¹⁰⁹⁸ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 31(a).

¹⁰⁹⁹ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 3734.

vodstvene procjene u skladu s točkom 18. Na primjer, za jednostavni obračun bonusa koji se temelji na jednostavnoj stopi naknade za odabrane zaposlenike, revizor može zaključiti da postoji relativno mala složenost ili subjektivnost u stvaranju računovodstvene procjene i da stoga može procijeniti inherentni rizik na razini tvrdnje na bliže nižem kraju spektra inherentnog rizika. Plaćanje bonusa nakon kraja razdoblja može pružiti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s procijenjenim rizicima pogrešnog prikaza na razini tvrdnje.

A71. Revizorova procjena kontrolnog rizika može biti obavljena na različite načine ovisno o preferiranim revizijskim tehnikama i metodologijama. Procjena kontrolnog rizika može biti izražena korištenjem kvalitativnih kategorija (na primjer, kontrolni rizik procijenjen kao maksimalni, umjereni ili minimalni) ili izrazima za revizorovo očekivanje o učinkovitosti kontrole u postupanju s identificiranim rizikom, tj. planiranim oslanjanjem na učinkovito djelovanje kontrole. Na primjer, ako je kontrolni rizik procijenjen kao maksimalni, revizor ne razmatra oslanjanje na učinkovito djelovanje kontrole. Ako je kontrolni rizik procijenjen kao niži od maksimalnog, revizor razmatra oslanjanje na učinkovito djelovanje kontrole.

Nesigurnost procjene (Vidjeti točku 16(a))

A72. Pri uzimanju u obzir stupnja do kojeg je računovodstvena procjena podložna nesigurnosti procjene, revizor može razmatrati:

- zahtijeva li primjenjivi okvir financijskog izvještavanja:
 - o korištenje metoda za stvaranje računovodstvene procjene koja inherentno ima visoku razinu nesigurnosti procjene. Na primjer, okvir financijskog izvještavanja može zahtijevati korištenje ulaznih vrijednosti koje nisu opažljive,
 - o korištenje pretpostavki koje inherentno imaju visoku razinu nesigurnosti procjene kao što su pretpostavke s dugim razdobljem prognoze, pretpostavke temeljene na podacima koji nisu opažljivi i stoga je menadžmentu teško razvijati ih ili korištenje različitih pretpostavki koje su međusobno povezane,
 - o objave o nesigurnosti procjene.
- poslovno okruženje. Subjekt može biti aktivan na tržištu koje je suočeno s metežom ili mogućim poremećajem (na primjer, zbog kretanja glavnih valuta ili neaktivnih tržišta) i računovodstvena procjena može zato biti ovisna o podacima koji nisu odmah opažljivi.
- je li moguće (ili izvedivo, utoliko da je dopušteno primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja) da menadžment:
 - o stvori precizno i pouzdano predviđanje o budućoj realizaciji transakcije iz prošlosti (na primjer, iznos koji će biti plaćen prema mogućim ugovornim uvjetima), ili o učestalosti i utjecaju budućih događaja ili uvjeta (na primjer, iznos budućeg kreditnog gubitka ili iznos po kojem će biti riješen odštetni zahtjev i vrijeme njegovog rješenja); ili
 - o dobije precizne i potpune informacije o postojećim uvjetima (na primjer, informacije o atributima vrednovanja koji bi odražavali perspektivu tržišnih sudionika na datum financijskih izvještaja, da razviju procjenu fer vrijednosti).

A73. Veličina iznosa priznatog ili objavljenog u financijskim izvještajima za neku računovodstvenu procjenu nije, sama za sebe, pokazatelj njezine podložnosti pogrešnom prikazivanju jer, na primjer, računovodstvena procjena može biti podcijenjena.

A74. U nekim okolnostima, nesigurnost procjene može biti tako visoka da ne može biti stvorena razumna procjena. Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja može spriječiti priznavanje neke stavke u financijskim izvještajima ili njezino mjerenje po fer vrijednosti. U takvim slučajevima, mogu postojati rizici pogrešnog prikaza koji se odnose ne samo na to treba li računovodstvena procjena biti priznata ili treba li biti mjerena po fer vrijednosti, nego također i na razumnoj objave. U vezi s takvim računovodstvenim procjenama, primjenjivi okvir financijskog izvještavanja može zahtijevati objavu računovodstvenih procjena i nesigurnosti procjena povezanih s njima (vidjeti točke A112-A113, A143-A144).

A75. U nekim slučajevima, nesigurnost procjene povezana s računovodstvenom procjenom može stvoriti značajnu sumnju u subjektovu sposobnost da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. MRevS 570 (izmijenjen)¹¹⁰⁰ ustanovljuje zahtjeve i pruža upute za takve okolnosti.

Složenost ili subjektivnost (Vidjeti točku 16(b))

Stupanj do kojeg složenost utječe na odabir i primjenu metode

A76. U uzimanju u obzir stupanj do kojeg složenost utječe na odabir i primjena metode korištene u stvaranju računovodstvene procjene, revizor može razmatrati:

- potrebu za specijaliziranim vještinama ili znanjima menadžmenta koja može ukazivati da je metoda korištena za stvaranje računovodstvene procjene inherentno složena i zato računovodstvena procjena može imati veću podložnost značajnom pogrešnom prikazivanju. Može postojati veća podložnost značajnom pogrešnom prikazivanju ako je menadžment interno razvio model i ima relativno malo iskustva u tome ili koristi model koji primjenjuje metode koje nisu ustanovljene ili uobičajeno korištene u određenoj industriji ili okruženju.
- prirodu osnove mjerenja koju zahtijeva primijenjeni okvir financijskog izvještavanja, koja može imati za posljedicu potrebu za složenom metodom koja zahtijeva višestruke izvore povijesnih i prema budućnosti usmjerenih podataka ili pretpostavki s višestrukim međusobnim odnosima. Na primjer, rezerviranje za očekivane kreditne gubitke može zahtijevati prosudbe o budućim otplatama i drugim novčanim tokovima, temeljeno na razmatranju povijesnih iskustvenih podataka i primjeni pretpostavki usmjerenih prema budućnosti. Slično tome, vrednovanje obveze temeljem ugovora o osiguranju može zahtijevati prosudbe o budućim plaćanjima temeljem ugovora o osiguranju projiciranim na iskustvu iz povijesti i tekućim i procijenjenim budućim trendovima.

Stupanj do kojeg složenost utječe na odabir i primjenu podataka

A77. U uzimanju u obzir stupnja do kojeg složenost utječe na odabir i primjenu podataka korištenih u stvaranju računovodstvene procjene, revizor može razmatrati:

- složenost procesa izvlačenja podataka, uzimanjem u obzir relevantnost i pouzdanost izvora podataka. Podaci iz određenog izvora mogu biti pouzdaniji od onih iz drugih izvora. Također, iz razloga očuvanja povjerljivosti ili vlasništva, neki vanjski izvori informacija neće (ili neće u potpunosti) objaviti informacije koje mogu biti relevantne u razmatranju pouzdanosti podataka koje pružaju, kao što su izvori

¹¹⁰⁰ MRevS 570, (izmijenjen), *Vremenska neograničenost poslovanja*

ishodišnih podataka koje oni koriste ili kako su prikupljeni i obrađeni.

- inherentnu složenost u održavanju integriteta podataka. Kad postoji veliki volumen podataka ili višestruki izvori podataka, mogu postojati inherentne složenosti u održavanju integriteta podataka koji se koriste za stvaranje računovodstvene procjene.
- potrebu za tumačenjem složenih ugovornih uvjeta. Na primjer, određivanje novčanih priljeva ili odljeva nastalih od komercijalnih dobavljača ili rabata kupcima može ovisiti o vrlo složenim ugovornim uvjetima koji zahtijevaju posebno iskustvo ili kompetentnost za razumijevanje ili tumačenje.

Stupanj do kojeg subjektivnost utječe na odabir i primjenu metode, pretpostavki ili podataka

A78. U uzimanju u obzir stupnja do kojeg subjektivnost utječe na odabir i primjenu metode, pretpostavki ili podataka, revizor može razmatrati:

- stupanj do kojeg primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ne specifičira pristupe, koncepte, tehnike i čimbenike vrednovanja za korištenje u metodi procjene.
- neizvjesnost u vezi iznosa ili vremena, uključujući i trajanje razdoblja prognoze. Iznos ili vrijeme su izvor inherentne nesigurnosti procjene i stvaraju potrebu za menadžmentovom prosudbom u odabiranju točke procjene koja za uzvrat stvara mogućnost za menadžmentovu pristranost. Na primjer, računovodstvena procjena koja uključuje da se pretpostavke unaprijed sagledavaju može imati veći stupanj subjektivnosti koji može biti podložan menadžmentovoj pristranosti.

...

Drugi čimbenici inherentnog rizika 16(b))

A79. Stupanj subjektivnosti povezan s nekom računovodstvenom procjenom utječe na podložnost računovodstvene procjene pogrešnom prikazivanju zbog menadžmentove pristranosti ili prijevare drugih čimbenika rizika prijevare u mjeri u kojoj utječu na inherentni rizik. Na primjer, kad je neka računovodstvena procjena podložna visokom stupnju subjektivnosti, računovodstvena procjena će vjerojatno biti jače podložna pogrešnom prikazivanju zbog menadžmentove pristranosti ili prijevare i to može imati za posljedicu širi raspon mogućih rezultata mjerenja. Menadžment može odabrati točku procjene iz raspona koji je neprimjeren u danim okolnostima, ili na koju je neprimjereno utjecala nenamjerna ili namjerna menadžmentova pristranost, i koja je stoga pogrešno prikazana. Za revizije koje se obavljaju iz razdoblja u razdoblje, pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta otkriveni tijekom revizija prethodnih razdoblja mogu utjecati na planiranje i postupke procjene rizika u tekućem razdoblju

Značajni rizici (Vidjeti točku 17)

A80. Revizorova procjena inherentnog rizika, koja uzima u obzir stupanj do kojeg je neka računovodstvena procjena podložna, ili na nju utječe, nesigurnost procjene, složenost, subjektivnost ili drugi čimbenici inherentnog rizika, pomaže revizoru u određivanju je li neki od prepoznatih i procijenjenih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja značajni rizik.

...

Kad se revizor namjerava osloniti na operativnu učinkovitost relevantne kontrola (Vidjeti točku 19)

A85. Testiranje operativne učinkovitosti relevantne kontrola može biti primjereno kad je inherentni rizik procijenjen kao visok

u spektru inherentnog rizika, uključujući i za značajne rizike. Ovo može biti slučaj kad je računovodstvena procjena podložna ili na nju utječe visok stupanj složenosti. Ako na računovodstvenu procjenu utječe visok stupanj subjektivnosti i stoga zahtijeva važnu menadžmentovu prosudbu, inherentna ograničenja u učinkovitosti oblikovanosti kontrole mogu voditi revizora k tome da se više usmjeri na dokazne postupke nego na testiranje operativne učinkovitosti kontrole.

Sveobuhvatno ocjenjivanje temeljeno na obavljenim revizijskim postupcima (Vidjeti točku 33)

...

Određivanje jesu li računovodstvene procjene razumne ili pogrešne (Vidjeti točke 9, 35)

...

MRevS 600, Posebna razmatranja – revizija grupnih financijskih izvještaja (uključujući rad revizora komponente)

Zahtjevi

Razumijevanje grupe, njezinih komponenti i njihovog okruženja

17. Od revizora se zahtijeva da identificira i procijeni rizike značajnih pogrešnih prikazivanja kroz stjecanje razumijevanja subjekta ili njegovog okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i sustava internih kontrola. Angažirani tim za grupu će:

(a) ...

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

...

Definicije

...

Značajna komponenta (Vidjeti točku 9(m))

...

A6. Angažirani tim za grupu također može identificirati komponentu koja vjerojatno uključuje značajne rizike značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe zbog specifične prirode ili okolnosti (tj. rizike koji zahtijevaju posebna razmatranja ~~u reviziji¹¹⁰¹~~). Na primjer, komponenta može biti odgovorna za trgovanje stranim valutama i zbog toga izlaže grupu značajnom riziku značajnih pogrešnih prikazivanja iako komponenta na drugi način nije pojedinačno financijski značajna za grupu.

...

Razumijevanje grupe, njezinih komponenti i njihovih okruženja

Pitanja o kojima angažirani tim za grupu stječe razumijevanje (Vidjeti točku 17)

A23. MRevS 315 (izmijenjen 2019.) sadrži upute za pitanja koja revizor može razmatrati kad stječe razumijevanje industrije, regulative i ostalih vanjskih čimbenika koji utječu na subjekt, uključujući i razumijevanje o primjenjivom okviru financijskog izvještavanja; o vrsti subjekta, ciljevima i strategijama i povezanim poslovnim rizicima; i o mjerenju i pregledu subjektive financijske uspješnosti.¹¹⁰² Dodatak 2 ovog MRevS-a sadrži upute za pitanja specifična za grupu kao i za proces konsolidacije.

¹¹⁰¹ MRevS 315 (izmijenjen), točke 27–29

¹¹⁰² MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točke A6225–A6449 i Dodatak 1.

Dodatak 2

Primjeri pitanja o kojima angažirani tim za grupu stječe razumijevanje

...

Kontrole na razini grupe

- Kontrole na razini grupe mogu uključivati kombinaciju sljedećeg:
 - redovne sastanke između grupe i menadžmenta komponente radi diskusije poslovnog razvoja i pregleda ostvarenih rezultata;
 - ...
 - kontrolne aktivnosti unutar IT sustava koji je zajednički za sve ili neke komponente;
 - kontrolne aktivnosti unutar procesa grupe za monitoring sustava internih kontrola, uključujući aktivnosti službe interne revizije i programe samoprocjene;
 - ...

Dodatak 5

Zahtijevanja i ostala pitanja uključena u pismo instrukcija angažiranog tima za grupu

Pitanja koja su relevantna za planiranje rada revizora komponente

- ...

...

Pitanja koja su relevantna za obavljanje posla revizora komponente

- Nalazi testiranja kontrola kontrolnih aktivnosti angažiranog tima za grupu u sustavu procesiranja koji su zajednički za sve ili neke komponente te testovi kontrola koje treba obaviti revizor komponente.
- ...

MRevS 610 (izmijenjen 2013.), Korištenje radom internih revizora**Uvod**

...

Odnos između MRevS 315 (izmijenjen 2019.) i MRevS 610 (izmijenjen 2013.)

...

- MRevS 315 (izmijenjen 2019.) uređuje način na koji znanja i iskustva službe interne revizije mogu doprinijeti eksternom revizoru u njegovu razumijevanju subjekta i njegovog okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i subjektovog sustava internih kontrola kao i u identificiranju i procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. MRevS 315 (izmijenjen 2019.)³ također objašnjava način na koji učinkovita komunikacija između internih i eksternih revizora također stvara okruženje u kojem eksterni revizor može biti informiran o značajnim pitanjima koja mogu utjecati na rad eksternog revizora.

...

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima**Definicija službe interne revizije (Vidjeti točke 2, 14(a))**

...

- Povrh toga, za svrhe ovog MRevS-a oni unutar subjekta s operativnim i menadžerskim dužnostima i odgovornostima izvan službe interne revizije uobičajeno će se suočavati s prijetnjama svojoj objektivnosti što će im onemogućavati da ih se tretira kao dio službe interne revizije iako oni mogu obavljati

kontrolne aktivnosti koje se mogu testirati u skladu s MRevS-om 330.¹² Iz tog razloga, monitoring kontrola koji obavlja vlasnik-menadžer ne bi se smatrao ekvivalentom službe interne revizije.

...

Ocjenjivanje službe interne revizije

...

Primjena sustavnog i discipliniranog pristupa (Vidjeti točku 15(c))

- Primjena sustavnog i discipliniranog pristupa planiranju, obavljanju, nadziranju, pregledavanju i dokumentiranju svojih aktivnosti razlikuje aktivnosti službe interne revizije od drugih aktivnosti monitoringa kontrola koje mogu biti obavljene unutar subjekta.

...

- Kao što je objašnjeno u MRevS-u 315 (izmijenjen 2019.)¹¹⁰³, značajni rizici zahtijevaju posebno revizijsko razmatranje su rizici procijenjeni blizu gornje granice spektra inherentnog rizika i zbog toga će eksternom revizoru mogućnost korištenja rada službe interne revizije u vezi sa značajnim rizicima, biti svedena na postupke koji uključuju ograničeno prosuđivanje. Dodatno, gdje je rizik značajnih pogrešnih prikazivanja različit od niskog, nije vjerojatno da će korištenje samo rada službe interne revizije smanjiti revizijski rizik na prihvatljivo nisku razinu i eliminirati potrebu obavljanja nekih testova izravno od strane eksternog revizora.

...

MRevS 620, Korištenje radom revizorovog stručnjaka Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

...

Utvrđivanje potrebe za revizorovim stručnjakom (Vidjeti točku 7)

- Revizorov stručnjak može biti potreban kako bi pomogao revizoru u jednom ili više od sljedećeg:
 - stjecanju razumijevanja poslovanja subjekta i njegovog okruženja, kao i njegovih internih kontrola; stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i subjektovog sustava kao i njegovih internih kontrola;

...

MRevS 701, Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora**Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima**

...

Utvrđivanje ključnih revizijskih pitanja (Vidjeti točke 9–10)

...

Razmatranja u određivanju onih pitanja koja zahtijevaju važnu pozornost revizora (Vidjeti točku 9)

...

Područja s višim procijenjenim rizikom značajnih pogrešnih prikazivanja ili sa značajnim rizicima identificiranim u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjen 2019.) (Vidjeti točku 9(a))

...

- MRevS 315 (izmijenjen 2019.) definira značajni rizik kao identificirani i procijenjeni rizik značajnih pogrešnih prikazivanja za koji je procjena inherentnog rizika blizu gornje

¹¹⁰³ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 124(l)(e)

granice spektra inherentnog rizika zbog stupnja do kojeg čimbenici inherentnog rizika utječu na kombinaciju vjerojatnosti nastanka pogrešnog prikazivanja i veličine potencijalnog pogrešnog prikazivanja ako takvo pogrešno prikazivanje nastane koji, po revizorovoj prosudbi, zahtijeva posebnu pozornost u reviziji.¹¹⁰⁴ Područja važnih menadžmentovih prosudbi i važne neuobičajene transakcije mogu često biti identificirane kao značajni rizici. Značajni rizici su stoga često područja koja zahtijevaju osobitu revizorovu pozornost

...

MReVS 720 (izmijenjen), Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

...

Čitanje i razmatranje ostalih informacija (Vidjeti točke 14–15)

...

Razmatranje o tome postoji li značajna proturječnost između ostalih informacija i revizorovih saznanja stečenih u reviziji (Vidjeti točku 14(b))

...

A31. Revizorove spoznaje stečene u reviziji uključuju revizorovo razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja uključujući i subjektovogih sustava internih kontrola, stečeno u skladu s MReVS-om 315 (izmijenjen 2019.).¹¹⁰⁵ MReVS 315 (izmijenjen 2019.) navodi razumijevanje koje se zahtijeva od revizora, a koje uključuje takva pitanja kao što su sjećanje razumijevanja:

- (a) subjektove organizacijske strukture, vlasništva i upravljanja, njegovog poslovnog modela uključujući opseg do kojeg poslovni model integrira korištenje IT-a;
- (b) relevantnih industrijskih, regulativnih i ostalih vanjskih čimbenika;
- (c) relevantnih mjera koje se koriste, interno i eksterno, za procjenu mjerenje i pregled subjektive financijske uspješnosti; i
- (b) vrste subjekta;
- (c) subjektovog izbora i primjene računovodstvenih politika;
- (d) subjektovih ciljeva i strategija;

...

Reagiranjem kad postoji značajni pogrešni prikaz u financijskim izvještajima ili revizorovo razumijevanje subjekta i njegovog okruženja treba biti ažurirano (Vidjeti točku 20)

A51. Čitanjem ostalih informacija, revizor može postati svjestan novih informacija koje imaju posljedice na:

- revizorovo razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i subjektovog sustava internih kontrola i, u skladu s tim, može ukazati na potrebu izmjene revizorove procjene rizika
-

¹¹⁰⁴ MReVS 315 (izmijenjen 2019.), točka 12(l).

¹¹⁰⁵ MReVS 315 (izmijenjen 2019.), *Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja kroz razumijevanje subjekta i njegovog kontrolnog okruženja*, točke 1911–2712.

MEĐUNARODNI STANDARD UPRAVLJANJA KVALITETOM I

UPRAVLJANJE KVALITETOM ZA DRUŠTVA KOJA OBAVLJAJU REVIZIJU ILI UVIDE U FINANCIJSKE IZVJEŠTAJE ILI DRUGE ANGAŽMANE ZA IZRAŽAVANJE UVJERENJA ILI POVEZANE USLUGE

(Na snazi od 15. prosinca 2022.)

SADRŽAJ

| | Točka |
|---|-------------|
| Uvod | |
| Područje koje uređuje ovaj MSUK | 1 – 5 |
| Sustav upravljanja kvalitetom u društvu | 6 – 11 |
| Nadležnost ovog MSUK-a | 12 |
| Datum stupanja na snagu | 13 |
| Cilj | 14 – 15 |
| Definicije | 16 |
| Zahtjevi | |
| Primjenjivanje i sukladnost s relevantnim zahtjevima | 17 – 18 |
| Sustav upravljanja kvalitetom | 19 – 22 |
| Proces procjenjivanja rizika u društvu | 23 – 27 |
| Upravljanje i vođenje | 28 |
| Relevantni etički zahtjevi | 29 |
| Prihvatanje i nastavljanje odnosa s klijentima i posebnih angažmana | 30 |
| Obavljanje angažmana | 31 |
| Resursi | 32 |
| Informacije i komunikacija. | 33 |
| Određene reakcije | 34 |
| Proces monitoringa i otklanjanja nedostataka | 35 – 47 |
| Zahtjevi mreže i usluge mreže | 48 – 52 |
| Ocjenjivanje sustava upravljanja kvalitetom | 53 – 56 |
| Dokumentacija | 57 – 60 |
| Materijali za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima | |
| Područje koje uređuje ovaj MSUK | A1 – A2 |
| Sustav upravljanja kvalitetom u društvu | A3 – A5 |
| Nadležnost ovog MSUK-a | A6 – A9 |
| Definicije | A10 – A28 |
| Primjenjivanje i sukladnost s relevantnim zahtjevima | A29 |
| Sustav upravljanja kvalitetom | A30 – A38 |
| Proces procjenjivanja rizika u društvu | A39 – A54 |
| Upravljanje i vođenje | A55 – A61 |
| Relevantni etički zahtjevi | A62 – A66 |
| Prihvatanje i nastavljanje odnosa s klijentima i posebnih angažmana | A67 – A74 |
| Obavljanje angažmana | A75 – A85 |
| Resursi | A86 – A108 |
| Informacije i komunikacija | A109 – A115 |
| Određene reakcije | A116 – A137 |
| Proces monitoringa i otklanjanja nedostataka | A138 – A174 |
| Zahtjevi mreže i usluge mreže | A175 – A186 |
| Ocjenjivanje sustava upravljanja kvalitetom | A187 – A201 |
| Dokumentacija | A202 – A206 |

Međunarodni standard upravljanja kvalitetom (MSUK) 1, *Upravljanje kvalitetom za društva koja obavljaju reviziju ili uvide u financijske izvještaje ili druge angažmana s izražavanjem uvjerenja ili povezane usluge* treba čitati zajedno s *Predgovorom Međunarodnim objavama iz područja upravljanja kvalitetom, revizije, uvida i drugih usluga s izražavanjem uvjerenja i povezanih usluga*.

Uvod

Područje koje uređuje ovaj MSUK

1. Ovaj Međunarodni standard upravljanja kvalitetom (MSUK) uređuje odgovornosti društva za oblikovanje, implementiranje i funkcioniranje sustava upravljanja kvalitetom za revizije ili uvide u financijske izvještaje ili druge angažmane za izražavanje uvjerenja ili angažmane za povezane usluge.
2. Pregledi kvalitete angažmana dio su sustava upravljanja kvalitetom u društvu i:
 - (a) ovaj MSUK uređuje odgovornost društva za uspostavljanje politika ili postupaka koji se odnose na angažmane koji moraju podlijegati pregledima kvalitete angažmana;
 - (b) MSUK 2¹¹⁰⁶ uređuje imenovanje i uvjete za prihvatljivost pregledatelja kvalitete angažmana te obavljanje i dokumentaciju pregleda kvalitete angažmana.
3. Ostale objave Odbora za Međunarodne revizijske standarde i standarde izražavanja uvjerenja (IAASB):
 - (a) temelje se na pretpostavci da društvo podliježe MSUK-ovima ili nacionalnim zahtjevima koji su barem jednako zahtjevniji;¹¹⁰⁷ i
 - (b) uključuju zahtjeve za angažirane partnere i druge članove angažiranog tima u pogledu upravljanja kvalitetom na razini angažmana. Na primjer, MRevS 220 (izmijenjen) uređuje specifične odgovornosti revizora u pogledu upravljanja kvalitetom na razini angažmana za reviziju financijskih izvještaja i s time povezane odgovornosti angažiranog partnera. (Vidjeti točku A1)
4. Ovaj MSUK treba čitati zajedno s relevantnim etičkim zahtjevima. Zakonom, regulativom ili relevantnim etičkim zahtjevima mogu se uspostaviti odgovornosti za upravljanje kvalitetom u društvu povrh onih opisanih u ovom MSUK-u. (Vidjeti točku A2.)
5. Ovaj MSUK primjenjuje se na sva društva koja obavljaju revizije ili uvide u financijske izvještaje ili druge angažmane za izražavanje uvjerenja ili angažmane za povezane usluge (tj. ako društvo obavlja bilo koji od tih angažmana primjenjuje se ovaj MSUK i sustav upravljanja kvalitetom koji je uspostavljen u skladu sa zahtjevima ovog MSUK-a omogućuje društvu dosljedno obavljanje svih takvih angažmana).

Sustav upravljanja kvalitetom u društvu

6. Sustav upravljanja kvalitetom djeluje kontinuirano i iterativno te reagira na promjene u vrsti i okolnostima društva i njegovih angažmana. Također ne funkcionira linearno. Međutim, za potrebe ovog MSUK-a, sustav upravljanja kvalitetom uređuje sljedećih osam komponenti: (Vidjeti točku A3)
 - (a) proces procjene rizika u društvu;
 - (b) upravljanje i vodstvo;

¹¹⁰⁶ MSUK 2, *Pregledi kvalitete angažmana*

¹¹⁰⁷ Vidjeti, na primjer, Međunarodni revizijski standard (MRevS) 220 (izmijenjen), *Upravljanje kvalitetom za reviziju financijskih izvještaja* (izmijenjen), točka 3.

- (c) relevantne etičke zahtjeve;
 - (d) prihvaćanje i nastavljanje odnosa s klijentima i posebnih angažmana;
 - (e) obavljanje angažmana;
 - (f) resurse;
 - (g) informiranje i komunikacija;
 - (h) proces monitoringa i otklanjanja nedostataka
7. Ovaj MSUK zahtijeva od društva primjenjivanje pristupa utemeljenog na riziku u oblikovanju, implementaciji i funkcioniranju komponenti sustava upravljanja kvalitetom na međusobno povezan i koordiniran način tako da društvo proaktivno upravlja kvalitetom angažmana koje obavlja. (Vidjeti točku A4.)
 8. Pristup koji se temelji na riziku ugrađen je u zahtjeve ovog MSUK-a kroz:
 - (a) Utvrđivanje ciljeva kvalitete. Ciljevi kvalitete koje je utvrdilo društvo sastoje se od ciljeva u odnosu na komponente sustava upravljanja kvalitetom koje društvo treba postići. Društvo je dužno uspostaviti ciljeve kvalitete navedene ovim MSUK-om i sve dodatne ciljeve kvalitete koje društvo smatra potrebnima za postizanje ciljeva sustava upravljanja kvalitetom.
 - (b) Utvrđivanje i procjenu rizika za postizanje ciljeva kvalitete (koji se u ovom standardu nazivaju rizicima kvalitete). Društvo je dužno identificirati i procijeniti rizike kvalitete kako bi osiguralo osnovu za oblikovanje i provedbu reakcija.
 - (c) Oblikovanje i implementiranje reakcija radi rješavanja rizika kvalitete. Vrsta, vremenski raspored i opseg reakcije društva radi rješavanja rizika kvalitete temelje se na razlozima za dane procjene rizika kvalitete i reagiraju na te razloge.
 9. Ovaj MSUK zahtijeva da, barem jednom godišnje, pojedinac (pojedinci) kojemu/kojima je dodijeljena krajnja nadležnost i odgovornost za sustav upravljanja kvalitetom, u ime društva, ocijeni/ocijene sustav upravljanja kvalitetom i zaključ/zaključuje pruža li sustav upravljanja kvalitetom društvu razumno uvjerenje da su postignuti ciljevi sustava koji su navedeni u točki 14(a) i (b). (Vidjeti točku A5.)

Prilagodljivost veličini

10. Kod primjene pristupa koji se temelji na riziku, društvo mora uzeti u obzir:
 - (a) vrstu i okolnosti društva;
 - (b) vrstu i okolnosti angažmana koje obavlja društvo.

U skladu s tim varirat će oblikovanost sustava upravljanja kvalitetom u društvu, posebno složenost i formalnost sustava. Na primjer, društvo koje obavlja različite vrste angažmana za širok raspon subjekata, uključujući revizije financijskih izvještaja uvrštenih subjekata, vjerojatno će morati imati složeniji i formaliziraniji sustav upravljanja kvalitetom i popratnu dokumentaciju od društva koje obavlja samo uvide u financijske izvještaje ili kompilacijske angažmane.

Mreže i pružatelji usluga

11. Ovaj MSUK uređuje odgovornosti društva kad društvo:
 - (a) pripada mreži i ispunjava zahtjeve mreže ili koristi usluge mreže u sustavu upravljanja kvalitetom ili u obavljanju angažmana; ili

- (b) koristi resurse pružatelja usluga u sustavu upravljanja kvalitetom ili u obavljanju angažmana.

Čak i kad društvo ispunjava zahtjeve mreže ili koristi usluge mreže ili resurse pružatelja usluga, društvo je odgovorno za svoj sustav upravljanja kvalitetom.

Nadležnost ovog MSUK-a

12. Točka 14 sadrži cilj društva u pridržavanju ovog MSUK-a. Ovaj MSUK sadrži: (Vidjeti točku A6)

- (a) zahtjeve koji su oblikovani kako bi društvu omogućili ispunjenje cilja iz točke 14; (Vidjeti točku A7)
- (b) povezane smjernice u obliku materijala za primjenu i drugih materijala s objašnjenjima; (Vidjeti točku A8)
- (c) uvodni materijal koji pruža kontekst relevantan za pravilno razumijevanje ovog MSUK-a; i
- (d) definicije. (Vidjeti točku A9.)

Datum stupanja na snagu

13. Sustavi upravljanja kvalitetom u skladu s ovim MSUK-om moraju biti oblikovani i implementirani do 15. prosinca 2022., a ocjenjivanje sustava upravljanja kvalitetom koje se zahtijeva u točkama 53 – 54 ovog MSUK-a mora se provesti u roku od jedne godine nakon 15. prosinca 2022.

Cilj

14. Cilj je društva oblikovati, implementirati i održavati funkcioniranje sustava upravljanja kvalitetom za revizije ili uvide u financijske izvještaje ili druge angažmane za izražavanje uvjerenja ili angažmane za obavljanje povezanih usluga koje društvo obavlja, a koji društvu daje razumno uvjerenje da:

- (a) društvo i njegovo osoblje ispunjavaju svoje odgovornosti u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima te obavljaju angažmane u skladu s tim standardima i zahtjevima;
- (b) su izvješća o angažmanima koja izdaje društvo ili angažirani partneri primjerena u danim okolnostima.

15. Javnom interesu služi se dosljednim obavljanjem kvalitetnih angažmana. Oblikovanje, implementacija i funkcioniranje sustava upravljanja kvalitetom omogućuje dosljedno obavljanje kvalitetnih angažmana pružajući društvu razumno uvjerenje da su ostvareni ciljevi sustava upravljanja kvalitetom, navedeni u točki 14(a) i (b). Kvaliteta angažmana postiže se planiranjem i obavljanjem angažmana te izvješćivanjem o njima u skladu sa profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima. Postizanje ciljeva tih standarda i pridržavanje zakona ili regulative uključuje korištenje profesionalne prosudbe i, ako je primjenjivo na vrstu angažmana, profesionalnog skepticizma.

Definicije

16. Za potrebe ovog MSUK-a, sljedeći pojmovi imaju značenja navedena u nastavku:

- (a) Nedostatak u sustavu upravljanja kvalitetom u društvu (*Deficiency in the firm's system of quality management*) (koji se naziva »nedostatak« u ovom MSUK-u) – postoji kad: (Vidjeti točke A10, A159–A160)
- (i) nije uspostavljen cilj kvalitete koji je potreban za postizanje cilja sustava upravljanja kvalitetom;

- (ii) rizik kvalitete ili kombinacija rizika kvalitete nije identificirana ili pravilno procijenjena; (Vidjeti točku A11)

- (iii) reakcija ili kombinacija reakcija ne dovodi na prihvatljivo nisku razinu vjerojatnost nastanka povezanog rizika kvalitete jer reakcije nisu pravilno oblikovane, implementirane ili ne funkcioniraju učinkovito; ili

- (iv) ne postoji drugi dio sustava upravljanja kvalitetom ili nije pravilno oblikovan, implementiran ili ne funkcionira učinkovito, tako da zahtjev ovog MSUK-a nije ispunjen. (Vidjeti točku A12)

- (b) Dokumentacija angažmana (*Engagement documentation*) – evidencija obavljenog posla, dobivenih rezultata i zaključaka do kojih je došao praktičar (ponekad se koriste nazivi kao što su »radna dokumentacija« ili »radni papiri«).

- (c) Angažirani partner¹¹⁰⁸ (*Engagement partner*) – partner ili drugi pojedinac, kojeg je imenovalo društvo, koji je odgovoran za angažman i njegovo obavljanje, te za izvješće koje se izdaje u ime društva i koji, prema potrebi, ima odgovarajuće ovlaštenje profesionalnog, zakonskog ili regulativnog tijela.

- (d) Pregled kvalitete angažmana (*Engagement quality review*) – objektivno ocjenjivanje značajnih prosudbi koje je donio angažirani tim i na osnovi njih donesenih zaključaka, koje je obavio pregledatelj kvalitete angažmana i koje je dovršeno na datum ili prije datuma izvješća o angažmanu.

- (e) Pregledatelj kvalitete angažmana (*Engagement quality reviewer*) – partner, drugi pojedinac u društvu ili vanjski pojedinac, kojeg je društvo imenovalo za obavljanje pregleda kvalitete angažmana.

- (f) Angažirani tim (*Engagement team*) – svi partneri i stručno osoblje koji obavljaju angažman te svi drugi pojedinci koji obavljaju postupke u sklopu angažmanu, isključujući eksternog stručnjaka¹¹⁰⁹ i interne revizore koji pružaju izravnu pomoć u angažmanu. (Vidjeti točku A13)

- (g) Vanjski nadzori (*External inspections*) – nadzori ili istrage koje provodi vanjsko nadzorno tijelo, povezane sa sustavom upravljanja kvalitetom ili angažmanima društva. (Vidjeti točku A14)

- (h) Nalazi (*Findings*) (u vezi sa sustavom upravljanja kvalitetom) – informacije o oblikovanju, implementaciji i funkcioniranju sustava upravljanja kvalitetom koje su akumulirane iz obavljanja aktivnosti monitoringa, vanjskih nadzora i drugih relevantnih izvora, koje upućuju na to da možda postoji jedan ili više nedostataka. (Vidjeti točke A15–A17)

- (i) Društvo (*Firm*) – samostalni praktičar, partnerstvo ili korporacija ili drugi subjekt profesionalnih računovođa ili ekvivalent u javnom sektoru. (Vidjeti točku A18)

- (j) Uvršteni subjekt (*Listed entity*) – subjekt čije dionice ili dužnički papiri kotiraju ili su uvršteni na priznatu burzu ili kojima se trguje prema pravilima priznate burze ili drugog jednakovrijednog tijela.

- (k) Društvo mreže (*Network firm*) – društvo ili subjekt koji pripada mreži društva.

¹¹⁰⁸ »Angažirani partner« i »partner« moraju se, prema potrebi, odnositi na njihove ekvivalente u javnom sektoru.

¹¹⁰⁹ MREVS 620, *Korištenje radom revizorovog stručnjaka*, točka 6(a) definira pojam »revizorov stručnjak«.

- (l) Mreža (*Network*) – veća struktura koja: (Vidjeti točku A19)
- (i) je usmjerena na suradnju;
 - (ii) jasno ima za cilj stvaranje dobiti ili dijeljenje troškova ili dijeli zajedničko vlasništvo, kontrolu ili menadžment, zajedničke politike i postupke kontrole kvalitete, zajedničku poslovnu strategiju, korištenje zajedničkog brenda ili značajan dio profesionalnih resursa.
- (m) Partner (*Partner*) – svaki pojedinac s ovlaštenjem za obvezivanje društva u pogledu obavljanja angažmana za pružanje profesionalnih usluga.
- (n) Osoblje (*Personnel*) – partneri i stručno osoblje u društvu. (Vidjeti točke A20–A21)
- (o) Profesionalna prosudba (*Professional judgment*) – primjena relevantne osposobljenosti, znanja i iskustva, u kontekstu profesionalnih standarda, u donošenju informiranih odluka o smjerovima djelovanja koji su primjereni u oblikovanju, implementaciji i funkcioniranju sustava upravljanja kvalitetom u društvu.
- (p) Profesionalni standardi (*Professional standards*) – standardi angažmana koje je izdao IAASB, kako je definirano u IAASB-ovom *Predgovoru Međunarodnim objavama iz područja upravljanja kvalitetom, revizije, uvida, drugih angažmana za izražavanje uvjerenja i povezanih usluga* te relevantni etički zahtjevi.
- (q) Ciljevi kvalitete (*Quality objectives*) – željeni ishodi u odnosu na komponente sustava upravljanja kvalitetom koje društvo mora postići.
- (r) Rizik kvalitete (*Quality risk*) – rizik koji ima razumnu mogućnost:
- (i) nastanka; i
 - (ii) pojedinačno ili u kombinaciji s drugim rizicima negativno utječe na postizanje jednog ili više ciljeva kvalitete.
- (s) Razumno uvjerenje (*Reasonable assurance*) – u kontekstu MSUK-a, visoka, ali ne i apsolutna razina uvjerenja.
- (t) Relevantni etički zahtjevi (*Relevant ethical requirements*) – načela profesionalne etike i etički zahtjevi koji se primjenjuju na profesionalne računovođe pri obavljanju angažmana za reviziju ili uvid u financijske izvještaje ili drugih angažmana za izražavanje mišljenja ili povezane usluge. Relevantni etički zahtjevi obično obuhvaćaju odredbe Kodeksa IESBA-e koje se odnose na revizije ili uvide u financijske izvještaje ili druge angažmane za izražavanje uvjerenja ili angažmane za povezane usluge, zajedno s nacionalnim zahtjevima koji su restriktivniji. (Vidjeti točke A22–A24, A62)
- (u) Reakcija (*Response*) (u odnosu na sustav upravljanja kvalitetom) – politike ili postupci koje je oblikovalo i implementiralo društvo radi rješavanja jednog ili više rizika kvalitete: (Vidjeti točke A25–A27, A50)
- (i) Politike su izjave o tome što bi trebalo ili ne bi trebalo učiniti kako bi se razriješili rizici kvalitete. Takve izjave mogu se dokumentirati, izričito navesti u komunikacijama ili podrazumijevati u radnjama i odlukama.
 - (ii) Postupci su mjere za implementaciju politika.
- (v) Pružatelj usluga (*Service provider*) (u kontekstu ovog MSUK-a) – pojedinac ili organizacija izvan društva koja daje resurs koji se koristi u sustavu upravljanja kvalitetom ili u obavljanju angažmana. Davatelji usluga isključuju mrežu društva, druga društva mreže ili druge strukture ili organizacije u mreži. (Vidjeti točke A28, A105)
- (w) Stručno osoblje (*Staff*) – profesionalci, osim partnera, uključujući sve stručnjake koje društvo zapošljava.
- (x) Sustav upravljanja kvalitetom (*Quality management system*) – sustav koji je oblikovalo, implementiralo i kojim upravlja društvo kako bi društvu pružio razumno uvjerenje da:
- (i) društvo i njegovo osoblje ispunjavaju svoje odgovornosti u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima te obavljaju angažmane u skladu s takvim standardima i zahtjevima; i
 - (ii) da su izvješća o angažmanu koja izdaje društvo ili angažirani partneri primjerena u danim okolnostima.

Zahtjevi

Primjena i pridržavanje relevantnih zahtjeva

17. Društvo se mora pridržavati svakog zahtjeva ovog MSUK-a, osim ako zahtjev nije relevantan za društvo zbog vrste i okolnosti društva ili njegovih angažmana. (Vidjeti točku A29.)
18. Pojedinac/pojedinci kojemu/kojima je dodijeljena krajnja nadležnosti i odgovornost za sustav upravljanja kvalitetom u društvu te pojedinac/pojedinci kojemu/kojima je dodijeljena operativna odgovornost za sustav upravljanja kvalitetom u društvu moraju razumjeti ovaj MSUK, uključujući materijale za primjenu i druge materijale s objašnjenjima, kako bi razumio/razumjeli cilj ovog MSUK-a i pravilno primijenio/primijenili njegove zahtjeve.

Sustav upravljanja kvalitetom

19. Društvo mora oblikovati, implementirati i održavati funkcioniranje sustava upravljanja kvalitetom. Pri tome društvo mora koristiti profesionalnu prosudbu, uzimajući u obzir vrstu i okolnosti društva i njegovih angažmana. Upravljačka i poslovna komponenta sustava upravljanja kvalitetom uspostavlja okruženje koje podržava oblikovanje, implementaciju i funkcioniranje sustava upravljanja kvalitetom. (Vidjeti točke A30–A31)

Odgovornosti

20. Društvo mora dodijeliti: (Vidjeti točke A32–A35)
 - (a) krajnju nadležnost i odgovornost za sustav upravljanja kvalitetom glavnom izvršnom direktoru društva ili poslovnom partneru društva (ili ekvivalentu) ili, prema potrebi, upravnom odboru partnera društva (ili ekvivalentu);
 - (b) operativnu odgovornost za sustav upravljanja kvalitetom;
 - (c) operativnu odgovornost za specifične aspekte sustava upravljanja kvalitetom, uključujući:
 - (i) usklađenost sa zahtjevima neovisnosti; i (Vidjeti točku A36)
 - (ii) proces monitoringa i otklanjanja nedostataka.
21. Pri dodjeli uloga iz točke 20 društvo mora utvrditi: (Vidjeti točku A37)

- (a) ima/imaju li pojedinac/pojedinci odgovarajuće iskustvo, znanje, utjecaj i nadležnost unutar društva i dovoljno vremena za ispunjavanje svoje odgovornosti koja mu/im je dodijeljena; i (Vidjeti točku A38)
 - (b) razumije/razumiju li pojedinac/pojedinci svoje zadaće koje su mu/im dodijeljene i svoju odgovornost za ispunjavanje ih zadaća.
22. Društvo mora utvrditi da pojedinac/pojedinci kojima je dodijeljena operativna odgovornost za sustav upravljanja kvalitetom, za usklađenost sa zahtjevima neovisnosti te za postupak monitoringa i otklanjanja nedostataka ima/imaju izravnu liniju komunikacije s pojedincem/pojedincima kojemu/kojima je dodijeljena krajnja nadležnost i odgovornost za sustav upravljanja kvalitetom

Proces procjenjivanja rizika u društvu

23. Društvo mora oblikovati i implementirati proces procjene rizika kako bi postavilo ciljeve kvalitete, identificiralo i procijenilo rizike kvalitete te oblikovalo i implementiralo reakcije za rješavanje rizika kvalitete. (Vidjeti točke A39–A41.)
24. Društvo mora postaviti ciljeve kvalitete utvrđene ovim MSUK-om i sve dodatne ciljeve kvalitete koje društvo smatra potrebnima za postizanje ciljeva sustava upravljanja kvalitetom. (Vidjeti točke A42–A44.)
25. Društvo mora identificirati i procijeniti rizike kvalitete kako bi stvorilo osnovu za oblikovanje i implementiranje reakcija. Pri tome društvo mora:
- (a) steći razumijevanje stanja, događaja, okolnosti, mjera ili izostanaka mjera koji mogu negativno utjecati na postizanje ciljeva kvalitete, uključujući: (Vidjeti točke A45–A47)
 - (i) s obzirom na vrstu i okolnosti društva, ono što se odnosi na:
 - a. složenost i poslovne karakteristike društva;
 - b. strateške i poslovne odluke i mjere, poslovne procese i poslovni model društva;
 - c. karakteristike i stil upravljanja vodstva;
 - d. resurse društva, uključujući resurse koje pružaju pružatelji usluga;
 - e. zakone, regulativu, profesionalne standarde i okruženje u kojem društvo posluje;
 - f. u slučaju društva koje pripada mreži, vrstu i opseg mrežnih zahtjeva i mrežnih usluga, ako ih ima.
 - (ii) s obzirom na vrstu i okolnosti angažmana društva, ono što se odnosi na:
 - a. vrste angažmana koje društvo obavlja i izvješća koja treba izdati;
 - b. vrste subjekata za koje se takvi angažmani obavljaju.
 - (b) uzeti u obzir kako i u kojoj mjeri stanja, događaji, okolnosti, mjere ili izostanci mjera iz točke 25(a) mogu negativno utjecati na postizanje ciljeva kvalitete. (Vidjeti točku A48.)
26. Društvo mora oblikovati i implementirati reakcije kako bi razriješilo rizike kvalitete na način koji se temelji na danim razlozima za procjene rizika kvalitete i koji reagira na te razloge. Reakcije društva moraju uključivati i reakcije navedene u točki 34. (Vidjeti točke A49–A51.)
27. Društvo mora uspostaviti politike ili postupke koji su oblikovani kako bi identificirali informacije koje ukazuju na dodatne ciljeve

kvalitete ili dodatne ili izmijenjene rizike kvalitete ili reakcije zbog promjena u vrsti i okolnostima društva ili njegovih angažmana. Ako se takve informacije identificiraju, društvo mora uzeti u obzir informacije i prema potrebi: (Vidjeti točke A52–A53.)

- (a) uspostaviti dodatne ciljeve kvalitete ili izmijeniti dodatne ciljeve kvalitete koje je društvo već utvrdilo; (Vidjeti točku A54)
- (b) utvrditi i procijeniti dodatne rizike kvalitete, izmijeniti rizike kvalitete ili ponovno procijeniti rizike kvalitete; ili
- (c) oblikovati i implementirati dodatne reakcije ili izmijeniti reakcije.

Upravljanje i vodstvo

28. Društvo mora postaviti sljedeće ciljeve kvalitete koji se odnose na upravljanje i vodstvo društva, a kojima se uspostavlja okruženje koje podupire sustav upravljanja kvalitetom:
- (a) Društvo pokazuje predanost kvaliteti kroz kulturu koja postoji u društvu, a koja prepoznaje i osnažuje: (Vidjeti točke A55–A56)
 - (i) ulogu društva u služenju javnom interesu dosljednim obavljanjem kvalitetnih angažmana;
 - (ii) važnost profesionalne etike, vrijednosti i stavova;
 - (iii) odgovornost ukupnog osoblja za kvalitetu koja se odnosi na obavljanje angažmana ili aktivnosti unutar sustava upravljanja kvalitetom, te njihovo očekivano ponašanje; i
 - (iv) važnost kvalitete u strateškim odlukama i radnjama društva, uključujući financijske i operativne prioritete društva.
 - (b) Vodstvo je nadležno i odgovorno za kvalitetu. (Vidjeti točku A57)
 - (c) Vodstvo pokazuje predanost kvaliteti svojim postupcima i ponašanjima. (Vidjeti točku A58)
 - (d) Organizacijska struktura i dodjela uloga, odgovornosti i ovlasti primjerena je za omogućavanje oblikovanja, implementacije i funkcioniranje sustava upravljanja kvalitetom društva. (Vidjeti točke A32, A33, A35, A59.)
 - (e) Potrebe za resursima, uključujući financijska sredstva, planiraju se, a sredstva se dobivaju, alociraju ili dodjeljuju na način koji je u skladu s predanošću društva kvaliteti. (Vidjeti točke A60–A61.)

Relevantni etički zahtjevi

29. Društvo mora postaviti sljedeće ciljeve kvalitete koji se odnose na ispunjavanje odgovornosti u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući one koji se odnose na neovisnost: (Vidjeti točke A62–A64, A66)
- (a) Društvo i njegovo osoblje:
 - (i) razumiju relevantne etičke zahtjeve kojima podliježu angažmani društva i društvo; i (Vidjeti točke A22, A24)
 - (ii) ispunjavaju svoje odgovornosti u odnosu na relevantne etičke zahtjeve kojima podliježu angažmani društva i društvo.
 - (b) Drugi, uključujući mrežu, društva mreže, pojedince u mreži ili društvima mreže ili pružatelje usluga, koji podliježu relevantnim etičkim zahtjevima kojima podliježu angažmani društva i društvo:

- (i) razumiju relevantne etičke zahtjeve koji se na njih odnose; i (Vidjeti i točke A22, A24, A65)
- (ii) ispunjavaju svoje odgovornosti u vezi s relevantnim etičkim zahtjevima koji se na njih primjenjuju.

Prihvatanje i nastavljanje odnosa s klijentom i posebnih angažmana

30. Društvo mora postaviti sljedeće ciljeve kvalitete koji se odnose na prihvatanje i nastavljanje odnosa s klijentima i posebnih angažmana:
- (a) Prosudbe društva o tome treba li prihvatiti ili nastaviti odnos s klijentom ili određeni angažman su primjerene na temelju:
 - (i) dobivenih informacija o vrsti i okolnostima angažmana te integritetu i etičkim vrijednostima klijenta (uključujući menadžment i, prema potrebi, one koji su zaduženi za upravljanje) koje su dostatne za podršku takvim prosudbama; i (Vidjeti točke A67–A71)
 - (ii) sposobnosti društva za obavljanje angažmana u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima. (Vidjeti točku A72)
 - (b) Financijski i operativni prioriteti društva ne dovode do neprimjerenih prosudbi o tome treba li prihvatiti ili nastaviti odnos s klijentom ili određeni angažman. (Vidjeti točke A73–A74.)

Obavljanje angažmana

31. Društvo mora postaviti sljedeće ciljeve kvalitete koji se odnose na obavljanje kvalitetnih angažmana:
- (a) Angažirani timovi razumiju i ispunjavaju svoje odgovornosti u vezi s angažmanima, uključujući, gdje je primjereno, ukupnu odgovornost angažiranog partnera za upravljanje angažmanom i postizanje kvalitete angažmana te dostatanu i odgovarajuću uključenost tijekom cijelog angažmana. (Vidjeti točku A75)
 - (b) Vrsta, vremenski raspored i opseg usmjerenja i nadziranja angažiranih timova te pregled obavljenog posla primjereni su u odnosu na vrstu i okolnosti angažmana i resurse dodijeljene ili dostupne angažiranim timovima, a rad manje iskusnih članova angažiranog tima usmjeravaju, nadziru i pregledavaju iskusniji članovi angažiranog tima. (Vidjeti točke A76–A77)
 - (c) Angažirani timovi koriste primjerenu profesionalnu prosudbu i, kad je primjenjivo na vrstu angažmana, profesionalni skepticizam. (Vidjeti točku A78)
 - (d) Obavljaju se konzultacije o složenim ili prijepornim pitanjima te se implementiraju dogovoreni zaključci. (Vidjeti točke A79–A81)
 - (e) O razlikama u mišljenju unutar angažiranog tima ili između angažiranog tima i pregledatelja kvalitete angažmana ili pojedinaca koji obavljaju aktivnosti unutar sustava društva za upravljanje kvalitetom obavještava se društvo i razlike se razrješavaju. (Vidjeti točku A82)
 - (f) Dokumentacija angažmana sastavlja se pravodobno nakon datuma izvješća o angažmanu te se na odgovarajući način održava i čuva kako bi se zadovoljile potrebe društva i ispunili zahtjevi zakona, regulative, relevantni etički zahtjevi ili zahtjevi profesionalnih standarda. (Vidjeti točke A83–A85.)

Resursi

32. Društvo mora postaviti sljedeće ciljeve kvalitete koji se primjenjuju na pravodobno pribavljanje, razvoj, korištenje, održavanje, raspoređivanje i dodjeljivanje resursa kako bi se omogućilo oblikovanje, implementiranje i funkcioniranje sustava upravljanja kvalitetom: (Vidjeti točke A86–A87)

Ljudski potencijali

- (a) Osoblje se zapošljava, razvija i zadržava te ima kompetencije i sposobnosti za: (Vidjeti točke A88–A90)
 - (i) dosljedno obavljanje kvalitetnih angažmana, uključujući znanje ili iskustvo relevantno za angažmane koje društvo obavlja; ili
 - (ii) obavljanje aktivnosti ili ispunjavanje odgovornosti u vezi s funkcioniranjem sustava društva za upravljanje kvalitetom.
- (b) Osoblje svojim djelovanjem i ponašanjem pokazuje predanost kvaliteti, razvija i održava primjerene kompetencije za obavljanje svojih zadaća te se smatra odgovornim ili mu se daje priznanje pravodobnim ocjenjivanjima, nagrađivanjem, promicanjem i drugim poticajima. (Vidjeti točke A91–A93)
- (c) Pojedinci se angažiraju iz vanjskih izvora (tj. mreže, drugog društva mreže ili pružatelja usluga) kad društvo nema dovoljno ili nema odgovarajuće osoblje koje bi omogućilo funkcioniranje sustava društva za upravljanje kvalitetom ili obavljanje angažmana društva. (Vidjeti točku A94)
- (d) Članovi angažiranog tima dodjeljuju se svakom angažmanu, uključujući angažiranog partnera, koji ima odgovarajuće kompetencije i sposobnosti te dovoljno vremena, za dosljedno obavljanje kvalitetnih angažmana. (Vidjeti točke A88–A89, A95–A97)
- (e) Pojedinci koji su zaduženi za obavljanje aktivnosti u sustavu upravljanja kvalitetom imaju odgovarajuće kompetencije i sposobnosti te dovoljno vremena, za obavljanje takvih aktivnosti.

Tehnološki resursi

- (f) Primjereni tehnološki resursi su pribavljeni ili razvijeni, implementirani, održavani i korišteni kako bi se omogućilo funkcioniranje sustava društva za upravljanje kvalitetom i obavljanje angažmana. (Vidjeti točke A98–A101, A104)

Intelektualni resursi

- (g) Primjereni intelektualni resursi se angažiraju ili razvijaju, implementiraju, održavaju i koriste kako bi se omogućilo funkcioniranje sustava društva za upravljanje kvalitetom i dosljedno obavljanje kvalitetnih angažmana, a takvi intelektualni resursi u skladu su, ako je primjenjivo, s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima. (Vidjeti točke A102–A104)

Pružatelji usluga

- (h) Ljudski, tehnološki ili intelektualni resursi pružatelja usluga primjereni su za korištenje u sustavu društva za upravljanje kvalitetom i obavljanje angažmana, uzimajući u obzir ciljeve kvalitete iz točke 32(d), (e), (f) i (g). (Vidjeti točke A105–A108)

Informacije i komunikacija

33. Društvo mora postaviti sljedeće ciljeve kvalitete koji se odnose na pribavljanje, generiranje ili korištenje informacija o sustavu upravljanja kvalitetom te pravodobno komuniciranje informa-

cija unutar društva i vanjskim stranama kako bi se omogućilo oblikovanje, implementiranje i funkcioniranje sustava upravljanja kvalitetom: (Vidjeti točku A109)

- (a) Informacijski sustav identificira, evidentira, obrađuje i održava relevantne i pouzdane informacije kojima se podupire sustav upravljanja kvalitetom, bilo iz unutarnjih ili vanjskih izvora. (Vidjeti točke A110–A111)
- (b) Kultura društva prepoznaje i jača odgovornost osoblja za razmjenu informacija s društvom i međusobno. (Vidjeti točku A112)
- (c) Relevantne i pouzdane informacije razmjenjuju se u cijelom društvu i s angažiranim timovima, uključujući sljedeće: (Vidjeti točku A112)
 - (i) informacije se dostavljaju osoblju i angažiranim timovima, a vrsta, vremenski raspored i opseg informacija dovoljni su kako bi im se omogućilo da razumiju i izvršavaju svoje dužnosti povezane s obavljanjem aktivnosti u sustavu upravljanja kvalitetom ili angažmana; i
 - (ii) osoblje i angažirani timovi komuniciraju informacije društvu prilikom obavljanja aktivnosti u sustavu upravljanja kvalitetom ili angažmana.
- (d) Relevantne i pouzdane informacije komuniciraju se vanjskim stranama, uključujući sljedeće:
 - (i) društvo komunicira informacije mreži ili unutar mreže društva ili pružateljima usluga, ako ih ima, omogućujući mreži ili pružateljima usluga da ispune svoje odgovornosti u vezi s mrežnim zahtjevima ili mrežnim uslugama ili resursima koje pružaju; i (Vidjeti točku A113)
 - (ii) informacije se komuniciraju eksterno kad je to propisano zakonom, regulativom ili profesionalnim standardima ili kako bi se podržalo razumijevanje vanjskih strana u odnosu na sustav upravljanja kvalitetom. (Vidjeti točke A114–A115)

Određene reakcije

34. Pri oblikovanju i implementaciji reakcije u skladu s točkom 26, društvo mora uključiti sljedeće reakcije: (Vidjeti točku A116)
- (a) Društvo uspostavlja politike ili postupke za:
 - (i) identificiranje, ocjenjivanje i rješavanje prijetnji usklađenosti s relevantnim etičkim zahtjevima; i (vidjeti točku A117)
 - (ii) pravodobno identificiranje, komuniciranje, ocjenjivanje i prijavljivanje svih povreda relevantnih etičkih zahtjeva te primjereno i pravodobno reagiranje na uzroke i posljedice povreda. (Vidjeti točke A118–A119)
 - (b) Društvo pribavlja, barem jednom godišnje, dokumentiranu potvrdu o usklađenosti sa zahtjevima neovisnosti od cjelokupnog osoblja koje sukladno relevantnim etičkim zahtjevima mora biti neovisno.
 - (c) Društvo uspostavlja politike ili postupke za zaprimanje, istraživanje i rješavanje pritužbi i navoda o propustima u obavljanju posla u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima ili o nepridržavanju politika ili postupaka društva uspostavljenih u skladu s ovim MSUK-om. (Vidjeti točke A120–A121)

- (d) Društvo uspostavlja politike ili postupke koji se odnose na okolnosti kad:
 - (i) društvo nakon prihvaćanja ili nastavljanja odnosa s klijentom ili određenog angažmana dozna za informacije koje bi uzrokovale odbijanje odnosa s klijentom ili određenog angažmana da su te informacije bile poznate prije prihvaćanja ili nastavljanja odnosa s klijentom ili određenog angažmana; ili (Vidjeti točke A122–A123)
 - (ii) je društvo po zakonu ili regulativi dužno prihvatiti odnos s klijentom ili određeni angažman. (Vidjeti točku A123)
- (e) Društvo uspostavlja politike ili postupke koji: (Vidjeti točke A124–A126)
 - (i) zahtijevaju komunikaciju s onima koji su zaduženi za upravljanje pri obavljanju revizije financijskih izvještaja uvrštenih subjekata o tome kako sustav upravljanja kvalitetom podržava dosljedno obavljanje revizijskih angažmana na području kvalitete; (vidjeti točke A127–A129)
 - (ii) se odnose na komuniciranje s vanjskim stranama o sustavu društva za upravljanje kvalitetom kad je inače primjereno o tome komunicirati s vanjskim stranama i (Vidjeti točku A130)
 - (iii) se odnose na komuniciranje informacija koje treba pružiti pri vanjskoj komunikaciji u skladu s točkama 34(e)(i) i 34(e)(ii), uključujući vrstu, vremenski raspored i opseg te primjereni oblik komunikacije. (Vidjeti točke A131–A132)
- (f) Društvo uspostavlja politike ili postupke koji se odnose na preglede kvalitete angažmana u skladu s MSUK-om 2 i koji zahtijevaju pregled kvalitete angažmana za:
 - (i) revizije financijskih izvještaja uvrštenih subjekata;
 - (ii) revizije ili druge angažmane za koje je pregled kvalitete angažmana propisan zakonom ili regulativom; i (Vidjeti točku A133)
 - (iii) revizije ili druge angažmane za koje društvo utvrdi da je pregled kvalitete angažmana primjerena reakcija za razrješavanje jednog ili više rizika kvalitete. (Vidjeti točke A134–A137)

Proces monitoringa i otklanjanja nedostataka

35. Društvo mora uspostaviti proces monitoringa i otklanjanja nedostataka s ciljem: (Vidjeti točku A138)
- (a) pružanja relevantnih, pouzdanih i pravodobnih informacija o oblikovanju, implementiranju i funkcioniranju sustava upravljanja kvalitetom.
 - (b) poduzimanja odgovarajućih mjera kako bi se reagiralo na identificirane nedostatke na način da se ti nedostaci pravodobno otklone.
- Oblikovanje i obavljanje aktivnosti monitoringa*
36. Društvo mora oblikovati i obavljati aktivnosti monitoringa kako bi formiralo osnovu za identificiranje nedostataka.
37. U određivanju vrste, vremenskog rasporeda i opsega aktivnosti monitoringa društvo mora uzeti u obzir: (Vidjeti točke A139–A142)
- (a) razloge za procjene rizika kvalitete;
 - (b) oblikovanje reakcija;

- (c) oblikovanje procesa društva za procjenjivanje rizika te procesa monitoringa i otklanjanja nedostataka; (Vidjeti točke A143–A144)
 - (d) promjene u sustavu upravljanja kvalitetom; (Vidjeti točku A145)
 - (e) rezultate prethodnih aktivnosti monitoringa, bez obzira na to jesu li prethodne aktivnosti monitoringa i dalje relevantne za ocjenjivanje sustava društva za upravljanje kvalitetom i jesu li mjere za otklanjanje prethodno identificiranih nedostataka bile učinkovite; i (Vidjeti točke A146–A147)
 - (f) ostale relevantne informacije, uključujući pritužbe i navode o propustima u obavljanju posla u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima ili o nepridržavanju politika ili postupaka društva uspostavljenih u skladu s ovim MSUK-om, informacije iz vanjskih nadzora i informacije pružatelja usluga. (Vidjeti točke A148–A150.)
38. Društvo mora uključiti provjeravanje dovršenih angažmana u svojim aktivnostima monitoringa i odrediti koje angažmane i angažirane partnere odabrati. Pri tome društvo mora: (Vidjeti točke A141, A151–A154)
- (a) uzeti u obzir pitanja iz točke 37;
 - (b) uzeti u obzir vrstu, vremenski raspored i opseg drugih aktivnosti monitoringa koje društvo poduzima te angažmane i angažirane partnere koji podliježu takvim aktivnostima monitoringa;
 - (c) odabrati barem jedan dovršeni angažman za svakog angažiranog partnera na periodičkoj osnovi koju određuje društvo.
39. Društvo mora uspostaviti politike ili postupke koji:
- (a) zahtijevaju od pojedinaca koji obavljaju aktivnosti monitoringa da imaju kompetencije i sposobnosti, uključujući dovoljno vremena, za učinkovito obavljanje aktivnosti monitoringa;
 - (b) se odnose na objektivnost pojedinaca koji obavljaju aktivnosti monitoringa. Takvim se politikama ili postupcima članovima angažiranog tima ili pregledavatelju kvalitete angažmana zabranjuje obavljanje bilo kakve provjere tog angažmana. (Vidjeti točke A155–A156)

Ocjenjivanje nalaza i identificiranje nedostataka

40. Društvo mora ocjenjivati nalaze kako bi utvrdilo postoje li nedostaci, među ostalim u procesu monitoringa i otklanjanja nedostataka. (Vidjeti točke A157–A162)

Ocjenjivanje identificiranih nedostataka

41. Društvo mora ocijeniti ozbiljnost i raširenost identificiranih nedostataka kroz: (Vidjeti točke A161, A163–A164)
- (a) istraživanje glavnog ili glavnih uzroka identificiranih nedostataka. Pri utvrđivanju vrste, vremenskog rasporeda i opsega postupaka za istraživanje glavnog ili glavnih uzroka, društvo mora uzeti u obzir vrstu utvrđenih nedostataka i njihovu moguću težinu. (Vidjeti točke A165–A169)
 - (b) ocjenjivanje učinka identificiranih nedostataka, pojedinačno i skupno, na sustav upravljanja kvalitetom.

Reagirane na identificirane nedostatke

42. Društvo mora oblikovati i implementirati korektivne mjere u odnosu na identificirane nedostatke koje reagiraju na rezultate analize glavnih uzroka. (Vidjeti točke A170–A172)

43. Pojedinac/pojedinci kojima je dodijeljena operativna odgovornost za proces monitoringa i otklanjanja nedostataka moraju ocijeniti jesu li korektivne mjere:

- (a) primjereno oblikovane kako bi riješile identificirane nedostatke i s njima povezan glavni ili glavne uzroke te utvrditi jesu li implementirane; i
- (b) implementirane kako bi riješile prethodno identificirane nedostatke učinkovite.

44. Ako ocjenjivanje pokaže da korektivne mjere nisu primjereno oblikovane i implementirane ili nisu učinkovite, pojedinac/pojedinci kojima je dodijeljena operativna odgovornost za proces monitoringa otklanjanja nedostataka moraju poduzeti primjerene radnje kako bi utvrdili da su korektivne mjere primjereno izmijenjene tako da budu učinkovite.

Nalazi vezani za određeni angažman

45. Društvo mora reagirati na okolnosti kad nalazi upućuju na to da postoji angažman/angažmani za koje su potrebni postupci izostavljeni tijekom obavljanja angažmana ili da bi izdano izvješće moglo biti neprimjereno. Reakcija društva mora uključivati: (Vidjeti točku A173)

- (a) poduzimanje primjerenih mjera radi usklađivanja s relevantnim profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima; i
- (b) ako se izvješće smatra neprimjerenim, razmatranje posljedica i poduzimanje primjerenih mjera, uključujući razmatranje o tome treba li pribaviti pravni savjet.

Stalna komunikacija vezana uz monitoring i otklanjanje nedostataka

46. Pojedinac/pojedinci kojima je dodijeljena operativna odgovornost za proces monitoringa i otklanjanja nedostataka moraju pravodobno komunicirati pojedincu/pojedincima kojima je dodijeljena krajnja nadležnost i odgovornost za sustav upravljanja kvalitetom i pojedincu/pojedincima kojima je dodijeljena operativna odgovornost za sustav upravljanja kvalitetom: (Vidjeti točku A174)

- (a) opis obavljenih aktivnosti monitoringa;
- (b) identificirane nedostatke, uključujući ozbiljnost i raširenost takvih nedostataka;
- (c) korektivne mjere za otklanjanje identificiranih nedostataka.

47. Društvo mora komunicirati pitanja opisana u točki 46 angažiranim timovima i drugim pojedincima kojima su dodijeljene aktivnosti u okviru sustava upravljanja kvalitetom kako bi im se omogućilo poduzimanje brzih i primjerenih mjera u skladu s njihovim odgovornostima.

Zahtjevi mreže ili mrežne usluge

48. Kad društvo pripada mreži, društvo mora, ako je primjenjivo, steći razumijevanje: (Vidjeti točke A19, A175)

- (a) zahtjeva koje je mreža postavila u vezi sa sustavom društva za upravljanje kvalitetom, uključujući zahtjeve da društvo implementira ili koristi resurse ili usluge koje je oblikovala ili na drugi način pružila mreža (tj. zahtjev mreže);
- (b) svih usluga ili resursa koje pruža mreža koje društvo odluči implementirati ili koristiti u oblikovanju, implementaciji ili funkcioniranju sustava društva za upravljanje kvalitetom (tj. mrežne usluge); i
- (c) odgovornosti društva za sve mjere koje su potrebne za implementiranje mrežnih zahtjeva ili korištenje mrežnih usluga. (Vidjeti točku A176)

Društvo ostaje odgovorno za svoj sustav upravljanja kvalitetom, uključujući profesionalne prosudbe donesene u oblikovanju, implementaciji i funkcioniranju sustava upravljanja kvalitetom. Društvo ne smije dopustiti usklađenost sa zahtjevima mreže ili korištenje mrežnih usluga ako bi to bilo u suprotnosti sa zahtjevima ovog MSUK-a. (Vidjeti točku A177)

49. Na temelju razumijevanja stečenog sukladno točki 48, društvo mora:

- (a) odrediti način na koji su zahtjev mreže ili mrežne usluge relevantne za sustav društva za upravljanje kvalitetom i način na koji su uzete u obzir u njegovu sustavu upravljanja kvalitetom, uključujući način njihove implementacije; i (Vidjeti točku A178)
- (b) ocijeniti treba li i, ako treba, način na koji društvo treba prilagoditi ili dopuniti mrežne zahtjeve ili mrežne usluge kako bi bile primjerene za uporabu u sustavu društva za upravljanje kvalitetom. (Vidjeti točke A179–A180)

Aktivnosti monitoringa koje mreža poduzima na sustavu društva za upravljanje kvalitetom

50. U okolnostima kad mreža obavlja aktivnosti monitoringa povezane sa sustavom društva za upravljanje kvalitetom, društvo mora:

- (a) odrediti utjecaj aktivnosti monitoringa koje mreža obavlja na vrstu, vremenski raspored i opseg aktivnosti monitoringa koje obavlja društvo u skladu s točkama 36 – 38;
- (b) odrediti odgovornosti društva u vezi s aktivnostima monitoringa, uključujući sve s time povezane mjere društva; i
- (c) u okviru ocjenjivanja nalaza i identificiranja nedostataka iz točke 40, pravodobno pribaviti rezultate aktivnosti monitoringa iz mreže. (Vidjeti točku A181.)

Aktivnosti monitoringa u društvima mreže koje obavlja mreža

51. Društvo mora:

- (a) razumjeti ukupni opseg aktivnosti monitoringa koje mreža obavlja u svim društvima mreže, uključujući aktivnosti monitoringa kojima se utvrđuje da su zahtjevi mreže na primjereni način implementirani u svim društvima mreže te način na koji će mreža komunicirati društvu rezultate svojih aktivnosti monitoringa;
- (b) barem jednom godišnje, pribaviti informacije od mreže o ukupnim rezultatima mrežnih aktivnosti monitoringa u društvima mreže, ako je primjenjivo, i: (Vidjeti točke A182–A184)
 - (i) komunicirati informacije angažiranim timovima i drugim pojedincima o aktivnostima koje su im dodijeljene u sustavu upravljanja kvalitetom, ako je primjenjivo, kako bi im se omogućilo poduzimanje brzih i primjerenih mjera u skladu s njihovim odgovornostima; i
 - (ii) razmotriti utjecaj informacija na sustav društva za upravljanje kvalitetom.

Nedostaci u zahtjevima mreže ili mrežnim uslugama koje je identificiralo društvo

52. Ako društvo identificira nedostatak u zahtjevima mreže ili mrežnim uslugama, društvo mora: (Vidjeti točku A185)

- (a) komunicirati mreži relevantne informacije o identificiranom nedostatku; i
- (b) u skladu s točkom 42, oblikovati i implementirati korektivne mjere za rješavanje utjecaja identificiranog nedostatka u mrežnim zahtjevima ili mrežnim uslugama. (Vidjeti točku A186)

Ocjenjivanje sustava za upravljanje kvalitetom

53. Pojedinac/pojedinci kojima je dodijeljena krajnja nadležnost i odgovornost za sustav upravljanja kvalitetom moraju u ime društva ocijeniti sustav upravljanja kvalitetom. Ocjenjivanje se mora obavljati od određene vremenske točke i provoditi najmanje jednom godišnje. (Vidjeti točke A187–A189.)

54. Na temelju ocjene, pojedinac/pojedinci kojima je dodijeljena krajnja nadležnost i odgovornost za sustav upravljanja kvalitetom moraju u ime društva zaključiti jedno od sljedećeg: (Vidjeti točke A190, A195)

- (a) sustav upravljanja kvalitetom pruža društvu razumno uvjerenje o tome da su ciljevi sustava upravljanja kvalitetom ostvareni; (Vidjeti točku A191)
- (b) osim u odnosu na pitanja vezana uz identificirane nedostatke koji imaju ozbiljan, ali ne i prožimajući učinak na oblikovanje, implementaciju i funkcioniranje sustava za upravljanje kvalitetom, sustav upravljanja kvalitetom pruža društvu razumno uvjerenje o tome da su ciljevi sustava upravljanja kvalitetom ostvareni; ili (Vidjeti točku A192)
- (c) sustav upravljanja kvalitetom ne pruža društvu razumno uvjerenje o tome da su ciljevi sustava upravljanja kvalitetom ostvareni. (Vidjeti točke A192–A194.)

55. Ako pojedinac/pojedinci kojima je dodijeljena krajnja nadležnost i odgovornost za sustav upravljanja kvalitetom dođu do zaključka opisanog u točki 54(b) ili 54(c), društvo mora: (Vidjeti točku A196)

- (a) poduzeti brze i primjerene mjere;
- (b) komunicirati s:
 - (i) angažiranim timovima i drugim pojedincima o aktivnostima koje su im dodijeljene unutar sustava upravljanja kvalitetom u opsegu koji je relevantan za njihove odgovornosti; i (Vidjeti točku A197)
 - (ii) vanjskima stranama u skladu s politikama ili postupcima društva koje zahtijeva točka 34(e). (Vidjeti točku A198.)

56. Društvo mora obavljati periodična ocjenjivanja uspješnosti pojedinca/pojedinaca kojima je dodijeljena krajnja nadležnosti i odgovornost za sustav upravljanja kvalitetom i pojedinca/pojedinca kojima je dodijeljena operativna odgovornost za sustav upravljanja kvalitetom. Pritom društvo mora uzeti u obzir ocjenu sustava upravljanja kvalitetom. (Vidjeti točke A199–A201.)

Dokumentacija

57. Društvo mora pripremiti dokumentaciju o svom sustavu upravljanja kvalitetom koja je dovoljna za: (Vidjeti točke A202–A204)

- (a) podupiranje dosljednog razumijevanja sustava upravljanja kvalitetom od strane osoblja, uključujući razumijevanje njihovih uloga i odgovornosti u pogledu sustava upravljanja kvalitetom i obavljanja angažmana;
- (b) podupiranje dosljedne implementacije i funkcioniranja reakcija; i
- (c) pružanje dokaza o oblikovanju, implementaciji i funkcioniranju reakcija, kako bi se poduprla ocjena sustava upravljanja kvalitetom od strane pojedinca/pojedinaca kojima je dodijeljena krajnja nadležnosti i odgovornost za sustav upravljanja kvalitetom.

58. U pripremu dokumentacije društvo mora uključiti:
- identifikaciju pojedinca/pojedinaca kojima je dodijeljena krajnja nadležnost i odgovornost za sustav upravljanja kvalitetom i operativna odgovornost za sustav upravljanja kvalitetom;
 - ciljeve i rizike društva u pogledu kvalitete; (Vidjeti točku A205)
 - opis reakcija i načina na koji reakcije društva rješavaju rizike kvalitete;
 - u vezi s postupkom monitoringa i otklanjanja nedostataka:
 - dokaze o provedenim aktivnostima monitoringa;
 - ocjenu nalaza i identificiranih nedostataka i s njima povezanih glavnih uzroka;
 - korektivne mjere za uklanjanje identificiranih nedostataka i ocjenu oblikovanja i implementacije takvih korektivnih mjera; i
 - komuniciranje o monitoringu i otklanjanju nedostataka; i
 - osnovu za zaključak donesen u skladu s točkom 54.
59. Društvo mora dokumentirati pitanja iz točke 58 koja se odnose na mrežne zahtjeve ili mrežne usluge i ocjenu mrežnih zahtjeva ili mrežnih usluga u skladu s točkom 49(b). (Vidjeti točku A206.)
60. Društvo mora odrediti rok za čuvanje dokumentacije za sustav upravljanja kvalitetom koji je dovoljan da društvu omogućujući monitoring oblikovanja, implementacije i funkcioniranja sustava društva za upravljanje kvalitetom ili duži rok ako to zahtijeva zakon ili regulativa.

* * *

Materijali za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima

Područje koje uređuje ovaj MSUK (Vidjeti točke 3–4)

- A1. Drugim objavljenim standardima IAASB-a, uključujući MSU 2400 (izmijenjen)¹¹¹⁰ i MSIU 3000 (izmijenjen),¹¹¹¹ uspostavljaju se i zahtjevi za angažiranog partnera za upravljanje kvalitetom na razini angažmana.
- A2. IESBA Kodeks¹¹¹² sadrži zahtjeve i materijale za primjenu za profesionalne računovođe koji omogućuju profesionalnim računovođama ispunjavanje svoje odgovornosti za djelovanje u javnom interesu. Kako je naznačeno u točki 15, u kontekstu obavljanja angažmana koje je opisano u ovom MSUK-u, dosljedno obavljanje kvalitetnih angažmana dio je odgovornosti profesionalnog računovođe da djeluje u javnom interesu.

Sustav upravljanja kvalitetom u društvu (Vidjeti točke 6–9)

- A3. Društvo može koristiti različite terminologije ili okvire za opisivanje komponenti svog sustava upravljanja kvalitetom.
- A4. Primjeri međusobno povezanih vrsta komponenti uključuju sljedeće:

¹¹¹⁰ Međunarodni standard za angažmane uvida (MSU) 2400 (izmijenjen), *Angažmani uvida u povijesne financijske izvještaje*

¹¹¹¹ Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) 3000 (izmijenjen), *Angažmani s izražavanjem uvjerenja različiti od revizija ili uvida u povijesne financijske informacije*

¹¹¹² Međunarodni etički kodeks za profesionalne računovođe (uključujući Međunarodne standarde neovisnosti) (IESBA Kodeks) Odbora za Međunarodne etičke standarde za računovođe

- Proces društva za procjenu rizika određuje proces koji društvo mora primjenjivati u implementaciji pristupa temeljenog na riziku u cijelom sustavu upravljanja kvalitetom.
 - Komponenta upravljanja i vodstva uspostavlja okruženje koje podržava sustav upravljanja kvalitetom.
 - Resursi i informacijske i komunikacijske komponente omogućuju oblikovanje, implementaciju i funkcioniranje sustava upravljanja kvalitetom.
 - Proces monitoringa i otklanjanja nedostataka je proces oblikovan za monitoring cjelokupnog sustava upravljanja kvalitetom. Rezultati procesa monitoringa i otklanjanja nedostataka pružaju informacije koje su relevantne za proces društva za procjenu rizika.
 - Mogu postojati odnosi između određenih pitanja, na primjer, određeni aspekti relevantnih etičkih zahtjeva relevantni su za prihvaćanje i nastavljanje odnosa s klijentima i određenih angažmana.
- A5. Razumno uvjerenje dobiva se onda kad se sustavom upravljanja kvalitetom na prihvatljivo nisku razinu smanji rizik da se ciljevi navedeni u točkama 14(a) i (b) ne ostvare. Razumno uvjerenje nije apsolutna razina uvjerenja jer postoje inherentna ograničenja sustava upravljanja kvalitetom. Takva ograničenja uključuju mogućnost da ljudska prosudba u donošenju odluka može biti pogrešna te da može doći do incidenata u sustavu društva za upravljanje kvalitetom, na primjer, zbog ljudske pogreške ili ponašanja ili zbog poremećaja u radu aplikacija informacijske tehnologije (IT).

Nadležnost ovog MSUK-a (Vidjeti točku 12)

- A6. Cilj ovog MSUK-a je davanje okvira u kojem su postavljeni zahtjevi ovog MSUK-a, uspostavljanje željenog ishoda ovog MSUK-a i njegova namjera je pomoći društvu u razumijevanju onoga što treba postići i, ako je potrebno, razumijevanju primjerenih sredstava za postizanje toga.
- A7. Zahtjevi ovog MSUK-a izraženi su pomoću izraza »će« (eng. »shall« je u pravilu preveden izrazom »mora«, »dužan je« i sl., op. prev.)
- A8. Ako je potrebno, materijali za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima daju daljnje objašnjenje zahtjeva i smjernice za njihovo provođenje. Konkretno, oni mogu:
- preciznije objasniti što zahtjev znači ili što namjerava pokriti; i
 - uključivati primjere koji ilustriraju način na koji se zahtjevi mogu primijeniti.
- Iako takve smjernice same po sebi ne nameću zahtjev, relevantne su za pravilnu primjenu zahtjeva. Materijal za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima također mogu pružiti osnovne informacije o pitanjima na koja se odnosi ovaj MSUK. Ako je potrebno, u materijal za primjenu i druge materijale s objašnjenjima uključena su dodatna razmatranja koja su specifična za organizacije za reviziju koje djeluju u javnom sektoru. Ta dodatna razmatranja pomažu u primjeni zahtjeva ovog MSUK-a. Međutim, oni ne ograničavaju ili smanjuju odgovornost društva za primjenu i ispunjavanje zahtjeva iz ovog MSUK-a.
- A9. Ovaj MSUK uključuje, pod naslovom »Definicije«, opis značenja koja se pripisuju određenim pojmovima za potrebe ovog MSUK-a. Te se definicije navode kako bi se pomoglo u dosljednoj primjeni i tumačenju ovog MSUK-a i nisu namijenjene mijenjanju definicija koje se mogu uspostaviti u

druge svrhe, bilo u zakonu, regulativi ili drugdje. Pojmovnik s pojmovima koji se odnose na međunarodne standarde koje je izdao IAASB u *Priručniku za međunarodno upravljanje kvalitetom, reviziju, uvide, druge usluge s izražavanjem mišljenja i povezane usluge* koje je objavio IFAC uključuje pojmove definirane u ovom MSUK-u. Pojmovnik također uključuje opise drugih pojmova koji se nalaze u MSUK-ovima kako bi mogli u zajedničkom i dosljednom tumačenju i prevođenju.

Definicije

Nedostatak (Vidjeti točku 16(a))

- A10. Društvo identificira nedostatke kroz ocjenu nalaza. Nedostatak može proizaći iz nalaza ili kombinacije nalaza.
- A11. Ako se nedostatak identificira kao rezultat rizika kvalitete ili kombinacije rizika kvalitete koji nisu ispravno identificirani ili procijenjeni, reakcija/reakcije za rješavanje takvog/takvih rizika kvalitete također mogu ne postojati ili biti neprimjereno oblikovane ili implementirane.
- A12. Ostali dijelovi sustava upravljanja kvalitetom sastoje se od zahtjeva u ovom MSUK-u koji se odnose na:
- dodjeljivanje odgovornosti (točke 20–22);
 - proces društva za procjenu rizika;
 - proces monitoringa i otklanjanja nedostataka;
 - ocjenjivanje sustava upravljanja kvalitetom.

Primjeri nedostataka povezanih s drugim aspektima sustava upravljanja kvalitetom

- Proces društva za procjenu rizika nije identificirao informacije koje ukazuju na promjene u vrsti i okolnostima društva i njegovih angažmana te potrebu za postavljanjem dodatnih ciljeva kvalitete ili izmjenom rizika kvalitete ili reakcija.
- Proces društva za monitoring i otklanjanje nedostataka nije oblikovan ni implementiran na način koji:
 - o pruža relevantne, pouzdane i pravovremene informacije o oblikovanju, implementaciji i funkcioniranju sustava upravljanja kvalitetom,
 - o omogućuje društvu poduzimanje odgovarajućih mjera kako bi reagiralo na identificirane nedostatke tako da se nedostaci pravodobno otklone.
- Pojedinaac/pojedinci kojima je dodijeljena krajnja nadležnost i odgovornost za sustav upravljanja kvalitetom ne provode godišnje ocjenjivanje sustava upravljanja kvalitetom.

Angažirani tim (Vidjeti točku 16(f))

- A13. MRevS 220 (izmijenjen)¹¹¹³ daje smjernice za primjenu definicije angažiranog tima u kontekstu revizije financijskih izvještaja.

Vanjski nadzori (Vidjeti točku 16(g))

- A14. U nekim okolnostima vanjsko nadzorno tijelo može provesti druge vrste nadzora, na primjer tematske preglede koji su usmjereni na odabir društava, posebne aspekte revizijskih angažmana ili prakse na razini cijelog društva.

Nalazi (Vidjeti točku 16(h))

- A15. Kao dio akumuliranja nalaza iz aktivnosti monitoringa, vanjskih nadzora i drugih relevantnih izvora, društvo može utvrditi druga opažanja o sustavu društva za upravljanje kvalitetom, kao što su pozitivni ishodi ili mogućnosti društva za

poboljšanje ili daljnje poboljšanje sustava za upravljanje kvalitetom. U točki A158 objašnjava se kako društvo može upotrebljavati druga opažanja u sustavu upravljanja kvalitetom.

- A16. U točki A148 navode se primjeri informacija iz drugih relevantnih izvora.
- A17. Aktivnosti monitoringa uključuju monitoring na razini angažmana, kao što je provjera angažmana. Nadalje, vanjski nadzor i drugi relevantni izvori mogu uključivati informacije koje se odnose na određene angažmane. Kao rezultat toga, informacije o oblikovanju, implementaciji i funkcioniranju sustava za upravljanje kvalitetom uključuju nalaze na razini angažmana koji mogu ukazivati na nalaze u odnosu na sustav upravljanja kvalitetom.

Društvo (Vidjeti točku 16(i))

- A18. Definicija pojma »društvo« u relevantnim etičkim zahtjevima može se razlikovati od definicije navedene u ovom MSUK-u.

Mreža (Vidjeti točke 16(l), 48)

- A19. Mreže i društva unutar mreže mogu biti strukturirane na različite načine. Na primjer, u kontekstu sustava upravljanja kvalitetom u društvu:
- mreža može uspostaviti zahtjeve za društvo u vezi sa sustavom za upravljanje kvalitetom u društvu ili pružati usluge koje društvo koristi u svom sustavu upravljanja kvalitetom ili u obavljanju angažmana;
 - druga društva unutar mreže mogu pružati usluge (npr. resurse) koje društvo koristi u svom sustavu upravljanja kvalitetom ili u obavljanju angažmana;
 - druge strukture ili organizacije unutar mreže mogu uspostaviti zahtjeve za društvo vezane uz njegov sustav upravljanja kvalitetom ili pružati usluge.

Za potrebe ovog MSUK-a, svi zahtjevi mreže ili mrežne usluge dobivene od mreže, drugog društva unutar mreže ili druge strukture ili organizacije u mreži smatraju se »zahtjevima mreže ili mrežnim uslugama«.

Osoblje (Vidjeti točku 16(n))

- A20. Osim osoblja (tj. pojedinaca u društvu), društvo može koristiti pojedince izvan društva u obavljanju aktivnosti u sustavu upravljanja kvalitetom ili u obavljanju angažmana. Na primjer, pojedinci izvan društva mogu uključivati pojedince iz drugih društava mreže (npr. pojedince u centru za isporuku usluga društva mreže) ili pojedince zaposlene kod pružatelja usluga (npr. revizor komponenti iz drugog društva koje nije unutar mreže društva).
- A21. Osoblje također uključuje partnere i stručno osoblje u drugim strukturama društva, kao što je centar za isporuku usluga u društvu.

Relevantni etički zahtjevi (Vidjeti točke 16(t), 29)

- A22. Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju u kontekstu sustava upravljanja kvalitetom mogu se razlikovati ovisno o vrsti i okolnostima društva i njegovim angažmanima. Pojam »profesionalni računovođa« može se definirati u relevantnim etičkim zahtjevima. Na primjer, IESBA-in Kodeks definira pojam »profesionalni računovođa« i dodatno objašnjava opseg odredaba IESBA-inog Kodeksa koje se primjenjuju na pojedinačne profesionalne računovođe u javnoj praksi i njihova društva.

- A23. Kodeks IESBA-e odnosi se na okolnosti u kojima zakon ili regulativa onemogućuje profesionalnom računovođi prid-

¹¹¹³ MRevS 220 (izmijenjen), točke A15–A25.

žavanje određenih dijelova IESBA-inog Kodeksa. Nadalje, Kodeks potvrđuje da neke jurisdikcije mogu imati odredbe zakona ili regulative koje se razlikuju ili nadilaze one utvrđene u Kodeksu IESBA-e te da profesionalni računovođe u tim jurisdikcijama moraju biti svjesni tih razlika i pridržavati se strožih odredaba, osim ako to nije zabranjeno zakonom ili regulativom.

A24. Različite odredbe relevantnih etičkih zahtjeva mogu se primjenjivati samo na pojedince u kontekstu obavljanja angažmana, a ne na samo društvo. Na primjer:

- Dio 2 Kodeksa IESBA-e odnosi se na pojedince koji su profesionalni računovođe u javnoj praksi kad obavljaju profesionalne aktivnosti u skladu sa svojim odnosom s društvom, bilo kao ugovaratelji, zaposlenici ili vlasnici, i može biti relevantan u kontekstu obavljanja angažmana.
- Određeni zahtjevi u dijelovima 3 i 4 Kodeksa IESBA-e primjenjuju se i na pojedince koji su profesionalni računovođe u javnoj praksi kad obavljaju profesionalne aktivnosti za klijente.

Usklađenost pojedinaca s takvim relevantnim etičkim zahtjevima možda će se morati riješiti sustavom društva za upravljanje kvalitetom.

Primjer relevantnih etičkih zahtjeva koji se primjenjuju samo na pojedince, a ne na društvo, a koji se odnose na obavljanje angažmana

Drugi dio IESBA-inog Kodeksa uređuje pritiske koji uzrokuju povredu temeljnih načela i uključuje zahtjeve da pojedinac ne smije:

- dopustiti da pritisak drugih dovede do kršenja usklađenosti s temeljnim načelima; ili
- izvršiti pritisak na druge za koji računovođa zna, ili ima razloga vjerovati, da bi rezultirao time da drugi pojedinci krše temeljna načela.

Na primjer, mogu se pojaviti okolnosti u kojima pri obavljanju angažmana pojedinac smatra da je partner za angažman ili drugi viši član angažiranog tima izvršio pritisak na njih radi kršenja temeljnih načela.

Reakcija (Vidjeti točku 16(u))

A25. Politike se implementiraju mjerama osoblja i drugih pojedinaca čije mjere podliježu politikama (uključujući angažirane timove) ili njihovim suzdržavanjem od poduzimanja radnji koje bi bile u suprotnosti s politikama društva.

A26. Postupci mogu biti propisani, putem službene dokumentacije ili drugih komunikacija, ili mogu biti rezultat ponašanja koja nisu propisana, ali su uvjetovana kulturom društva. Postupci se mogu provoditi radnjama koje dopuštaju IT aplikacije ili drugi dijelovi IT okruženja u društvu.

A27. Ako društvo koristi pojedince izvan društva u sustavu upravljanja kvalitetom ili u obavljanju angažmana, društvo će možda morati oblikovati različite politike ili postupke kako bi razriješilo postupanje pojedinaca. MReV 220 (izmijenjen)¹¹⁴ pruža smjernice o tome kad će društvo možda morati oblikovati različite politike ili postupke za rješavanje postupanja pojedinaca izvan društva u kontekstu revizije financijskih izvještaja.

Pružatelj usluga (Vidjeti točku 16(v))

A28. Pružatelji usluga uključuju revizore komponenti iz drugih društava koja nisu unutar mreže društva.

Primjenjivanje i pridržavanje relevantnih zahtjeva (Vidjeti točku 17)

A29. *Primjeri kad zahtjev ovog MSUK-a možda nije relevantan za društvo*

- Društvo je samostalni praktičar. Na primjer, zahtjevi koji se odnose na organizacijsku strukturu i dodjelu uloga, odgovornosti i ovlasti unutar društva, usmjeravanje, nadziranje i pregledavanje te rješavanje razlika u mišljenju možda nisu relevantni.
- Društvo obavlja samo angažmane koji su angažmani za povezane usluge. Na primjer, ako društvo nije dužno održavati neovisnost u angažmanima za povezane usluge, zahtjev za pribavljanje dokumentirane potvrde o usklađenosti sa zahtjevima neovisnosti od svih zaposlenika ne bi bio relevantan.

Sustav upravljanja kvalitetom

Oblikovanje, implementiranje i funkcioniranje sustava upravljanja kvalitetom (Vidjeti točku 19)

A30. Upravljanje kvalitetom nije zasebna funkcija u društvu; već je integracija kulture koja predanost kvaliteti pokazuje strategijom društva, operativnim aktivnostima i poslovnim procesima. Kao rezultat toga, oblikovanje sustava upravljanja kvalitetom te operativnih aktivnosti i poslovnih procesa društva na integralan način može promicati skladan pristup upravljanju društvom i poboljšati učinkovitost upravljanja kvalitetom.

A31. Kvaliteta profesionalnih prosudbi koje donosi društvo vjerojatno će se poboljšati kad pojedinci koji donose takve prosudbe pokažu stav koji uključuje ispitivački pristup koji uključuje:

- razmatranje izvora, relevantnosti i dostatnosti dobivenih informacija o sustavu upravljanja kvalitetom, uključujući informacije povezane s vrstom i okolnostima društva i njegovih angažmana;
- otvorenost i opreznost spram potrebe za daljnjim provjeravanjem ili drugim radnjama.

Odgovornosti (Vidjeti točke 20–21, 28(d))

A32. Komponenta upravljanja i vodstva uključuje cilj kvalitete da društvo ima organizacijsku strukturu i dodjeljivanje uloga, odgovornosti i ovlasti koji su primjereni za omogućavanje oblikovanja, implementiranja i funkcioniranja sustava za upravljanje kvalitetom u društvu.

A33. Bez obzira na dodjelu odgovornosti povezanih sa sustavom upravljanja kvalitetom u skladu s točkom 20, društvo je u konačnici odgovorno za sustav upravljanja kvalitetom i pozivanje pojedinaca na odgovornost za dodijeljene uloge. Na primjer, u skladu s točkama 53 i 54, iako društvo dodjeljuje zadatak ocjenjivanja sustava upravljanja kvalitetom i zaključivanje o tome pojedincu/pojedincima kojima je dodijeljena krajnja nadležnost i odgovornost za sustav upravljanja kvalitetom, društvo je odgovorno za ocjenjivanje i zaključak.

A34. Pojedinac/pojedinci kojemu/kojima je dodijeljena odgovornost za pitanja iz točke 20 obično je partner društva tako da ima odgovarajući utjecaj i ovlasti unutar društva, kako je propisano točkom 21. Međutim, na temelju pravne strukture društva mogu postojati okolnosti kad pojedinac/pojedinci nije/nisu partner društva, ali ima/imaju odgovarajući utjecaj i ovlasti unutar društva za obavljanje svoje dodijeljene uloge zbog formalnih dogovora društva ili mreže društva.

¹¹⁴ MReV 220 (izmijenjen), točke A23 – A25.

A35. Način na koji društvo dodjeljuje uloge, odgovornosti i ovlasti unutar društva može varirati, a zakon ili regulativa može nametnuti određene zahtjeve za društvo koji utječu na strukturu vodstva i menadžmenta ili njima dodijeljene odgovornosti. Pojedinaac/pojedinci kojima je dodijeljena odgovornost za neka pitanja iz točke 20 mogu dodatno dodijeliti uloge, postupke, zadatke ili radnje drugim pojedincima kako bi im pomogli u ispunjavanju njihovih odgovornosti. Međutim, pojedinac/pojedinci kojima je dodijeljena odgovornost za neka pitanja u točki 20 ostaju odgovorni i nadležni za odgovornost koja im je dodijeljena.

Primjer prilagodljivosti veličini radi pokazivanja načina na koji se mogu dodijeliti uloge i odgovornosti

- U manje složenom društvu krajnja nadležnost i odgovornost za sustav upravljanja kvalitetom može se dodijeliti jednom poslovnom partneru s isključivom odgovornošću za nadzor nad društvom. Ovaj pojedinac također može preuzeti odgovornost za sve aspekte sustava upravljanja kvalitetom, uključujući operativnu odgovornost za sustav upravljanja kvalitetom, usklađenost sa zahtjevima neovisnosti te proces monitoringa i otklanjanja nedostataka.
- U složenijem društvu može postojati više razina vodstva koje odražavaju organizacijsku strukturu društva, a društvo može imati neovisno upravljačko tijelo koje ima neizvršni nadzor nad društvom, a koje može obuhvaćati vanjske pojedince. Nadalje, društvo može dodijeliti operativnu odgovornost za posebne aspekte sustava upravljanja kvalitetom povrh onih navedenih u točki 20(c), kao što je operativna odgovornost za ispunjavanje etičkih zahtjeva ili operativna odgovornost za upravljanje poslovnim linijom.

A36. Usklađenost sa zahtjevima neovisnosti ključna je za obavljanje revizija ili uvida u financijske izvještaje ili drugih angažmana s izražavanjem uvjerenja te je očekivanje dionika koji se oslanjaju na izvješća društva. Pojedinaac/pojedinci kojima je dodijeljena operativna odgovornost za ispunjavanje zahtjeva neovisnosti obično su odgovorni za nadzor svih pitanja povezanih s neovisnošću kako bi društvo oblikovalo i implementiralo stabilan i dosljedan pristup radi postupanja sukladno zahtjevima neovisnosti.

A37. Zakonom, regulativom ili profesionalnim standardima mogu se utvrditi dodatni zahtjevi za pojedinačnu dodijeljenu odgovornost za neka pitanja iz točke 20, kao što su zahtjevi za profesionalno licenciranje, stručno obrazovanje ili stalno stručno usavršavanje.

A38. Primjereno iskustvo i znanje za pojedinca/pojedince kojima je dodijeljena operativna odgovornost za sustav upravljanja kvalitetom obično uključuje razumijevanje strateških odluka i djelovanja društva te iskustvo s poslovanjem društva.

Proces za procjenu rizika u društvu (Vidjeti točku 23)

A39. Na način na koji društvo oblikuje proces za procjenu rizika u društvu mogu utjecati vrsta i okolnosti društva, uključujući način na koji je društvo strukturirano i organizirano.

Primjeri prilagodljivosti veličini radi pokazivanja načina koji se procesi društva za procjenu rizika mogu razlikovati

- U manje složenom društvu pojedinac/pojedinci kojima je dodijeljena operativna odgovornost za sustav upravljanja kvalitetom mogu dovoljno dobro poznavati društvo i njegove angažmane za obavljanje procesa procjene rizika. Nadalje, dokumentacija o ciljevima kvalitete, rizicima kvalitete i reakcijama može biti manje opsežna nego za složenije društvo (npr. može se dokumentirati u jednom dokumentu).
- U složenijem društvu može postojati formalni proces procjene rizika koji uključuje više pojedinaca i brojne aktivnosti. Proces može biti centraliziran (npr. ciljevi kvalitete, rizici kvalitete i reakcije utvrđeni su centralno za sve poslovne jedinice, funkcije i linije usluga) ili decentralizirani (npr. ciljevi kvalitete, rizici kvalitete i reakcije utvrđeni su na razini poslovne jedinice, funkcije ili poslovne linije, pri čemu su outputi kombinirani na razini društva). Mreža društva također može društvu dati ciljeve kvalitete, rizike kvalitete i reakcije koji će biti uključeni u sustav društva za upravljanje kvalitetom.

A40. Proces uspostavljanja ciljeva kvalitete, identificiranja i procjenjivanja rizika kvalitete te oblikovanja i implementacije reakcije je iterativan, a zahtjevi ovog MSUK-a nisu namijenjeni linearnom rješavanju. Na primjer:

- pri identificiranju i procjenjivanju rizika kvalitete društvo može odrediti da je potrebno utvrditi dodatne ciljeve kvalitete;
- prilikom oblikovanja i implementiranja reakcije, društvo može utvrditi da rizik kvalitete nije identificiran i procijenjen.

A41. Izvori informacija koji omogućuju društvu utvrditi ciljeve kvalitete, identificirati i procijeniti rizike kvalitete te oblikovati i implementirati reakcije dio su informacijske i komunikacijske komponente društva i uključuju:

- rezultate procesa društva za monitoring i otklanjanje nedostataka (Vidjeti točke 42 i A171).
- informacije iz mreže ili od pružatelja usluga, uključujući:
 - o informacije o zahtjevima mreže ili mrežnim uslugama (Vidjeti točku 48);
 - o druge informacije iz mreže, uključujući informacije o rezultatima aktivnosti monitoringa koje mreža obavlja u svim mrežnim društvima (Vidjeti točke 50 – 51).

Druge informacije, unutarnje ili vanjske, također mogu biti relevantne za proces za procjenu rizika u društvu, kao što su:

- informacije o pritužbama i navodima o propustima u radu u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima, ili nepridržavanje politika ili postupaka društva uspostavljenih u skladu s ovim MSUK-om,
- rezultati vanjskih nadzora,
- informacije od regulatora o subjektima za koje društvo obavlja angažmane koje su društvu dostupne, kao što su informacije regulatora vrijednosnih papira o subjektu za kojeg društvo obavlja angažmane (npr. nepravilnosti u financijskim izvještajima subjekta ili nepridržavanje propisa o vrijednosnim papirima),
- promjene u sustavu upravljanja kvalitetom koje utječu na druge aspekte sustava, na primjer, promjene u resursima društva,

- drugi vanjski izvori, kao što su regulativne mjere i sudski sporovi protiv društva ili drugih društava u jurisdikciji koji mogu istaknuti područja koja društvo treba razmotriti.

Postavljanje ciljeva kvalitete (Vidjeti točku 24)

A42. Zakonom, regulativom ili profesionalnim standardima mogu se uspostaviti zahtjevi koji dovode do dodatnih ciljeva kvalitete. Na primjer, od društva se može zakonom ili regulativom zahtijevati da imenuje neizvršne pojedince u upravljačku strukturu društva, a društvo smatra da je potrebno utvrditi dodatne ciljeve kvalitete za ispunjenje tih zahtjeva.

A43. Vrsta i okolnosti društva i njegovih angažmana mogu biti takvi da društvo možda neće smatrati potrebnim utvrditi dodatne ciljeve kvalitete.

A44. Društvo može postaviti podciljeve kako bi se poboljšala identifikacija i procjena rizika kvalitete u društvu te oblikovale i implementirale reakcije.

Identificiranje i procjenjivanje rizika kvalitete (Vidjeti točku 25)

A45. Mogu postojati i drugi stanja, događaji, okolnosti, mjere ili izostanci mjera koji nisu opisani u točki 25(a) a koji mogu negativno utjecati na postizanje cilja kvalitete.

A46. Rizik proizlazi iz načina i stupnja do kojeg stanje, događaj, okolnosti, mjera ili izostanak mjere mogu negativno utjecati na postizanje cilja kvalitete. Ne odgovaraju svi rizici definiciji rizika kvalitete. Profesionalna prosudba pomaže društvu pri utvrđivanju je li neki rizik i rizik kvalitete, što se temelji na razmatranju društva o tome postoji li razumna mogućnost nastanka rizika, pojedinačno ili u kombinaciji s drugim rizicima, te negativnog utjecaja na postizanje jednog ili više ciljeva kvalitete.

| <i>Primjeri razumijevanja stanja, događaja, okolnosti, mjera ili izostanka mjera društva koji mogu negativno utjecati na postizanje ciljeva kvalitete</i> | <i>Primjeri rizika kvalitete koji mogu nastati</i> |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • Strateške i operativne odluke i mjere, poslovni procesi i poslovni model društva: ukupni financijski ciljevi društva pretjerano ovise o opsegu usluga koje pruža društvo koje nisu u okviru ovog MSUK-a. | <p>U kontekstu upravljanja i vodstva to može dovesti do niza rizika za kvalitetu kao što su:</p> <ul style="list-style-type: none"> • sredstva se raspoređuju ili dodjeljuju na način koji daje prednost uslugama koje nisu u području primjene ovog MSUK-a i koji može negativno utjecati na kvalitetu angažmana koji podliježu ovom MSUK-u. • U odlukama o financijskim i operativnim prioritetima ne uzima se u potpunosti ili na odgovarajući način u obzir važnost kvalitete u obavljanju angažmana u okviru ovog MSUK-a. |
| <ul style="list-style-type: none"> • Karakteristike i upravljački stil vodstva: društvo je manje društvo s nekoliko angažiranih partnera sa zajedničkim ovlastima. | <p>U kontekstu upravljanja i vodstva to može dovesti do niza rizika za kvalitetu kao što su:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Nadležnosti i odgovornost vodstva za kvalitetu nisu jasno definirane i dodijeljene. • Mjere i ponašanja vodstva koje ne promiču kvalitetu se ne preispituju. |

| | |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> • Složenost i poslovne karakteristike društva: Društvo je nedavno završilo spajanje s drugim društvom. | <p>U kontekstu resursa ovo može dovesti do niza rizika za kvalitetu, uključujući:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Tehnološki resursi koje koriste dva spojena društva mogu biti nekompatibilni. • Angažirani timovi mogu koristiti intelektualne resurse koje je društvo razvilo prije spajanja, a koji više nisu u skladu s novom metodologijom koju koristi novo društvo nakon spajanja. |
|--|---|

A47. S obzirom na evolutivnu prirodu sustava upravljanja kvalitetom, reakcije koje je društvo oblikovalo i implementiralo mogu dovesti do stanja, događaja, okolnosti, mjera ili izostanka mjera koje rezultiraju daljnjim rizicima kvalitete. Na primjer, društvo može implementirati resurs (npr. tehnološki resurs) za rješavanje rizika kvalitete, a rizici kvalitete mogu proizaći iz korištenja takvih resursa.

A48. Stupanj do kojeg rizik, pojedinačno ili u kombinaciji s drugim rizicima može negativno utjecati na postizanje ciljeva kvalitete može se razlikovati ovisno o stanjima, događajima, okolnostima, mjerama ili izostanku mjera što dovodi do rizika, uzimajući u obzir, na primjer:

- način na koji bi stanje, događaj, okolnost, mjera ili izostanak mjere utjecali na postizanje cilja kvalitete;
- koliko često se očekuje pojavljivanje stanja, događaja, okolnosti, mjere ili izostanka mjere;
- koliko će trebati nakon što je došlo do stanja, događaja, okolnosti, mjere ili izostanka mjere do pojave učinka i hoće li u tom vremenu društvo imati priliku reagirati radi ublažavanja učinka stanja, događaja, okolnosti, mjere ili izostanka mjere.
- koliko dugo bi stanje, događaj, okolnost, mjera ili izostanak mjere utjecali na postizanje cilja kvalitete nakon što se dogode.

Procjena rizika kvalitete ne mora obuhvaćati formalne ocjene (eng. »rating« op.prev.) ili bodove, iako društvima nije zabranjena njihova uporaba.

Oblikovanje i implementacija reakcija za razrješavanje rizika kvalitete (Vidjeti točke 16(u), 26)

A49. Vrsta, vremenski raspored i opseg reakcija temelje se na razlozima za procjenu rizika kvalitete, što znači na razmatranom nastanku i učinku na postizanje jednog ili više ciljeva kvalitete.

A50. Reakcije koje je društvo oblikovalo i implementiralo mogu djelovati na razini društva ili na razini angažmana ili može postojati kombinacija odgovornosti za mjere koje treba poduzeti na razini društva i angažmana.

Primjer reakcije oblikovane i implementirane od strane društva koja djeluje i na razini društva i na razini angažmana

Društvo uspostavlja politike ili postupke za konzultacije koji uključuju s kim bi angažirani timovi trebali obavljati konzultacije i specifična pitanja za koja je potrebna konzultacija. Društvo imenuje prikladno kvalificirane i iskusne pojedince za davanje konzultacija. Angažirani tim odgovoran je za identifikaciju nastanka pitanja za konzultiranje i pokretanje konzultiranja te za implementaciju zaključaka proizašlih iz konzultiranja.¹¹¹⁵

¹¹¹⁵ MRevS 220 (izmijenjen), točka 35.

A51. Potreba za formalno dokumentiranim politikama ili postupcima može biti veća za društva koja imaju velik broj osoblja ili kad je osoblje zemljopisno raspršeno kako bi se postigla dosljednost u cijelom društvu.

Promjene u vrsti i okolnostima društva ili u njegovim angažmanima (Vidjeti točku 27)

A52. *Primjer prilagodljivosti veličini pokazuje način na koji se politike ili postupci za identificiranje informacija o promjenama u vrsti i okolnostima društva i njegovih angažmana mogu razlikovati*

- U manje složenom društvu, društvo može imati neformalne politike ili postupke za identificiranje informacija o promjenama u vrsti i okolnostima društva ili njegovih angažmana, posebno kad su pojedinci odgovorni za uspostavljanje ciljeva kvalitete, identificiranje i procjenu rizika kvalitete te oblikovanje i implementaciju reakcija u stanju identificirati takve informacije u uobičajenom tijeku svojih aktivnosti.
- U složenijem društvu društvo će možda morati uspostaviti formalnije politike ili postupke kako bi identificiralo i razmotrilo informacije o promjenama u vrsti i okolnostima društva ili njegovih angažmana. To može uključivati, na primjer, periodično pregledavanje informacija koje se odnose na vrstu i okolnosti društva i njegovih angažmana, uključujući kontinuirano praćenje trendova i pojava u unutarnjem i vanjskom okruženju društva.

A53. Možda će biti potrebno uspostaviti dodatne ciljeve kvalitete ili dodati ili izmijeniti rizike kvalitete i reakcije kao dio korektivnih mjera koje društvo poduzima kako bi riješilo identificirani nedostatak u skladu s točkom 42.

A54. Društvo je možda uspostavilo ciljeve kvalitete povrh onih koji su navedeni u ovom MSUK-u. Društvo također može identificirati informacije koje upućuju na to da dodatni ciljevi kvalitete koje je društvo već uspostavilo više nisu potrebni ili ih je potrebno izmijeniti.

Upravljanje i vodstvo

Predanost kvaliteti (Vidjeti točku 28(a))

A55. Kultura društva važan je čimbenik koji utječe na ponašanje osoblja. Relevantni etički zahtjevi obično uspostavljaju načela profesionalne etike i dalje se razrađuju u relevantnoj komponenti etičkih zahtjeva ovog MSUK-a. Profesionalne vrijednosti i stavovi mogu uključivati:

- profesionalan način, na primjer, pravovremenost, ljubaznost, poštovanje, odgovornost, odzivnost i pouzdanost,
- predanost timskom radu,
- održavanje mentalnog sklopa koji je otvoren prema novim idejama ili različitim perspektivama u profesionalnom okruženju,
- kretanje prema izvrsnosti,
- predanost stalnom poboljšavanju (npr. postavljanje očekivanja iznad minimalnih zahtjeva i stavljanje fokusa na stalno učenje),
- društvenu odgovornost.

A56. Proces strateškog odlučivanja u društvu, uključujući uspostavu poslovne strategije, može uključivati pitanja kao što su: odluke društva o financijskim i operativnim pitanjima, financijski ciljevi društva, način na koji se upravlja financijskim resursima, rast tržišnog udjela društva, specijalizacija industrije ili nove ponude usluga. Financijski i operativni

prioriteti društva mogu izravno ili neizravno utjecati na predanost društva kvaliteti, na primjer, društvo može imati poticaje usmjerene na financijske i operativne prioritete koji mogu obeshrabrili ponašanja koja pokazuju predanost kvaliteti.

Vodstvo (Vidjeti točke 28(b) i 28(c))

A57. Reakcije koje je društvo oblikovalo i implementiralo kako bi vodstvo bilo nadležno i odgovorno za kvalitetu uključuju ocjenjivanje uspješnosti koje se zahtijeva u točki 56.

A58. Iako vodstvo uspostavlja ton na vrhu svojim mjerama i ponašanjima, jasne, dosljedne i česte mjere i komunikacije na svim razinama unutar društva zajedno doprinose kulturi društva i pokazuju predanost kvaliteti.

Organizacijska struktura (Vidjeti točku 28(d))

A59. Organizacijska struktura društva može uključivati poslovne jedinice, poslovne procese, odjele ili zemljopisne lokacije i druge strukture. U nekim slučajevima, društvo može koncentrirati ili centralizirati procese ili aktivnosti u centru za isporuku usluga, a angažirani timovi mogu uključivati osoblje iz centra društva za isporuku usluga koje obavlja specifične zadatke koje su repetitivne ili posebne vrste.

Resursi (Vidjeti točku 28(e))

A60. Pojedinac/pojedinci kojima je dodijeljena krajnja nadležnost i odgovornost ili operativna odgovornost za sustav upravljanja kvalitetom u većini slučajeva mogu utjecati na vrstu i opseg resursa koje društvo pribavlja, razvija, koristi i održava te na način na koji se ti resursi raspoređuju ili dodjeljuju, uključujući vremenski raspored njihove uporabe.

A61. Budući da se potrebe za resursima mogu mijenjati tijekom vremena, možda neće biti izvedivo predvidjeti sve potrebe za resursima. Planiranje resursa u društvu može uključivati određivanje resursa koji su trenutno potrebni, predviđanje budućih potreba društva za resursima i uspostavljanje procesa za rješavanje nepredviđenih potreba za resursima kad se one pojave.

Relevantni etički zahtjevi (Vidjeti točke 16(t), 29)

A62. Kodeks IESBA-e utvrđuje temeljna etička načela kojima se uspostavljaju standardi ponašanja koje se očekuje od profesionalnog računovođe i uspostavlja Međunarodne standarde neovisnosti. Temeljna načela su integritet, objektivnost, profesionalna kompetencija i dužna pažnja, povjerljivost i profesionalno ponašanje. Kodeks IESBA-e također navodi i pristup koji profesionalni računovođa mora primijeniti kako bi se uskladio s temeljnim načelima i, prema potrebi, Međunarodnim standardima neovisnosti. Povrh toga, Kodeks IESBA-e uređuje specifične teme koje su relevantne za pridržavanje temeljnih načela. Zakon ili regulativa u nekoj jurisdikciji može sadržavati i odredbe koje se odnose na etičke zahtjeve, uključujući neovisnost, kao što su zakoni o privatnosti koji utječu na povjerljivost informacija.

A63. U nekim slučajevima pitanja kojima se društvo bavi u svojem sustavu upravljanja kvalitetom mogu biti konkretnija od odredbi relevantnih etičkih zahtjeva ili dopuna tih odredbi.

Primjeri pitanja koja društvo može uključiti u svoj sustav upravljanja kvalitetom, a koja su konkretnija ili dopunska u odnosu na odredbe relevantnih etičkih zahtjeva

- Društvo zabranjuje prihvaćanje darova i gostoprimstva od klijenta, čak i ako je vrijednost dara trivijalna i nevažna.
- Društvo određuje razdoblja rotacije za sve angažirane partnere, uključujući one koji obavljaju druge angažmane s izražavanjem uvjerenja ili angažmane za povezane usluge, te proširuje primjenu razdoblja rotacije na sve više članove angažiranog tima.

A64. Druge komponente mogu utjecati ili se odnositi na relevantnu komponentu etičkih zahtjeva.

Primjeri odnosa između komponente relevantnih etičkih zahtjeva i drugih komponenti

- Informacijska i komunikacijska komponenta može uređivati komuniciranje različitih pitanja povezanih s relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući:
 - o o zahtjevima neovisnosti društvo obavještava cjelokupno osoblje i druge za koje vrijede zahtjevi neovisnosti;
 - o osoblje i angažirani timovi komuniciraju relevantne informacije društvu bez straha od odmazde, kao što su situacije koje mogu dovesti do prijetnji neovisnosti ili kršenja relevantnih etičkih zahtjeva.
- U dijelu komponente resursa, društvo može:
 - o zadužiti pojedince za upravljanje i monitoring usklađenosti s relevantnim etičkim zahtjevima ili za pružanje konzultacija o pitanjima povezanim s relevantnim etičkim zahtjevima;
 - o koristiti IT aplikacije za monitoring usklađenosti s relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući bilježenje i održavanje informacija o neovisnosti.

A65. Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju na druge ovise o odredbama relevantnih etičkih zahtjeva i načinu na koji društvo koristi druge u svom sustavu upravljanja kvalitetom ili u obavljanju angažmana.

Primjeri relevantnih etičkih zahtjeva koji se primjenjuju na druge

- Relevantni etički zahtjevi mogu uključivati zahtjeve za neovisnost koji se primjenjuju na društva mreže ili zaposlenike društava mreže, na primjer, Kodeks IESBA-e uključuje zahtjeve za neovisnost koji se primjenjuju na društva mreže.
- Relevantni etički zahtjevi mogu uključivati definiciju angažiranog tima ili drugog sličnog koncepta, a definicija može uključivati svakog pojedinca koji obavlja postupke za izražavanje uvjerenja na angažmanu (npr. revizor komponente ili pružatelj usluga angažiran za prisustvovanje fizičkom brojanju zaliha na udaljenoj lokaciji). U skladu s tim, svi zahtjevi relevantnih etičkih zahtjeva koji se primjenjuju na angažirani tim koji je definiran u relevantnim etičkim zahtjevima ili drugom sličnom konceptu također mogu biti relevantni za takve pojedince.
- Načelo povjerljivosti može se primjenjivati na mrežu društva, druga društva mreže ili pružatelje usluga kad imaju pristup informacijama o klijentima koje je društvo prikupilo.

Razmatranja za javni sektor

A66. Pri postizanju ciljeva kvalitete iz ovog MSUK-a koji se odnose na neovisnost, revizori u javnom sektoru mogu postupati s neovisnošću u kontekstu mandata javnog sektora i zakonskih mjera.

Prihvatanje i nastavljanje odnosa s klijentima i određenih angažmana

Vrsta i okolnosti angažmana te integritet i etičke vrijednosti klijenta (Vidjeti točku 30(a)(i))

A67. Prikupljene informacije o vrsti i okolnostima angažmana mogu uključivati:

- djelatnost subjekta za koji se poduzima angažman i relevantne regulativne čimbenike;
- vrstu subjekta, na primjer, njegovo poslovanje, organizacijsku strukturu, vlasništvo i upravljanje, njegov poslovni model i način financiranja;
- vrstu osnovnog predmetnog pitanja i primjenjive kriterije, na primjer, u slučaju integriranog izvještavanja:

o osnovno predmetno pitanje može uključivati socijalne, ekološke ili zdravstvene i sigurnosne informacije; i

o primjereni kriteriji mogu biti mjere uspješnosti koje je uspostavilo priznato stručno tijelo.

A68. Informacije prikupljene kao podrška prosudbama društva o integritetu i etičkim vrijednostima klijenta mogu uključivati identitet i poslovni ugled glavnih vlasnika klijenta, ključni menadžment i one koji su zaduženi za upravljanje klijentom.

Primjeri čimbenika koji mogu utjecati na vrstu i opseg dobivenih informacija o integritetu i etičkim vrijednostima klijenta

- Vrsta subjekta za kojega se angažman obavlja, uključujući složenost njegova vlasništva i upravljačke strukture.
- Vrsta poslovanja klijenta, uključujući njegove poslovne prakse.
- Informacije o stavu glavnih vlasnika klijenta, ključnog menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje klijentom o pitanjima kao što su agresivno tumačenje računovodstvenih standarda i okruženju internih kontrola.
- Je li klijent agresivno zabrinut za održavanje naknada društvu na najnižoj mogućoj razini?
- Naznake ograničenja u opsegu posla koje je nametnuo klijent.
- Naznake da bi klijent mogao biti uključen u pranje novca ili druge kriminalne aktivnosti.
- Razlozi za predloženo imenovanje društva i neimenovanje prethodnog društva.
- Identitet i poslovni ugled povezanih strana.

A69. Društvo može prikupiti informacije iz različitih unutarnjih i vanjskih izvora, uključujući:

- u slučaju postojećeg klijenta, informacije iz tekućih ili prethodnih angažmana, ako je primjenjivo, ili putem postavljanja upita drugom osoblju koje je obavljalo druge angažmane za klijenta;
- u slučaju novog klijenta, postavljanjem upita postojećim ili prethodnim pružateljima profesionalnih računovodstvenih usluga klijentu, u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima;
- razgovori s drugim trećim stranama, kao što su bankari, pravni savjetnici i subjekti iz industrije;
- pozadinska pretraživanja relevantnih baza podataka (koje mogu biti intelektualni resursi). U nekim slučajevima društvo može koristiti pružatelja usluga za pozadinsko pretraživanje.

A70. Informacije koje se dobivaju tijekom procesa društva za prihvaćanje i nastavljanje često mogu biti relevantne i za angažirani tim pri planiranju i obavljanju angažmana. Profesionalni standardi mogu posebno zahtijevati od angažiranog tima pribavljanje ili razmatranje takvih informacija. Na primjer, MRevS 220 (izmijenjen)¹¹¹⁶ zahtijeva od angažiranog partnera uzimanje u obzir informacija prikupljenih u postupku prihvaćanja i nastavljanja u planiranju i obavljanju revizijskog angažmana.

A71. Profesionalni standardi ili primjenjivi zakonski i regulativni zahtjevi mogu uključivati posebne odredbe koje je potrebno riješiti prije prihvaćanja ili nastavljanja odnosa s klijentom ili određenog angažmana, a također mogu zahtijevati od društva da se raspita o postojećem ili prethodnom društvu prilikom prihvaćanja angažmana. Na primjer, ako je došlo do promjene revizora, MRevS 300 zahtijeva od revizora¹¹¹⁷ da prije početka početne revizije komunicira s prethodnim revizorom u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima. Kodeks IESBA uključuje i zahtjeve za razmatranje sukoba interesa u prihvaćanju ili nastavljanju odnosa s klijentom ili određenog angažmana i komunikaciju s postojećim ili prethodnim društvom pri prihvaćanju angažmana koji je revizija ili uvid u financijske izvještaje.

Sposobnost društva za obavljanje angažmana (Vidjeti točku 30(a)(ii))

A72. Na sposobnost društva za obavljanje angažmana u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima može utjecati sljedeće:

- dostupnost odgovarajućih resursa za obavljanje angažmana;
- mogućnost pristupa informacijama za obavljanje angažmana ili osobama koje pružaju takve informacije;
- jesu li društvo i angažirani tim u stanju ispuniti svoje odgovornosti u odnosu na relevantne etičke zahtjeve.

Primjeri čimbenika koje društvo može razmotriti pri utvrđivanju jesu li dostupni odgovarajući resursi za obavljanje angažmana

- Okolnosti angažmana i rok za izvješćivanje.
- Raspoloživost pojedinaca s odgovarajućim kompetencijama i sposobnostima, uključujući dovoljno vremena, za obavljanje angažmana. To uključuje:
 - o pojedince koji trebaju preuzeti opću odgovornost za usmjerenje i nadziranje angažmana;
 - o pojedince koji poznaju relevantnu industriju ili osnovno predmetno pitanje ili kriterije koji će se primjenjivati u pripremi informacija o predmetnom pitanju i iskustva s relevantnim regulativnim zahtjevima ili zahtjevima za izvješćivanje; i
 - o pojedince za obavljanje revizijskih postupaka na financijskim informacijama komponente u svrhu revizije financijskih izvještaja grupe.
- Dostupnost stručnjaka, ako je potrebno.
- Ako je potreban pregled kvalitete angažmana, postoji li dostupan pojedinac koji ispunjava zahtjeve prihvatljivosti u skladu s MSUK-om 2.
- Potreba za tehnološkim resursima, na primjer, za IT aplikacija koje angažiranom timu omogućuju obavljanje postupaka na podacima subjekta.
- Potreba za intelektualnim resursima, na primjer, posebni priručnici za metodologiju, industriju ili pojedina predmetna pitanja ili pristup izvorima informacija.

Financijski i operativni prioriteti društva (Vidjeti točku 30(b))

A73. Financijski prioriteti mogu biti usmjereni na profitabilnost društva, a naknade dobivene za obavljanje angažmana utječu na financijska sredstva društva. Operativni prioriteti mogu uključivati fokusiranje na strateška područja, kao što su rast tržišnog udjela društva, specijalizaciju za neku industriju ili nove ponude usluga. Mogu postojati okolnosti kad je društvo zadovoljno ponudenom naknadom za angažman, ali nije primjereno da društvo prihvati ili nastavi angažman ili odnos s klijentom (npr. kad klijent nema integritet i etičke vrijednosti).

A74. Mogu postojati i druge okolnosti kad ponuđena naknada za angažman nije dovoljna s obzirom na vrstu i okolnosti angažmana, a to može umanjiti sposobnost društva za obavljanje angažmana u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima. Kodeks IESBA-e uređuje naknade i druge vrste naknada, uključujući okolnosti koje mogu dovesti do prijetnje pridržavanju temeljnog načela profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje ako je ponuđena naknada za angažman preniska.

Obavljanje angažmana

Odgovornosti angažiranog tima i usmjerenje, nadziranje i pregledavanje (Vidjeti točke 31(a) i 31(b))

A75. Profesionalni standardi ili primjenjivi zakonski i regulativni zahtjevi mogu uključivati posebne odredbe o ukupnoj odgovornosti angažiranog partnera. Na primjer, MRevS 220 (izmijenjen) uređuje opću odgovornost angažiranog partnera za upravljanje angažmanom i postizanje kvalitete angažmana te za dostatnu i primjerenu uključenost tijekom cijelog angažmana, uključujući odgovornost za primjereno usmjerenje i nadziranje angažiranog tima i pregledavanje njihova rada.

A76. *Primjeri usmjerenja, nadziranja i pregledavanja*

- Usmjerenje i nadziranje angažiranog timom mogu uključivati:
 - o praćenje napretka angažmana;
 - o uzimanje u obzir sljedećeg u odnosu na članove angažiranog tima:
 - razumiju li upute koje su im dane; i
 - obavljaju li posao u skladu s planiranim pristupom angažmanu;
 - o rješavanje pitanja koja se pojavljuju tijekom angažmana, uzimajući u obzir njihovu značajnost i primjerenu izmjenu planiranog pristupa; i
 - o identificiranje pitanja za konzultiranje ili razmatranje od strane iskusnijih članova angažiranog tima tijekom angažmana.
- Pregled obavljenog posla može uključivati razmatranje pitanja:
 - o je li rad je obavljen u skladu s politikama ili postupcima društva, profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima;
 - o jesu li postavljena značajna pitanja za daljnje razmatranje;
 - o jesu li provedene primjerene konzultacije i jesu li zaključci koji iz toga proizlaze dokumentirani i implementirani;
 - o je li potrebno izmijeniti vrstu, vremenski raspored i opseg planiranog posla;
 - o podupire li obavljeni rad donesene zaključke i je li primjereno dokumentiran;

¹¹¹⁶ MRevS 220 (izmijenjen), točka 23.

¹¹¹⁷ MRevS 300, *Planiranje revizije financijskih izvještaja*, točka 13(b).

o jesu li dokazi prikupljeni za angažman s izražavanjem uvjerenja dostatni i primjereni kao osnova za izvješće; i o jesu li ostvareni ciljevi postupaka u angažmanu.

A77. U nekim okolnostima društvo može koristiti osoblje iz centra za isporuku usluga u društvu ili pojedince iz centra za isporuku usluga u drugom društvu mreže za obavljanje postupaka u angažmanu (tj. osoblje ili drugi pojedinci uključeni su u angažirani tim). U takvim okolnostima politike ili postupci društva mogu se posebno baviti usmjeravanjem i nadziranjem pojedinaca i pregledavanjem njihova rada, kao što su pitanja o tome:

- koji se aspekti angažmana mogu dodijeliti pojedincima u centru za isporuku usluga;
- kako se od angažiranog partnera, ili njegovog zastupnika, očekuje da usmjerava, nadzire i pregledava rad pojedinaca u centru za isporuku usluga;
- postoje li protokoli za komunikaciju između angažiranog tima i pojedinaca u centru za isporuku usluga.

Profesionalna prosudba i profesionalni skepticizam (Vidjeti točku 31(c))

A78. Profesionalni skepticizam podržava kvalitetu prosudbi donesenih o angažmanu s izražavanjem uvjerenja te, kroz ove prosudbe, ukupnu učinkovitost angažiranog tima u obavljanju angažmana s izražavanjem uvjerenja. Ostale objave IAASB-a mogu uređivati korištenje profesionalne prosudbe ili profesionalnog skepticizma na razini angažmana. Na primjer, MRevS 220 (izmijenjen)¹¹¹⁸ sadrži primjere prepreka za ostvarivanje profesionalnog skepticizma na razini angažmana, nesvjesne pristranosti revizora koje mogu ometati korištenje profesionalnog skepticizma i moguće mjere koje angažirani tim može poduzeti kako bi ublažio takve prepreke.

Konzultiranje (Vidjeti točku 31(d))

A79. Konzultiranje obično uključuje raspravu na primjerenoj profesionalnoj razini, s pojedincima unutar ili izvan društva koji imaju specijalizirano stručno znanje, o složenim ili prijepornim pitanjima. Okruženje koje naglašava važnost i korist od konzultiranja te ohrabruje angažirane timove na konzultiranje može doprinijeti podupiranju kulture koja pokazuje predanost kvaliteti.

A80. Društvo može odrediti složena ili prijeporna pitanja o kojima je potrebno konzultiranje ili angažirani tim može utvrditi pitanja koja zahtijevaju konzultiranje. Društvo također može odrediti način na koji se zaključci usuglašavaju i implementiraju.

A81. MRevS 220 (izmijenjen)¹¹¹⁹ uključuje zahtjeve za angažiranog partnera koji se odnose na konzultiranje.

Razlike u mišljenjima (Vidjeti točku 31(e))

A82. Društvo može ohrabrivati utvrđivanje razlika u mišljenjima u ranoj fazi i može odrediti korake koje treba poduzeti u postavljanju i rješavanju tih pitanja, uključujući način na koji se pitanje treba razriješiti te način na koji bi se povezani zaključci trebali implementirati i dokumentirati. U nekim okolnostima rješavanje razlika u mišljenju može se postići konzultiranjem s drugim praktičarom ili društvom ili profesionalnim ili regulativnim tijelom.

¹¹¹⁸ MRevS 220 (izmijenjen), točke A34 – A36.

¹¹¹⁹ MRevS 220 (izmijenjen), točka 35.

Dokumentacija angažmana (Vidjeti točku 31(f))

A83. Zakonom, regulativom ili profesionalnim standardima mogu se propisati rokovi do kojih treba dovršiti sastavljanje konačnih spisa angažmana za određene vrste angažmana. Ako takvi rokovi nisu propisani zakonom ili regulativom, društvo može odrediti rok. U slučaju angažmana koji se obavljaju u skladu s MRevS-ovima ili MSIU-ovima, odgovarajući rok u kojem se dovršava sastavljanje konačnog spisa angažmana obično nije duži od 60 dana od datuma izvješća o angažmanu.

A84. Čuvanje i održavanje dokumentacije o angažmanu može uključivati upravljanje sigurnom pohranom, integritetom, mogućnošću pristupa ili dohвата osnovnih podataka i povezane tehnologije. Čuvanje i održavanje dokumentacije o angažmanu može uključivati korištenje IT aplikacija. Integritet dokumentacije o angažmanu može biti ugrožen ako je dokumentacija izmijenjena, dopunjena ili izbrisana bez odobrenja za to ili ako je trajno izgubljena ili oštećena.

A85. Zakonom, regulativom ili profesionalnim standardima mogu se propisati rokovi čuvanja dokumentacije o angažmanu. Ako rokovi čuvanja nisu propisani, društvo može razmotriti vrstu angažmana koje je društvo obavilo i okolnosti društva, uključujući i to je li potrebna dokumentacija o angažmanu kako bi se osigurala evidencija o pitanjima od trajnog značaja za buduće angažmane. U slučaju angažmana koji se obavljaju u skladu s MrevS-ovima ili MSIU-ovima, razdoblje čuvanja obično nije kraće od pet godina od datuma izvješća o angažmanu ili, ako je kasnije, datuma revizorskog izvješća o financijskim izvještajima grupe, ako je primjenjivo.

Resursi (Vidjeti točku 32)

A86. Komponente resursa uključuju:

- ljudske resurse,
- tehnološke resurse, na primjer, IT aplikacije,
- intelektualne resurse, na primjer, pisane politike ili postupke, metodologiju ili vodiče.

Financijski resursi također su relevantni za sustav upravljanja kvalitetom jer su potrebni za dobivanje, razvoj i održavanje ljudskih resursa, tehnoloških resursa i intelektualnih resursa društva. S obzirom na to da menadžment snažno utječe na upravljanje financijskim sredstvima i raspodjelu financijskih sredstava, ciljevi kvalitete u upravljanju i poslovodstvu, kao što su ciljevi koji se odnose na financijske i operativne prioritete, odnose se na financijska sredstva.

A87. Resursi mogu biti interni u odnosu na društvo ili se mogu pribaviti izvana iz mreže društva, drugog društva mreže ili od pružatelja usluga. Resursi se mogu koristiti u obavljanju aktivnosti unutar sustava društva za upravljanje kvalitetom ili u obavljanju angažmana kao dio funkcioniranja sustava za upravljanje kvalitetom. U okolnostima kad se resurs dobiva iz mreže društva ili drugog društva mreže, točke 48–52 dio su reakcija koje je društvo oblikovalo i implementiralo u postavljanju ciljeva u ovoj komponenti.

Ljudski resursi

Zapošljavanje, razvoj i zadržavanje osoblja te kompetencije i sposobnosti osoblja (Vidjeti točke 32(a), 32(d))

A88. Kompetencija je sposobnost pojedinca za obavljanje uloge i nadilazi poznavanje načela, standarda, koncepata, činjenica i postupaka; to je integracija i primjena stručne kompetencije, profesionalnih vještina i profesionalne etike, vrijednosti i stavova. Kompetencija se može razviti različitim metodama,

uključujući stručno obrazovanje, stalni profesionalni razvoj, osposobljavanje, radno iskustvo ili treniranje manje iskusnih članova angažiranog tima od strane iskusnijih članova angažiranog tima.

- A89. Zakonom, regulativom ili profesionalnim standardima mogu se uspostaviti zahtjevi koji se odnose na kompetentnost i sposobnost, kao što su zahtjevi za profesionalno licenciranje angažiranih partnera, uključujući zahtjeve u pogledu njihovog profesionalnog obrazovanja i stalnog profesionalnog razvoja.
- A90. *Primjeri politika ili postupaka koji se odnose na zapošljavanje, razvoj i zadržavanje osoblja*
- Politike ili postupci koje je društvo oblikovalo i implementiralo u vezi sa zapošljavanjem, razvojem i zadržavanjem osoblja mogu se odnositi na:
- zapošljavanje pojedinaca koji imaju ili su u stanju razviti odgovarajuću kompetenciju;
 - programe osposobljavanja usmjerene na razvoj kompetencija osoblja i stalno stručno usavršavanje;
 - mehanizme ocjenjivanja koji se provode u odgovarajućim intervalima i uključuju područja kompetencija i druge mjere uspješnosti;
 - naknade, promociju i druge poticaje za svo osoblje, uključujući angažirane partnere i pojedince kojima su dodijeljene uloge i odgovornosti povezane sa sustavom upravljanja kvalitetom u društvu.

Predanost osoblja kvaliteti te odgovornost i priznanje za predanost kvaliteti (Vidjeti točku 32(b))

- A91. Pravovremena ocjenjivanja i povratne informacije pomažu u podržavanju i promicanju stalnog razvoja kompetencija osoblja. Mogu se koristiti manje formalne metode ocjenjivanja i povratne informacije, primjerice u slučaju društva s manjim brojem osoblja.
- A92. Pozitivne radnje ili ponašanja koja pokazuje osoblje mogu se priznati na različite načine, kao što su naknade, promocije ili drugi poticaji. U nekim okolnostima mogu biti primjereni jednostavni ili neformalni poticaji koji se ne temelje na novčanim nagradama.
- A93. Način na koji društvo drži osoblje odgovornim za radnje ili ponašanja koja negativno utječu na kvalitetu, kao što je nepokazivanje predanosti kvaliteti, razvoju i održavanju kompetencija za obavljanje svoje uloge ili implementaciju oblikovane reakcije društva, može ovisiti o vrsti radnje ili ponašanja, uključujući njihovu ozbiljnost i učestalost pojavljivanja. Mjere koje društvo može poduzeti kad osoblje pokazuje radnje ili ponašanja koja negativno utječu na kvalitetu mogu uključivati:
- osposobljavanje ili drugi profesionalni razvoj,
 - razmatranje učinka pitanja na ocjenjivanje, naknadu, promociju ili druge poticaje uključenim osobama,
 - stegovne mjere, ako je primjereno.

Pojedinci koji su uključeni iz vanjskih izvora (Vidjeti točku 32(c))

- A94. Profesionalni standardi mogu uključivati odgovornosti angažiranog partnera za primjerenost resursa. Na primjer, MReV 220 (izmijenjen)¹¹²⁰ uređuje odgovornost angažiranog partnera za utvrđivanje jesu li dostatni i primjereni resursi za obavljanje angažmana dodijeljeni ili pravodobno stavljeni na

raspolaganje angažiranom timu u skladu s politikama ili postupcima društva.

Članovi angažiranog tima dodijeljeni svakom angažmanu (Vidjeti točku 32(d))

- A95. Članovi angažiranog tima mogu biti dodijeljeni angažmanima od strane:
- društva, uključujući dodjeljivanje osoblja iz centra za isporuku usluga u društvu;
 - mreže društva ili drugog društva mreže kad društvo koristi pojedince iz mreže društva ili drugog društva mreže za obavljanje postupaka na angažmanu (npr. revizor komponente ili centar mreže za isporuku usluga ili drugog društva mreže);
 - pružatelja usluga kad društvo koristi pojedince od pružatelja usluga za obavljanje postupaka u angažmanu (npr. revizor komponente iz društva koje nije unutar mreže društva).
- A96. MReV 220 (izmijenjen)¹¹²¹ uređuje odgovornost angažiranog partnera za utvrđivanje imaju li članovi angažiranog tima te eksterni stručnjaci revizora i interni revizori koji pružaju izravnu pomoć koji nisu dio angažiranog tima zajedno primjerene kompetencije i sposobnosti, uključujući dovoljno vremena, za obavljanje angažmana. MReV 600¹¹²² proširuje način na koji se MReV 220 (izmijenjen) primjenjuje u vezi s revizijom financijskih izvještaja grupe. Reakcije koje je društvo oblikovalo i implementiralo kako bi riješilo problem kompetentnosti i sposobnosti članova angažiranog tima koji su dodijeljeni angažmanu mogu uključivati politike ili postupke koji se odnose na:
- informacije koje angažirani partner može pribaviti i čimbenike koje treba razmotriti pri utvrđivanju imaju li članovi angažiranog tima dodijeljeni angažmanu, uključujući one koje dodjeljuje mreža društva, drugo društvo mreže ili pružatelj usluga, kompetencije i sposobnosti za obavljanje angažmana;
 - način razrješavanja dvojbi u pogledu kompetencija i sposobnosti članova angažiranog tima, posebno onih koje dodjeljuje mreža društva, drugo društvo mreže ili pružatelj usluga.
- A97. Zahtjevi iz točaka 48 – 52 primjenjuju se i onda kad se pojedinci iz mreže društva ili drugog društva mreže koriste u angažmanu, uključujući revizore komponenti (Vidjeti, na primjer, točku A179).

Tehnološki resursi (Vidjeti točku 32(f))

- A98. Tehnološki resursi, koji su obično IT aplikacije, dio su IT okruženja društva. IT okruženje društva također uključuje podržavajuću IT infrastrukturu i IT procese i ljudske resurse uključene u te procese:
- IT aplikacija je program ili skup programa koji je oblikovan za obavljanje određene funkcije izravno za korisnika ili, u nekim slučajevima, za drugi aplikacijski program;
 - IT infrastruktura sastoji se od IT mreže, operativnih sustava i baza podataka te s njima povezanog hardvera i softvera;
 - IT procesi su procesi društva za upravljanje pristupom IT okruženju, upravljanje promjenama programa ili promjenama IT okruženja i upravljanje IT operacijama, što uključuje monitoring IT okruženja.

¹¹²¹ MReV 220 (izmijenjen), točka 26.

¹¹²² MReV 600, *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe* (uključujući rad revizora komponenti), točka 19.

¹¹²⁰ MReV 220 (izmijenjen), točka 25.

A99. Tehnološki resurs može služiti višestrukim svrhama unutar društva, a neke svrhe mogu biti nepovezane sa sustavom upravljanja kvalitetom. Tehnološki resursi koji su relevantni za potrebe ovog MSUK-a su:

- tehnološki resursi koji se izravno koriste u oblikovanju, implementaciji ili upravljanju sustavom društva za upravljanje kvalitetom;
- tehnološki resursi koje izravno koriste angažirani timovi u obavljanju angažmana;
- tehnološki resursi koji su ključni za omogućavanje učinkovitog rada gore navedenog, kao što su, u vezi s IT aplikacijom, IT infrastruktura i IT procesi koji podržavaju tu IT aplikaciju.

Primjeri prilagodljivosti veličini koji pokazuju kako tehnološki resursi koji su relevantni za potrebe ovog MSUK-a mogu biti različiti

- U manje složenom društvu tehnološki resursi mogu obuhvaćati komercijalnu IT aplikaciju koju koriste angažirani timovi, a koja je kupljena od pružatelja usluga. IT procesi koji podržavaju rad IT aplikacije također mogu biti relevantni, iako mogu biti jednostavni (npr. procesi za odobravanje pristupa IT aplikaciji i obradu ažuriranja IT aplikacije).
- U složenijem društvu tehnološki resursi mogu biti složeniji i mogu obuhvaćati:
 - o Više IT aplikacija, uključujući korisniku prilagođene aplikacije ili aplikacije koje je razvila mreža društva, kao što su;
 - o IT aplikacije koje koriste angažirani timovi (npr. softver za angažman i automatizirani alati za reviziju);
 - o IT aplikacije koje je društvo razvilo i koristi za upravljanje aspektima sustava za upravljanje kvalitetom (npr. IT aplikacije za praćenje neovisnosti ili dodjeljivanje osoblja angažmanima).
 - o IT procesi koji podržavaju funkcioniranje ovih IT aplikacija, uključujući pojedince koji su odgovorni za upravljanje IT infrastrukturom i IT procesima i procesi društva za upravljanje promjenama programa za IT aplikacije.

A100. Društvo može razmotriti sljedeća pitanja kod pribavljanja, razvoja, implementacije i održavanja IT aplikacije:

- unosi podataka su potpuni i primjereni;
- povjerljivost podataka je sačuvana;
- IT aplikacija radi kako je oblikovana i postiže svrhu za koju je namijenjena;
- izlazni podaci IT aplikacije postižu svrhu za koju će se koristiti;
- opće IT kontrole koje su nužne za održavanje stalnog rada oblikovane IT aplikacije su primjerene;
- potreba za specijaliziranim vještinama za učinkovito korištenje IT aplikacije, uključujući osposobljavanje pojedinaca koji će koristiti IT aplikaciju;
- potreba za razvojem postupaka koji određuju način funkcioniranja IT aplikacije.

A101. Društvo može izričito zabraniti korištenje IT aplikacija ili značajki IT aplikacija sve dok se ne utvrdi da funkcioniraju na primjeren način i da ih je društvo odobrilo za korištenje. Alternativno, društvo može uspostaviti politike ili postupke za rješavanje okolnosti kad angažirani tim koristi IT aplikaciju koju društvo nije odobrilo. Takve politike ili postupci mogu zahtijevati od angažiranog tima da utvrdi je li IT aplikacija primjerena za korištenje prije nego što je počne koristiti na angažmanu, uzimajući u obzir pitanja iz točke A100. MRRevS

220 (izmijenjen)¹¹²³ uređuje odgovornosti angažiranog partnera za resurse angažmana.

Intelektualni resursi (Vidjeti točku 32(g))

A102. Intelektualni resursi uključuju informacije koje društvo koristi kako bi omogućilo rad sustava za upravljanje kvalitetom i promicalo dosljednost u obavljanju angažmana.

Primjeri intelektualnih resursa

Pisana pravila ili postupci, metodologija, priručnici specifični za industriju ili predmetno pitanje, računovodstveni priručnici, standardizirana dokumentacija ili pristup izvorima informacija (npr. pretplate na internetske stranice koje daju detaljne informacije o subjektima ili druge informacije koje se obično koriste u obavljanju angažmana).

A103. Intelektualni resursi mogu biti dostupni putem tehnoloških resursa, na primjer, metodologija društva može biti ugrađena u IT aplikaciju koja olakšava planiranje i obavljanje angažmana.

Korištenje tehnoloških i intelektualnih resursa (Vidjeti točke 32(f)–32(g))

A104. Društvo može uspostaviti politike ili postupke u vezi s korištenjem tehnoloških i intelektualnih resursa društva. Takve politike ili postupci mogu:

- zahtijevati korištenje određenih IT aplikacija ili intelektualnih resursa u obavljanju angažmana ili u vezi s drugim aspektima angažmana, kao što je arhiviranje datoteke angažmana;
- specificirati kvalifikacije ili iskustvo koje pojedinci trebaju imati za korištenje resursa, uključujući potrebu za stručnjakom ili osposobljavanjem, na primjer, društvo može specificirati kvalifikacije ili stručnost koja je potrebna za korištenje IT aplikacije koja analizira podatke, s obzirom na to da će možda biti potrebne specijalizirane vještine za tumačenje rezultata;
- specificirati odgovornosti angažiranog partnera u vezi s korištenjem tehnoloških i intelektualnih resursa;
- odrediti način na koji će se koristiti tehnološki ili intelektualni resursi, uključujući način na koji pojedinci trebaju biti u interakciji s IT aplikacijom ili način korištenja određenog intelektualnog resursa te dostupnost podrške ili pomoći u korištenju tehnološkog ili intelektualnog resursa.

Pružatelji usluga (Vidjeti točke 16(v), 32(h))

A105. U nekim okolnostima društvo može koristiti resurse koje daje pružatelj usluga, posebno u okolnostima kad društvo interno nema pristup odgovarajućim resursima. Bez obzira na to što društvo može koristiti resurse pružatelja usluga, društvo ostaje odgovorno za svoj sustav upravljanja kvalitetom.

Primjeri resursa od davatelja usluga

- Pojedinci angažirani na obavljanju monitoring aktivnosti društva ili pregledima kvalitete angažmana ili za konzultiranje o stručnim pitanjima.
- Komercijalna IT aplikacija koja se koristi za obavljanje revizijskih angažmana.
- Pojedinci koji obavljaju postupke na angažmanima društva, na primjer, revizori komponenti iz drugih društava koja nisu iz mreže društva ili pojedinci angažirani za prisustvovanje brojanju u sklopu fizičke inventuri na udaljenoj lokaciji.
- Eksterni stručnjak revizora kojeg društvo koristi za pomoć angažiranom timu u pribavljanju revizijskih dokaza.

¹¹²³ MRRevS 220 (izmijenjen), točke 25 – 28.

A106. Pri identificiranju i procjeni rizika kvalitete društvo je dužno razumjeti stanja, događaje, okolnosti, mjere ili izostanak mjera koji može negativno utjecati na postizanje ciljeva kvalitete, što uključuje stanja, događaje, okolnosti, mjere ili izostanke mjera koje se odnose na pružatelje usluga. Pritom društvo može razmotriti vrstu resursa koju pružaju pružatelji usluga, način i opseg u kojem će ih društvo koristiti te opće značajke pružatelja usluga kojeg društvo koristi (npr. različite vrste drugih društava za profesionalne usluge koja se koriste) kako bi identificiralo i procijenilo rizike kvalitete povezane s korištenjem takvih resursa.

A107. Pri utvrđivanju je li resurs od pružatelja usluga primjeren za korištenje u sustavu društva za upravljanje kvalitetom ili u obavljanju angažmana, društvo može dobiti informacije o pružatelju usluga i resursu koji pruža iz više izvora. Pitanja koja društvo može razmotriti uključuju:

- Povezani cilj kvalitete i rizici kvalitete. Na primjer, u slučaju metodologije od pružatelja usluga mogu postojati rizici kvalitete povezani s ciljem kvalitete iz točke 32(g), kao što je rizik kvalitete da pružatelj usluga ne ažurira metodologiju kako bi odražavala promjene profesionalnih standarda i primjenjivih zakonskih i regulativnih zahtjeva.
- Vrsta i opseg resursa te uvjeti usluge (npr. u vezi s nekom IT aplikacijom, koliko često će se pružati ažuriranja, ograničenja u korištenju IT aplikacije i način na koji pružatelj usluga rješava pitanje povjerljivosti podataka).
- U kojoj se mjeri resurs koristi u cijelom društvu, način na koji će društvo koristiti resurs i je li prikladan za tu svrhu.
- Opseg prilagodbe resursa za društvo.
- Prethodno korištenje pružatelja usluge od strane društva.
- Iskustvo pružatelja usluga u industriji i njegov ugled na tržištu.

A108. Društvo može biti odgovorno za poduzimanje daljnjih radnji u korištenju resursa od pružatelja usluga kako bi resurs učinkovito funkcionirao. Na primjer, društvo će možda morati dostaviti informacije pružatelju usluga kako bi resurs mogao učinkovito funkcionirati ili, u vezi s IT aplikacijom, društvo će možda morati imati uspostavljenu prateću IT infrastrukturu i IT procese.

Informacije i komunikacija (Vidjeti točku 33)

A109. Dobivanje, generiranje ili komuniciranje informacija općenito je kontinuirani proces koji uključuje svo osoblje i obuhvaća širenje informacija unutar društva i eksterno. Informacije i komunikacija su prožimajuće za sve komponente sustava upravljanja kvalitetom.

Informacijski sustav društva (Vidjeti točku 33(a))

A110. Pouzdane i relevantne informacije uključuju informacije koje su točne, potpune, pravodobne i valjane kako bi se omogućilo pravilno funkcioniranje sustava društva za upravljanje kvalitetom i poduprle odluke o sustavu upravljanja kvalitetom.

A111. Informacijski sustav može uključivati uporabu ručnih ili IT elemenata koji utječu na način na koji se informacije identificiraju, obuhvaćaju, obrađuju, održavaju i komuniciraju. Postupci za identifikaciju, obuhvaćanje, obradu, održavanje i komuniciranje informacija mogu se provoditi putem IT aplikacija, a u nekim slučajevima mogu biti ugrađeni unutar reakcija društva za druge komponente. Povrh toga, digitalni zapisi mogu zamijeniti ili dopuniti fizičke zapise.

Primjer prilagodljivosti veličini koji pokazuje kako informacijski sustav može biti oblikovan u manje složenom društvu

Manje složenim društvima s manje osoblja i izravnim sudjelovanjem vodstva možda neće biti potrebne rigorozne politike i postupci kojima se određuje način na koji bi informacije trebalo identificirati, obuhvatiti, obraditi i održavati.

Komunikacija unutar društva (Vidjeti točke 33(b), 33(c))

A112. Društvo može uspostaviti i provesti odgovornost osoblja i angažiranih timova za razmjenu informacija s društvom i međusobno uspostavljanjem komunikacijskih kanala kako bi se olakšala komunikacija u cijelom društvu.

Primjeri komunikacije između društva, osoblja i angažiranih timova

- Društvo komunicira odgovornost za implementaciju reakcija društva osoblju i angažiranim timovima.
- Društvo komunicira promjene u sustavu upravljanja kvalitetom osoblju i angažiranim timovima, u mjeri u kojoj su promjene relevantne za njihove odgovornosti i omogućuje osoblju i angažiranim timovima poduzimanje brzih i primjerenih mjera u skladu sa njihovim odgovornostima.
- Društvo komunicira informacije koje se dobivaju tijekom procesa društva za prihvaćanje i nastavljavanje koje su relevantne za angažirane timove u planiranju i obavljanju angažmana.
- Angažirani timovi komuniciraju društvu informacije o:
 - o klijentu koje su dobivene tijekom obavljanja angažmana koje bi možda uzrokovale da društvo odbije odnos s klijentom ili određeni angažman da su te informacije bile poznate prije prihvaćanja ili nastavljavanja odnosa s klijentom ili određenog angažmana;
 - o funkcioniranju reakcija društva (npr. zabrinutost u vezi s procesima društva za dodjelu osoblja angažmanima), što u nekim slučajevima može ukazivati na nedostatak u sustavu društva za upravljanje kvalitetom.
- Angažirani timovi dostavljaju informacije pregledavatelju kvalitete angažmana ili pojedincima koji pružaju konzultacije.
- Angažirani timovi za grupe komuniciraju pitanja revizorima komponenti u skladu s politikama ili postupcima društva, uključujući pitanja povezana s upravljanjem kvalitetom na razini angažmana.
- Pojedinaac/pojedinci kojima je dodijeljena operativna odgovornost za usklađenost sa zahtjevima neovisnosti komuniciraju relevantnom osoblju i angažiranim timovima promjene u zahtjevima za neovisnost i politikama ili postupcima društva za razrješavanje takvih promjena.

Komunikacija s vanjskim stranama

Komunikacija s mrežom ili unutar mreže društva i pružateljima usluga (Vidjeti točku 33(d)(i))

A113. Povrh toga što društvo komunicira informacije mreži društva ili unutar mreže ili pružatelju usluga, društvo će možda morati dobiti informacije od mreže, društva mreže ili pružatelja usluga koje podržavaju društvo u oblikovanju, implementaciji i funkcioniranju svog sustava upravljanja kvalitetom.

Primjer informacija koje je društvo dobilo iz svoje mreže

Društvo dobiva informacije od mreže ili drugih društava mreže o klijentima drugih društava mreže, gdje postoje zahtjevi za neovisnost koji utječu na društvo.

Komunikacija s drugima izvan društva (Vidjeti točku 33(d)(ii))

A114. *Primjeri kad zakon, regulativa ili profesionalni standardi mogu zahtijevati od društva dostavljanje informacija vanjskim stranama*

- Društvo postaje svjesno nepridržavanja zakona i regulative od strane klijenta, a relevantni etički zahtjevi zahtijevaju od društva da prijavi nepridržavanje zakona i regulative odgovarajućem tijelu izvan klijenta ili da razmotri je li takvo izvješćivanje primjerena radnja u danim okolnostima.
- Zakon ili regulativa od društva zahtijeva objavljivanje izvješća o transparentnosti i specificira vrste informacija koje je potrebno uključiti u izvješće o transparentnosti.
- Zakonom ili regulativom o vrijednosnim papirima od društva se zahtijeva komuniciranje određenih pitanja onima koji su zaduženi za upravljanje.

A115. U nekim slučajevima, zakon ili regulativa mogu zabraniti društvu vanjsko komuniciranje informacija povezanih sa svojim sustavom upravljanja kvalitetom.

Primjeri kad društvu može biti zabranjeno vanjsko komuniciranje informacija

- Zakon ili regulativa o privatnosti ili tajnosti zabranjuje otkrivanje određenih informacija.
- Zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi uključuju odredbe koje se odnose na obvezu povjerljivosti.

Određene reakcije (Vidjeti točku 34)

A116. Određene reakcije mogu se odnositi na višestruke rizike kvalitete povezane s više od jednog cilja kvalitete u različitim komponentama. Na primjer, politikama ili postupcima za pritužbe i prigovore mogu se riješiti rizici kvalitete povezani s ciljevima kvalitete u resursima (npr. predanost osoblja kvaliteti), relevantnim etičkim zahtjevima te upravljanjem i poslovođstvom. Određene reakcije same za sebe nisu dovoljne za postizanje ciljeva sustava upravljanja kvalitetom.

Relevantni etički zahtjevi (Vidjeti točku 34(a))

A117. Relevantni etički zahtjevi mogu sadržavati odredbe o utvrđivanju i ocjenjivanju prijetnji i načinu na koji se one trebaju rješavati. Na primjer, Kodeks IESBA-e sadrži konceptualni okvir za tu svrhu i pri primjeni konceptualnog okvira zahtijeva da društvo koristi test razumne i informirane treće strane.

A118. Relevantni etički zahtjevi mogu odrediti način na koji je društvo dužno reagirati na povredu. Na primjer, Kodeks IESBA-e utvrđuje zahtjeve za društvo u slučaju povrede Kodeksa IESBA-e i uključuje posebne zahtjeve za povrede Međunarodnih standarda neovisnosti, što uključuje zahtjeve za komunikaciju s vanjskim stranama.

A119. Pitanja koja društvo može riješiti u vezi s kršenjem relevantnih etičkih zahtjeva uključuju:

- komuniciranje povrede relevantnih etičkih zahtjeva odgovarajućem osoblju;
- ocjenu značajnosti povrede i njezina učinka na usklađenost s relevantnim etičkim zahtjevima;
- mjere koje treba poduzeti kako bi se na zadovoljavajući način riješile posljedice povrede, uključujući da se takve radnje poduzmu što je prije moguće;

- utvrđivanje hoće li prijaviti povredu vanjskim stranama, kao što su one zadužene za upravljanje subjektom na koji se povreda odnosi ili vanjskim nadzornom tijelu; i
- utvrđivanje odgovarajućih radnji koje treba poduzeti u odnosu na pojedince odgovorne za povredu.

Žalbe i prigovori (Vidjeti točku 34(c))

A120. Uspostavljanje politika ili postupaka za rješavanje žalbi i prigovora može pomoći društvu u sprečavanju izdavanja izvješća o angažmanu koja nisu primjerena. Također može pomoći društvu u:

- identificiranju i postupanju s pojedincima, uključujući poslovođstvo, koji ne djeluju ili se ne ponašaju na način koji pokazuje predanost kvaliteti i podržavanju predanosti društva kvaliteti; ili
- identificiranju nedostataka u sustavu upravljanja kvalitetom.

A121. Žalbe i prigovore može podnijeti osoblje ili druge osobe izvan društva (npr. klijenti, revizori komponenti ili pojedinci unutar mreže društva).

Informacije koje postanu poznate nakon prihvatanja ili nastavljanja odnosa s klijentom ili određenog angažmana (Vidjeti točku 34(d))

A122. Informacije koje postanu poznate nakon prihvatanja ili nastavljanja odnosa s klijentom ili određenog angažmana:

- mogle su postojati u vrijeme odluke društva o prihvatanju ili nastavljanju odnosa s klijentom ili određenog angažmana i društvo nije bilo upoznato s takvim informacijama;
- odnose se na nove informacije koje su nastale nakon odluke o prihvatanju ili nastavljanju odnosa s klijentom ili određenog angažmana.

Primjeri pitanja koja se rješavaju u politikama ili postupcima društva za okolnosti kad informacije postanu poznate nakon prihvatanja ili nastavljanja odnosa s klijentom ili određenog angažmana koje su mogle utjecati na odluku društva o prihvatanju ili nastavljanju odnosa s klijentom ili određenog angažmana

- Konzultiranje unutar društva ili s pravnim savjetnikom.
- Razmatranje o tome postoji li profesionalni, zakonski ili regulativni zahtjev da društvo nastavi s angažmanom.
- Rasprava s odgovarajućom razinom klijentovog menadžmenta i onima koji su zaduženi za upravljanje ili stranom koja angažira o mjeri koje društvo može poduzeti na temelju relevantnih činjenica i okolnosti.
- Kad se utvrdi da je povlačenje iz angažmana odgovarajuća mjera:
 - o informiranje klijentovog menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje ili strane koja angažira o odluci i razlozima povlačenja;
 - o razmatranje o tome postoji li profesionalni, zakonski ili regulativni zahtjev da društvo prijavi regulativnim tijelima povlačenje iz angažmana ili iz angažmana i odnosa s klijentom, zajedno s razlozima povlačenja.

A123. U nekim okolnostima, zakon ili regulativa jurisdikcije može nametnuti društvu obvezu prihvatanja ili nastavljanja angažmana s klijentom, ili u slučaju javnog sektora, društvo može biti imenovano na temelju zakonskih odredbi.

Primjer pitanja koja se rješavaju u politikama ili postupcima društva u okolnostima kad je društvo obvezno prihvatiti ili nastaviti angažman ili se društvo ne može povući iz angažmana, a društvo je svjesno informacija koje bi uzrokovale da društvo odbije ili prekine angažman.

- Društvo razmatra učinak informacija na obavljanje angažmana.
- Društvo komunicira informacije angažiranom partneru i traži od angažiranog partnera da poveća opseg i učestalost usmjeravanja i nadziranja članova angažiranog tima i pregleda njihovog rada.
- Društvo dodjeljuje iskusnije osoblje angažmanu.
- Društvo određuje da je potrebno provesti pregled kvalitete angažmana.

Komunikacija s vanjskim stranama (Vidjeti točku 34(e))

A124. Sposobnost društva da zadrži povjerenje dionika u kvalitetu svojih angažmana može se poboljšati relevantnom, pouzdanom i transparentnom komunikacijom društva o aktivnostima koje je poduzelo za rješavanje pitanja kvalitete i učinkovitosti tih aktivnosti.

A125. Vanjske strane koje mogu koristiti informacije o sustavu društva za upravljanje kvalitetom i opseg njihova interesa za sustav društva za upravljanje kvalitetom mogu se razlikovati ovisno o vrsti i okolnostima društva i njegovih angažmana.

Primjeri vanjskih strana koje mogu koristiti informacije o sustavu društva za upravljanje kvalitetom

- Menadžment ili osobe zadužene za upravljanje klijenata društva mogu koristiti informacije kako bi utvrdile hoće li imenovati društvo za obavljanje angažmana.
- Vanjska nadzorna tijela su možda iskazala želju da informacije podrže njihove odgovornosti u monitoringu kvalitete angažmana u cijeloj jurisdikciji i razumijevanju rada društava.
- Druga društva koja koriste rad društva u obavljanju angažmana (npr. u vezi s revizijom grupe) možda su zatražila takve informacije.
- Drugi korisnici izvješća o angažmanima društva, kao što su ulagatelji koji u donošenju odluka koriste izvješća o angažmanima, možda su iskazali želju za informacijama.

A126. Informacije o sustavu upravljanja kvalitetom koje se pružaju vanjskim stranama, uključujući informacije koje se dostavljaju osobama zaduženima za upravljanje o tome kako sustav upravljanja kvalitetom podržava dosljedno obavljanje kvalitetnih angažmana, mogu se baviti pitanjima kao što su:

- Vrsta i okolnosti društva, kao što su organizacijska struktura, poslovni model, strategija i operativno okruženje.
- Upravljanje i posloводство društva, kao što je njegova kultura, način na koji pokazuje predanost kvaliteti i dodjeljivanje uloga, odgovornosti i ovlasti u odnosu na sustav upravljanja kvalitetom.
- Način na koji društvo ispunjava svoje odgovornosti u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući one koji se odnose na neovisnost.
- Čimbenici koji doprinose kvaliteti angažmana, na primjer, takve informacije mogu biti predstavljene u obliku pokazatelja kvalitete angažmana s narativom koji objašnjava pokazatelje.

- Rezultati monitoring aktivnosti društva i vanjskih nadzora te način na koji je društvo otklonilo utvrđene nedostatke ili na drugi način reagira na njih.
- Ocjenjivanje provedeno u skladu s točkama 53–54 o tome pruža li sustav upravljanja kvalitetom društvu razumno uvjerenje da su ciljevi sustava ostvareni i zaključak o tome, uključujući osnovu za prosudbe donesene pri obavljanju ocjenjivanja i zaključivanja.
- Način na koji je društvo reagiralo na novonastala kretanja i promjene u okolnostima društva ili njegovih angažmana, uključujući način na koji je sustav upravljanja kvalitetom prilagođen kako bi reagirao na takve promjene.
- Odnos između društva i mreže, cjelokupna struktura mreže, opis mrežnih zahtjeva i mrežnih usluga, odgovornosti društva i mreže (uključujući da je društvo u konačnici odgovorno za sustav upravljanja kvalitetom) i informacije o ukupnom opsegu i rezultatima monitoring aktivnosti mreže u društvima mreže.

Komunikacija s onima koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti točku 34(e)(i))

A127. Način na koji se provodi komunikacija s osobama zaduženima za upravljanje (tj. od strane društva ili angažiranog tima) može ovisiti o politikama ili postupcima društva i okolnostima angažmana.

A128. MReVŠ 260 (izmijenjen) uređuje odgovornost revizora za komunikaciju s zaduženima za upravljanje u reviziji financijskih izvještaja i uređuje revizorovo određivanje odgovarajućih osoba unutar upravljačke strukture subjekta s kojima će komunicirati¹¹²⁴ i komunikacijskog procesa.¹¹²⁵ U nekim okolnostima može biti primjereno komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje subjektima koji nisu uvršteni subjekti (ili pri obavljanju drugih angažmana), na primjer, subjektima koji mogu imati karakteristike javnog interesa ili javne odgovornosti, kao što su:

- Subjekti koji drže znatan iznos imovine u fiducijarnom svojstvu za velik broj dionika, uključujući financijske institucije, kao što su određene banke, osiguravajuća društva i mirovinski fondovi.
- Subjekti s istaknutim javnim profilom ili čiji menadžment ili vlasnici imaju istaknuti javni profil.
- Subjekti s velikim brojem i širokim rasponom dionika.

Razmatranja za javni sektor

A129. Društvo može utvrditi da je primjereno komunicirati onima koji su zaduženi za upravljanje subjektom javnog sektora o načinu na koji sustav društva za upravljanje kvalitetom podržava dosljedno obavljanje kvalitetnih angažmana, uzimajući u obzir veličinu i složenost subjekta javnog sektora, raspon njegovih dionika, vrstu usluga koje pruža, te uloge i odgovornosti onih koji su zaduženi za upravljanje.

Utvrđivanje kada je inače primjereno komunicirati s vanjskim stranama (Vidjeti točku 34(e)(ii))

A130. Odluka društva o tome kad je primjereno komunicirati s vanjskim stranama o sustavu društva za upravljanje kvalitetom stvar je profesionalne prosudbe i na nju mogu utjecati pitanja kao što su:

- Vrste angažmana koje društvo obavlja i vrste subjekata za koje se takvi angažmani obavljaju.
- Vrsta i okolnosti društva.

¹¹²⁴ MReVŠ 260 (izmijenjen), *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje*, točke 11–13.

¹¹²⁵ MReVŠ 260 (izmijenjen), točke 18 – 22.

- Vrsta poslovnog okruženja društva, kao što su uobičajena poslovna praksa u nadležnosti društva i karakteristike financijskih tržišta na kojima društvo posluje.
- U kojoj je mjeri društvo već komuniciralo s vanjskim stranama u skladu sa zakonom ili regulativom (tj. je li potrebna daljnja komunikacija i, ako jest, pitanja koja treba komunicirati).
- Očekivanja dionika u nadležnosti društva, uključujući razumijevanje i interes koji su vanjske strane iskazale o angažmanima društva i procesima društva u obavljanju angažmana.
- Jurisdiksijski trendovi.
- Informacije koje su već dostupne vanjskim stranama.
- Način na koji vanjske strane mogu koristiti informacije i njihovo opće razumijevanje pitanja povezanih sa sustavom društva za upravljanje kvalitetom i revizijama ili uvidima u financijske izvještaje ili drugim angažmanima s izražavanjem uvjerenja ili angažmanima za povezane usluge.
- Koristi od vanjske komunikacije za javni interes i bi li se razumno očekivalo da će koristiti nadmašiti troškove (novčane ili druge) takve komunikacije.

Prethodno navedena pitanja mogu također utjecati na informacije koje je društvo dostavilo u komunikaciji te na vrstu, vremenski raspored i opseg te na primjereni oblik komunikacije.

Vrsta, vremenski raspored i opseg te primjereni oblik komunikacije s vanjskim stranama (Vidjeti točku 34(e)(iii))

A131. Društvo može razmotriti sljedeća obilježja u pripremi informacija koje se komuniciraju vanjskim stranama:

- Informacije su specifične za okolnosti društva. Povezivanje pitanja u komunikaciji društva izravno s posebnim okolnostima društva može pomoći u smanjenju potencijala da takve informacije s vremenom postanu pretjerano standardizirane i manje korisne.
- Informacije su prezentirane na jasan i razumljiv način, a način prezentacije nije obmanjujući niti bi neprimjereni utjecao na korisnike komunikacije (npr. informacije su prikazane na način koji je primjereno uravnotežen prema pozitivnim i negativnim aspektima pitanja koje se komunicira).
- Informacije su točne i potpune u svim značajnim odrednicama i ne sadrže informacije koje obmanjuju.
- Informacije uzimaju u obzir potrebe korisnika kojima su namijenjene. U razmatranju potreba korisnika za informacijama, društvo može razmotriti pitanja kao što su razina detaljnosti koju bi korisnici smatrali smislenom i imaju li korisnici pristup relevantnim informacijama putem drugih izvora (npr. međumrežne stranice društva).

A132. Društvo koristi profesionalnu prosudbu pri utvrđivanju, u danim okolnostima, primjerene forme komunikacije s vanjskom stranom, uključujući komunikaciju s onima koji su zaduženi za upravljanje kad obavlja reviziju financijskih izvještaja uvrštenih subjekata, koja može biti usmena ili pisana. Prema tome, forma komunikacije može varirati.

Primjeri forme komunikacije s vanjskim stranama

- Publikacija kao što je izvješće o transparentnosti ili izvješće o kvaliteti revizije.
- Ciljana pisana komunikacija s određenim dionicima (npr. informacije o rezultatima procesa monitoringa i otklanjanja nedostataka u društvu).
- Izravni razgovori i interakcije s vanjskom stranom (npr. razgovori između angažiranog tima i onih koji su zaduženi za upravljanje).
- Međumrežna stranica.
- Druge forme digitalnih medija, kao što su društveni mediji ili intervjui ili prezentacije putem webcast-a ili videa.

Angažmani koji podliježu pregledu kvalitete angažmana

Pregled kvalitete angažmana koji zahtijeva zakon ili regulativa (Vidjeti točku 34(f)(ii))

A133. Zakon ili regulativa mogu zahtijevati pregled kvalitete angažmana, na primjer, za revizijske angažmane subjekata koji:

- su kao subjekti od javnog interesa definirani u određenoj jurisdikciji;
- djeluju u javnom sektoru ili koji su primatelji proračunskih sredstava ili subjekti s javnom odgovornošću;
- posluju u određenim industrijama (npr. financijske institucije kao što su banke, osiguravajuća društva i mirovinski fondovi);
- ispunjavaju određeni imovinski prag;
- nalaze se pod sudskom upravom ili sudskim procesom (npr. likvidacija).

Pregled kvalitete angažmana kao reakcija za razrješavanje jednog ili više rizika kvalitete (Vidjeti točku 34(f)(iii))

A134. Razumijevanje stanja, događaja, okolnosti, donošenje ili nedonošenje mjera na strani društva koje može negativno utjecati na postizanje ciljeva kvalitete, kako je propisano točkom 25(a)(ii), odnosi se na vrstu i okolnosti angažmana društva. Pri oblikovanju i implementiranju reakcije za rješavanje jednog ili više rizika kvalitete društvo može odrediti da je pregled kvalitete angažmana prikladna reakcija na osnovi razloga za procjenu rizika kvalitete.

Primjeri stanja, događaja, okolnosti, donošenja ili nedonošenja mjera koje dovodi do jednog ili više rizika kvalitete za koje pregled kvalitete angažmana može biti primjerena reakcija

Oni koji se odnose na vrste angažmana koje društvo obavlja i izvješća koja treba izdati:

- Angažmani koji uključuju visoku razinu složenosti ili prosudbe, kao što su:
 - o Revizije financijskih izvještaja za subjekte koji posluju u industriji koja obično ima računovodstvene procjene s visokim stupnjem nesigurnosti procjene (npr. određene velike financijske institucije ili rudarski subjekti) ili za subjekte za koje postoje nesigurnosti povezane s događajima ili stanjima koji mogu baciti znatnu sumnju na njihovu sposobnost nastaviti vremenski neograničeno poslovanje.
 - o Angažmani za izražavanje uvjerenja koji zahtijevaju specijalizirane vještine i znanje u mjerenju ili ocjenjivanju temeljnog predmetnog pitanja u skladu s primjenjivim kriterijima (npr. izvještaj o stakleničkim plinovima u kojoj postoje znatne nesigurnosti povezane s količinama koje se u njima navode).
- Angažmani na kojima su se pojavila pitanja, kao što su revizijski angažmani s ponavljajućim nalazima unutarnjeg ili vanjskog nadzora, neotklonjenim značajnim nedostacima internih kontrola ili značajnim prepravljajima usporednih informacija u financijskim izvještajima.
- Angažmani za koje su tijekom procesa društva za prihvaćanje i nastavljanje utvrđene neobične okolnosti (npr. novi klijent koji je imao prijepor s prethodnim revizorom ili praktičarem na području izražavanja uvjerenja).

- Anagažmani koji uključuju izvješćivanje o financijskim ili nefinancijskim informacijama za koje se očekuje da će biti uključeni u regulatornu prijavu i koji mogu uključivati viši stupanj prosudbe, kao što su pro forma financijske informacije koje treba uključiti u prospekt.

Oni koji se odnose na vrste subjekata za koje se obavljaju angažmani:

- Subjekti u industrijama u nastajanju ili za koje društvo nema prethodnog iskustva.
- Subjekti za koje su zabrinutosti izražene u komunikacijama regulatora nadležnih za vrijednosne papire ili bonitetni nadzor.
- Subjekti koji nisu uvršteni subjekti a koji mogu imati obilježja od javnog interesa ili javne odgovornosti, na primjer:
 - o Subjekti koji drže znatan iznos imovine u fiducijarnom svojstvu za velik broj dionika, uključujući financijske institucije, kao što su određene banke, osiguravajuća društva i mirovinski fondovi za koje pregled kvalitete angažmana nije inače propisan zakonom ili regulativom.
 - o Subjekti istaknutog javnog profila ili čiji menadžment ili vlasnici imaju istaknut javni profil.
 - o Subjekti s velikim brojem i širokim rasponom dionika.

A135. Reakcije društva radi rješavanja rizika kvalitete mogu uključivati druge oblike pregleda angažmana koji nisu pregled kvalitete angažmana. Na primjer, za revizije financijskih izvještaja, reakcije društva mogu uključivati preglede postupaka angažiranog tima koji se odnose na značajne rizike ili preglede određenih značajnih prosudbi donesenih od strane osoblja koje ima specijalizirano stručno znanje. U nekim slučajevima te druge vrste pregleda angažmana mogu se obaviti uz pregled kvalitete angažmana.

A136. U nekim slučajevima društvo može utvrditi da ne postoje revizije ili drugi angažmani za koje je pregled kvalitete angažmana ili drugi oblik pregleda angažmana prikladna reakcija za razrješavanje rizika kvalitete.

Razmatranja za javni sektor

A137. Vrsta i okolnosti subjekata javnog sektora (npr. zbog njihove veličine i složenosti, raspona njihovih dionika ili vrste usluga koje pružaju) mogu dovesti do rizika za kvalitetu. U tim okolnostima društvo može utvrditi da je pregled kvalitete angažmana prikladna reakcija za rješavanje takvih rizika kvalitete. Zakonom ili regulativom mogu se uspostaviti dodatni zahtjevi u pogledu izvješćivanja za revizore subjekata javnog sektora (npr. zasebno izvješće o slučajevima neusklađenosti sa zakonom ili regulativom zakonodavcu ili drugom upravljачkom tijelu ili komuniciranje takvih slučajeva u revizorskom izvješću o financijskim izvještajima). U takvim slučajevima društvo također može razmotriti složenost takvog izvješćivanja i njegovu važnost za korisnike pri utvrđivanju je li pregled kvalitete angažmana prikladna reakcija.

Proces monitoringa i otklanjanja nedostataka (Vidjeti točke 35–47)

A138. Osim što omogućuje ocjenjivanje sustava upravljanja kvalitetom, proces monitoringa i otklanjanja nedostataka olakšava proaktivno i kontinuirano poboljšanje kvalitete angažmana i sustava upravljanja kvalitetom. Na primjer:

- S obzirom na inherentna ograničenja sustava upravljanja kvalitetom, utvrđivanje nedostataka od strane društva nije neuobičajeno i važan je aspekt sustava upravljanja kvalitetom, jer brza identifikacija nedostataka omogućuje društvu njihovo pravodobno i učinkovito otklanjanje i doprinosi kulturi stalnog poboljšanja.
- Aktivnosti monitoringa mogu pružiti informacije koje omogućuju društvu sprječavanje nedostatka kroz reakciju na nalaz koji bi tijekom određenog vremenskog razdoblja mogao dovesti do nedostatka.

Oblikovanje i obavljanje aktivnosti monitoringa (Vidjeti točke 37–38)

A139. Aktivnosti monitoringa koje obavlja društvo mogu obuhvaćati kombinaciju stalnih aktivnosti monitoringa i periodičnih aktivnosti monitoringa. Stalne aktivnosti monitoringa općenito su rutinske aktivnosti, ugrađene u procese društva i obavljaju se u stvarnom vremenu, reagirajući na promjenjive uvjete. Društva u određenim intervalima provode periodične aktivnosti monitoringa. U većini slučajeva stalne aktivnosti monitoringa pravodobnije pružaju informacije o sustavu upravljanja kvalitetom.

A140. Aktivnosti monitoringa mogu uključivati provjeru angažmana u postupku. Provjere angažmana oblikovane su kako bi se provjerilo je li aspekt sustava upravljanja kvalitetom oblikovan, implementiran i funkcionira li na predviđeni način. U nekim okolnostima sustav upravljanja kvalitetom može uključivati reakcije koje su oblikovane za pregledavanje angažmana dok su u postupku obavljanja, a koja se po vrsti čine sličnima provjerama angažmana u postupku (npr. pregledi koji su oblikovani za otkrivanje ispada ili nedostataka u sustavu upravljanja kvalitetom kako bi spriječili nastanak rizika kvalitete). Svrha aktivnosti vodit će njezino oblikovanje i implementaciju te gdje se ona uklapa u sustav upravljanja kvalitetom (tj. je li riječ o provjeri angažmana u postupku koji je aktivnost monitoringa ili pregledu angažmana koji je reakcija na rješavanje rizika kvalitete).

A141. Na vrstu, vremenski raspored i opseg aktivnosti monitoringa mogu utjecati i druga pitanja, uključujući:

- veličinu, strukturu i organizaciju društva;
- uključivanje mreže društva u aktivnosti monitoringa;
- resurse koje društvo namjerava koristiti kako bi omogućilo aktivnosti monitoringa, kao što je korištenje IT aplikacija.

A142. Pri obavljanju aktivnosti monitoringa društvo može utvrditi da su potrebne promjene vrste, vremenskog rasporeda i opsega aktivnosti monitoringa, primjerice kad nalazi ukazuju na potrebu za opsežnijim aktivnostima monitoringa.

Oblikovanje procesa društva za procjenu rizika te procesa monitoringa i otklanjanja nedostataka (Vidjeti točku 37(c))

A143. Način na koji je oblikovan proces procjene rizika u društvu (npr. centralizirani ili decentralizirani proces ili učestalost pregledavanja) može utjecati na vrstu, vremenski raspored i opseg aktivnosti monitoringa, uključujući aktivnosti monitoringa tijekom procesa društva za procjenu rizika.

A144. Način na koji je oblikovan proces društva za monitoring i otklanjanje nedostataka (tj. vrsta, vremenski raspored i opseg aktivnosti monitoringa i otklanjanja nedostataka, uzimajući u obzir vrstu i okolnosti društva) može utjecati na aktivnosti monitoringa koje je društvo poduzelo kako bi utvrdilo ostvaruje li se procesom monitoringa i otklanjanja nedostataka predviđena svrha kako je opisano u točki 35.

Primjer prilagodljivosti veličini radi prikazivanja aktivnosti monitoringa za proces monitoringa i otklanjanja nedostataka

- U manje složenom društvu aktivnosti monitoringa mogu biti jednostavne jer informacije o procesu monitoringa i otklanjanja nedostataka mogu biti lako dostupne u obliku znanja posloводства na temelju njihove česte interakcije sa sustavom upravljanja kvalitetom, o vrsti, vremenskom rasporedu i opsegu poduzetih aktivnosti monitoringa, rezultatima aktivnosti monitoringa, i mjerama društva za rješavanje rezultata.
- U složenijem društvu aktivnosti monitoringa za proces monitoringa i otklanjanja nedostataka mogu biti posebno oblikovane kako bi se osiguralo da proces monitoringa i otklanjanja nedostataka pruža relevantne, pouzdane i pravodobne informacije o sustavu upravljanja kvalitetom te na primjeren način reagira na utvrđene nedostatke.

Promjene u sustavu upravljanja kvalitetom (Vidjeti točku 37(d))

A145. Promjene u sustavu upravljanja kvalitetom mogu uključivati:

- promjene za rješavanje utvrđenog nedostatka u sustavu upravljanja kvalitetom;
- promjene ciljeva kvalitete, rizika kvalitete ili reakcija kao rezultat promjena vrste i okolnosti društva i njegovih angažmana.

Kad nastanu promjene, prethodne aktivnosti monitoringa koje je društvo poduzelo više ne mogu društvu pružati informacije kojima bi se poduprlo ocjenjivanje sustava upravljanja kvalitetom te stoga aktivnosti monitoringa društva mogu uključivati praćenje tih područja promjene.

Prethodne aktivnosti monitoringa (Vidjeti točku 37(e))

A146. Rezultati prethodnih aktivnosti monitoringa u društvu mogu ukazivati na područja sustava u kojima može doći do nedostatka, posebno područja u kojima postoji povijest utvrđenih nedostataka.

A147. Prethodne aktivnosti monitoringa koje je društvo poduzelo više ne mogu društvu pružati informacije kojima bi se poduprlo ocjenjivanje sustava, među ostalim o područjima sustava upravljanja kvalitetom koja se nisu promijenila, osobito kad je proteklo neko vrijeme od poduzimanja aktivnosti monitoringa.

Druge relevantne informacije (Vidjeti točku 37(f))

A148. Povrh izvora informacija navedenih u točki 37(f), druge relevantne informacije mogu uključivati:

- informacije koje je mreža društva komunicirala u skladu s točkama 50(c) i 51(b) o sustavu društva za upravljanje kvalitetom, uključujući zahtjeve mreže ili usluge mreže koje je društvo uključilo u svoj sustav upravljanja kvalitetom;
- informacije koje pružatelj usluga komunicira o resursima koje društvo koristi u svom sustavu upravljanja kvalitetom;
- informacije regulatora o subjektima za koje društvo obavlja angažmane, koje su društvu dostupne, kao što su informacije regulatora vrijednosnih papira o subjektu za koji društvo obavlja poslove (npr. o nepravilnostima u financijskim izvještajima subjekta).

A149. Rezultati vanjskih nadzora ili druge relevantne informacije, unutarnje i vanjske, mogu ukazivati na to da se prethodnim aktivnostima monitoringa koje je društvo poduzelo propustio utvrditi nedostatak u sustavu upravljanja kvalitetom. Te

informacije mogu utjecati na to da društvo razmotri vrstu, vremenski raspored i opseg aktivnosti monitoringa.

A150. Vanjski nadzori nisu zamjena za aktivnosti društva na području unutarnjeg monitoringa. Međutim, rezultati vanjskih nadzora utječu na vrstu, vremenski raspored i opseg aktivnosti monitoringa. *Provjere angažmana* (Vidjeti točku 38)

A151. *Primjeri pitanja iz točke 37 koje društvo može razmotriti pri odabiru dovršenih angažmana za provjeru*

- U odnosu na stanja, događaje, okolnosti, poduzimanje ili nepoduzimanje radnji koje dovode do rizika za kvalitetu:
 - o Vrste angažmana koje obavlja društvo i opseg iskustva društva u obavljanju te vrste angažmana.
 - o Vrste subjekata za koje se obavljaju angažmani, na primjer:

- uvršteni subjekti,
- subjekti koji posluju u djelatnostima u nastajanju,
- subjekti koji posluju u djelatnostima povezanim s visokom razinom složenosti ili prosudbe,
- subjekti koji posluju u djelatnosti koja je nova za društvo, o Pozicija i iskustvo angažiranog partnera.
- Rezultati prethodnih provjera dovršenih angažmana, uključujući rezultate za svakog angažiranog partnera.
- U odnosu na druge relevantne informacije:
 - o pritužbe ili prigovori u vezi s angažiranim partnerom,
 - o rezultati vanjskih nadzora, uključujući rezultate za svakog angažiranog partnera,
 - o rezultati ocjene društva o predanosti kvaliteti za svakog angažiranog partnera.

A152. Društvo može poduzimati višestruke aktivnosti monitoringa, osim provjera dovršenih angažmana, koje su usmjerene na utvrđivanje jesu li angažmani bili u skladu s politikama ili postupcima. Te se aktivnosti monitoringa mogu provoditi na određenim angažmanima ili angažiranim partnerima. Društvo može koristiti vrstu i opseg tih aktivnosti monitoringa te rezultate pri određivanju:

- koje završene angažmane odabrati za provjeru;
- koje angažirane partnere odabrati za provjeru;
- koliko često odabrati angažiranog partnera za provjeru; ili
- koje aspekte angažmana treba uzeti u obzir pri obavljanju provjera dovršenih angažmana.

A153. Provjera dovršenih angažmana angažiranih partnera na peridičnoj osnovi može pomoći društvu u monitoringu u odnosu na pitanje jesu li angažirani partneri ispunili svoju ukupnu obvezu upravljanja i postizanja kvalitete angažmana kojima su dodijeljeni.

Primjer načina na koji društvo može primijeniti periodičku osnovu za provjeru dovršenih angažmana za svakog angažiranog partnera
Društvo može uspostaviti politike ili postupke koji se odnose na provjeru dovršenih angažmana koji:

- određuju standardno razdoblje ciklusa provjere, kao što je provjera dovršenog angažmana za svakog angažiranog partnera koji obavlja revizije financijskih izvještaja jednom u tri godine i za sve ostale angažirane partnere, jednom u pet godina;
- određuju kriterije za odabir dovršenih angažmana, uključujući da za angažiranog partnera koji obavlja revizije financijskih izvještaja odabrani angažman(i) uključuju revizijski angažman;

- određuju odabir angažiranog partnera na način koji je nepredvidljiv; i
- određuju slučajeve kad je potrebno ili primjereno odabir angažiranih partnera više ili manje često od standardnog razdoblja određenog u politici, na primjer:
 - o društvo može odabrati angažirane partnere češće od standardnog razdoblja utvrđenog u politici društva kad:
- je društvo je utvrdilo višestruke nedostatke koji su ocijenjeni kao ozbiljni te je društvo odredilo da je potreban češći periodički pregled svih angažiranih partnera,
- angažirani partner obavlja angažmane za subjekte koji djeluju u određenoj djelatnosti u kojoj postoje visoke razine složenosti ili prosudbe,
- angažman koji je obavio angažirani partner bio je predmet drugih aktivnosti monitoringa, a rezultati ostalih aktivnosti monitoringa su bili nezadovoljavajući,
- angažirani partner obavio je angažman za subjekt koji posluje u djelatnosti za koju angažirani partner ima ograničeno iskustvo,
- angažirani partner je novoimenovani angažirani partner ili se nedavno pridružio društvu iz drugog društva ili iz druge jurisdikcije.
 - o društvo može odgoditi odabir angažiranog partnera (npr. odgoda na godinu dana nakon standardnog razdoblja određenog u politici društva) kad:
- su angažmani koje je obavljao angažman partner bili podložni drugim aktivnostima monitoringa tijekom standardnog razdoblja određenog u politici društva; i
- rezultati ostalih aktivnosti monitoringa pružaju dovoljno informacija o angažiranom partneru (tj. obavljanje provjere dovršenih angažmana vjerojatno ne bi pružilo društvu dodatne informacije o angažiranom partneru).

A154. Pitanja koja se razmatraju u provjeri angažmana ovise o načinu na koji će se provjera koristiti za monitoring sustava upravljanja kvalitetom. Provjera angažmana obično uključuje utvrđivanje jesu li reakcije koje se implementiraju na razini angažmana (npr. politike i postupci društva u pogledu obavljanja angažmana) implementirani su onako kako su oblikovani i djeluju li učinkovito.

Pojedinci koji obavljaju aktivnosti monitoringa (Vidjeti točku 39(b))

A155. Odredbe relevantnih etičkih zahtjeva relevantne su za oblikovanje politika ili postupaka koje uređuju objektivnost pojedinaca koji obavljaju aktivnosti monitoringa. Prijetnja samopregleda može nastati kad je pojedinac koji obavlja:

- provjeru angažmana bio:
- u slučaju revizije financijskih izvještaja, član angažiranog tima ili pregledavatelj kvalitete angažmana tog angažmana ili angažmana za sljedeće financijsko razdoblje; ili
 - o za sve ostale angažmane, član angažiranog tima ili pregledavatelj kvalitete tog angažmana;
 - o druga vrsta aktivnosti monitoringa sudjelovala je u oblikovanju, izvršavanju ili obavljanju reakcije koja je predmet monitoringa.

A156. U nekim okolnostima, na primjer, u slučaju manje složenog društva, možda neće postojati osoblje koje ima kompetencije, sposobnosti, vrijeme ili objektivnost za obavljanje aktivnosti monitoringa. U tim okolnostima društvo može koristiti mrež-

ne usluge ili pružatelja usluga za obavljanje aktivnosti monitoringa.

Ocjenjivanje nalaza i utvrđivanje nedostataka (Vidjeti točke 16(a), 40–41)

A157. Društvo prikuplja nalaze obavljanjem aktivnosti monitoringa, iz vanjskih nadzora i drugih relevantnih izvora.

A158. Informacije koje društvo prikupi iz aktivnosti monitoringa, vanjskih nadzora i drugih relevantnih izvora mogu otkriti druga zapažanja o sustavu upravljanja kvalitetom u društvu, kao što su:

- mjere, ponašanja ili uvjeti koji su doveli do pozitivnih ishoda u kontekstu kvalitete ili učinkovitosti sustava upravljanja kvalitetom; ili
- slične okolnosti u kojima nisu zabilježeni nalazi (npr. angažmani u kojima nisu zabilježeni nalazi i angažmani su slične vrste kao i angažmani u kojima su zabilježeni nalazi).

Druga zapažanja mogu biti korisna društvu jer mogu pomoći društvu u istraživanju glavnih uzroka utvrđenih nedostataka, ukazivati na prakse koje društvo može podržati ili ih primjenjivati opsežnije (npr. u svim angažmanima) ili istaknuti prilike društva za poboljšanje sustava upravljanja kvalitetom.

A159. Društvo koristi profesionalnu prosudbu pri utvrđivanju dovođe li nalazi, pojedinačno ili u kombinaciji s drugim nalazima, do nedostatka u sustavu upravljanja kvalitetom. Pri donošenju prosudbe društvo će možda morati uzeti u obzir relativnu važnost nalaza u kontekstu ciljeva kvalitete, rizika kvalitete, reakcija ili drugih aspekata sustava upravljanja kvalitetom na koje se odnose. Na prosudbe društva mogu utjecati kvantitativni i kvalitativni čimbenici koji su relevantni za nalaze. U nekim okolnostima društvo može odrediti da je primjereno dobiti više informacija o nalazima kako bi se utvrdilo postoji li nedostatak. Neće svi nalazi biti nedostatak, uključujući nalaze u angažmanu.

A160. *Primjeri kvantitativnih i kvalitativnih čimbenika koje društvo može razmotriti pri utvrđivanju dovode li nalazi do nedostatka*

Rizici kvalitete i reakcije

- Ako se nalazi odnose na reakciju:
 - o način na koji je reakcija oblikovana, na primjer, vrsta reakcije, učestalost njezinog pojavljivanja (ako je primjenjivo) i relativna važnost reakcije za rješavanje rizika kvalitete i postizanje ciljeva kvalitete na koje se odnosi;
 - o vrsta rizika kvalitete na koji se reakcija odnosi i opseg u kojoj nalazi upućuju na to da rizik kvalitete nije razriješen;
 - o postoje li druge reakcije koji se odnose na isti rizik kvalitete i postoje li nalazi za te reakcije.

Vrsta nalaza i jesu li prožimajući

- Vrsta nalaza. Na primjer, nalazi povezani s radnjama i ponašanjima vodstva mogu biti kvalitativno značajni, zbog prožimajućeg učinka koji bi to moglo imati na sustav upravljanja kvalitetom u cjelini.
- Upućuju li nalazi, u kombinaciji s drugim nalazima, na trend ili sustavno pitanje. Na primjer, slični nalazi u angažmanu koji se pojavljuju u više angažmana mogu ukazivati na sustavno pitanje.

Opseg aktivnosti monitoringa i opseg nalaza

- Opseg aktivnosti monitoringa iz koje su proizašli nalazi, uključujući broj ili veličinu odabira.

- Opseg nalaza u odnosu na odabir obuhvaćen aktivnošću monitoringa i u odnosu na očekivanu stopu odstupanja. Na primjer, u slučaju provjere angažmana, broj odabranih angažmana u kojima su utvrđeni nalazi u odnosu na ukupan broj odabranih angažmana i očekivana stopa odstupanja koju je utvrdilo društvo.

A161. Ocjenjivanje nalaza i utvrđivanje nedostataka te ocjenjivanje ozbiljnosti utvrđenog nedostatka te je li taj nedostatak prožimajući, uključujući istraživanje glavnih uzroka utvrđenog nedostatka, dio su iterativnog i nelinearnog procesa.

Primjeri načina na koji je proces ocjenjivanja nalaza i utvrđivanja nedostataka, ocjenjivanja utvrđenih nedostataka, uključujući istraživanje glavnih uzroka utvrđenih nedostataka, iterativan i nelinearan

- Pri istraživanju glavnih uzroka utvrđenog nedostatka društvo može utvrditi okolnost koja ima sličnosti s drugim okolnostima u kojima su postojali nalazi koji se nisu smatrali nedostatkom. Posljedično tome, društvo prilagođava svoju ocjenu ostalih nalaza i klasificira ih kao nedostatak.
- Pri ocjenjivanju ozbiljnosti utvrđenog nedostatka i je li taj nedostatak prožimajući, društvo može utvrditi trend ili sustavno pitanje koje je u korelaciji s drugim nalazima koji se ne smatraju nedostacima. Posljedično tome, društvo prilagođava svoju ocjenu ostalih nalaza i također ih klasificira kao nedostatke.

A162. Rezultati aktivnosti monitoringa, rezultati vanjskih nadzora i druge relevantne informacije (npr. aktivnosti monitoringa u mreži ili pritužbe i optužbe) mogu otkriti informacije o učinkovitosti procesa monitoringa i otklanjanja nedostataka. Na primjer, rezultati vanjskih nadzora mogu pružiti informacije o sustavu upravljanja kvalitetom koje nisu utvrđene procesom monitoringa i otklanjanja nedostataka u društvu, što može ukazivati na nedostatak u tom procesu.

Ocjenjivanje utvrđenih nedostataka (Vidjeti točku 41)

- A163. Čimbenici koje društvo može uzeti u obzir pri ocjenjivanju ozbiljnosti utvrđenog nedostatka i je li prožimajući uključuju:
- vrstu utvrđenog nedostatka, uključujući aspekt sustava upravljanja kvalitetom u društvu na koji se nedostatak odnosi, te je li nedostatak u projektiranju, implementaciji ili funkcioniranju sustava za upravljanje kvalitetom;
 - u slučaju utvrđenih nedostataka povezanih s reakcijama, postoje li kompenzacijske reakcije za razrješavanje rizika kvalitete na koji se reakcija odnosi;
 - glavni uzrok/uzroci utvrđenog nedostatka;
 - učestalost pojavljivanja pitanja koje dovodi do utvrđenog nedostatka; i
 - veličinu utvrđenog nedostatka, brzinu kojom je nastao i vremensko trajanje njegovog postojanja i utjecaja na sustav upravljanja kvalitetom.
- A164. Ozbiljnost utvrđenih nedostataka i pitanje jesu li prožimajući utječe na ocjenjivanje sustava upravljanja kvalitetom koji poduzimaju pojedinci kojima je dodijeljena krajnja nadležnost i odgovornost za sustav upravljanja kvalitetom.

Glavni uzrok utvrđenih nedostataka (Vidjeti točku 41(a))

A165. Cilj je istražiti glavni uzrok/glavne uzroke utvrđenih nedostataka razumjeti glavne okolnosti koje su uzrokovale nedostatke kako bi se društvu omogućilo:

- ocijeniti ozbiljnost i prožimanje utvrđenog nedostatka; i
- na odgovarajući način otkloniti utvrđeni nedostatak.

Provođenje analize glavnog uzroka uključuje one koji obavljaju procjenu koristeći profesionalnu prosudbu na temelju dostupnih dokaza.

A166. Vrsta, vremenski raspored i opseg postupaka poduzetih radi razumijevanja glavnog uzroka/glavnih uzroka utvrđenog nedostatka također mogu biti pod utjecajem vrste i okolnosti društva, kao što su:

- složenost i poslovne karakteristike društva,
- veličina društva,
- geografska disperzija društva,
- strukturiranost društva ili u kojoj mjeri društvo koncentrira ili centralizira svoje procese ili aktivnosti.

Primjeri načina na koji vrsta utvrđenih nedostataka i njihova moguća ozbiljnost te vrsta i okolnosti društva mogu utjecati na vrstu, vremenski raspored i opseg postupaka za razumijevanje glavnog uzorka/glavnih uzroka utvrđenih nedostataka.

- Vrsta utvrđenog nedostatka: Postupci društva za razumijevanje glavnog uzorka/glavnih uzroka utvrđenog nedostatka mogu biti stroži u okolnostima kad je izdano izvješće o angažmanu povezano s revizijom financijskih izvještaja uvrštenog subjekta koje je bilo neprimjereno ili se utvrđeni nedostatak odnosi na postupke i ponašanja vodstva u pogledu kvalitete.
- Moguća ozbiljnost utvrđenog nedostatka: Postupci društva za razumijevanje glavnog uzorka/glavnih uzroka utvrđenog nedostatka mogu biti stroži u okolnostima kad je nedostatak utvrđen u više angažmana ili ako postoji naznaka da politike ili postupci imaju visoke stope neusklađenosti.
- Vrsta i okolnosti društva:
 - o U slučaju manje složenog društva s jednom lokacijom, postupci društva za razumijevanje glavnog uzorka/glavnih uzroka utvrđenog nedostatka mogu biti jednostavniji jer informacije za komuniciranje o razumijevanju mogu biti lako dostupne i koncentrirane, a glavni uzrok/glavni uzroci mogu biti očitiji.
 - o U slučaju složenijeg društva s više lokacija, postupci za razumijevanje glavnog uzorka/glavnih uzroka utvrđenog nedostatka mogu uključivati korištenje pojedinaca posebno osposobljenih za istraživanje glavnog uzorka/glavnih uzroka utvrđenih nedostataka i za razvoj metodologije s formaliziranim postupcima za utvrđivanje glavnog uzorka/glavnih uzroka.

A167. Pri istraživanju glavnog uzroka/glavnih uzroka utvrđenih nedostataka, društvo može razmotriti zašto nedostaci nisu nastali u drugim okolnostima koje su slične vrste kao i pitanje na koje se odnosi utvrđeni nedostatak. Takve informacije također mogu biti korisne u određivanju načina otklanjanja utvrđenog nedostatka.

Primjer kad nedostatak nije nastao u drugim okolnostima slične vrste i kako te informacije pomažu društvu u istraživanju glavnog uzorka/glavnih uzroka utvrđenih nedostataka

Društvo može utvrditi da postoji nedostatak jer su se slični nalazi pojavili tijekom više angažmana. Međutim, nalazi se nisu pojavili u nekoliko drugih angažmana unutar iste populacije koja se ispituje. Suprotno angažmanima, društvo zaključuje da je temeljni uzrok utvrđenog nedostatka nepostojanje primjerene uključenosti angažiranih partnera u ključnim fazama angažmana.

A168. Utvrđivanje glavnog uzorka/glavnih uzroka koji su primjereno specifični može poduprijeti postupak društva za otklanjanje utvrđenih nedostataka.

Primjer utvrđivanja glavnih uzroka koji su primjereno određeni

Društvo može utvrditi da angažirani timovi koji obavljaju revizijske financijskih izvještaja ne uspijevaju pribaviti dovoljno primjerenih revizijskih dokaza o računovodstvenim procjenama kad pretpostavke menadžmenta imaju visok stupanj subjektivnosti. Iako društvo utvrdi kako ti angažirani timovi ne koriste primjereni profesionalni skepticizam, glavni uzrok ovog pitanja može se odnositi na drugo pitanje, kao što je kulturno okruženje koje ne potiče članove angažiranog tima da ispituju pojedince s većim autoritetom ili nedovoljnim usmjeravanjem, nadziranjem i provjerom rada obavljenog u sklopu angažmana.

A169. Povrh istraživanja glavnog uzroka/glavnih uzroka utvrđenih nedostataka, društvo može istražiti i glavni uzrok/glavne uzroke pozitivnih ishoda jer na taj način može otkriti prilike društva za poboljšanje ili dodatno poboljšanje sustava upravljanja kvalitetom.

Reakcije na utvrđene nedostatke (Vidjeti točku 42)

A170. Vrsta, vremenski raspored i opseg korektivnih mjera mogu ovisiti o nizu drugih čimbenika, uključujući:

- glavni uzrok/glavne uzroke,
- ozbiljnost i prožimanje utvrđenog nedostatka, a time i hitnost kojom ga treba riješiti,
- djelotvornost korektivnih mjera u rješavanju glavnog uzroka/glavnih uzroka, kao što je pitanje treba li društvo implementirati više korektivnih mjera kako bi učinkovito razriješilo glavni uzrok/glavne uzroke ili treba implementirati korektivne mjere kao privremene mjere dok društvo ne bude u mogućnosti provesti učinkovitije korektivne mjere.

A171. U nekim okolnostima korektivna mjera može uključivati utvrđivanje dodatnih ciljeva kvalitete ili se rizici ili reakcije na kvalitetu mogu dodati ili modificirati jer je utvrđeno da nisu primjereni.

A172. U okolnostima kad društvo utvrdi da se glavni uzrok utvrđenog nedostatka odnosi na resurs koji pruža pružatelj usluga, društvo također može:

- razmotriti želi li nastaviti koristiti resurs koji pruža davatelj usluga;
- priopćiti nedostatak davatelju usluga.

Društvo je odgovorno za razrješavanje učinka utvrđenog nedostatka povezanog s resursom koji pruža pružatelj usluga na sustav upravljanja kvalitetom i poduzimanje mjera kako bi se spriječilo ponavljanje nedostatka u odnosu na sustav upravljanja kvalitetom u društvu. Međutim, društvo obično nije odgovorno za otklanjanje utvrđenog nedostatka u ime pružatelja usluga ili daljnje istraživanje glavnog uzroka utvrđenog nedostatka kod pružatelja usluga.

Nalazi o određenom angažmanu (Vidjeti točku 45)

A173. U okolnostima kada su postupci izostavljeni ili je izdano izvješće neprimjereno, mjera koju je društvo poduzelo može uključivati:

- konzultiranje s primjerenim pojedincima u vezi s primjerenom mjerom,
- rasprava o tome s menadžmentom subjekta ili onima koji su zaduženi za upravljanje,
- obavljanje izostavljenih postupaka.

Mjere koje je društvo poduzelo ne oslobađaju društvo od odgovornosti za poduzimanje daljnjih mjera povezanih s nala-

zom u kontekstu sustava upravljanja kvalitetom, uključujući ocjenjivanje nalaza radi utvrđivanja nedostataka i kad postoji nedostatak, istraživanje glavnog uzroka/glavnih uzroka utvrđenog nedostatka.

Stalna komunikacija u vezi s monitoringom i otklanjanjem nedostataka (Vidjeti točku 46)

A174. Informacije koje se o monitoringu i otklanjanju nedostataka komuniciraju pojedincu/pojedincima kojima je dodijeljena krajnja nadležnost i odgovornost za sustav upravljanja kvalitetom mogu se komunicirati kontinuirano ili periodički. Pojedinaac/pojedinci mogu koristiti informacije na više načina, na primjer:

- kao osnovu za daljnju komunikaciju s osobljem o važnosti kvalitete,
- za pozivanje pojedinaca na odgovornost za uloge koje su im dodijeljene,
- za pravovremeno identificiranje ključnih problema u sustavu upravljanja kvalitetom.

Informacije su također osnova za ocjenjivanje sustava upravljanja kvalitetom i donošenje zaključka o sustavu, kako je propisano točkama 53 – 54.

Zahtjevi mreže ili usluge mreže (Vidjeti točku 48)

A175. U nekim okolnostima društvo može pripadati mreži. Mreže mogu uspostaviti zahtjeve u vezi sa sustavom upravljanja kvalitetom u društvu ili mogu učiniti dostupnima usluge ili resurse koje društvo može odlučiti implementirati ili koristiti u oblikovanju, implementaciji i funkcioniranju svog sustava upravljanja kvalitetom. Takvi zahtjevi ili usluge mogu biti namijenjeni promicanju dosljednog obavljanja kvalitetnih angažmana u društvima koja pripadaju mreži. Mjera u kojoj će mreža osigurati društvu ciljeve kvalitete, rizike kvalitete i reakcije koji su uobičajeni u cijeloj mreži ovisit će o dogovorima društva s mrežom.

Primjeri zahtjeva mreže

- Zahtjevi da društvo uključi dodatne ciljeve kvalitete ili rizike kvalitete u sustav upravljanja kvalitetom u društvu koji su uobičajeni u mrežnim društvima.
- Zahtjevi da društvo uključi reakcije u sustav upravljanja kvalitetom u društvu koji su uobičajeni u mrežnim društvima. Takve reakcije koje je oblikovala mreža mogu uključivati mrežne politike ili postupke kojima se određuju uloge i odgovornosti vodstva, uključujući način na koji se od društva očekuje da dodijeli ovlasti i odgovornost unutar društva ili resurse, kao što su metodologije razvijene u mreži za obavljanje angažmana ili IT aplikacije.
- Zahtjevi da društvo podliježe aktivnostima monitoringa u mreži. Te se aktivnosti monitoringa mogu odnositi na mrežne zahtjeve (npr. monitoring je li društvo na odgovarajući način primijenilo metodologiju mreže) ili na sustav upravljanja kvalitetom u društvu općenito.

Primjeri usluga mreže

- Usluge ili resursi koje društvo neobvezno koristi u svom sustavu upravljanja kvalitetom ili u obavljanju angažmana, kao što su programi dobrovoljnog osposobljavanja, korištenje revizora komponenti ili stručnjaka iz mreže ili korištenje centra za isporuku usluga uspostavljenog na razini mreže ili od strane drugog društva mreže ili skupine društava mreže.

A176. Mreža može uspostaviti odgovornosti društva za implementaciju zahtjeva mreže ili usluga mreže.

Primjeri odgovornosti društva za implementaciju zahtjeva mreže ili usluga mreže

- Društvo je dužno imati uspostavljenu određenu IT infrastrukturu i IT procese za potporu IT aplikaciji koju daje mreža a koju društvo koristi u sustavu upravljanja kvalitetom.
- Društvo je dužno na razini cijelog društva pružiti osposobljavanje o metodologiji koju daje mreža, uključujući i ažuriranja metodologije.

A177. Razumijevanje zahtjeva mreže ili usluga mreže i odgovornosti društva u vezi s njihovom implementacijom može se steći putem upita ili dokumentacije koju je dostavila mreža o pitanjima kao što su:

- upravljanje mrežom i vodstvo mreže;
- postupci koje mreža poduzima u oblikovanju, implementaciji i, ako je primjenjivo, djelovanju zahtjeva mreže ili usluga mreže;
- kako mreža identificira i reagira na promjene koje utječu na zahtjeve mreže ili usluge mreže ili druge informacije, kao što su promjene profesionalnih standarda ili informacija koje ukazuju na nedostatak u mrežnim zahtjevima ili mrežnim uslugama;
- kako mreža prati primjerenost zahtjeva mreže ili usluga mreže, što može biti kroz aktivnosti monitoringa društava u mreži i procese mreže za otklanjanje utvrđenih nedostataka.

Zahtjevi mreže ili usluge mreže u sustavu upravljanja kvalitetom u društvu (Vidjeti točku 49)

A178. Karakteristike zahtjeva mreže ili usluga mreže su stanje, događaj, okolnosti, mjera ili izostanak mjere u utvrđivanju i procjeni rizika kvalitete.

Primjer zahtjeva mreže ili usluge mreže koja dovodi do rizika kvalitete

Mreža može zahtijevati od društva korištenje IT aplikacije za prihvaćanje i nastavljavanje odnosa s klijentima i određenih angažmana koja je standardizirana u cijeloj mreži. Ovo može dovesti do rizika kvalitete ako IT aplikacija ne uključuje pitanja koja prema lokalnom zakonu ili regulativi moraju biti razmotrena od strane društva u procesu prihvaćanja i nastavljanja odnosa s klijentima i određenih angažmana.

A179. Svrha zahtjeva mreže može uključivati promicanje dosljednog obavljanja kvalitetnih angažmana u društvima mreže. Mreža od društva može očekivati implementiranje zahtjeva mreže. Međutim, društvo će možda morati prilagoditi ili dopuniti zahtjeve mreže tako da budu primjereni vrsti i okolnostima društva i njegovih angažmana.

Primjeri načina na koji će zahtjeve mreže ili usluge mreže možda trebati prilagoditi ili dopuniti

| Zahtjev mreže ili usluga mreže | Kako društvo prilagođava ili nadopunjuje zahtjev mreže ili uslugu mreže |
|---|--|
| Mreža zahtijeva od društva uključivanje određenih rizika kvalitete u sustav upravljanja kvalitetom, tako da sva društva u mreži rješavaju rizike kvalitete. | Kao dio utvrđivanja i procjene rizika kvalitete, društvo uključuje rizike kvalitete koje mreža zahtijeva. Društvo također oblikuje i implementira reakcije kako bi razriješilo rizike kvalitete prema zahtjevima mreže. |

Mreža zahtijeva od društva oblikovanje i implementiranje određenih reakcija.

Kao dio oblikovanja i implementiranja reakcija, društvo određuje:

- koje rizike kvalitete razrješavaju reakcije;
- kako će se reakcije koje zahtijeva mreža uključiti u sustav upravljanja kvalitetom u društvu, s obzirom na vrstu i okolnosti društva. To može uključivati prilagodbu reakcije kako bi odražavala vrstu i okolnosti društva i njegovih angažmana (npr. prilagođavanje metodologije kako bi se uključila pitanja povezana s zakonima ili regulativom).

Društvo koristi pojedince iz drugih društava mreže kao revizore komponenti. Uspostavljeni su zahtjev mreže koji potiču visok stupanj zajedništva u sustavima upravljanja kvalitetom u mrežnim društvima. Zahtjevi mreže uključuju posebne kriterije koji se primjenjuju na pojedince dodijeljene za rad na komponenti za reviziju grupe.

Društvo uspostavlja politike ili postupke koji zahtijevaju od angažiranog tima da potvrdi revizoru komponente (tj. drugom društvu iz mreže) da pojedinci dodijeljeni komponenti ispunjavaju posebne kriterije utvrđene u zahtjevima mreže.

A180. U nekim okolnostima, u prilagodbi ili dopuni zahtjeva mreže ili usluga mreže, društvo može utvrditi moguća poboljšanja zahtjeva mreže ili usluga mreže i može komunicirati ta poboljšanja mreži.

Aktivnosti monitoringa koje mreža poduzima na sustavu upravljanja kvalitetom u društvu (Vidjeti točku 50(c))

A181. Rezultati aktivnosti monitoringa sustava upravljanja kvalitetom u društvu mogu uključivati informacije kao što su:

- opis aktivnosti monitoringa, uključujući njihovu vrstu, vremenski raspored i opseg;
- nalazi, utvrđeni nedostaci i druga zapažanja o sustavu upravljanja kvalitetom u društvu (npr. pozitivni ishodi ili prilike društva za poboljšanje ili dodatno poboljšanje sustava upravljanja kvalitetom);
- ocjenjivanje od strane mreže glavnog uzroka/glavnih uzroka utvrđenih nedostataka, procijenjeni učinak utvrđenih nedostataka i preporučene korektivne mjere.

Aktivnosti monitoringa koje mreža poduzima u svim društvima mreže (Vidjeti točku 51 (b))

A182. Informacije iz mreže o ukupnim rezultatima aktivnosti monitoringa koje poduzima mreža a koje se provode u svim sustavima upravljanja kvalitetom u društvima mreže mogu biti agregacija ili sažetak informacija opisanih u točki A181, uključujući trendove i zajednička područja na kojima su utvrđeni nedostaci u cijeloj mreži ili pozitivne ishode koji se mogu ponoviti u cijeloj mreži. Takve informacije mogu:

- biti korištene od strane društva:
o pri utvrđivanju i procjeni rizika kvalitete,

o kao dio drugih relevantnih informacija koje društvo razmatra pri utvrđivanju postoje li nedostaci u zahtjevima mreže ili uslugama mreže koje društvo koristi u svojem sustavu upravljanja kvalitetom;

- biti komunicirane angažiranim partnerima za grupu, u kontekstu razmatranja kompetencija i sposobnosti revizora komponenti iz društva mreže koji podliježu zajedničkim zahtjevima mreže (npr. zajedničkim ciljevima kvalitete, rizicima kvalitete i reakcijama).

A183. U nekim okolnostima društvo može dobiti informacije od mreže o nedostacima utvrđenim u sustavu upravljanja kvalitetom u društvu mreže koje utječu na društvo. Mreža također može prikupljati informacije od društava mreže o rezultatima vanjskih nadzora nad sustavima upravljanja kvalitetom u društvima mreže. U nekim slučajevima zakoni ili regulativa u određenoj jurisdikciji mogu spriječiti mrežu u razmjeni informacija s drugim društvima mreže ili mogu ograničiti specifičnost takvih informacija.

A184. U okolnostima kad mreža ne daje informacije o sveukupnim rezultatima aktivnosti monitoringa koje obavlja mreža u svim društvima, društvo može poduzeti daljnje mjere, kao što su:

- rasprava o tom pitanju s mrežom i
- utvrđivanje učinka na angažmane društva i komuniciranje učinka s angažiranim timovima.

Nedostaci u zahtjevima mreže ili uslugama mreže koje je utvrdilo društvo (Vidjeti točku 52)

A185. Budući da zahtjevi mreže ili usluge mreže koje koristi društvo čine dio sustava upravljanja kvalitetom u društvu, oni također podliježu zahtjevima ovog MSUK-a u pogledu monitoringa i otklanjanja nedostataka. Monitoring nad zahtjevima mreže ili uslugama mreže mogu obavljati mreža, društvo ili kombinacija obojega.

Primjer kad zahtjev mreže ili uslugu mreže nadziru i mreža i društvo

Mreža može poduzeti aktivnosti monitoringa na razini mreže za zajedničku metodologiju. Društvo također obavlja monitoring primjene metodologije od strane članova angažiranog tima kroz obavljanje provjera angažmana.

A186. Pri oblikovanju i implementiranju korektivnih mjera za razrješavanje učinka utvrđenog nedostatka u zahtjevima mreže ili uslugama mreže, društvo može:

- razumjeti planirane korektivne mjere mreže, uključujući i to ima li društvo ikakve odgovornosti za implementaciju korektivnih mjera; i
- razmotriti treba li društvo poduzeti dodatne korektivne mjere kako bi razriješilo utvrđeni nedostatak i povezani glavni uzrok/glavne uzroke, kao što je slučaj kad:
 - o mreža nije poduzela odgovarajuće korektivne mjere; ili
 - o mjere mreže za otklanjanje nedostataka potrajat će kako bi se učinkovito razriješilo utvrđeni nedostatak.

Ocjnjivanje sustava za upravljanje kvalitetom (Vidjeti točku 53)

A187. Pojedincu/pojedincima kojima je dodijeljena krajnja nadležnost i odgovornost za sustav upravljanja kvalitetom mogu pomagati drugi pojedinci u obavljanju ocjenjivanja. Međutim, pojedinac/pojedinci kojima je dodijeljena krajnja nadležnost i odgovornost za sustav upravljanja kvalitetom i dalje su nadležni i odgovorni za ocjenjivanje.

A188. Trenutak u kojem se obavlja ocjenjivanje može ovisiti o okolnostima društva i može se podudarati s završetkom poslovne godine društva ili završetkom godišnjeg ciklusa monitoringa.

A189. Informacije koje pružaju osnovu za ocjenjivanje sustava upravljanja kvalitetom uključuju informacije komunicirane pojedincu/pojedincima kojima je dodijeljena krajnja nadležnost i odgovornost za sustav upravljanja kvalitetom u skladu s točkom 46.

Primjeri prilagodljivosti veličini kako bi se pokazao način na koji se mogu dobiti informacije koje su osnova za ocjenjivanje sustava upravljanja kvalitetom

- U manje složenom društvu, pojedinac/pojedinci kojima je dodijeljena krajnja nadležnost i odgovornost za sustav upravljanja kvalitetom mogu biti izravno uključeni u monitoring i otklanjanje nedostataka te će stoga biti upoznati s informacijama koje podupiru ocjenu sustava upravljanja kvalitetom.
- U složenijem društvu, pojedinac/pojedinci kojima je dodijeljena krajnja nadležnost i odgovornost za sustav upravljanja kvalitetom možda će trebati uspostaviti procese za uspoređivanje, sažimanje i komuniciranje informacija potrebnih za ocjenjivanje sustava upravljanja kvalitetom.

Donošenje zaključka o sustavu upravljanja kvalitetom (Vidjeti točku 54)

A190. U kontekstu ovog MSUK-a, namjera je da funkcioniranje sustava u cjelini pruži društvu razumno uvjerenje da se ostvaruju ciljevi sustava upravljanja kvalitetom. Pri donošenju zaključka o sustavu upravljanja kvalitetom, pojedinac/pojedinci kojima je dodijeljena krajnja nadležnost i odgovornost za sustav upravljanja kvalitetom mogu, koristeći rezultate procesa monitoringa i otklanjanja nedostataka, razmotriti sljedeće:

- ozbiljnost i prožimanje utvrđenih nedostataka i učinak na postizanje ciljeva sustava upravljanja kvalitetom;
- je li društvo oblikovalo i implementiralo korektivne mjere te jesu li korektivne mjere poduzete do trenutka ocjenjivanja učinkovite;
- je li učinak utvrđenih nedostataka na sustav upravljanja kvalitetom primjereno ispravljen, primjerice jesu li poduzete daljnje mjere u skladu s točkom 45.

A191. Mogu postojati okolnosti kad su utvrđeni nedostaci koji su ozbiljni (uključujući utvrđene nedostatke koji su ozbiljni i prožimajući) na primjeren način otklonjeni i njihov učinak ispravljen u trenutku ocjenjivanja. U takvim slučajevima, pojedinac/pojedinci kojima je dodijeljena krajnja nadležnost i odgovornost za sustav upravljanja kvalitetom mogu zaključiti da sustav upravljanja kvalitetom pruža društvu razumno uvjerenje da su ostvareni ciljevi sustava upravljanja kvalitetom.

A192. Utvrđeni nedostatak može imati prožimajući učinak na oblikovanje, implementaciju i funkcioniranje sustava upravljanja kvalitetom kad, na primjer:

- nedostatak utječe na nekoliko komponenti ili aspekata sustava upravljanja kvalitetom;
- nedostatak je ograničen na određenu komponentu ili aspekt sustava upravljanja kvalitetom, ali je ključan za sustav upravljanja kvalitetom;
- nedostatak utječe na nekoliko poslovnih jedinica ili zemljopisnih lokacija društva;
- nedostatak je ograničen na poslovnu jedinicu ili zemljopisnu lokaciju, ali je zahvaćena poslovna jedinica ili lokacija koja je ključna za društvo u cjelini;
- nedostatak utječe na značajan dio angažmana određenog tipa ili vrste.

Primjer utvrđenog nedostatka koji se može smatrati ozbiljnim, ali ne i prožimajućim

Društvo identificira nedostatak u manjem regionalnom uredu društva. Utvrđeni nedostatak odnosi se na neusklađenost s mnogim politikama ili postupcima društva. Društvo utvrđuje da je kultura u regionalnom uredu, posebno mjere i ponašanje vodstva u regionalnom uredu koji su bili pretjerano usmjereni na financijske prioritete, pridonijela glavnom uzroku utvrđenog nedostatka. Društvo utvrđuje da je učinak utvrđenog nedostatka:

- ozbiljan, jer se odnosi na kulturu regionalnog ureda i opću usklađenost s politikama ili postupcima društva; i
- nije prožimajući, jer je ograničen na manji regionalni ured.

A193. Pojedinac/pojedinci kojima je dodijeljena krajnja nadležnost i odgovornost za sustav upravljanja kvalitetom mogu zaključiti da sustav upravljanja kvalitetom društvu ne pruža razumno uvjerenje da se ciljevi sustava upravljanja kvalitetom ostvaruju u okolnostima kad su utvrđeni nedostaci ozbiljni i prožimajući, mjere poduzete za otklanjanje utvrđenih nedostataka nisu primjerene i učinak utvrđenih nedostataka nije na primjeren način ispravljen.

Primjer utvrđenog nedostatka koji se može smatrati ozbiljnim i prožimajućim

Društvo identificira nedostatak u regionalnom uredu koji je najveći ured društva i pruža financijsku, operativnu i tehničku potporu cijeloj regiji. Utvrđeni nedostatak odnosi se na neusklađenost s mnogim politikama ili postupcima društva. Društvo utvrđuje da je kultura u regionalnom uredu, osobito mjere i ponašanje vodstva u regionalnom uredu koji su bili pretjerano usmjereni na financijske prioritete, pridonijela temeljnom uzroku utvrđenog nedostatka. Društvo utvrđuje da je učinak utvrđenog nedostatka:

- ozbiljan, jer se odnosi na kulturu regionalnog ureda i opću usklađenost s politikama ili postupcima društva; i
- prožimajući, jer je regionalni ured najveći ured i pruža podršku mnogim drugim uredima, a nepridržavanje politika ili postupaka društva moglo je imati širi učinak na druge urede.

A194. Društvu može trebati vremena za otklanjanje utvrđenih nedostataka koji su ozbiljni i prožimajući. Budući da društvo nastavlja poduzimati mjere za otklanjanje utvrđenih nedostataka, obilježje prožimanja utvrđenih nedostataka može se smanjiti i može se utvrditi da su utvrđeni nedostaci još uvijek ozbiljni, ali više nisu ozbiljni i prožimajući. U takvim slučajevima pojedinac/pojedinci kojima je dodijeljena krajnja nadležnost i odgovornost za sustav upravljanja kvalitetom mogu zaključiti da, osim u pitanjima povezanim s utvrđenim nedostacima koji imaju ozbiljan, ali ne i prožimajući učinak na oblikovanje, implementiranje i funkcioniranje sustava upravljanja kvalitetom, sustav upravljanja kvalitetom pruža društvu razumno uvjerenje da se ostvaruju ciljevi sustava upravljanja kvalitetom.

A195. Ovaj MSUK ne zahtijeva od društva pribavljanje neovisnog izvješća s izražavanjem uvjerenja o svom sustavu upravljanja kvalitetom niti sprječava društvo da to učini.

Poduzimanje promptnih i primjerenih mjera i daljnje komunikacije (Vidjeti točku 55)

A196. U okolnostima kad pojedinac/pojedinci kojima je dodijeljena krajnja nadležnost i odgovornost za sustav upravljanja kvalitetom dođu do zaključka opisanog u točki 54(b) ili 54(c),

promptne i primjerene mjere koje društvo poduzima mogu uključivati:

- poduzimanje mjera za potporu obavljanju angažmana do djelivanjem više resursa ili pripremanjem više smjernica te za potvrđivanje da su izvješća koja je izdalo društvo primjerena u danim okolnostima, sve dok se ne otklone utvrđeni nedostaci i komuniciranje takvih mjera angažiranim timovima;
- pribavljanje pravnog savjeta.

A197. U nekim okolnostima društvo može imati neovisno upravljačko tijelo koje ima neizršni nadzor nad društvom. U takvim okolnostima komunikacije mogu uključivati obavješćivanje neovisnog upravljačkog tijela.

A198. *Primjeri okolnosti u kojima bi moglo biti primjereno komuniciranje društva s vanjskim stranama o ocjenjivanju sustava upravljanja kvalitetom*

- Kad društvo pripada mreži.
- Kad druga društva u mreži koriste rad koji obavlja društvo, na primjer, u slučaju revizije grupe.
- Ako društvo utvrdi da je izvješće koje je izdalo društvo neprimjereno zbog nedjelovanja sustava za upravljanje kvalitetom, potrebno je obavijestiti menadžment ili one koji su zaduženi za upravljanje subjektom.
- Kad zakon ili regulativa zahtijevaju od društva komuniciranje s nadzornim tijelom ili regulativnim tijelom.

Ocjenjivanje uspješnosti (Vidjeti točku 56)

A199. Periodična ocjenjivanja uspješnosti promiču odgovornost. Pri razmatranju uspješnosti pojedinca, društvo može uzeti u obzir:

- rezultate monitoring aktivnosti društva za aspekte sustava upravljanja kvalitetom koji se odnose na odgovornost pojedinca. U nekim okolnostima društvo može odrediti ciljeve za pojedinca i izmjeriti rezultate monitoring aktivnosti društva u odnosu na te ciljeve;
- mjere koje pojedinac poduzima kao reakciju na utvrđene nedostatke koji se odnose na odgovornost tog pojedinca, uključujući pravodobnost i učinkovitost takvih mjera.

Primjeri prilagodljivosti veličini kako bi se pokazao način na koji društvo može provesti ocjenjivanja uspješnosti

- U manje složenom društvu društvo može angažirati pružatelja usluga za obavljanje ocjenjivanja ili rezultati monitoring aktivnosti društva mogu pružiti indikaciju uspješnosti pojedinca.
- U složenijem društvu ocjenjivanja uspješnosti može provesti neovisni neizršni član upravljačkog tijela društva ili posebni odbor pod nadzorom upravnog tijela društva.

A200. Pozitivna ocjena uspješnosti može se nagraditi novčanom naknadom, promocijom i drugim poticajima koji su usmjereni na predanost pojedinca kvaliteti i jačaju odgovornost. S druge strane, društvo može poduzeti korektivne mjere za rješavanje negativne ocjene uspješnosti koja može utjecati na postizanje ciljeva kvalitete društva.

Razmatranja u javnom sektoru

A201. U slučaju javnog sektora možda nije izvedivo provesti ocjenjivanje uspješnosti pojedinca/pojedinaca kojima je dodijeljena krajnja nadležnost i odgovornost za sustav upravljanja kvalitetom ili poduzeti mjere za rješavanje rezultata ocjenjivanja uspješnosti s obzirom na vrstu imenovanja pojedinca. Me-

đutim, ocjenjivanja uspješnosti i dalje se mogu provoditi za druge pojedince u društvu kojima je dodijeljena operativna odgovornost za aspekte sustava upravljanja kvalitetom.

Dokumentacija (Vidjeti točke 57–59)

A202. Dokumentacija osigurava dokaze da se društvo pridržava odredbi ovog MSUK-a kao i zakona, regulative ili relevantnih etičkih zahtjeva. Također može biti korisna za osposobljavanje osoblja i angažiranih timova kroz osiguravanje čuvanja organizacijskog znanja i osiguravanje povijesti osnova za odluke društva koje je ono donijelo o sustavu društva za upravljanje kvalitetom. Dokumentiranje svakog razmatranog pitanja ili prosudbe o sustavu društva za upravljanje kvalitetom nije ni potrebno ni izvedivo. Nadalje, usklađenost s ovim MSUK-om društvo može dokazati putem svoje informacijske i komunikacijske komponente, dokumenata ili drugih pisanih materijala ili IT aplikacija koje su sastavni dio sustava upravljanja kvalitetom.

A203. Dokumentacija može biti u formi službenih pisanih priručnika, kontrolnih popisa i obrazaca, može biti neformalno dokumentirana (npr. komunikacija e-poštom ili objave na međumrežnim stranicama) ili se može održavati u IT aplikacijama ili drugim digitalnim oblicima (npr. u bazama podataka). Čimbenici koji mogu utjecati na prosudbe društva o obliku, sadržaju i opsegu dokumentacije, uključujući učestalost ažuriranja dokumentacije, mogu uključivati:

- složenost društva i broj ureda;
- vrstu i složenost djelatnosti i organizacije društva;
- vrstu angažmana koje društvo obavlja i vrstu subjekata za koje se obavljaju angažmani;
- vrstu i složenost pitanja koji se dokumentira, primjerice odnosi li se na aspekt sustava upravljanja kvalitetom koji se promijenio ili područje većeg rizika kvalitete te složenost prosudbi koje se odnose na to pitanje; i
- učestalost i opseg promjena u sustavu upravljanja kvalitetom.

U manje složenom društvu možda neće biti potrebno imati dokumentaciju koja podupire komunicirana pitanja jer neformalne komunikacijske metode mogu biti učinkovite. Međutim, manje složeno društvo može odrediti da je primjereno dokumentirati takve komunikacije kako bi osiguralo dokaze da su se dogodile.

A204. U nekim slučajevima vanjsko nadzorno tijelo može uspostaviti zahtjeve za dokumentiranje, formalno ili neformalno, na primjer, kao rezultat ishoda nalaza vanjskog nadzora. Relevantni etički zahtjevi mogu uključivati i posebne zahtjeve koji se odnose na dokumentaciju, na primjer, Kodeks IESBA-e zahtijeva dokumentiranje određenih pitanja, uključujući određene situacije povezane sa sukobom interesa, nepridržavanjem zakona i regulative te neovisnošću.

A205. Društvo nije dužno dokumentirati razmatranje svakog stanja, događaja, okolnosti, mjeru ili izostanak mjere za svaki cilj kvalitete ili svaki rizik koji može dovesti do rizika kvalitete. Međutim, pri dokumentiranju rizika kvalitete i načina na koji se reakcije društva odnose na rizike kvalitete, društvo može dokumentirati razloge za procjenu rizika kvalitete (tj. razmatrano pojavljivanje i učinak na postizanje jednog ili više ciljeva kvalitete) kako bi se poduprla dosljedna implementacija i funkcioniranje reakcija.

A206. Dokumentaciju mogu osigurati mreža, druga društva u mreži ili druge strukture ili organizacije unutar mreže.

MEĐUNARODNI STANDARD UPRAVLJANJA KVALITETOM 2

PREGLEDI KVALITETE ANGAŽMANA

(Stupa na snagu za revizije i uvide u financijske izvještaje za razdoblja koja počinju 15. prosinca 2022. ili nakon tog datuma, a stupa na snagu za druge angažmane za izražavanje uvjerenja i povezane usluge koje počinju 15. prosinca 2022. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ

| | Točka |
|---|-----------|
| Uvod | |
| Područje koje uređuje ovaj MSUK | 1 – 4 |
| Sustav upravljanja kvalitetom u društvu i uloga pregleda kvalitete angažmana ^{5–9} | |
| Nadležnost ovog MSUK-a | 10 |
| Datum stupanja na snagu | 11 |
| Cilj | 12 |
| Definicije | 13 |
| Zahtjevi | |
| Primjena i ispunjavanje relevantnih zahtjeva | 14 – 16 |
| Imenovanje i prihvatljivost pregledatelja kvalitete angažmana | 17 – 23 |
| Obavljanje pregleda kvalitete angažmana | 24 – 27 |
| Dokumentacija | 28 – 30 |
| Materijal za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima | |
| Imenovanje i prihvatljivost pregledatelja kvalitete angažmana.. | A1 – A24 |
| Obavljanje pregleda kvalitete angažmana | A25 – A49 |
| Dokumentacija | A50 – A53 |

Međunarodni standard upravljanja kvalitetom (MSUK) 2, *Pregledi kvalitete angažmana*, treba čitati zajedno s MSUK-om 1, *Upravljanjem kvalitetom za društva koja obavljaju revizije ili uvide u financijske izvještaje ili druge angažmane za izražavanje uvjerenja ili povezane usluge*.

Uvod

Područje koje uređuje ovaj MSUK

1. Ovaj Međunarodni standard upravljanja kvalitetom (MSUK) uređuje:
 - (a) imenovanje i prihvatljivost pregledatelja kvalitete angažmana;
 - (b) odgovornosti pregledatelja kvalitete angažmana koje se odnose na obavljanje i dokumentaciju pregleda kvalitete angažmana.
2. Ovaj MSUK primjenjuje se na sve angažmane za koje je potrebno obaviti pregled kvalitete angažmana u skladu s MSUK-om 1.¹¹²⁶ Ovaj MSUK temelji se na pretpostavci da društvo podliježe MSUK-u 1 ili nacionalnim zahtjevima koji su barem jednako toliko zahtjevni. Ovaj MSUK treba čitati zajedno s relevantnim etičkim zahtjevima.
3. Pregled kvalitete angažmana koji se obavlja u skladu s ovim MSUK-om određena je reakcija koju je društvo oblikovalo i

¹¹²⁶ Međunarodni standard upravljanja kvalitetom (MSUK) 1 (prethodno Međunarodni standard kontrole kvalitete 1), *Upravljanje kvalitetom za društva koja obavljaju revizije ili uvide u financijske izvještaje ili druge angažmane za izražavanje uvjerenja ili povezane usluge* točka 34(f).

implementiralo u skladu s MSUK-om 1.¹¹²⁷ Pregled kvalitete angažmana na razini angažmana obavlja pregledatelj kvalitete angažmana u ime društva.

Prilagodljivost veličini

4. Vrsta, vremenski raspored i opseg postupaka pregledatelja kvalitete angažmana koji se zahtijevaju ovim MSUK-om razlikuju se ovisno o vrsti i okolnostima angažmana ili subjekta. Na primjer, postupci pregledatelja kvalitete angažmana vjerojatno bi bili manje opsežni za angažmane koji uključuju manji broj značajnih prosudbi koje je donio angažirani tim.

Sustav upravljanja kvalitetom u društvu i uloga pregledavanja kvalitete angažmana

5. MSUK 1 utvrđuje odgovornosti društva za svoj sustav upravljanja kvalitetom i zahtijeva od društva oblikovanje i implementaciju reakcija kako bi se razriješli rizici kvalitete na način koji se temelji na razlozima za procjenu rizika kvalitete i reagira na te razloge.¹¹²⁸ Navedene reakcije u MSUK-u 1 uključuju uspostavljanje politika ili postupaka koji se odnose na preglede kvalitete angažmana u skladu s ovim MSUK-om.
6. Društvo je odgovorno za oblikovanje, implementaciju i funkcioniranje sustava upravljanja kvalitetom. U skladu s MSUK-om 1, cilj društva je oblikovati, implementirati i održavati funkciju sustava upravljanja kvalitetom za revizije ili uvide u financijske izvještaje, ili druge angažmane za izražavanje uvjerenja ili povezane usluge koje društvo obavlja, a što društvu pruža razumno uvjerenje da:
 - (a) društvo i njegovo osoblje ispunjavaju svoje odgovornosti u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima te obavljaju angažmane u skladu s takvim standardima i zahtjevima;
 - (b) su izvješća o angažmanu koja izdaje društvo ili angažirani partneri primjerena u danim okolnostima.¹¹²⁹
7. Kao što je objašnjeno u MSUK-u 1,¹¹³⁰ javnom interesu se služi dosljednim obavljanjem kvalitetnih angažmana. Kvalitetni angažmani ostvaruju se planiranjem i obavljanjem angažmana te izvješćivanjem o njima u skladu sa profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima. Postizanje ciljeva tih standarda i ispunjavanje zahtjeva mjerodavnih zakona ili regulative uključuje korištenje profesionalne prosudbe i, ako je primjenjivo na vrstu angažmana, profesionalnog skepticizma.
8. Pregled kvalitete angažmana objektivna je ocjena značajnih prosudbi angažiranog tima i zaključaka donesenih na osnovi tih prosudbi. Ocjena značajnih prosudbi pregledatelja kvalitete angažmana obavlja se u kontekstu profesionalnih standarda i primjenjivih zakonskih i regulativnih zahtjeva. Međutim, pregled kvalitete angažmana nije namijenjen ocjenjivanju je li cijeli angažman u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima ili politikama ili postupcima društva.
9. Pregledatelj kvalitete angažmana nije član angažiranog tima. Obavljanjem pregleda kvalitete angažmana ne mijenjaju se odgovornosti partnera angažmana za upravljanje angažmanom i postizanje kvalitete angažmana te usmjeravanje i nadziranje članova angažiranog tima kao i provjeravanje njihova rada. Pregledatelj kvalitete angažmana nije dužan pribaviti dokaze

kojima bi potkrijepio mišljenje ili zaključak o angažmanu, ali angažirani tim može pribaviti dodatne dokaze u odgovoru na pitanja iznesena tijekom pregledavanja kvalitete angažmana.

Nadležnost ovog MSUK-a

10. Ovaj MSUK sadrži cilj društva u primjeni ovog MSUK-a i zahtjeve koji su oblikovani kako bi se društvu i pregledatelju kvalitete angažmana omogućilo ostvariti navedeni cilj. Povrh toga, ovaj MSUK sadrži povezane smjernice u obliku materijala za primjenu i drugih materijala s objašnjenjima te uvodni materijal koji daje kontekst relevantan za pravilno razumijevanje ovog MSUK-a i definicije pojmova. MSUK 1¹¹³¹ objašnjava pojmove cilj, zahtjeve, materijal za primjenu i druge materijale s objašnjenjima, uvodni materijal i definicije.

Datum stupanja na snagu

11. Ovaj MSUK stupa na snagu za:
 - (a) revizije i uvide u financijske izvještaje za razdoblja koja počinju 15. prosinca 2022. ili nakon tog datuma;
 - (b) ostale angažmane za izražavanje uvjerenja i povezane usluge koji počinju 15. prosinca 2022. ili kasnije.

Cilj

12. Cilj društva je imenovanjem prihvatljivog pregledatelja kvalitete angažmana obaviti objektivno ocjenjivanje značajnih prosudbi angažiranog tima i zaključaka donesenih na temelju tih prosudbi.

Definicije

13. Za potrebe ovog MSUK-a, sljedeći pojmovi imaju značenja navedena u nastavku:
 - (a) Pregled kvalitete angažmana (*Engagement quality review*) – objektivno ocjenjivanje značajnih prosudbi angažiranog tima i zaključaka donesenih na temelju njih, koje je obavio pregledatelj kvalitete angažmana i koje je dovršeno na datum ili prije datuma izvješća o angažmanu.
 - (b) Pregledatelj kvalitete angažmana (*Engagement quality reviewer*) – partner, drugi pojedinac u društvu ili vanjski pojedinac, kojeg je društvo imenovalo za obavljanje pregleda kvalitete angažmana.
 - (c) Relevantni etički zahtjevi (*Relevant ethical requirements*) – načela profesionalne etike i etički zahtjevi koji se primjenjuju na profesionalnog računovođu pri obavljanju pregleda kvalitete angažmana. Relevantni etički zahtjevi obično obuhvaćaju odredbe *Međunarodnog etičkog kodeksa za profesionalne računovođe (uključujući Međunarodne standarde neovisnosti)* (IESBA Kodeks) koji je izdao Odbor za Međunarodne etičke standarde za računovođe, a koji se odnose na revizije ili uvide u financijske izvještaje ili druge angažmane za izražavanje uvjerenja ili povezane usluge, zajedno s nacionalnim zahtjevima koji su restriktivniji. (Vidjeti točke A12–A15.)

Zahtjevi

Primjena i ispunjavanje relevantnih zahtjeva

14. Društvo i pregledatelj kvalitete angažmana moraju razumjeti ovaj MSUK, uključujući materijal za primjenu i druge materijale s obrazloženjima, kako bi razumjeli cilj ovog MSUK-a i pravilno primijenili zahtjeve koji su za njih relevantni.

¹¹²⁷ MSUK 1, točka 34(f).

¹¹²⁸ MSUK 1, točka 26.

¹¹²⁹ MSUK 1, točka 14.

¹¹³⁰ MSUK 1, točka 15.

¹¹³¹ MSUK 1, točke 12 i A6 – A9.

15. Društvo ili pregledatelj kvalitete angažmana, ovisno o tome što je primjenjivo, moraju ispunjavati svaki zahtjev ovog MSUK-a, osim ako zahtjev nije relevantan u okolnostima angažmana.
16. Očekuje se da će pravilna primjena zahtjeva pružiti dostatnu osnovu za postizanje cilja ovog standarda. Međutim, ako društvo ili pregledatelj kvalitete angažmana utvrdi da primjena relevantnih zahtjeva ne pruža dovoljnu osnovu za postizanje cilja ovog standarda, društvo ili pregledatelj kvalitete angažmana, ovisno što je primjenjivo, moraju poduzeti daljnje mjere za postizanje cilja.

Imenovanje i prihvatljivost pregledatelja kvalitete angažmana

17. Društvo mora uspostaviti politike ili postupke koji zahtijevaju dodjelu odgovornosti za imenovanje pregledatelja kvalitete angažmana pojedincu s kompetencijama, sposobnostima i odgovarajućim ovlastima unutar društva za ispunjavanje odgovornosti. Te politike ili postupci moraju zahtijevati od takvog(ih) pojedin(a)ca da imenuje/imenuju pregledatelja kvalitete angažmana. (Vidjeti točke A1–A3.)
18. Društvo mora uspostaviti politike ili postupke kojima se utvrđuju kriteriji prihvatljivosti za imenovanje pregledatelja kvalitete angažmana. Te politike ili postupci moraju zahtijevati da pregledatelj kvalitete angažmana ne bude član angažiranog tima i: (Vidjeti točku A4)
- ima kompetencije i sposobnosti, uključujući dovoljno vremena, i odgovarajuće ovlasti za obavljanje pregleda kvalitete angažmana; (Vidjeti točke A5–A11)
 - ispunjava relevantne etičke zahtjeve, uključivo one u vezi s prijetnjama objektivnosti i neovisnosti pregledatelja kvalitete angažmana; i (Vidjeti točke A12–A15)
 - u skladu je s odredbama zakona i regulative, ako postoje, koje su relevantne za prihvatljivost pregledatelja kvalitete angažmana. (Vidjeti točku A16.)
19. Politike ili postupci društva uspostavljeni u skladu s točkom 18(b) također moraju uređivati prijetnje objektivnosti koje je stvorio pojedinac koji je imenovan za pregledatelja kvalitete angažmana nakon što je prethodno bio angažirani partner. U takvim politikama ili postupcima mora se navesti razdoblje mirovanja od dvije godine ili dulje razdoblje ako to zahtijevaju relevantni etički zahtjevi prije nego što angažirani partner može preuzeti ulogu pregledatelja kvalitete angažmana. (Vidjeti točke A17–A18.)
20. Društvo mora uspostaviti politike ili postupke kojima se utvrđuju kriteriji prihvatljivosti pojedinaca koji pomažu pregledatelju kvalitete angažmana. Te politike ili postupci moraju zahtijevati da takvi pojedinci ne budu članovi angažiranog tima i:
- imaju kompetencije i sposobnosti, uključujući dovoljno vremena, za obavljanje dužnosti koje su im dodijeljene; i (Vidjeti točku A19)
 - pridržavaju se relevantnih etičkih zahtjeva, među ostalim u vezi s prijetnjama njihovoj objektivnosti i neovisnosti te, ako je primjenjivo, odredbi zakona i regulative. (Vidjeti točke A20–A21.)
21. Društvo mora uspostaviti politike ili postupke koji:
- zahtijevaju od pregledatelja kvalitete angažmana da preuzme ukupnu odgovornost za obavljanje pregleda kvalitete angažmana; i
 - rješavaju pitanje odgovornosti pregledatelja kvalitete angažmana za utvrđivanje vrste, vremenskog rasporeda i

opsega usmjeravanja i nadziranja pojedinaca koji pomažu u pregledu, te za pregledavanje njihovog rada. (Vidjeti točku A22.)

Umanjenje prihvatljivosti pregledatelja kvalitete angažmana za obavljanje pregleda kvalitete angažmana

22. Društvo mora uspostaviti politike ili postupke kojima se rješavaju okolnosti u kojima je prihvatljivost pregledatelja kvalitete angažmana za obavljanje pregleda kvalitete angažmana umanjena i odgovarajuće mjere koje društvo mora poduzeti, uključujući postupak utvrđivanja i imenovanja zamjene u takvim okolnostima. (Vidjeti točku A23.)
23. Kad pregledatelj kvalitete angažmana postane svjestan okolnosti koje umanjuju prihvatljivost pregledatelja kvalitete angažmana, pregledatelj kvalitete angažmana mora obavijestiti odgovarajuće pojedince u društvu i: (Vidjeti točku A24)
- odbiti imenovanje za obavljanje pregleda kvalitete angažmana ako pregled kvalitete angažmana nije započeo;
 - prekinuti pregled kvalitete angažmana ako je započeo pregled kvalitete angažmana.

Obavljanje pregleda kvalitete angažmana

24. Društvo mora uspostaviti politike ili postupke u vezi s obavljanjem pregleda kvalitete angažmana koji se odnose na:
- odgovornosti pregledatelja kvalitete angažmana za obavljanje postupaka u skladu s točkama 25 – 26 u odgovarajućim vremenskim razdobljima tijekom angažmana kako bi se pružila odgovarajuća osnova za objektivnu ocjenu značajnih prosudbi koje je donio angažirani tim i zaključaka donesenih na temelju njih;
 - odgovornosti angažiranog partnera u vezi s pregledom kvalitete angažmana, uključujući i to da angažirani partner ne smije datirati izvješće o angažmanu dok od pregledatelja kvalitete angažmana ne primi obavijest u skladu s točkom 27 da je pregled kvalitete angažmana dovršen; i (Vidjeti točke A25–A26)
 - okolnosti u kojima vrsta i opseg rasprava angažiranog tima s pregledateljem kvalitete angažmana o značajnoj prosudbi dovode do prijetnje objektivnosti pregledatelja kvalitete angažmana i odgovarajućih mjera koje se moraju poduzeti u tim okolnostima. (Vidjeti točku A27)
25. U obavljanju pregleda kvalitete angažmana, pregledatelj kvalitete angažmana mora: (Vidjeti točke A28–A33)
- pročitati i steći razumijevanje informacija koje su komunicirane od strane: (Vidjeti točku A34)
 - angažiranog tima u pogledu vrste i okolnosti angažmana i subjekta;
 - društva u vezi s procesom monitoringa i otklanjanja nedostataka u društvu, osobito o utvrđenim nedostacima koji se mogu odnositi na područja koja uključuju značajne prosudbe angažiranog tima ili mogu utjecati na ta područja;
 - raspraviti s angažiranim partnerom i, ako je primjenjivo, drugim članovima angažiranog tima, o značajnim pitanjima i značajnim prosudbama donesenima u planiranju, obavljanju i izvješćivanju o angažmanu; (Vidjeti točke A35–A38)

- (c) na temelju informacija dobivenih u (a) i (b) pregledati odabranu dokumentaciju o angažmanu koja se odnosi na značajne prosudbe angažiranog tima i ocijeniti: (Vidjeti točke A39–A43)
- (i) osnovu za donošenje tih značajnih prosudbi, uključujući, ako je primjenjivo na vrstu angažmana, korištenje profesionalnog skepticizma od strane angažiranog tima;
- (ii) podržava li dokumentacija angažmana donesene zaključke;
- (iii) jesu li doneseni zaključci primjereni;
- (d) za revizije financijskih izvještaja ocijeniti osnovu na kojoj je angažirani partner utvrdio da su ispunjeni relevantni etički zahtjevi koji se odnose na neovisnost; (Vidjeti točku A44)
- (e) ocijeniti je li obavljeno primjereno konzultiranje o složenim ili spornim pitanjima ili pitanjima koja uključuju razlike u mišljenjima i zaključke koji proizlaze iz tih konzultacija; (Vidjeti točku A45)
- (f) za revizije financijskih izvještaja ocijeniti osnovu na kojoj je angažirani partner utvrdio da je sudjelovanje angažiranog partnera bilo dovoljno i primjereno tijekom cijelog revizijskog angažmana tako da angažirani partner ima osnovu za utvrđivanje da su donesene značajne prosudbe i doneseni zaključci primjereni s obzirom na vrstu i okolnosti angažmana; (Vidjeti točku A46)
- (g) pregledati:
- (i) za revizije financijskih izvještaja, financijske izvještaje i pripadajuće revizorsko izvješće o njima, uključujući, ako je primjenjivo, opis ključnih revizijskih pitanja; (Vidjeti točku A47)
- (ii) za angažmane za uvid, financijske izvještaje ili financijske informacije i pripadajuće izvješće o angažmanu; ili (Vidjeti točku A47)
- (iii) za ostale angažmane za izražavanje uvjerenja i povezane usluge, izvješće o angažmanu i, ako je primjenjivo, informacije o predmetnom pitanju. (Vidjeti točku A48.)
26. Pregledatelj kvalitete angažmana mora obavijestiti angažiranog partnera ako pregledatelj kvalitete angažmana smatra da značajne prosudbe koje je donio tim za angažman ili zaključci doneseni u vezi s tim nisu primjereni. Ako se takva pitanja ne razriješe uz suglasnost pregledatelja kvalitete angažmana, pregledatelj kvalitete angažmana mora obavijestiti odgovarajućeg pojedinca/pojedince u društvu o tome da se pregled kvalitete angažmana ne može dovršiti. (Vidjeti točku A49.)
- Završetak pregleda kvalitete angažmana*
27. Pregledatelj kvalitete angažmana mora utvrditi jesu li ispunjeni zahtjevi ovog MSUK-a u pogledu obavljanja pregleda kvalitete angažmana i je li pregled kvalitete angažmana u potpunosti dovršen. Ako je tako, pregledatelj kvalitete angažmana mora obavijestiti angažiranog partnera da je pregled kvalitete angažmana dovršen.
- Dokumentacija**
28. Društvo mora uspostaviti politike ili postupke kojima se od pregledatelja kvalitete angažmana zahtijeva preuzimanje odgovornosti za dokumentaciju pregleda kvalitete angažmana. (Vidjeti točku A50.)
29. Društvo mora uspostaviti politike ili postupke koji zahtijevaju dokumentiranje pregleda kvalitete angažmana u skladu s točkom 30 te uvrštenje takve dokumentacije u dokumentaciju o angažmanu.
30. Pregledatelj kvalitete angažmana mora utvrditi da je dokumentacija pregleda kvalitete angažmana dostatna kako bi omogućila iskusnom praktičaru, koji prethodno nije bio povezan s angažmanom, razumjeti vrstu, vremenski raspored i opseg postupaka koje je obavio pregledatelj kvalitete angažmana i, ako je primjenjivo, pojedinci koji su pomagali pregledatelju te zaključke donesene u obavljanju pregleda. Pregledatelj kvalitete angažmana također mora utvrditi da dokumentacija pregleda kvalitete angažmana uključuje: (Vidjeti točke A51–A53)
- (a) imena pregledatelja kvalitete angažmana i pojedinaca koji su pomogli u pregledu kvalitete angažmana;
- (b) identifikaciju pregledane dokumentacije o angažmanu;
- (c) osnovu za određivanje pregledatelja kvalitete angažmana u skladu s točkom 27;
- (d) obavijesti potrebne u skladu s točkama 26 i 27;
- (e) datum završetka pregleda kvalitete angažmana.
- * * *
- Materijali za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima**
- Imenovanje i prihvatljivost pregledatelja kvalitete angažmana**
- Dodjela odgovornosti za imenovanje pregledatelja kvalitete angažmana (Vidjeti točku 17)*
- A1. Kompetencije i sposobnosti koje su relevantne za sposobnost pojedinca da ispuni odgovornost za imenovanje pregledatelja kvalitete angažmana mogu uključivati odgovarajuće znanje o:
- odgovornosti pregledatelja kvalitete angažmana;
 - kriterijima iz točaka 18 i 19 o prihvatljivosti pregledatelja kvalitete angažmana; i
 - vrsti i okolnosti angažmana ili subjekta koji podliježe pregledu kvalitete angažmana, uključujući sastav angažiranog tima.
- A2. U politikama ili postupcima društva može se odrediti da pojedinac odgovoran za imenovanje pregledatelja kvalitete angažmana ne bude član angažiranog tima za koji treba provesti pregled kvalitete angažmana. Međutim, u određenim okolnostima (npr. u slučaju manjeg društva ili samostalnog praktičara) možda nije izvedivo da pojedinac koji nije član angažiranog tima imenuje pregledatelja kvalitete angažmana.
- A3. Društvo može odrediti više od jednog pojedinca da budu odgovorni za imenovanje pregledatelja kvalitete angažmana. Na primjer, politike ili postupci društva mogu odrediti drugačiji postupak imenovanja pregledatelja kvalitete angažmana za revizije subjekata uvrštenih na uređeno tržište nego za revizije neuvrštenih subjekata ili druge angažmane, pri čemu su za svaki proces odgovorni različiti pojedinci.
- Prihvatljivost pregledatelja kvalitete angažmana (Vidjeti točku 18)*
- A4. U nekim okolnostima, na primjer, u slučaju manjeg društva ili samostalnog praktičara, u društvu možda ne postoji partner ili drugi pojedinac koji je prihvatljiv za obavljanje pregleda kvalitete angažmana. U tim okolnostima društvo može ugovoriti ili dobiti usluge pojedinaca izvan društva za obavljanje pregleda kvalitete angažmana. Pojedinac izvan društva može biti partner ili zaposlenik društva mreže, strukture ili organi-

zacije unutar mreže društva ili pružatelj usluga. Kad se koristi takav pojedinac, primjenjuju se odredbe MSUK-a 1 koje se odnose na mrežne zahtjeve ili mrežne usluge ili pružatelj usluga.

Kriteriji prihvatljivosti za pregledavatelja kvalitete angažmana

Kompetencije i sposobnosti, uključujući raspolaganje dovoljnim vremenom (Vidjeti točku 18(a))

A5. MSUK 1 opisuje karakteristike vezane uz kompetencije, uključujući integraciju i primjenu stručnih kompetencija, profesionalnih vještina i profesionalne etike, vrijednosti i stavova.¹¹³² Pitanja koja društvo može uzeti u obzir pri utvrđivanju da pojedinac ima potrebne kompetencije za obavljanje pregleda kvalitete angažmana uključuju, na primjer:

- razumijevanje profesionalnih standarda i primjenjivih zakonskih i regulativnih zahtjeva te politika ili postupaka društva relevantnih za angažman;
- poznavanje gospodarske grane subjekta;
- razumijevanje i iskustvo relevantno za angažmane slične vrste i složenosti; i
- razumijevanje odgovornosti pregledavatelja kvalitete angažmana u obavljanju i dokumentiranju pregleda kvalitete angažmana, koje se može postići ili poboljšati odgovarajućim osposobljavanjem u društvu.

A6. Stanja, događaji, okolnosti, mjere ili izostanak mjera koje društvo razmatra pri utvrđivanju da je pregled kvalitete angažmana prikladna reakcija za rješavanje jednog ili više rizika kvalitete¹¹³³ mogu biti važan čimbenik u određivanju stručnosti i sposobnosti koje društvo zahtijeva za obavljanje pregleda kvalitete angažmana za taj angažman. Druga razmatranja koja društvo može uzeti u obzir pri utvrđivanju ima li pregledavatelj kvalitete angažmana kompetencije i sposobnosti, uključujući dovoljno vremena, koje su potrebne za ocjenu značajnih prosudbi angažiranog tima i zaključaka donesenih na osnovi njih uključuju, na primjer:

- vrstu subjekta;
- specijalizaciju i složenost gospodarske grane ili regulatornog okruženja u kojem subjekt posluje.
- mjeru u kojoj se angažman odnosi na pitanja koja zahtijevaju specijalizirano stručno znanje (npr. u pogledu informacijske tehnologije (IT) ili specijaliziranih područja računovodstva ili revizije) ili znanstveno i inženjersko stručno znanje, koje može biti potrebno za određene angažmane za izražavanje uvjerenja. Pogledati i točku A19.

A7. Pri ocjenjivanju stručnosti i sposobnosti pojedinca koji se može imenovati pregledavateljem kvalitete angažmana, nalazi koji proizlaze iz monitoring aktivnosti društva (npr. nalazi nadzora nad angažmanom za koji je pojedinac bio član angažiranog tima ili pregledavatelj kvalitete angažmana) ili rezultati vanjskih nadzora također mogu biti relevantna razmatranja.

A8. Nedostatak odgovarajuće kompetencije ili sposobnosti utječe na mogućnost pregledavatelja kvalitete angažmana da doneše primjerenu profesionalnu prosudbu u obavljanju pregleda. Na primjer, pregledavatelj kvalitete angažmana koji nema relevantno iskustvo u gospodarskoj grani možda nema sposobnost ili samopouzdanje potrebno za ocjenjivanje i, ako je

primjereno, dovođenje u pitanje značajnih prosudbi i korištenja profesionalnog skepticizma od strane angažiranog tima a vezano za složena računovodstvena ili revizijska pitanja koja su specifična za gospodarsku granu.

Odgovarajući autoritet (Vidjeti točku 18(a))

A9. Mjere na razini društva pomažu u uspostavljanju autoriteta pregledavatelja kvalitete angažmana. Na primjer, stvaranjem kulture poštovanja uloge pregledavatelja kvalitete angažmana, manje je vjerojatno da će pregledavatelj kvalitete angažmana iskusiti pritisak angažiranog partnera ili drugog osoblja da bi se time neprimjereno utjecalo na ishod pregleda kvalitete angažmana. U nekim slučajevima, autoritet pregledavatelja kvalitete angažmana može biti pojačan politikama ili postupcima društva za rješavanje razlika u mišljenjima, što može uključivati mjere koje pregledavatelj kvalitete angažmana može poduzeti kad dođe do neslaganja između pregledavatelja kvalitete angažmana i angažiranog tima.

A10. Autoritet pregledavatelja kvalitete angažmana može se smanjiti kad:

- kultura unutar društva promiče poštivanje autoriteta samo osoblja na višoj razini hijerarhije unutar društva;
- pregledavatelj kvalitete angažmana ima liniju izvještavanja prema angažiranom partneru, na primjer, kad angažirani partner ima vodeću poziciju u društvu ili je odgovoran za određivanje naknade pregledavatelja kvalitete angažmana.

Razmatranja javnog sektora

A11. U javnom sektoru revizor (npr. glavni revizor ili drugi odgovarajuće kvalificirani pojedinac imenovan u ime glavnog revizora) može djelovati u ulozi koja odgovara ulozi angažiranog partnera s općom odgovornošću za revizije javnog sektora. U takvim okolnostima odabir pregledavatelja kvalitete angažmana može uključivati razmatranje potrebe za neovisnošću i sposobnosti pregledavatelja kvalitete angažmana za objektivno ocjenjivanje.

Relevantni etički zahtjevi (Vidjeti točke 13(c), 18(b))

A12. Relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju pri obavljanju pregleda kvalitete angažmana mogu biti različiti ovisno o vrsti i okolnostima angažmana ili subjekta. Različite odredbe relevantnih etičkih zahtjeva mogu se primjenjivati samo na pojedinačne profesionalne računovođe, kao što je pregledavatelj kvalitete angažmana, a ne na samo društvo.

A13. Relevantni etički zahtjevi mogu uključivati posebne zahtjeve neovisnosti koji bi se primjenjivali na pojedinačne profesionalne računovođe, kao što je pregledavatelj kvalitete angažmana. Relevantni etički zahtjevi mogu uključivati i odredbe kojima se rješavaju prijetnje neovisnosti koje stvara duga povezanost s revizijskim klijentom ili klijentom angažmana za izražavanje uvjerenja. Primjena svih takvih odredaba koje se odnose na dugu povezanost razlikuje se od zahtijevanog razdoblja mirovanja u skladu s točkom 19 iako ih je možda potrebno uzeti u obzir kod primjene tih odredbi.

Prijetnje objektivnosti pregledavatelja kvalitete angažmana

A14. Prijetnje objektivnosti pregledavatelja kvalitete angažmana mogu se stvoriti širokim rasponom činjenica i okolnosti. Na primjer:

- prijetnja samopregleda može se stvoriti kad je pregledavatelj kvalitete angažmana prethodno bio uključen u značajne prosudbe angažiranog tima, posebno kao angažirani ili drugi član angažiranog tima;

¹¹³² MSUK 1, točka A88.

¹¹³³ MSUK 1, točka A134.

- prijetnja zblizenosti ili osobnog interesa može nastati kad je pregledavatelj kvalitete angažmana član uže ili najuže obitelji angažiranog partnera ili drugog člana angažiranog tima ili kroz bliske osobne odnose s članovima angažiranog tima;
 - prijetnja zastrašivanja može se stvoriti kad se izvrši stvarni ili percipirani pritisak na pregledavatelja kvalitete angažmana (npr. kad je angažirani partner agresivan ili dominantan pojedinac ili ako pregledavatelj kvalitete angažmana ima liniju izvještavanja prema angažiranom partneru).
- A15. Relevantni etički zahtjevi mogu uključivati zahtjeve i smjernice za utvrđivanje, ocjenjivanje i rješavanje prijetnji objektivnosti. Na primjer, Kodeks IESBA-e sadrži posebne smjernice, uključujući primjere:
- okolnosti u kojima se prijetnje objektivnosti mogu stvoriti kad se profesionalni računovođa imenuje za pregledavatelja kvalitete angažmana;
 - čimbenika koji su relevantni za ocjenu razine takvih prijetnji;
 - mjera, uključujući zaštitne mjere, koje bi mogle razriješiti takve prijetnje.
- Zakon ili regulativa relevantna za prihvatljivost pregledavatelja kvalitete angažmana (Vidjeti točku 18(c))
- A16. Zakonom ili regulativom mogu se propisati dodatni zahtjevi u pogledu prihvatljivosti pregledavatelja kvalitete angažmana. Na primjer, u nekim jurisdikcijama pregledavatelj kvalitete angažmana možda će morati imati određene kvalifikacije ili imati licencu kako bi mogao obaviti pregled kvalitete angažmana.
- Razdoblje mirovanja za pojedinca nakon što je prethodno djelovao kao angažirani partner (Vidjeti točku 19)*
- A17. U ponavljajućim angažmanima pitanja o kojima se donose značajne prosudbe često ne variraju. Stoga značajne prosudbe donesene u prethodnim razdobljima mogu i dalje utjecati na prosudbe angažiranog tima u sljedećim razdobljima. Na sposobnost pregledavatelja kvalitete angažmana da obavi objektivno ocjenjivanje značajnih prosudba stoga utječe činjenica je li kao pojedinac prethodno bio uključen u te prosudbe kao angažirani partner. U takvim okolnostima važno je uspostaviti odgovarajuće zaštitne mjere kako bi se prijetnje objektivnosti, posebno prijetnje samopregleda, dovele na prihvatljivu razinu. U skladu s tim, ovaj MSUK zahtijeva od društva uspostavljanje politika ili postupaka kojima se određuje razdoblje mirovanja tijekom kojeg angažirani partner ne može biti imenovan za pregledavatelja kvalitete angažmana.
- A18. Politike ili postupci društva mogu uređivati pitanje je li razdoblje mirovanja primjereno za pojedinca koji nije angažirani partner prije nego što postane prihvatljiv za imenovanje pregledavateljem kvalitete angažmana na tom angažmanu. U tom pogledu društvo može razmotriti vrstu uloge tog pojedinca i prethodnu uključenost u značajne prosudbe u angažmanu. Na primjer, društvo može utvrditi da angažirani partner odgovoran za obavljanje revizijskih postupaka na financijskim informacijama komponente u angažmanu revizije grupe možda nije prihvatljiv za imenovanje za pregledavatelja kvalitete angažmana grupe zbog sudjelovanja tog revizijskog partnera u značajnim prosudbama koje utječu na angažman revizije grupe.
- Okolnosti u kojima pregledavatelj kvalitete angažmana koristi pomoćnike (Vidjeti točke 20 – 21)*
- A19. U određenim okolnostima može biti primjereno da pregledavatelju kvalitete angažmana pomaže pojedinac ili tim pojedinaca s relevantnim stručnim znanjem. Na primjer, viso-

kospicijalizirano znanje, vještine ili stručno znanje mogu biti korisni za razumijevanje određenih transakcija koje subjekt poduzima kako bi to znanje pomoglo pregledavatelju kvalitete angažmana u ocjenjivanju značajnih prosudbi angažiranog tima koje su povezane s tim transakcijama.

- A20. Smjernice iz točke A14 mogu biti korisne društvu pri uspostavljanju politika ili postupaka kojima se rješavaju prijetnje objektivnosti pojedinaca koji pomažu pregledavatelju kvalitete angažmana.
- A21. Kad pregledavatelju kvalitete angažmana pomaže pojedinac izvan društva, odgovornosti pomoćnika, uključujući one povezane s ispunjavanjem relevantnih etičkih zahtjeva, mogu se utvrditi u ugovoru ili drugom sporazumu između društva i pomoćnika.
- A22. Politike ili postupci društva mogu uključivati odgovornosti pregledavatelja kvalitete angažmana da:
- razmotri razumiju li pomoćnici svoje upute i obavljaju li se poslovi u skladu s planiranim pristupom pregledu kvalitete angažmana;
 - razriješiti pitanja koja su postavili pomoćnici, uzimajući u obzir značajnost pitanja i primjereno modificirajući planirani pristup.

Umanjenje prihvatljivosti pregledavatelja kvalitete angažmana za obavljanje pregleda kvalitete angažmana (Vidjeti točke 22–23)

- A23. Čimbenici koji mogu biti relevantni za društvo pri razmatranju je li prihvatljivost pregledavatelja kvalitete angažmana za obavljanje pregleda kvalitete angažmana umanjena uključuju:
- jesu li promjene u okolnostima angažmana dovele do toga da pregledavatelj kvalitete angažmana više nema primjerene kompetencije i sposobnosti za obavljanje pregleda;
 - jesu li promjene u drugim odgovornostima pregledavatelja kvalitete angažmana pokazale da pojedinac više nema dovoljno vremena za obavljanje pregleda;
 - obavijest pregledavatelja kvalitete angažmana u skladu s točkom 23.
- A24. U okolnostima u kojima je prihvatljivost pregledavatelja kvalitete angažmana za obavljanje pregleda kvalitete angažmana umanjena, politikama ili postupcima društva može se utvrditi postupak kojim se identificiraju alternativni prihvatljivi pojedinci. Politike ili postupci društva također se mogu odnositi na odgovornost pojedinca imenovanog kao zamjena pregledavatelja kvalitete angažmana za obavljanje postupaka koji su dovoljni za ispunjavanje zahtjeva ovog MSUK-a u pogledu obavljanja pregleda kvalitete angažmana. Takve politike ili postupci mogu dodatno adresirati potrebu za konzultiranjem u takvim okolnostima.

Obavljanje pregleda kvalitete angažmana (Vidjeti točke 24-27)

Odgovornosti angažiranog partnera u vezi s pregledom kvalitete angažmana (Vidjeti točku 24(b))

- A25. MRevS 220 (izmijenjen)¹¹³⁴ uspostavlja zahtjeve za angažiranog partnera u revizijskim angažmanima za koje je potreban pregled kvalitete angažmana, uključujući:
- utvrđivanje da je imenovan pregledavatelj kvalitete angažmana;

¹¹³⁴ Međunarodni revizijski standard (MRevS) 220 (izmijenjen), *Upravljanje kvalitetom za reviziju financijskih izvještaja*, točka 36.

- suradnju s pregledavateljem kvalitete angažmana i informiranje drugih članova angažiranog tima o njihovoj odgovornosti za to;
 - raspravljanje o važnim pitanjima i značajnim prosudbama koje su se pojavile tijekom revizijskog angažmana, uključujući one utvrđene tijekom pregleda kvalitete angažmana, s pregledavateljem kvalitete angažmana;
 - nedatiranje revizorskog izvješća do potpunog dovršetka pregleda kvalitete angažmana.
- A26. MSIU 3000 (izmijenjen)¹¹³⁵ također utvrđuje zahtjeve za angažiranog partnera u vezi s pregledom kvalitete angažmana.

Rasprave između pregledavatelja kvalitete angažmana i angažiranog tima (Vidjeti točku 24(c))

- A27. Česta komunikacija između angažiranog tima i pregledavatelja kvalitete angažmana tijekom cijelog angažmana može pomoći u omogućavanju učinkovitog i pravodobnog pregleda kvalitete angažmana. Međutim, prijetnja objektivnosti pregledavatelja kvalitete angažmana može se stvoriti ovisno o vremenskom rasporedu i opsegu rasprava s angažiranim timom o značajnoj prosudbi. U politikama ili postupcima društva mogu se utvrditi mjere koje treba poduzeti pregledavatelj kvalitete angažmana ili angažirani tim kako bi se izbjegle situacije u kojima pregledavatelj kvalitete angažmana donosi ili se može percipirati da donosi odluke u ime angažiranog tima. Na primjer, u tim okolnostima društvo može zahtijevati konzultaciju o tako značajnim prosudbama s drugim relevantnim osobljem u skladu s politikama ili postupcima društva koji se odnose na konzultacije.

Postupci koje obavlja pregledavatelj kvalitete angažmana (Vidjeti točke 25–27)

- A28. U politikama ili postupcima društva mogu se odrediti vrsta, vremenski raspored i opseg postupaka koje obavlja pregledavatelj kvalitete angažmana te se također može naglasiti važnost pregledavatelja kvalitete angažmana koji koristi stručnu prosudbu pri obavljanju pregleda.
- A29. Vremenski raspored postupaka koje obavlja pregledavatelj kvalitete angažmana može ovisiti o vrsti i okolnostima angažmana ili subjekta, uključujući vrstu pitanja koje podliježe pregledu. Pravovremenim pregledom dokumentacije o angažmanu od strane pregledavatelja kvalitete angažmana tijekom svih faza angažmana (npr. planiranje, obavljanje i izvješćivanje) omogućuje se brzo rješavanje pitanja uz suglasnost pregledavatelja kvalitete angažmana, na datum ili prije datuma izvješća o angažmanu. Na primjer, pregledavatelj kvalitete angažmana može obaviti postupke u vezi s cjelokupnom strategijom i planom angažmana po završetku faze planiranja. Pravodobno obavljanje pregleda kvalitete angažmana također može osigurati korištenje profesionalne prosudbe i, ako je primjenjivo na vrstu angažmana, profesionalnog skepticizma, od strane angažiranog tima u planiranju i obavljanju angažmana.
- A30. Vrsta i opseg postupaka pregledavatelja kvalitete angažmana za određeni angažman mogu ovisiti, među ostalim čimbenicima, o:

¹¹³⁵ Međunarodni standard za angažmane za izražavanje uvjerenja (MSIU) 3000 (izmijenjen), *Angažmani za izražavanje uvjerenja osim revizija ili uvida u povijesne financijske informacije*, točka 36.

- razlozima za procjene rizika kvalitete¹¹³⁶, na primjer, angažmani koji se obavljaju za subjekte u industrijama u nastajanju ili sa složenim transakcijama;
 - utvrđenim nedostacima i korektivnim mjerama za otklanjanje utvrđenih nedostataka povezanih s procesom monitoringa i otklanjanja nedostataka u društvu te o svim povezanim smjericama koje je izdalo društvo, a koje mogu ukazivati na područja u kojima pregledavatelj kvalitete angažmana treba provesti opsežnije postupke;
 - složenosti angažmana;
 - vrsti i veličini subjekta, uključujući i o tome je li subjekt uvršten na uređeno tržište;
 - nalazima koji su relevantni za angažman, kao što su rezultati nadzora koje je vanjsko nadzorno tijelo provelo u prethodnom razdoblju ili o drugim zabrinutostima u pogledu kvalitete rada angažiranog tima;
 - informacijama dobivenim prihvaćanjem i nastavljanjem odnosa s klijentima i određenim angažmanima društva;
 - kod angažmana za izražavanje uvjerenja, identifikaciji i procjeni angažiranog tima i reakcijama na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja u angažmanu;
 - tome jesu li članovi angažiranog tima surađivali s pregledavateljem kvalitete angažmana. Politike ili postupci društva mogu uređivati mjere koje pregledavatelj kvalitete angažmana poduzima u okolnostima kad angažirani tim nije surađivao s pregledavateljem kvalitete angažmana, na primjer, obavještanjem nadležnog pojedinca u društvu kako bi se mogle poduzeti primjerene mjere za rješavanje tog problema.
- A31. Vrsta, vremenski raspored i opseg postupaka pregledavatelja kvalitete angažmana možda će se morati promijeniti na temelju okolnosti na koje se naišlo pri obavljanju pregleda kvalitete angažmana.

Razmatranja u reviziji grupe

- A32. Obavljanje pregleda kvalitete angažmana za reviziju financijskih izvještaja grupe može uključivati dodatna razmatranja za pojedinca imenovanog za pregledavatelja kvalitete angažmana za reviziju grupe, ovisno o veličini i složenosti grupe. U točki 21(a) zahtijeva se da politike ili postupci društva obvezuju pregledavatelja kvalitete angažmana da preuzme ukupnu odgovornost za obavljanje pregleda kvalitete angažmana. Pritom će za veće i složenije revizije grupa pregledavatelj kvalitete angažmana u grupi možda morati raspravljati o važnim pitanjima i značajnim prosudbama s ključnim članovima angažiranog tima koji nisu angažirani tim za grupu (npr. s onima koji su odgovorni za obavljanje revizijskih postupaka na financijskim informacijama komponente). U tim okolnostima pregledavatelju kvalitete angažmana mogu pomagati pojedinci u skladu s točkom 20. Smjernice iz točke A22 mogu biti korisne kad pregledavatelj kvalitete angažmana za reviziju grupe koristi pomoćnike.
- A33. U nekim slučajevima može se imenovati pregledavatelj kvalitete angažmana za reviziju subjekta ili poslovne jedinice koja je dio grupe, na primjer, ako je takva revizija propisana zakonom, regulativom ili se obavlja iz drugih razloga. U tim okolnostima komunikacija između pregledavatelja kvalitete angažmana za reviziju grupe i pregledavatelja kvalitete an-

¹¹³⁶ MSUK 1, točka A49.

gažmana za reviziju tog subjekta ili poslovne jedinice može pomoći pregledavatelju kvalitete angažmana za grupu u ispunjavanju odgovornosti u skladu s točkom 21(a). Na primjer, to može biti slučaj kad je subjekt ili poslovna jedinica identificirana kao komponenta za potrebe revizije grupe, a na razini komponente donesene su značajne prosudbe povezane s revizijom grupe.

Informacije koje su komunicirali angažirani tim i društvo (Vidjeti točku 25(a))

A34. Razumijevanje informacija koje su komunicirali angažirani tim i društvo u skladu s točkom 25(a) može pomoći pregledavatelju kvalitete angažmana u razumijevanju značajnih prosudbi koje se mogu očekivati za angažman. Takvo razumijevanje također može pregledavatelju kvalitete angažmana pružiti osnovu za rasprave s angažiranim timom o značajnim pitanjima i značajnim prosudbama u planiranju, obavljanju i izvršavanju o angažmanu. Na primjer, nedostatak koji je utvrdilo društvo može se odnositi na značajne prosudbe drugih angažiranih timova za određene računovodstvene procjene za određenu gospodarsku granu. Kad je to slučaj, takve informacije mogu biti relevantne za značajne prosudbe donesene u angažmanu u vezi s tim računovodstvenim procjenama te stoga mogu pregledavatelju kvalitete angažmana pružiti osnovu za rasprave s angažiranim timom u skladu s točkom 25(b).

Značajna pitanja i značajne prosudbe (Vidjeti točke 25(b)–25(c))

A35. Za revizije financijskih izvještaja MRevS 220 (izmijenjen)¹¹³⁷ zahtijeva od angažiranog partnera pregledavanje revizijske dokumentaciju koja se odnosi na značajna pitanja¹¹³⁸ i značajne prosudbe, uključujući one koje se odnose na složena ili sporna pitanja utvrđena tijekom angažmana, te donesene zaključke.

A36. Za revizije financijskih izvještaja MRevS 220 (izmijenjen)¹¹³⁹ pruža primjere značajnih prosudbi koje angažirani partner može donijeti u vezi s cjelokupnom revizijskom strategijom i planom revizije za poduzimanje angažmana, obavljanjem angažmana i općim zaključcima koje je donio angažirani tim.

A37. Kad je riječ o angažmanima koji nisu revizije financijskih izvještaja, značajne prosudbe angažiranog tima mogu ovisiti o vrsti i okolnostima angažmana ili subjekta. Na primjer, u angažmanu za izražavanje uvjerenja obavljenom u skladu s MSIU-om 3000 (izmijenjen), angažirani tim utvrđuje primjerenost kriterija koji će se primjenjivati u pripremi informacija o predmetu i to utvrđivanje može uključivati ili zahtijevati značajnu prosudbu.

A38. Pri obavljanju pregleda kvalitete angažmana pregledatelj kvalitete angažmana može postati svjestan drugih područja u kojima bi se očekivalo da će angažirani tim donijeti značajne prosudbe za koje bi mogle biti potrebne dodatne informacije o obavljenim postupcima angažiranog tima ili o osnovi za done-sene zaključke. U tim okolnostima razgovori s pregledavateljem kvalitete angažmana mogu dovesti do toga da angažirani tim zaključi da je potrebno provesti dodatne postupke.

A39. Informacije dobivene u skladu s točkama 25(a) i 25(b) te pregled odabrane dokumentacije o angažmanu pomažu pregledavatelju kvalitete angažmana u ocjenjivanju osnove an-

gažiranog tima za donošenje značajnih prosudbi. Ostala razmatranja koja mogu biti relevantna za ocjenjivanje od strane pregledavatelja kvalitete angažmana uključuju, na primjer:

- ostajanje na oprezu u odnosu na promjene u vrsti i okolnostima angažmana ili subjekta koje mogu dovesti do promjena u značajnim prosudbama angažiranog tima;
- primjenu nepristranog gledišta u ocjenjivanju odgovora angažiranog tima;
- praćenje nedosljednosti utvrđenih u pregledu dokumentacije o angažmanu ili nedosljednih odgovora angažiranog tima na pitanja koja se odnose na značajne prosudbe.

A40. U pravilima ili postupcima društva može se navesti dokumentacija o angažmanu koju treba pregledati pregledatelj kvalitete angažmana. Osim toga, takve politike ili postupci mogu ukazivati na to da pregledatelj kvalitete angažmana koristi profesionalnu prosudbu pri odabiru dodatne dokumentacije o angažmanu koju treba pregledati u vezi sa značajnim prosudbama koje je donio angažirani tim.

A41. Rasprave o značajnim prosudbama s angažiranim partnerom i, ako je primjenjivo, drugim članovima angažiranog tima, zajedno s dokumentacijom angažiranog tima, mogu pomoći pregledavatelju kvalitete angažmana u ocjeni profesionalnog skepticizma, ako je primjenjivo na angažman, koji je angažirani tim koristio u vezi s tim značajnim prosudbama.

A42. Za revizije financijskih izvještaja, MRevS 220 (izmijenjen)¹¹⁴⁰ daje primjere prepreka u ostvarivanju profesionalnog skepticizma na razini angažmana, nesvjesne pristranosti revizora koje mogu ometati korištenje profesionalnog skepticizma i moguće mjere koje angažirani tim može poduzeti kako bi ublažio prepreke u ostvarivanju profesionalnog skepticizma na razini angažmana.

A43. Za revizije financijskih izvještaja zahtjevi i relevantni materijali za primjenu u MRevS-u 315 (izmijenjen 2019.),¹¹⁴¹ MRevS-u 540 (izmijenjen)¹¹⁴² i drugim MRevS-ovima također navode primjere područja u reviziji u kojima revizor koristi profesionalni skepticizam ili primjere gdje primjerena dokumentacija može pomoći u pružanju dokaza o tome kako je revizor koristio profesionalni skepticizam. Takve smjernice također mogu pomoći pregledavatelju kvalitete angažmana u ocjenjivanju profesionalnog skepticizma korištenog od strane angažiranog tima.

Jesu li ispunjeni relevantni etički zahtjevi koji se odnose na neovisnost (Vidjeti točku 25(d))

A44. MRevS 220 (izmijenjen)¹¹⁴³ zahtijeva od angažiranog partnera, prije datiranja revizorskog izvješća, preuzimanje odgovornosti za utvrđivanje jesu li ispunjeni relevantni etički zahtjevi, uključujući one koji se odnose na neovisnost.

Je li obavljena konzultacija o složenim ili spornim pitanjima ili pitanjima koja uključuju razlike u mišljenjima (Vidjeti točku 25(e))

¹¹⁴⁰ MRevS 220 (izmijenjen), točke: A34–A36.

¹¹⁴¹ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), *Identificiranje i procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja*, točka A238.

¹¹⁴² MRevS 540 (izmijenjen), *Revizija računovodstvenih procjena i povezanih objavljivanja*, točka A11.

¹¹⁴³ MRevS 220 (izmijenjen), točka 21.

¹¹³⁷ MRevS 220 (izmijenjen), točka 31.

¹¹³⁸ MRevS 230, *Revizijska dokumentacija*, točka 8(c).

¹¹³⁹ MRevS 220 (izmijenjen), točka A92.

A45. MSUK 1¹⁴⁴ uređuje konzultiranje o složenim ili spornim pitanjima i razlikama u mišljenjima unutar angažiranog tima ili između angažiranog tima i pregledavatelja kvalitete angažmana ili pojedinaca koji obavljaju aktivnosti u sustavu upravljanja kvalitetom u društvu.

Dostatno i primjereno sudjelovanje angažiranog partnera u angažmanu (Vidjeti točku 25(f))

A46. MRevS 220 (izmijenjen)¹⁴⁵ zahtijeva od angažiranog partnera da prije datiranja revizorskog izvješća utvrdi da je sudjelovanje partnera za angažman bilo dostatno i primjereno tijekom cijelog revizijskog angažmana tako da angažirani partner ima osnovu za utvrđivanje da su donesene značajne prosudbe i doneseni zaključci primjereni s obzirom na vrstu i okolnosti angažmana. MRevS 220 (izmijenjen)¹⁴⁶ također ukazuje na to da se dokumentacija o sudjelovanju angažiranog partnera može ostvariti na različite načine. Razgovori s angažiranim timom i pregled takve dokumentacije o angažmanu mogu pomoći pregledavatelju kvalitete angažmana u ocjeni osnove za utvrđivanje od strane angažiranog partnera o tome da je sudjelovanje angažiranog partnera bilo dostatno i primjereno.

Pregled financijskih izvještaja i izvješća o angažmanu (Vidjeti točku 25(g))

A47. Kod revizija financijskih izvještaja, pregled financijskih izvještaja i pripadajućeg revizorskog izvješća koji obavlja pregledavatelj kvalitete angažmana mogu uključivati razmatranje jesu li prezentacija i objavljivanje pitanja povezanih sa značajnim prosudbama angažiranog tima u skladu s razumijevanjem tih pitanja koje ima pregledavatelj kvalitete angažmana na temelju pregleda odabrane dokumentacije o angažmanu i razgovora s angažiranim timom. Pri pregledu financijskih izvještaja pregledavatelj kvalitete angažmana može postati svjestan i drugih područja u kojima bi se očekivalo da će angažirani tim donijeti značajne prosudbe za koje bi mogle biti potrebne dodatne informacije o postupcima ili zaključcima angažiranog tima. Smjernice u ovoj točki primjenjuju se i na pregled angažmana za uvid i na povezano izvješće o angažmanu.

A48. Kod drugih angažmana za izražavanje uvjerenja ili za povezane usluge, pregled izvješća o angažmanu i, ako je primjenjivo, informacija o predmetnom pitanju koji obavlja pregledavatelj kvalitete angažmana može uključivati razmatranja slična onima opisanima u točki A47 (npr. je li prezentacija ili opis pitanja koja se odnose na značajne prosudbe angažiranog tima u skladu s razumijevanjem pregledavatelja kvalitete angažmana stečenog na temelju postupaka provedenih u vezi s pregledom).

Neriješena pitanja pregledavatelja kvalitete angažmana (Vidjeti točku 26)

A49. U politikama ili postupcima društva može se navesti pojedinac/pojedinci u društvu koje treba obavijestiti ako pregledavatelj kvalitete angažmana ima neriješena pitanja koja upućuju na to da značajne prosudbe koje je donio tim za angažman ili zaključci doneseni u njemu nisu primjereni. Takav pojedinac/pojedinci mogu uključivati pojedinca kojemu je dodijeljena odgovornost za imenovanje pregledavatelja kvalitete angažmana. Kad je riječ o takvim neriješenim pitanjima, politike ili postupci društva također mogu zahtijevati konzultiranje unutar ili izvan društva (npr. s profesionalnim ili regulativnim tijelom).

Dokumentacija (Vidjeti točke 28–30)

¹⁴⁴ MSUK 1, točke 31(d), 31(e) i A79-A82.

¹⁴⁵ MRevS 220 (izmijenjen), točka 40(a).

¹⁴⁶ MRevS 220 (izmijenjen), točka A118.

A50. Točke od 57 do 60 MSUK-a 1 odnose se na dokumentaciju društva o njegovom sustavu upravljanja kvalitetom. Stoga pregled kvalitete angažmana koji se obavlja u skladu s ovim MSUK-om podliježe zahtjevima dokumentiranja u MSUK-u 1.

A51. Oblik, sadržaj i opseg dokumentacije pregleda kvalitete angažmana mogu ovisiti o čimbenicima kao što su:

- vrsta i složenost angažmana;
- vrsta subjekta;
- vrsta i složenost pitanja koja podliježu pregledu kvalitete angažmana;
- opseg pregledane dokumentacije o angažmanu.

A52. Obavljanje i obavijest o završetku pregleda kvalitete angažmana mogu se dokumentirati na više načina. Na primjer, pregledavatelj kvalitete angažmana može elektronički dokumentirati pregled dokumentacije o angažmanu u IT aplikaciji za obavljanje angažmana. Alternativno, pregledavatelj kvalitete angažmana može dokumentirati pregled putem memoranduma. Postupci pregledavatelja kvalitete angažmana mogu se dokumentirati i na druge načine, na primjer, u zapisniku rasprava angažiranog tima u kojima je bio prisutan pregledavatelj kvalitete angažmana.

A53. U točki 24(b) zahtijeva se da politike ili postupci društva onemogućuju angažiranom partneru datiranje izvješća o angažmanu do završetka pregleda kvalitete angažmana, što uključuje rješavanje pitanja koja je postavio pregledavatelj kvalitete angažmana. Pod uvjetom da su ispunjeni svi zahtjevi u pogledu obavljanja pregleda kvalitete angažmana, dokumentacija pregleda može se dovršiti nakon datuma izvješća o angažmanu, ali prije sastavljanja završnog spisa angažmana. Međutim, u politikama ili postupcima društva može se odrediti da se dokumentacija pregleda kvalitete angažmana mora dovršiti na datum ili prije datuma izvješća o angažmanu.

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 220 (IZMIJENJEN)

UPRAVLJANJE KVALITETOM ZA REVIZIJU FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

(Stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja počinju 15. prosinca 2022. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ

| | Točka |
|--|---------|
| Uvod | |
| Područje koje uređuje ovaj MRevS | 1 |
| Sustav upravljanja kvalitetom u društvu i uloga angažiranih timova | 2 – 9 |
| Datum stupanja na snagu | 10 |
| Cilj | 11 |
| Definicije | 12 |
| Zahtjevi | |
| Odgovornosti vodstva za upravljanje i postizanje kvalitete revizija | 13 – 15 |
| Relevantni etički zahtjevi, uključujući one koji se odnose na neovisnost | 16 – 21 |
| Prihvatanje i nastavljanje odnosa s klijentima i revizijskih angažmana | 22 – 24 |
| Resursi angažmana | 25 – 28 |
| Obavljanje angažmana | 29 – 38 |

| | |
|--|-------------|
| Monitoring i otklanjanje nedostataka | 39 |
| Preuzimanje opće odgovornosti za upravljanje i postizanje kvalitete | 40 |
| Dokumentacija | 41 |
| Materijal za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima | |
| Područje koje uređuje ovaj MRevS | A1 |
| Sustav upravljanja kvalitetom u društvu i uloga angažiranih timova | A2 – A14 |
| Definicije | A15 – A27 |
| Odgovornosti vodstva za upravljanje i postizanje kvalitete revizija | A28 – A37 |
| Relevantni etički zahtjevi, uključujući one koji se odnose na neovisnost | A38 – A48 |
| Prihvatanje i nastavljanje odnosa s klijentima i revizijskih angažmana | A49 – A58 |
| Resursi angažmana | A59 – A79 |
| Obavljanje angažmana | A80 – A108 |
| Monitoring i otklanjanje nedostataka | A109 – A112 |
| Preuzimanje opće odgovornosti za upravljanje i postizanje kvalitete | A113 – A116 |
| Dokumentacija | A117 – A120 |

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 220 (izmijenjen), *Upravljanje kvalitetom za reviziju financijskih izvještaja*, treba čitati zajedno s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

Uvod

Područje koje uređuje ovaj MRevS

- Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje posebne odgovornosti revizora za upravljanje kvalitetom na razini angažmana za reviziju financijskih izvještaja i povezane odgovornosti angažiranog partnera. Ovaj MRevS treba čitati zajedno s relevantnim etičkim zahtjevima. (Vidjeti točke A1, A38.)

Sustav društva za upravljanje kvalitetom i uloga angažiranih timova

- U skladu s MSUK-om 1, cilj društva je oblikovati, implementirati i održavati funkciju sustava upravljanja kvalitetom za revizije ili uvide u financijske izvještaje, ili druge angažmane za izražavanje uvjerenja ili angažmane za povezane usluge koje društvo obavlja, što društvu pruža razumno uvjerenje da: (Vidjeti točke A13–A14)
 - društvo i njegovo osoblje ispunjavaju svoje odgovornosti u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima te obavljaju angažmane u skladu s takvim standardima i zahtjevima;
 - izvješća o angažmanu koja izdaje društvo ili angažirani partneri su primjerena u danim okolnostima.¹¹⁴⁷
- Ovaj MRevS temelji se na pretpostavci da društvo podliježe MSUK-ovima ili nacionalnim zahtjevima koji su barem jednako zahtjevni. (Vidjeti točke A2–A3.)

- Angažirani tim, na čelu s angažiranim partnerom odgovoran je, u sklopu sustava upravljanja kvalitetom u društvu i kroz pridržavanje zahtjeva ovog MRevS-a, za: (Vidjeti točke A4–A11)
 - implementiranje reakcija društva na rizike kvalitete (tj. politika ili postupaka društva) koji su primjenjivi na revizijski angažman koristeći informacije koje je društvo komuniciralo ili koje su pribavljene od društva;
 - uz danu vrstu i okolnosti revizijskog angažmana, utvrđivanje hoće li se oblikovati i implementirati reakcije na razini angažmana povrh onih koje su određene u politikama ili postupcima društva;
 - komuniciranje informacija iz revizijskog angažmana društvu koje je potrebno komunicirati sukladno politikama ili postupcima društva za potporu oblikovanju, implementaciji i funkcioniranju sustava upravljanja kvalitetom u društvu.
- Ispunjavanje zahtjeva koje postavljaju drugi MRevS-ovi može pružiti informacije koje su relevantne za upravljanje kvalitetom na razini angažmana. (Vidjeti točku A12.)
- Javnom interesu se služi dosljednim obavljanjem kvalitetnih revizijskih angažmana kroz postizanje cilja ovog standarda i drugih MRevS-ova za svaki angažman. Kvalitetan revizijski angažman postiže se planiranjem i obavljanjem angažmana i izvješćivanjem o njemu u skladu sa profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima. Postizanje ciljeva tih standarda i ispunjavanje zahtjeva primjenjivog zakona ili regulative uključuje korištenje profesionalne prosudbe i korištenje profesionalnog skepticizma.
- U skladu s MRevS-om 200,¹¹⁴⁸ angažirani tim dužan je planirati i provesti reviziju s profesionalnim skepticizmom i uz korištenje profesionalne prosudbe. Profesionalna prosudba koristi se pri donošenju informiranih odluka o načinima djelovanja koji su primjereni upravljanju i postizanju kvalitete s obzirom na vrstu i okolnosti revizijskog angažmana. Profesionalni skepticizam podržava kvalitetu prosudbi angažiranog tima i kroz te prosudbe podržava ukupnu učinkovitost angažiranog tima u postizanju kvalitete na razini angažmana. Primjereno korištenje profesionalnog skepticizma može biti vidljivo u radnjama i komunikaciji angažiranog tima. Takve radnje i komunikacije mogu uključivati posebne korake za ublažavanje prepreka koje mogu narušiti primjereno korištenje profesionalnog skepticizma, kao što su nesvjesna pristranost ili ograničenja resursa. (Vidjeti točke A33–A36.)

Prilagodljivost veličini

- Zahtjevi ovog MRevS-a namijenjeni su primjeni u kontekstu vrste i okolnosti svake revizije. Na primjer:
 - Ako reviziju u cijelosti obavlja angažirani partner, što može biti slučaj s revizijom manje složenog subjekta, neki zahtjevi u ovom MRevS-u nisu relevantni jer su uvjetovani sudjelovanjem drugih članova angažiranog tima. (Vidjeti točke A13–A14)
 - Ako reviziju ne obavlja u potpunosti angažirani partner ili ako je riječ o reviziji subjekta čija su vrsta i okolnosti složenije, angažirani partner može dodijeliti oblikovanje ili obavljanje nekih postupaka, zadataka ili radnji drugim članovima angažiranog tima.

¹¹⁴⁷ MSUK 1, točka 14.

¹¹⁴⁸ MRevS 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*, točke 15 – 16 i točke A20 – A24.

Odgovornosti angažiranog partnera

9. Angažirani partner ostaje i dalje krajnje nadležan i stoga odgovoran za ispunjavanje zahtjeva ovog MReVS-a. Pojam »angažirani partner mora preuzeti odgovornost za...« koristi se za one zahtjeve kojima je angažiranom partneru dopušteno dodijeliti oblikovanje ili obavljanje postupaka, zadataka ili radnji članovima angažiranog tima s primjerenim vještinama ili adekvatnim iskustvom. U odnosu na druge zahtjeve, izričita je namjera ovog MReVS-a da angažirani partner ispuni zahtjev ili snosi odgovornost te da angažirani partner može dobiti informacije od društva ili drugih članova angažiranog tima. (Vidjeti točke A22–A25.)

Datum stupanja na snagu

10. Ovaj MReVS primjenjuje se na revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja počinju 15. prosinca 2022. ili nakon tog datuma.

Cilj

11. Cilj revizora je upravljati kvalitetom na razini angažmana kako bi se dobilo razumno uvjerenje o ostvarenoj kvaliteti na način da je:

- revizor je ispunio odgovornosti revizora i obavio reviziju u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima;
- objavljeno revizorsko izvješće primjereno u danim okolnostima.

Definicije

12. Za potrebe MReVS-a, sljedeći pojmovi imaju značenja navedena u nastavku:

- Angažirani partner (*Engagement partner*)¹¹⁴⁹ – partner ili drugi pojedinac kojeg je imenovalo društvo i koji je odgovoran za revizijski angažman i njegovo obavljanje, te za revizorsko izvješće koje se izdaje u ime društva i koji, prema potrebi, ima primjereno ovlaštenje profesionalnog, zakonskog ili regulativnog tijela.
- Pregled kvalitete angažmana (*Engagement quality review*) – objektivno ocjenjivanje značajnih prosudbi angažiranog tima i zaključaka donesenih na temelju njih, koje je proveo pregledatelj kvalitete angažmana i koje je dovršeno na datum ili prije datuma izvješća o angažmanu.
- Pregledatelj kvalitete angažmana (*Engagement quality reviewer*) – partner, drugi pojedinac u društvu ili vanjski pojedinac, kojeg je društvo imenovalo za obavljanje pregleda kvalitete angažmana.
- Angažirani tim (*Engagement team*) – svi partneri i osoblje koji obavljaju revizijski angažman te svi drugi pojedinci koji obavljaju revizijske postupke u sklopu angažmana, uključujući revizorovog eksternog stručnjaka¹¹⁵⁰ i interne revizore koji pružaju izravnu pomoć u sklopu angažmana.¹¹⁵¹ (Vidjeti točke A15–A25)

¹¹⁴⁹ »Angažirani partner«, »partner« i »društvo« treba čitati kao da se odnosi na njihove ekvivalente u javnom sektoru gdje je to relevantno.

¹¹⁵⁰ MReVS 620, *Korištenje radom revizorovog stručnjaka*, točka 6. (a), definira pojam »revizorov stručnjak«.

¹¹⁵¹ MReVS 610 (izmijenjen 2013.), *Korištenje radom internih revizora*, uspostavlja ograničenja u korištenju izravne pomoći. Također potvrđuje da se vanjskom revizoru može zakonom ili regulativom zabraniti dobivanje izravne pomoći od internih revizora. Stoga je upotreba izravne pomoći ograničena na situacije u kojima je to dopušteno.

- Društvo (*Firm*) – jedini praktičar, partnerstvo ili korporacija ili drugi subjekt profesionalnih računovođa ili ekvivalent javnog sektora. (Vidjeti točku A26)
- Društvo mreže (*Network firm*) – društvo ili subjekt koji pripada mreži društva. (Vidjeti točku A27)
- Mreža (*Network*) – veća struktura: (Vidjeti točku A27)
 - usmjerena na suradnju i
 - koja je očito usmjerena na podjelu dobiti ili troškova ili dijeli zajedničko vlasništvo, kontrolu ili upravljanje, zajedničke politike ili postupke upravljanja kvalitetom, zajedničku poslovnu strategiju, korištenje zajedničkog brendiranog naziva ili značajan dio profesionalnih resursa.
- Partner (*Partner*) – svaki pojedinac s ovlastima za obvezivanje društva u odnosu na obavljanje angažmana za profesionalne usluge.
 - Osoblje (*Personnel*) – partneri i stručno osoblje u društvu.
 - Profesionalni standardi (*Professional standards*) – Međunarodni revizijski standardi revizije (MReVS-ovi) i relevantni etički zahtjevi.
 - Relevantni etički zahtjevi (*Relevant ethical requirements*) – načela profesionalne etike i etički zahtjevi koji se primjenjuju na profesionalne računovođe kad obavljaju revizijski angažman. Relevantni etički zahtjevi obično obuhvaćaju odredbe *Međunarodnog etičkog kodeksa računovođa za profesionalne računovođe (uključujući Međunarodne standarde neovisnosti)* (IESBA Kodeks) koji je izdao Odbor za međunarodne etičke standarde računovođa, a koji se odnose na revizije financijskih izvještaja zajedno s nacionalnim zahtjevima koji su restriktivniji.
 - Reakcija (*Response*) (u vezi sa sustavom upravljanja kvalitetom) – politike ili postupci koje je društvo oblikovalo i implementiralo radi rješavanja jednog ili više rizika kvalitete:
 - Politike su izvještaje o tome što bi trebalo ili ne bi trebalo učiniti kako bi se razriješio/razriješili rizik/rizici kvalitete. Takve izvještaje mogu se dokumentirati, izričito navesti u komunikacijama ili podrazumijevati u radnjama i odlukama.
 - Postupci su mjere za provedbu politika.
 - Stručno osoblje (*Staff*) – profesionalci, osim partnera, uključujući sve stručnjake koje društvo zapošljava.

Zahtjevi

Odgovornosti vodstva za upravljanje i postizanje kvalitete revizija

13. Angažirani partner mora preuzeti ukupnu odgovornost za upravljanje i postizanje kvalitete revizijskog angažmana, uključujući preuzimanje odgovornosti za stvaranje okruženja za angažman u kojem se naglašava kultura društva i očekivano ponašanje članova angažiranog tima. Pritom angažirani partner mora biti dovoljno i primjereno uključen tijekom cijelog revizijskog angažmana tako da angažirani partner ima osnovu za utvrđivanje jesu li donesene značajne prosudbe i doneseni zaključci primjereni s obzirom na vrstu i okolnosti angažmana. (Vidjeti točke A28–A37.)
14. U stvaranju okruženja opisanog u točki 13 angažirani partner mora preuzeti odgovornost za poduzimanje jasnih, dosljednih i učinkovitih mjera koje odražavaju predanost društva kvaliteti te

uspostavljaju i komuniciraju što je očekivano ponašanje članova angažiranog tima, uključujući naglašavanje: (Vidjeti točke A30–A34)

- (a) odgovornosti svih članova angažiranog tima za doprinos upravljanju i postizanju kvalitete na razini angažmana;
 - (b) važnosti profesionalne etike, vrijednosti i stavova članovima angažiranog tima;
 - (c) važnosti otvorene i stabilne komunikacije unutar angažiranog tima te podrška članovima angažiranog tima da mogu bez straha od odmazde iskazivati zabrinutosti; i
 - (d) važnosti toga da svaki član angažiranog tima koristi profesionalni skepticizam tijekom cijelog revizijskog angažmana.
15. Ako angažirani partner dodijeli oblikovanje ili obavljanje postupaka, zadataka ili radnji povezanih s nekim zahtjevom ovog MRevS-a drugim članovima angažiranog tima kako bi to pomoglo angažiranom partneru u ispunjavanju zahtjeva ovog MRevS-a, angažirani partner će i nadalje snositi ukupnu odgovornost za upravljanje i postizanje kvalitete revizijskog angažmana usmjeravanjem i nadziranjem tih članova angažiranog tima te pregledavanjem njihova rada. (Vidjeti točke 9, A37.)

Relevantni etički zahtjevi, uključujući one koji se odnose na neovisnost

16. Angažirani partner mora razumjeti relevantne etičke zahtjeve, uključujući one koji se odnose na neovisnost, a koji se primjenjuju s obzirom na vrstu i okolnosti revizijskog angažmana. (Vidjeti točke A38–A42, A48.)
17. Angažirani partner mora preuzeti odgovornost za upoznavanje drugih članova angažiranog tima s relevantnim etičkim zahtjevima koji se primjenjuju s obzirom na vrstu i okolnosti revizijskog angažmana te povezanim politikama ili postupcima društva, uključujući one koji se odnose na: (Vidjeti točke A23–A25, A40–A44.)
- (a) utvrđivanje, ocjenjivanje i razrješavanje prijetnji usklađenosti s relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući zahtjeve povezane s neovisnošću;
 - (b) okolnosti koje mogu uzrokovati kršenja relevantnih etičkih zahtjeva, uključujući one koji se odnose na neovisnost, i na odgovornosti članova angažiranog tima kad postanu svjesni kršenja zahtjeva; i
 - (c) odgovornosti članova angažiranog tima kad postanu svjesni slučaja nepridržavanja zakona i regulative od strane subjekta.¹¹⁵²
18. Ako angažiranom partneru skrenu pozornost pitanja koja upućuju na postojanje prijetnje usklađenosti s relevantnim etičkim zahtjevima, angažirani partner mora ocijeniti prijetnju pridržavajući se politika ili postupaka društva, koristeći relevantne informacije dobivene od društva, angažiranog tima ili iz drugih izvora te mora poduzeti primjerene mjere. (Vidjeti točke A43–A44.)
19. Angažirani partner mora biti na oprezu tijekom cijelog revizijskog angažmana, kroz promatranje i, prema potrebi, postavljanje upita o kršenju relevantnih etičkih zahtjeva ili povezanih politika ili postupaka društva od strane članova angažiranog tima. (Vidjeti točku A45.)
20. Ako angažiranom partneru bude skrenuta pozornost iz sustava upravljanja kvalitetom u društvu ili iz drugih izvora koji upuću-

ju na to da nisu ispunjeni relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju na vrstu i okolnosti revizijskog angažmana, angažirani partner, uz savjetovanje s drugima u društvu, mora poduzeti primjerene mjere. (Vidjeti točku A46.)

21. Prije datiranja revizijskog izvješća revizora angažirani partner mora preuzeti odgovornost za utvrđivanje jesu li ispunjeni relevantni etički zahtjevi, uključujući one koji se odnose na neovisnost. (Vidjeti točke A38 i A47.)

Prihvatanje i nastavljanje odnosa s klijentima i revizijskih angažmana

22. Angažirani partner mora utvrditi da su primijenjene politike ili postupci društva za prihvatanje i nastavljanje odnosa s klijentima i revizijskih angažmana te da su zaključci doneseni u tom pogledu primjereni. (Vidjeti točke A49–A52, A58.)
23. Angažirani partner mora uzeti u obzir informacije dobivene u procesu prihvatanja i nastavljanja te u planiranju i obavljanju revizijskog angažmana u skladu s MRevS-ovima i u ispunjavanju zahtjeva ovog MRevS-a. (Vidjeti točke A53–A56.)
24. Ako angažirani tim postane svjestan informacija zbog kojih bi društvo možda odbilo revizijski angažman da je društvo znalo za te informacije prije prihvatanja ili nastavljanja odnosa s klijentom ili određenog angažmana, angažirani partner mora odmah komunicirati te informacije društvu kako bi društvo i angažirani partner mogli poduzeti potrebne mjere. (Vidjeti točku A57.)

Resursi angažmana

25. Angažirani partner mora utvrditi da su dostatni i primjereni resursi za pravodobno obavljanje angažmana dodijeljeni ili učinjeni dostupnima angažiranom timu, uzimajući u obzir vrstu i okolnosti revizijskog angažmana, politike ili postupke društva i sve promjene koje mogu nastati tijekom angažmana. (Vidjeti točke A59–A70, A73–A74, A79.)
26. Angažirani partner mora utvrditi da članovi angažiranog tima te vanjski stručnjaci revizora i interni revizori koji pružaju izravnu pomoć koji nisu dio angažiranog tima zajedno imaju primjerene kompetencije i sposobnosti, uključujući dovoljno vremena, za obavljanje revizijskog angažmana. (Vidjeti točke A62, A71–A74.)
27. Ako, kao posljedicu ispunjavanja zahtjeva iz stavaka 25. i 26., angažirani partner utvrdi da dodijeljeni ili dostupni resursi nisu dovoljni ili primjereni u okolnostima revizijskog angažmana, angažirani partner mora poduzeti primjerene mjere, uključujući komunikaciju s primjerenim pojedincima o potrebi dodjeljivanja ili činjenja dostupnim dodatnih ili alternativnih resursa angažmanu. (Vidjeti točke A75 – 78.)
28. Angažirani partner mora preuzeti odgovornost za primjereno korištenje resursa koji su dodijeljeni ili učinjeni dostupnima angažiranom timu, s obzirom na vrstu i okolnosti revizijskog angažmana. (Vidjeti točke A63–A69.)

Obavljanje angažmana

Usmjeravanje, nadziranje i pregledavanje

29. Angažirani partner mora preuzeti odgovornost za usmjeravanje i nadziranje članova angažiranog tima i pregledavanje njihova rada. (Vidjeti točku A80.)
30. Angažirani partner mora utvrditi jesu li vrsta, vremenski raspored i opseg usmjeravanja, nadziranja i pregledavanja: (Vidjeti točke A81–A89, A94–A97)

¹¹⁵² MRevS 250 (izmijenjen), *Razmatranje zakona i regulativa u reviziji financijskih izvještaja*

- (a) planirani¹¹⁵³ i obavljani u skladu s politikama ili postupcima društva, profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima; i
 - (b) primjereni u odnosu na vrstu i okolnosti revizijskog angažmana i resurse koje je društvo dodijelilo ili učinilo dostupnima angažiranom timu.
31. Angažirani partner mora pregledati revizijsku dokumentaciju u primjerenim vremenskim točkama tijekom revizijskog angažmana, uključujući revizijsku dokumentaciju koja se odnosi na: (Vidjeti točke A90–A93)
- (a) značajna pitanja;¹¹⁵⁴
 - (b) značajne prosudbe, uključujući one koje se odnose na složena ili prijeporna pitanja utvrđena tijekom revizijskog angažmana, te na donesene zaključke; i
 - (c) ostala pitanja koja su, prema profesionalnoj prosudbi angažiranog partnera, relevantna za odgovornosti angažiranog partnera.
32. Na datum ili prije datuma revizorskog izvješća angažirani partner mora pregledom revizijske dokumentacije i kroz raspravu s angažiranim timom utvrditi da su pribavljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi kojima se podupiru doneseni zaključci i izdavanje revizorskog izvješća. (Vidjeti točke A90–A94.)
33. Prije određivanja datuma revizorskog izvješća angažirani partner mora pregledati financijske izvještaje i revizorsko izvješće, uključujući, ako je primjenjivo, opis ključnih revizijskih pitanja¹¹⁵⁵ i povezanu revizijsku dokumentaciju kako bi utvrdio da je izvješće koje će se izdati primjereno u danim okolnostima.¹¹⁵⁶
34. Angažirani partner mora prije izdavanja pregledati službene pisane komunikacije s menadžmentom, onima koji su zaduženi za upravljanje ili s regulativnim tijelima. (Vidjeti točku A98.)

Konzultacija

35. Angažirani partner mora: (Vidjeti točke A99–A102)
- (a) preuzeti odgovornost za konzultacije angažiranog tima o:
 - (i) složenim ili prijepornim pitanjima i pitanjima o kojima politike ili postupci društva zahtijevaju konzultiranje; i
 - (ii) drugim pitanjima koja, prema profesionalnoj prosudbi angažiranog partnera, zahtijevaju konzultaciju;
 - (b) utvrditi da su članovi angažiranog tima tijekom revizijskog angažmana obavili primjereno konzultiranje, kako unutar angažiranog tima, tako i između angažiranog tima i drugih na primjerenoj razini unutar ili izvan društva;
 - (c) utvrditi da su vrsta i opseg takvih konzultacija i zaključci koji proizlaze iz konzultacija dogovoreni sa strankom s kojom se obavlja konzultacija; i
 - (d) utvrditi da su dogovoreni zaključci implementirani.

Pregled kvalitete angažmana

36. Za revizijske angažmane za koje je potreban pregled kvalitete angažmana angažirani partner mora: (Vidjeti točku A103)
- (a) utvrditi da je imenovan pregledatelj kvalitete angažmana;

¹¹⁵³ MRevS 300, *Planiranje revizije financijskih izvještaja*, točka 11.

¹¹⁵⁴ MRevS 230, *Revizijska dokumentacija*, točka 8(c).

¹¹⁵⁵ MRevS 701, *Komuniciranje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora*

¹¹⁵⁶ MRevS 700 (izmijenjen), *Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima* ili MRevS 705 (izmijenjen), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*.

- (b) surađivati s pregledateljem kvalitete angažmana i obavijestiti druge članove angažiranog tima o njihovoj odgovornosti za suradnju;
- (c) s pregledateljem kvalitete angažmana raspraviti o značajnim pitanjima i značajnim prosudbama koje su proizašle tijekom revizijskog angažmana, uključujući one utvrđene tijekom pregleda kvalitete angažmana; i
- (d) ne odrediti datum revizorskog izvješća do završetka pregleda kvalitete angažmana. (Vidjeti točke A104–A106.)

Razlike u mišljenjima

37. Ako se pojave razlike u mišljenjima unutar angažiranog tima ili između angažiranog tima i pregledatelja kvalitete angažmana ili pojedinaca koji obavljaju aktivnosti u sustavu upravljanja kvalitetom u društvu, uključujući one koji daju konzultacije, angažirani tim mora slijediti politike ili postupke društva za postupanje s i razrješavanje takvih razlika u mišljenjima. (Vidjeti točke A107–A108.)
38. Angažirani partner mora:
- (a) preuzeti odgovornost za razlike u mišljenjima s kojima se postupa i koje se razrješavaju u skladu s politikama ili postupcima društva;
 - (b) utvrditi da su doneseni zaključci dokumentirani i implementirani; i
 - (c) ne odrediti datum izvješća revizora do razrješavanja razlika u mišljenjima.

Monitoring i otklanjanje nedostataka

39. Angažirani partner mora snositi odgovornost za: (Vidjeti točke A109 – A112)
- (a) stjecanje razumijevanja informacija iz procesa društva koji obuhvaća monitoring i otklanjanje nedostataka koje mu je komuniciralo društvo, uključujući, prema potrebi, informacije iz procesa monitoringa i otklanjanja nedostataka u sklopu mreže i mrežnih društava;
 - (b) utvrđivanje relevantnosti i učinka informacija iz točke 39(a) na revizijski angažman i za poduzimanje primjerenih mjera; i
 - (c) stalnu opreznost tijekom cijelog revizijskog angažmana spram informacija koje bi mogle biti relevantne za proces društva koji obuhvaća monitoring i otklanjanje nedostataka i komuniciranje takvih informacija odgovornima za taj proces.

Preuzimanje opće odgovornosti za upravljanje i postizanje kvalitete

40. Prije određivanja datuma revizorskog izvješća angažirani partner mora utvrditi da je angažirani partner preuzeo sveukupnu odgovornost za upravljanje i postizanje kvalitete revizijskog angažmana. Pritom angažirani partner mora utvrditi: (Vidjeti točke A113–A116)
- (a) da je sudjelovanje angažiranog partnera bilo je dostatno i primjereno tijekom cijelog revizijskog angažmana tako da angažirani partner ima osnovu za utvrđivanje da su donesene značajne prosudbe i doneseni zaključci primjereni u odnosu na vrstu i okolnosti angažmana; i
 - (b) da su pri ispunjavanju zahtjeva ovog MRevS-a uzeti u obzir vrsta i okolnosti revizijskog angažmana, sve njegove promjene te povezane politike ili postupci društva.

Dokumentacija

41. U primjeni MRevS-a 230 revizor¹¹⁵⁷ mora u revizijsku dokumentaciju uključiti: (Vidjeti točke A117–A120)
- identificirana pitanja, relevantne rasprave s osobljem i donesene zaključke u vezi s:
 - ispunjavanjem obveza koje se odnose na relevantne etičke zahtjeve, uključujući one povezane s neovisnošću,
 - prihvatanjem i nastavljanjem odnosa s klijentom i revizijskog angažmana;
 - vrstu i opseg konzultacija te zaključke proizašle iz konzultacija obavljenih tijekom revizijskog angažmana kao i način na koji su takvi zaključci implementirani;
 - ako revizijski angažman podliježe pregledu kvalitete angažmana, utvrđenje da je pregled kvalitete angažmana dovršen na datum revizorskog izvješća ili prije tog datuma.

* * *

Materijal za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima**Područje koje uređuje ovaj MRevS (Vidjeti točku 1)**

- A1. Ovaj MRevS primjenjuje se na sve revizije financijskih izvještaja, uključujući revizije financijskih izvještaja grupe. MRevS 600¹¹⁵⁸ uređuje posebna razmatranja koja se primjenjuju na reviziju financijskih izvještaja grupe i kad su uključeni revizori komponenti. MRevS 600, prilagođen kako je nužno u danim okolnostima, također može biti koristan u reviziji financijskih izvještaja kad angažirani tim uključuje pojedince iz drugog društva. Na primjer, MRevS 600 može biti koristan pri uključivanju takvog pojedinca radi prisustvovanja fizičkom brojanju zaliha, provjeri nekretнина, postrojenja i opreme ili obavljanja revizijskih postupaka u zajedničkom centru za isporuku usluga na udaljenoj lokaciji.

Sustav upravljanja kvalitetom u društvu i uloga angažiranih timova (Vidjeti točke 2–9)

- A2. MSUK 1 uređuje odgovornosti društva za oblikovanje, implementaciju i funkcioniranje sustava upravljanja kvalitetom u tom društvu.
- A3. Društva ili nacionalni zahtjevi mogu koristiti različite terminologije ili okvire za opisivanje sastavnica sustava upravljanja kvalitetom. Nacionalni zahtjevi koji uređuju odgovornosti društva za oblikovanje, implementaciju i funkcioniranje sustava upravljanja kvalitetom su barem jednako zahtjevni kao MSUK 1 kad uređuju zahtjeve MSUK-a 1 i nameću društvu obveze postizanja cilja MSUK-a 1.

Odgovornosti angažiranog tima koje se odnose na sustav upravljanja kvalitetom u društvu (Vidjeti točku 4)

- A4. Upravljanje kvalitetom na razini angažmana podržano je sustavom društva za upravljanje kvalitetom i određeno je vrstom i okolnostima revizijskog angažmana. U skladu s MSUK-om 1, društvo je odgovorno za komuniciranje informacija koje omogućuju angažiranom timu razumijevanje i ispunjavanje svojih odgovornosti vezanih uz obavljanje angažmana. Na primjer, takve komunikacije mogu obuhvaćati politike ili postupke za obavljanje konzultacija s naprijed određenim pojedincima u

određenim situacijama koje uključuju složena stručna ili etička pitanja ili uključivanje stručnjaka koje je odredilo društvo u specifične angažmane radi obavljanja revizijskih postupaka povezanih s određenim pitanjima (npr. društvo može odrediti da stručnjaci za kredite koje je imenovalo društvo moraju biti uključeni u revidiranje ispravaka vrijednosti za očekivane kreditne gubitke u revizijama financijskih institucija).

- A5. Reakcije na razini društva mogu uključivati politike ili postupke koje je uspostavila mreža ili druga društva, strukture ili organizacije unutar iste mreže (mrežni zahtjevi ili mrežne usluge opisani su dalje u MSUK-u 1 u odjeljku »Mrežni zahtjevi ili mrežne usluge«).¹¹⁵⁹ Zahtjevi ovog MRevS-a temelje se na pretpostavci da je društvo odgovorno za poduzimanje potrebnih mjera kako bi se angažiranim timovima omogućilo implementiranje ili korištenje mrežnih zahtjeva ili mrežnih usluga u pogledu revizijskog angažmana (na primjer, zahtjev za korištenje revizijske metodologije koju je razvilo mrežno društvo). Prema MSUK-u 1, društvo je odgovorno za određivanje načina na koji su mrežni zahtjevi ili mrežne usluge relevantni za sustav društva za upravljanje kvalitetom i načina na koji se ti zahtjevi ili usluge pri tome uzimaju u obzir.¹¹⁶⁰
- A6. Neke reakcije na rizike kvalitete na razini društva ne provode se na razini angažmana, ali su ipak relevantne pri ispunjavanju zahtjeva ovog MRevS-a. Na primjer, reakcije na razini društva o kojima bi angažirani tim mogao ovisiti pri ispunjavanju zahtjeva ovog MRevS-a uključuju:
- procesi zapošljavanja osoblja i stručnog usavršavanja;
 - aplikacije informacijske tehnologije (IT) koje podržavaju praćenje neovisnosti društva;
 - razvoj IT aplikacija koje podržavaju prihvaćanje i nastavljanje odnosa s klijentima i revizijskih angažmana; i
 - razvoj revizijskih metodologija i povezanih implementacijskih alata i smjernica.
- A7. Zbog posebne vrste i okolnosti svakog revizijskog angažmana i promjena do kojih može doći tijekom revizijskog angažmana, društvo ne može utvrditi sve rizike kvalitete koji se mogu pojaviti na razini angažmana ili utvrditi sve relevantne i primjerene reakcije. U skladu s tim, angažirani tim koristi profesionalnu prosudbu u određivanju hoće li oblikovati i implementirati reakcije, povrh onih utvrđenih u politikama ili postupcima društva, na razini angažmana kako bi se ispunio cilj ovog MRevS-a.¹¹⁶¹
- A8. Na utvrđivanje angažiranog tima o tome jesu li potrebne reakcije na razini angažmana (i, ako jesu, koje su to reakcije) utječu zahtjevi ovog MRevS-a, razumijevanje angažiranog tima koje se odnosi na vrstu i okolnosti angažmana te bilo kakve promjene tijekom revizijskog angažmana. Na primjer, tijekom angažmana mogu nastati nepredviđene okolnosti zbog kojih angažirani partner može zatražiti sudjelovanje primjereno iskusnog osoblja povrh onih koji su bili prvotno dodijeljeni ili dostupni.
- A9. Relativna ravnoteža napora angažiranog tima radi ispunjavanja zahtjeva ovog MRevS-a (tj. između implementacije reakcija društva i oblikovanja i implementacije reakcija zbog specifičnosti angažmana povrh onih utvrđenih u politikama

¹¹⁵⁷ MRevS 230, točke 8.–11. i A6.¹¹⁵⁸ MRevS 600, *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponenti)*¹¹⁵⁹ MSUK 1, točka 49 (b).¹¹⁶⁰ MSUK 1, točka 49 (a).¹¹⁶¹ MRevS 200 zahtjeva od revizora korištenje profesionalne prosudbe u planiranju i obavljanju revizije financijskih izvještaja.

ili postupcima društva) može varirati. Na primjer, društvo može oblikovati program revizije koji će se koristiti u okolnostima koje se mogu primijeniti na revizijski angažman (npr. program revizije specifičan za industriju). Osim određivanja vremenskog rasporeda i opsega postupaka koje treba obaviti, možda će biti malo ili nimalo potrebe za dodavanjem dodatnih revizijskih postupaka u program revizije na razini angažmana. Alternativno, radnje angažiranog tima radi ispunjavanja zahtjeva za obavljanje angažmana iz ovog MRevS-a mogu biti više usredotočene na oblikovanje i implementaciju reakcija na razini angažmana kako bi se razriješila specifična vrsta i okolnosti angažmana (npr. planiranje i obavljanje postupaka za razrješavanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja koji nisu razmatrani u revizijskim programima društva).

- A10. Obično angažirani tim može ovisiti o politikama ili postupcima društva u ispunjavanju zahtjeva ovog MRevS-a, osim ako:
- razumijevanje ili praktično iskustvo angažiranog tima ukazuje na to da se politikama ili postupcima društva neće učinkovito adresirati vrsta i okolnosti angažmana; ili
 - informacije koje je dostavilo društvo ili druge strane o učinkovitosti takvih politika ili postupaka upućuju na suprotno (npr. informacije koje pružaju aktivnosti društva vezane uz monitoring, vanjski nadzori ili drugi relevantni izvori upućuju na to da politike ili postupci društva ne funkcioniraju učinkovito).
- A11. Ako angažirani partner postane svjestan (uključujući putem obavijesti primljenih od drugih članova angažiranog tima) da su reakcije društva na rizike kvalitete neučinkovite u kontekstu specifičnog angažmana ili da angažirani partner ne može ovisiti o politikama ili postupcima društva, angažirani partner odmah dostavlja takve informacije društvu u skladu s točkom 39(c) jer su takve informacije relevantne za proces društva u odnosu na monitoring i otklanjanje nedostataka. Na primjer, ako član angažiranog tima utvrdi da softverski program za reviziju ima sigurnosni nedostatak, pravovremena komunikacija takvih informacija primjerenom osoblju omogućuje društvu poduzimanje koraka za ažuriranje i ponovno izdavanje programa revizije. Vidjeti i točku A70 u pogledu dostatnih i primjerenih resursa.

Informacije relevantne za upravljanje kvalitetom na razini angažmana (Vidjeti točku 6)

- A12. Ispunjavanje zahtjeva iz drugih MRevS-ova može pružiti informacije koje su relevantne za upravljanje kvalitetom na razini angažmana. Na primjer, razumijevanje subjekta i njegova okruženja koje se mora steći u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjen 2019.)¹¹⁶² pruža informacije koje mogu biti relevantne za ispunjavanje zahtjeva ovog MRevS-a. Takve informacije mogu biti relevantne za utvrđivanje:
- vrste resursa koje treba uvesti za određena revizijska područja, kao što je upotreba primjereno iskusnih članova tima za visokorizična područja ili uključivanje stručnjaka za rješavanje složenih pitanja;
 - količine resursa za dodjelu određenim područjima revizije, kao što je broj članova tima dodijeljenih za prisustvovanje fizičkom brojanju zaliha na više lokacija;

- vrste, vremenskog rasporeda i opsega pregleda rada članova tima na temelju procijenjenih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja; ili
- alokacije planiranih sati revizije, uključujući alociranje više vremena, i vremena iskusnijih članova angažiranog tima u onim područjima u kojima postoji veći broj rizika značajnih pogrešnih prikazivanja ili kad su identificirani rizici procijenjeni kao viši.

Prilagodljivost veličini (Vidjeti točke 2, 8)

- A13. U manjem društvu politike ili postupci društva mogu određiti angažiranog partnera kako bi u ime društva oblikovao mnoge reakcije na rizike kvalitete u društvu jer to može biti učinkovitiji pristup oblikovanju i implementaciji reakcija kao dijelu sustava upravljanja kvalitetom u društvu. Osim toga, politike ili postupci manjeg društva mogu biti manje formalni. Na primjer, u vrlo malom društvu s relativno malim brojem revizijskih angažmana, društvo može utvrditi kako nema potrebe za uspostavom sustava na razini cijelog društva za monitoring neovisnosti, te će neovisnost na razini pojedinačnog angažmana pratiti angažirani partner.
- A14. Zahtjevi koji se odnose na usmjeravanje, nadziranje i pregledavanje rada drugih članova angažiranog tima relevantni su samo ako osim angažiranog partnera postoje drugi članovi angažiranog tima.

Definicije

Angažirani tim (Vidjeti točku 12(d))

- A15. Angažirani tim može biti organiziran na različite načine. Na primjer, članovi angažiranog tima mogu se nalaziti zajedno na jednoj lokaciji ili na različitim geografskim lokacijama i mogu biti organizirani u grupe prema aktivnosti koju obavljaju. Bez obzira na to kako je organiziran angažirani tim, svaki pojedinac koji provodi revizijske postupke¹¹⁶³ u sklopu revizijskog angažmana član je angažiranog tima.
- A16. Definicija angažiranog tima usredotočena je na pojedince koji provode revizijske postupke u revizijskom angažmanu. Revizijski dokazi, koji su potrebni za potporu mišljenju i revizorskom izvješću, prvenstveno se pribavljaju iz revizijskih postupaka obavljenih tijekom revizije.¹¹⁶⁴ Revizijski postupci obuhvaćaju postupke procjene rizika¹¹⁶⁵ i daljnje revizijske postupke.¹¹⁶⁶ Kako je objašnjeno u MRevS-u 500, revizijski postupci uključuju pregledavanje, promatranje, confirmiranje, ponovni izračun, ponovno izvođenje, analitičke postupke i postavljanje upita, koji se često provode u nekoj kombinaciji.¹¹⁶⁷ Drugi MRevS-ovi mogu uključivati i posebne postupke za pribavljanje revizijskih dokaza, na primjer MRevS 520.¹¹⁶⁸
- A17. Angažirani timovi uključuju osoblje i mogu uključivati i druge pojedince koji obavljaju revizijske postupke koji su iz:
- (a) društva člana mreže;
 - (b) društva koje nije član mreže ili drugi davatelj usluga.¹¹⁶⁹

¹¹⁶³ MRevS 500, *Revizijski dokazi*, točka A10.

¹¹⁶⁴ MRevS 200, točka A30.

¹¹⁶⁵ MRevS 315 (izmijenjen 2019.) sadrži zahtjeve povezane s postupcima procjene rizika.

¹¹⁶⁶ MRevS 330, *Reakcije revizora na procijenjene rizike*, sadrži zahtjeve povezane s daljnjim revizijskim postupcima, uključujući testove kontrola i dokazne postupke.

¹¹⁶⁷ MRevS 500, točke A14 – A25.

¹¹⁶⁸ MRevS 520, *Analitički postupci*

¹¹⁶⁹ MSUK 1, točka 16 (v).

¹¹⁶² MRevS 315 (izmijenjen 2019.), *Identificiranje i procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja*

Na primjer, pojedinac iz drugog društva može obavljati revizijske postupke u odnosu na financijske informacije komponente u revizijskom angažmanu za grupu, prisustvovati fizičkom brojanju zaliha ili pregledati fizičku dugotrajnu imovinu na udaljenoj lokaciji.

- A18. Angažirani timovi mogu uključivati i pojedince iz centara za pružanje usluga koji obavljaju revizijske postupke. Na primjer, može se odrediti da će određene zadatke koji se ponavljaju ili su specijalizirane vrste obavljati skupina primjereno kvalificiranog osoblja i angažirani tim stoga uključuje takve pojedince. Centre za pružanje usluga mogu osnovati društvo, mreža ili druga društva, strukture ili organizacije unutar iste mreže. Na primjer, centralizirana funkcija može se koristiti za olakšavanje postupaka vanjskog konfirmiranja.
- A19. Angažirani timovi mogu uključivati pojedince sa stručnim znanjem u specijaliziranom području računovodstva ili revizije koji obavljaju revizijske postupke u revizijskom angažmanu, na primjer, pojedince sa stručnim znanjem na području računovodstva poreza na dobit ili na području analiziranja složenih informacija izrađenih automatiziranim alatima i tehnikama u svrhu utvrđivanja neuobičajenih ili neočekivanih odnosa. Pojedinac nije član angažiranog tima ako je sudjelovanje tog pojedinca u angažmanu ograničeno na konzultiranje. Konzultacije se razmatraju u točkama 35 i A99 – A102.
- A20. Ako revizijski angažman podliježe pregledu kvalitete angažmana, pregledatelj kvalitete angažmana i svi drugi pojedinci koji obavljaju pregled kvalitete angažmana nisu članovi angažiranog tima. Takvi pojedinci mogu podliježati posebnim zahtjevima neovisnosti.
- A21. Interni revizor koji pruža izravnu pomoć i revizorov eksterni stručnjak čiji se rad koristi u angažmanu nisu članovi angažiranog tima.¹¹⁷⁰ MRevS 610 (izmijenjen) 2013. i MRevS 620 sadrže zahtjeve i smjernice za revizora kad koristi rad internih revizora u svojstvu izravne pomoći odnosno kad koristi rad eksternog stručnjaka. Usklađenost s tim MRevS-ovima zahtijeva od revizora da pribavi dostatno primjerenih revizijskih dokaza o radu internog revizora koji pruža izravnu pomoć te obavi revizijske postupke nad radom revizorovog stručnjaka.

Odgovornosti angažiranog partnera (Vidjeti točke 9, 12(d))

- A22. Kad ovaj MRevS izričito namjerava da zahtjev ili odgovornost bude ispunjena od strane angažiranog partnera, angažirani partner možda će morati dobiti informacije od društva ili drugih članova angažiranog tima kako bi ispunio zahtjev (npr. informacije za donošenje zahtijevane odluke ili prosudbe). Na primjer, angažirani partner dužan je utvrditi da članovi angažiranog tima zajedno imaju primjerene kompetencije i sposobnosti za obavljanje revizijskog angažmana. Da bi se procijenilo jesu li kompetencije i sposobnosti angažiranog tima primjerene, angažirani partner možda će morati koristiti informacije koje je prikupio angažirani tim ili iz sustava upravljanja kvalitetom u društvu.

Primjena politika ili postupaka društva od strane članova angažiranog tima (Vidjeti točke 9, 12(d),17)

- A23. U kontekstu sustava društva za upravljanje kvalitetom, članovi angažiranog tima iz društva odgovorni su za implementiranje politika ili postupaka društva koji se primjenjuju na revizijski angažman. Budući da članovi angažiranog tima iz drugog

društva nisu ni partneri ni zaposlenici društva angažiranog partnera, oni možda ne podliježu sustavu za upravljanje kvalitetom u društvu ili politikama ili postupcima društva. Nadalje, politike ili postupci drugog društva možda nisu slični politikama društva angažiranog partnera. Na primjer, politike ili postupci u vezi s usmjeravanjem, nadziranjem i pregledavanjem mogu biti različiti, osobito kad je drugo društvo u jurisdikciji s drugačijim pravnim sustavom, jezikom ili kulturom od društva angažiranog partnera. U skladu s tim, ako angažirani tim uključuje pojedince koji su iz drugog društva, društvo ili angažirani partner možda će morati poduzeti različite mjere kako bi implementirali politike ili postupke društva u vezi s radom tih pojedinaca.

- A24. Konkretno, politike ili postupci društva mogu zahtijevati od društva ili angažiranog partnera poduzimanje mjera koje su različite od onih koje se primjenjuju na osoblje pri stjecanju razumijevanja o tome:

- Ima li pojedinac iz drugog društva primjerenu kompetenciju i sposobnosti za obavljanje revizijskog angažmana. Na primjer, pojedinac ne bi podliječio postupcima zapošljavanja i osposobljavanja u društvu te stoga politike ili postupci društva mogu navesti da se ta odluka može provesti drugim mjerama kao što su dobivanje informacija od drugog društva ili tijela za licenciranje ili registraciju. Točke 19 i A38 MRevS-a 600 sadržavaju smjernice za razumijevanje stručnosti i sposobnosti revizora komponenti.
- Razumije li pojedinac iz drugog društva etičke zahtjeve koji su relevantni za angažman u reviziji grupe. Na primjer, pojedinac ne bi podliječio osposobljavanju u društvu u pogledu politika ili postupaka društva za relevantne etičke zahtjeve. U politikama ili postupcima društva može se navesti da se to razumijevanje stječe drugim radnjama kao što su pružanje informacija, priručnika ili vodiča koji sadrže odredbe relevantnih etičkih zahtjeva koji se primjenjuju na revizijski angažman i na pojedinca.
- Hoće li potvrditi neovisnost. Na primjer, pojedinci koji nisu osoblje možda neće moći dovršiti izjavu o neovisnosti izravno u sustavima društva za neovisnost. U politikama ili postupcima društva može se navesti da takvi pojedinci mogu pružiti dokaze o svojoj neovisnosti u vezi s revizijskim angažmanom na druge načine, kao što je pisana potvrda.

- A25. Ako politike ili postupci društva zahtijevaju poduzimanje posebnih aktivnosti u određenim okolnostima (npr. konzultiranje o određenom pitanju), možda će biti potrebno da se odnosne politike ili postupci društva komuniciraju pojedincima koji nisu osoblje. Takvi pojedinci mogu upozoriti angažiranog partnera ako se pojave određene okolnosti, a to omogućuje angažiranom partneru da se pridržava politika ili postupaka društva. Na primjer, u revizijskom angažmanu za grupu, ako revizor komponente obavlja revizijske postupke na financijskim informacijama komponente i utvrdi složeno ili prijeporno pitanje koje je relevantno za financijske izvještaje grupe i podložno je konzultiranju u¹¹⁷¹ okviru politika ili postupaka revizora grupe, revizor komponente može upozoriti angažirani tim grupe o tom pitanju.

Društvo (Vidjeti točku 12(e))

- A26. Definicija »društva« u relevantnim etičkim zahtjevima može se razlikovati od definicije navedene u ovom MRevS-u.

¹¹⁷⁰ Vidjeti MRevS 620, točke 12–13 i MRevS 610 (izmijenjen 2013.), točke 21 – 25.

¹¹⁷¹ Vidjeti točku 35.

»Mreža« i »društvo mreže« (Vidjeti točke 12(f)–12(g))

A27. Definicije »mreže« ili »društva mreže« u relevantnim etičkim zahtjevima mogu se razlikovati od onih utvrđenih u ovom MRevS-u. Kodeks IESBA također pruža smjernice u vezi s pojmovima »mreža« i »društvo mreže«. Mreže i druga društva mreže mogu biti strukturirani na različite načine i u svim su slučajevima izvan društva. Odredbe ovog MRevS-a u odnosu na mreže primjenjuju se i na sve strukture ili organizacije koje nisu dio društva, ali koje postoje unutar mreže.

Odgovornosti vodstva za upravljanje i postizanje kvalitete revizija (Vidjeti točke 13 – 15)

Preuzimanje sveukupne odgovornosti za upravljanje i postizanje kvalitete

A28. MSUK 1 zahtijeva od društva uspostavljanje ciljeva kvalitete koji rješavanju pitanje upravljanja i vodstva društva koje podržava oblikovanje, implementaciju i funkcioniranje sustava za upravljanje kvalitetom. Odgovornost angažiranog partnera za upravljanje kvalitetom i postizanje kvalitete podupire kultura društva koja pokazuje predanost kvaliteti. U rješavanju zahtjeva iz točkama 13 i 14 ovog MRevS-a, angažirani partner može izravno komunicirati s drugim članovima angažiranog tima i ojačati tu komunikaciju osobnim ponašanjem i djelovanjem (npr. primjerom). Kulturu koja pokazuje predanost kvaliteti dodatno oblikuju i jačaju članovi angažiranog tima kad pokazuju očekivana ponašanja pri obavljanju angažmana.

Prilagodljivost veličini

A29. Vrsta i opseg radnji angažiranog partnera kako bi se pokazala predanost društva kvaliteti mogu ovisiti o različitim čimbenicima, uključujući veličinu, strukturu, zemljopisnu raspršenost i složenost društva i angažiranog tima te vrstu i okolnosti revizijskog angažmana. Kod manjeg angažiranog tima s malo članova angažiranog tima, utjecaj na željenu kulturu izravnom interakcijom i ponašanjem može biti dovoljan, dok za veći angažirani tim koji je raspršen na mnogim lokacijama može biti potrebna formalnija komunikacija.

Dostatno i primjereno sudjelovanje

A30. Dovoljnu i primjerenu uključenost angažiranog partnera tijekom revizijskog angažmana angažirani partner može pokazati na različite načine, uključujući:

- preuzimanje odgovornosti za vrstu, vremenski raspored i opseg usmjeravanja i nadziranja članova angažiranog tima te pregledavanje njihova rada u ispunjavanju zahtjeva ovog MRevS-a; i
- mijenjanje vrste, vremenskog rasporeda i opsega takvog usmjeravanja, nadziranja i pregledavanja u kontekstu vrste i okolnosti angažmana.

Komunikacija

A31. Komunikacija je sredstvo putem kojeg angažirani tim pravodobno dijeli relevantne informacije kako bi ispunio zahtjeve ovog MRevS-a, čime doprinosi postizanju kvalitete revizijskog angažmana. Komunikacija može biti između timova ili unutar članova angažiranog tima ili s:

- (a) društvom (npr. pojedinci koji obavljaju djelatnost u sustavu upravljanja kvalitetom u društvu, uključujući one kojima je dodijeljena krajnja ili operativna odgovornost za sustav upravljanja kvalitetom u društvu);

- (b) ostalima koji su uključeni u reviziju (npr. interni revizori koji pružaju izravnu pomoć¹¹⁷² ili eksterni revizorov stručnjak¹¹⁷³); i

- (c) strankama koje su izvan društva (npr. uprava, oni koji su zaduženi za upravljanje ili regulativna tijela).

A32. Vrsta i okolnosti revizijskog angažmana mogu utjecati na odluke angažiranog partnera u vezi s primjerenim sredstvima učinkovite komunikacije s članovima angažiranog tima. Na primjer, radi podrške primjerenom usmjeravanju, nadziranju i pregledavanju, društvo može upotrebljavati IT aplikacije kako bi olakšalo komunikaciju između članova angažiranog tima kad obavljaju poslove na različitim zemljopisnim lokacijama.

Profesionalni skepticizam (Vidjeti točku 7)

A33. Angažirani partner odgovoran je za naglašavanje važnosti korištenja profesionalnog skepticizma od strane svakog člana angažiranog tima tijekom cijelog revizijskog angažmana. Uvjeti svojstveni nekim revizijskim angažmanima mogu stvoriti pritiske na angažirani tim koji mogu ometati primjereno korištenje profesionalnog skepticizma pri oblikovanju i obavljanju revizijskih postupaka i ocjenjivanju revizijskih dokaza. U skladu s tim, pri izradi cjelokupne revizijske strategije u skladu s MRevS-om 300 angažirani tim možda će morati razmotriti postoje li takvi uvjeti u revizijskom angažmanu i, ako postoje, koje će mjere društvo ili angažirani tim možda morati poduzeti kako bi ublažili takve prepreke.

A34. Prepreke za korištenje profesionalnog skepticizma na razini angažmana mogu uključivati, ali nisu ograničene na:

- Financijska ograničenja, koja mogu obeshrabrili uporabu dovoljno iskusnih ili stručno kvalificiranih resursa, uključujući stručnjake, potrebnih za revizije subjekata u kojima su stručno znanje ili specijalizirane vještine potrebne za učinkovito razumijevanje, procjenu rizika i reagiranje na njih te informirano ispitivanje menadžmenta.
- Kratki rokovi, koji mogu negativno utjecati na ponašanje onih koji obavljaju posao, kao i onih koji usmjeravaju, nadziru i pregledavaju. Na primjer, vanjski vremenski pritisci mogu stvoriti ograničenja za učinkovitu analizu složenih informacija.
- Nedostatak suradnje ili neprimjereni pritisci koje nameće menadžment, što može negativno utjecati na sposobnost angažiranog tima za rješavanje složenih ili prijepornih pitanja.
- Nedovoljno razumijevanje subjekta i njegova okruženja, njegova sustava interne kontrole i primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, što može ograničiti sposobnost angažiranog tima za donošenje primjerene prosudbe i informirano ispitivanje tvrdnji menadžmenta.
- Poteškoće u dobivanju pristupa evidencijama, objektima, određenim zaposlenicima, kupcima, dobavljačima ili drugima može uzrokovati pristranost angažiranog tima u odabiru izvora revizijskih dokaza i traženje revizijskih dokaza iz izvora koji su lakše dostupni.
- Pretjerano oslanjanje na automatizirane alate i tehnike može dovesti do toga da angažirani tim ne ocijeni kritički revizijske dokaze.

¹¹⁷² Vidjeti MRevS 610 (izmijenjen 2013.), točka A41.

¹¹⁷³ Vidjeti MRevS 620, točka 11(c) i A30.

A35. Nesvjesne ili svjesne pristranosti revizora mogu utjecati na profesionalne prosudbe angažiranog tima, uključujući, na primjer, u oblikovanju i obavljanju revizijskih postupaka ili ocjenjivanju revizijskih dokaza. Primjeri nesvjesnih pristranosti revizora koje mogu ometati korištenje profesionalnog skepticizma, a time i razumnost profesionalnih prosudbi angažiranog tima u ispunjavanju zahtjeva ovog MRevS-a, mogu uključivati:

- Pristranost zbog dostupnosti što je tendencija stavljanja veće težine na događaje ili iskustva koja odmah padaju na pamet ili su lako dostupna nego na one koji to nisu.
- Pristranost zbog potvrđivanja što je tendencija stavljanja veće težine na informacije koje potvrđuju postojeće uvjerenje nego na informacije koje proturječe ili bacaju sumnju na to uvjerenje.
- Grupno razmišljanje što je tendencija razmišljanja ili donošenja odluka kao grupe koja obeshrabruje kreativnost ili individualnu odgovornost.
- Pristranost pretjeranog samopouzdanja što je tendencija precjenjivanja vlastite sposobnosti točnog procjenjivanja rizika ili donošenja drugih prosudbi ili odluka.
- Pristranost sidrenja što je tendencija korištenja početnih informacija kao sidra prema kojem se neprimjereno procjenjuju naknadne informacije.
- Pristranost automatizacije što je tendencija favoriziranja izlaznih podataka generiranih iz automatiziranih sustava, čak i kad ljudsko rasuđivanje ili kontradiktorne informacije postavljaju pitanja o tome jesu li takvi izlazni podaci pouzdani ili primjereni svrsi.

A36. Moguće mjere koje angažirani tim može poduzeti kako bi ublažio prepreke za korištenje profesionalnog skepticizma na razini angažmana mogu uključivati:

- Ostajanje na oprezu spram promjena u vrsti ili okolnostima revizijskog angažmana koje zahtijevaju dodatne ili različite resurse za angažman i traženje dodatnih ili različitih resursa od onih pojedinaca unutar društva koji su odgovorni za alociranje ili dodjelu resursa angažmanu.
- Izričito upozoravanje angažiranog tima na slučajeve ili situacije kad ranjivost na nesvjesne ili svjesne pristranosti revizora može biti veća (npr. područja koja uključuju značajniju prosudbu) i naglašavanje važnosti traženja savjeta od iskusnijih članova angažiranog tima u planiranju i obavljanju revizijskih postupaka.
- Mijenjanje sastava angažiranog tima, na primjer, zahtijevanje da se angažmanu dodijele iskusniji pojedinci s većim vještinama ili znanjem ili specifičnom stručnošću.
- Uključivanje iskusnijih članova angažiranog tima kad je riječ o članovima menadžmenta s kojima je teško ili izazovno komunicirati.
- Uključivanje članova angažiranog tima sa specijaliziranim vještinama i znanjem ili revizorovog stručnjaka za pomoć angažiranom timu u složenim ili subjektivnim područjima revizije.
- Izmjena vrste, vremenskog rasporeda i opsega usmjeravanja, nadziranja ili pregledavanja uključivanjem iskusnijih članova angažiranog tima, češći osobni nadzor ili detaljnije pregledavanje određene radne dokumentacije za:
 - o složena ili subjektivna područja revizije;
 - o područja koja predstavljaju rizik za postizanje kvalitete revizijskog angažmana;

- o područja gdje postoji rizik prijevare; i
- o identifikirano nepridržavanje ili sumnja na nepridržavanje zakona ili regulative.

• Postavljanje očekivanja za:

- o manje iskusne članove angažiranog tima da često i pravodobno traže savjet od iskusnijih članova angažiranog tima ili angažiranog partnera; i
- o iskusnije članove angažiranog tima da budu dostupni manje iskusnim članovima angažiranog tima tijekom cijelog revizijskog angažmana te da pozitivno i pravodobno odgovore o svojim uvidima te na zahtjeve za savjet ili pomoć.

• Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje kad menadžment nameće neprimjeren pritisak ili se angažirani tim suočava s poteškoćama u dobivanju pristupa evidencijama, objektima, određenim zaposlenicima, kupcima, dobavljačima ili drugima od kojih se mogu tražiti revizijski dokazi.

Dodjeljivanje postupaka, zadataka ili radnji drugim članovima angažiranog tima (Vidjeti točku 15)

A37. Dovoljnu i primjerenu uključenost tijekom revizijskog angažmana kad su postupci, zadaci ili radnje dodijeljeni drugim članovima angažiranog tima, angažirani partner može dokazati na različite načine, uključujući:

- informiranje tih članova tima o vrsti njihove odgovornosti i ovlastima, opsegu posla koji se dodjeljuje i njihovim ciljevima te pružiti sve druge potrebne upute i relevantne informacije,
- usmjeravanje i nadziranje tih članova tima,
- pregledavanje rada tih članova tima radi ocjene donesenih zaključaka, povrh zahtjeva iz točaka 29–34.

Relevantni etički zahtjevi, uključujući one koji se odnose na neovisnost (Vidjeti točke 16–21)

Relevantni etički zahtjevi (Vidjeti točke 1, 16–21)

A38. MRevS 200¹¹⁷⁴ zahtijeva od revizora pridržavanje relevantnih etičkih zahtjeva, uključujući one povezane s neovisnošću, koji se odnose na angažmane za reviziju financijskih izvještaja. Relevantni etički zahtjevi mogu varirati ovisno o vrsti i okolnostima angažmana. Na primjer, određeni zahtjevi povezani s neovisnošću mogu se primjenjivati samo pri obavljanju revizija kod uvrštenih subjekata. MRevS 600 uključuje dodatne zahtjeve i smjernice povrh onih u ovom MRevS-u u vezi s komuniciranjem o relevantnim etičkim zahtjevima s revizorima komponenti.

A39. Na temelju vrste i okolnosti revizijskog angažmana, određeni zakoni, regulativa ili aspekti relevantnih etičkih zahtjeva, kao što su oni koji se odnose na nepridržavanje zakona ili regulative, mogu biti relevantni za angažman, na primjer zakoni ili regulativa koja pokriva pranje novca, korupciju ili podmićivanje.

A40. Informacijski sustav društva i resursi koje daje društvo mogu pomoći angažiranom timu u razumijevanju i ispunjavanju relevantnih etičkih zahtjeva primjenjivih na vrstu i okolnosti revizijskog angažmana. Na primjer, društvo može:

- Komunicirati zahtjeve neovisnosti angažiranim timovima.

¹¹⁷⁴ MRevS 200, točke 14 i A16 – A19.

- Organizirati osposobljavanje za angažirane timove o relevantnim etičkim zahtjevima.
 - Uspostaviti priručnike i vodiče (tj. intelektualne resurse) koji sadrže odredbe relevantnih etičkih zahtjeva i smjernice o tome kako se primjenjuju s obzirom na vrstu i okolnosti društva i njegovih angažmana.
 - Dodijeliti osoblje radi upravljanja i monitoringa usklađenosti s relevantnim etičkim zahtjevima (npr. MSUK 1 zahtijeva da društvo barem jednom godišnje dobije dokumentiranu potvrdu o usklađenosti sa zahtjevima neovisnosti od svih osoba koje moraju prema relevantnim etičkim zahtjevima biti neovisne) ili omogućiti konzultacije o pitanjima koja se odnose na relevantne etičke zahtjeve.
 - Uspostaviti politike ili postupke za članove angažiranog tima za komuniciranje relevantnih i pouzdanih informacija primjerenim stranama unutar društva ili angažiranom partneru, kao što su politike ili postupci za angažirane timove za:
 - o komuniciranje informacija o angažmanima klijenata i opsegu usluga, uključujući usluge bez izražavanja uvjerenja, kako bi se društvu omogućilo identificiranje prijetnje neovisnosti tijekom razdoblja angažmana i tijekom razdoblja obuhvaćenog predmetnim pitanjem;
 - o komuniciranje okolnosti i odnosa koji mogu stvoriti prijetnju neovisnosti, tako da društvo može ocijeniti je li takva prijetnja na prihvatljivoj razini, a ako nije, razriješiti prijetnju uklanjanjem prijetnje ili smanjenjem prijetnje na prihvatljivu razinu;
 - o promptno komuniciranje svih kršenja relevantnih etičkih zahtjeva, uključujući onih koja se odnose na neovisnost.
- A41. Angažirani partner može uzeti u obzir informacije, komunikaciju i resurse opisane u točki A40 pri utvrđivanju može li angažirani partner ovisiti o politikama ili postupcima društva u ispunjavanju relevantnih etičkih zahtjeva.
- A42. Otvorena i temeljita komunikacija između članova angažiranog tima o relevantnim etičkim zahtjevima također može pomoći u:
- skretanju pozornost članova angažiranog tima na relevantne etičke zahtjeve koji mogu biti od posebnog značaja za revizijski angažman; i
 - održavanju obaviještenosti angažiranog partnera o pitanjima koja su relevantna za razumijevanje i ispunjavanje relevantnih etičkih zahtjeva i povezanih politika ili postupaka društva od strane angažiranog tima.

Identificiranje i ocjenjivanje prijetnji usklađenosti s relevantnim etičkim zahtjevima (Vidjeti točke 17 – 18)

- A43. U skladu s MSUK-om 1, reakcije društva za razrješavanje rizika kvalitete u odnosu na relevantne etičke zahtjeve, uključujući one koji se odnose na neovisnost članova angažiranog tima, uključuju politike ili postupke za identificiranje, ocjenjivanje i razrješavanje prijetnji usklađenosti s relevantnim etičkim zahtjevima.
- A44. Relevantni etički zahtjevi mogu sadržavati odredbe o identificiranju i ocjenjivanju prijetnji te načinu na koji se s njima treba postupati. Na primjer, Kodeks IESBA-e objašnjava da se prijetnja osobnog interesa pridržavanju temeljnog načela profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje može pojaviti ako je naknada ponuđena za revizijski angažman toliko niska da bi moglo biti teško obaviti angažman u skladu s profesionalnim standardima.¹¹⁷⁵

Povrede relevantnih etičkih zahtjeva (Vidjeti točku 19)

- A45. U skladu s MSUK-om 1, društvo je dužno uspostaviti politike ili postupke za utvrđivanje, komuniciranje, ocjenjivanje i izvješćivanje o svim povredama relevantnih etičkih zahtjeva i pravodobno reagiranje na uzroke i posljedice povreda.

Poduzimanje primjerenih mjera (Vidjeti točku 20)

- A46. Primjerene mjere mogu uključivati, na primjer:
- Primjenjivanje politika ili postupaka društva u vezi s povredama relevantnih etičkih zahtjeva, uključujući komunikaciju ili savjetovanje s primjerenim pojedincima kako bi se mogle poduzeti primjerene mjere, uključujući, ako je primjenjivo, disciplinske mjere.
 - Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje.
 - Komuniciranje s regulativnim tijelima ili profesionalnim tijelima. U nekim okolnostima komunikacija s regulativnim tijelima može biti propisana zakonom ili regulativom.
 - Traženje pravnog savjeta.
 - Povlačenje iz revizijskog angažmana, kad je povlačenje moguće u skladu s primjenjivim zakonom ili regulativom.

Prije datiranja revizorskog izvješća (Vidjeti točku 21)

- A47. MRevS 700 (izmijenjen) zahtijeva da revizorsko izvješće uključuje tvrdnju o tome da je revizor neovisan o subjektu u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima koji se odnose na reviziju te o tome da je revizor ispunio druge etičke odgovornosti revizora u skladu s tim zahtjevima.¹¹⁷⁶ Obavljanje postupaka propisanih u točkama 16 – 21 ovog MRevS-a daje osnovu za te tvrdnje u revizorskom izvješću.

Razmatranja specifična za subjekte javnog sektora

- A48. Zakonskim mjerama mogu se osigurati zaštitne mjere za neovisnost revizora u javnom sektoru. Međutim, revizori u javnom sektoru ili revizorska društva koja provode revizije u javnom sektoru u ime ovlaštenog revizora će možda, ovisno o uvjetima mandata u određenoj jurisdikciji, morati prilagoditi svoj pristup promicanju usklađenosti s točkom 16. To može uključivati, ako mandat revizora u javnom sektoru ne dopušta povlačenje iz revizijskog angažmana, javno objavljivanje okolnosti koje su nastale, a koje bi, da su u privatnom sektoru, navele revizora na povlačenje iz angažmana.

Prihvatanje i nastavljanje odnosa s klijentima i revizijskih angažmana (Vidjeti točke 22–24)

- A49. MSUK 1 zahtijeva od društva uspostavljanje ciljeva kvalitete koji adresiraju prihvaćanje i nastavljanje odnosa s klijentima i posebnih angažmana.
- A50. Informacije poput sljedećih mogu pomoći angažiranom partneru pri utvrđivanju jesu li zaključci doneseni u vezi s prihvaćanjem i nastavljanjem odnosa s klijentima i revizijskim angažmanima primjereni:
- integritet i etičke vrijednosti glavnih vlasnika, ključnog menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje subjektom;
 - jesu li dostupni dovoljni i primjereni resursi za obavljanje angažmana;
 - jesu li menadžment i osobe zadužene za upravljanje preuzele svoje odgovornosti u vezi s angažmanom;
 - ima li angažirani tim kompetencije i sposobnosti, uključujući dovoljno vremena, za obavljanje angažmana; i
 - imaju li značajna pitanja koja su se pojavila tijekom tekućeg ili prethodnog angažmana posljedice za nastavak angažmana.

¹¹⁷⁵ ISEBA Kodeks, točka 330.3 A.2.

¹¹⁷⁶ MRevS 700 (izmijenjen), točka 28 (c).

- A51. U skladu s MSUK-om 1, za odluke o prihvaćanju i nastavljanju društvo je dužno donijeti prosudbe o sposobnosti društva za obavljanje angažmana u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima. Angažirani partner može koristiti informacije koje društvo razmatra u tom pogledu pri utvrđivanju jesu li primjereni zaključci doneseni u vezi s prihvaćanjem i nastavljanjem odnosa s klijentima i revizijskim angažmanima. Ako angažirani partner ima zabrinutosti u pogledu primjerenosti donesenih zaključaka, angažirani partner može raspraviti o osnovi tih zaključaka s onima koji su uključeni u postupak prihvaćanja i nastavljanja.
- A52. Ako je angažirani partner izravno uključen u proces društva za prihvaćanje i nastavljanje, angažirani partner bit će upoznat s informacijama koje je društvo dobilo ili koristilo pri donošenju odnosnih zaključaka. Takvo izravno sudjelovanje također može biti osnova za utvrđivanje angažiranog partnera da su politike ili postupci društva primijenjeni i da su doneseni zaključci primjereni.
- A53. Informacije dobivene tijekom postupka prihvaćanja i nastavljanja mogu pomoći angažiranom partneru u ispunjavanju zahtjeva ovog MRevS-a i donošenju informiranih odluka o primjerenim načinima djelovanja. Takve informacije mogu uključivati:
- informacije o veličini, složenosti i vrsti subjekta, uključujući o tome radi li se o reviziji grupe, djelatnosti u kojoj posluje i primjenjivom okviru financijskog izvješćivanja;
 - vremenski raspored subjektovog izvještavanja, primjerice u međufazama i završnim fazama;
 - u odnosu na revizije grupe, vrsta odnosa kontrole između matičnog društva i njegovih komponenti; i
 - je li došlo do promjena u subjektu ili djelatnosti u kojoj subjekt posluje od prethodnog revizijskog angažmana koje mogu utjecati na vrstu potrebnih resursa, kao i na način na koji će se rad angažiranog tima usmjeravati, nadzirati i pregledavati.
- A54. Informacije dobivene tijekom prihvaćanja i nastavljanja također mogu biti relevantne za ispunjavanje zahtjeva drugih MRevS-ova, kao i ovog MRevS-a, na primjer u pogledu:
- uspostavljanja razumijevanja uvjeta revizijskog angažmana, kako to zahtijeva MRevS 210;¹¹⁷⁷
 - utvrđivanja i procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, bilo zbog pogreške ili prijevare, u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjen 2019.) i MRevS-om 240;¹¹⁷⁸
 - razumijevanja grupe, njezinih komponenti i njihovih okruženja u slučaju revizije financijskih izvještaja grupe u skladu s MRevS-om 600, te usmjeravanja, nadziranja i pregledavanja rada revizora komponenti;
 - utvrđivanje hoće li se i na koji način uključiti revizorovog stručnjaka u skladu s MRevS-om 620; i
 - upravljačke strukture subjekta u skladu s MRevS-om 260 (izmijenjen)¹¹⁷⁹ i MRevS-om 265.¹¹⁸⁰
- A55. Zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi mogu zahtijevati od revizora sljednika da prije prihvaćanja revizijskog angažmana zatraži od prethodnog revizora dostavljanje poznatih informacija o svim činjenicama ili okolnostima kojih, prema prosudbi prethodnog revizora, revizor sljednik mora biti svjestan prije nego što odluči hoće li prihvatiti angažman. U nekim okolnostima od prethodnog revizora može se zahtijevati da na zahtjev predloženog revizora sljednika predloženo revizoru sljedniku dostavi informacije o utvrđenom nepridržavanju ili o sumnji na nepridržavanje zakona i regulative. Na primjer, ako se prethodni revizor povukao iz angažmana zbog utvrđenog nepridržavanja ili sumnje na nepridržavanje zakona i regulative, Kodeks IESBA-e zahtijeva da prethodni revizor, na zahtjev predloženog revizora sljednika, dostavi sve relevantne činjenice i druge informacije o takvom nepridržavanju koje, prema mišljenju prethodnog revizora, predloženi revizor sljednik mora biti svjestan prije donošenja odluke o prihvaćanju imenovanja revizorom.
- A56. U okolnostima kad je društvo prema zakonu ili regulativi obvezno prihvatiti ili nastaviti revizijski angažman, partner u angažmanu može uzeti u obzir informacije koje je društvo dobilo o vrsti i okolnostima angažmana.
- A57. Pri odlučivanju o nužnoj mjeri angažirani partner i društvo mogu zaključiti da je primjereno nastaviti s revizijskim angažmanom i, ako su tako zaključili, odrediti koji su dodatni koraci potrebni na razini angažmana (npr. dodjela većeg broja osoblja ili osoblja s posebnim stručnim znanjem). Ako angažirani partner ima dodatnih nedoumica ili nije uvjeren da je to pitanje razriješeno na primjereni način, mogu se primijeniti politike ili postupci društva za razrješavanje razlika u mišljenjima.
- Razmatranja specifična za subjekte javnog sektora (Vidjeti točke 22–24)*
- A58. U javnom sektoru revizori se mogu imenovati u skladu sa zakonskim procedurama, a revizor u javnom sektoru možda neće morati uspostaviti sve politike ili postupke u vezi s prihvaćanjem i nastavljanjem revizijskih angažmana. Međutim, zahtjevi i razmatranja za prihvaćanje i nastavljanje odnosa i angažmana s klijentima kako su utvrđeni u točkama 22 – 24 i A49 – A57 mogu biti korisni revizorima javnog sektora u provedbi procjena rizika i izvršavanju odgovornosti za izvješćivanje.
- Resursi angažmana (Vidjeti točke 25–28)**
- A59. U skladu s MSUK-om 1, resursi koje je društvo dodijelilo ili učinilo dostupnima za potporu obavljanju revizijskih angažmana uključuju:
- ljudske resurse;
 - tehnološke resurse; i
 - intelektualne resurse.
- A60. Resurse za revizijski angažman dodjeljuje ili čini dostupnima prvenstveno društvo iako mogu postojati okolnosti kad angažirani tim izravno pribavlja resurse za revizijski angažman. Na primjer, to može biti slučaj kad se od revizora komponente zahtijeva zakonom, regulativom ili iz nekog drugog razloga izražavanje revizorskog mišljenja o financijskim izvještajima komponente, a menadžment komponente imenuje ga i za obavljanje revizijskih postupaka u ime angažiranog tima

¹¹⁷⁷ MRevS 210, *Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana*, točka 9.

¹¹⁷⁸ MRevS 240, *Odgovornosti revizora u vezi s prijevarom u reviziji financijskih izvještaja*

¹¹⁷⁹ MRevS 260 (izmijenjen), *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje*

¹¹⁸⁰ MRevS 265, *Komuniciranje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu*

za angažman grupe.¹¹⁸¹ U takvim okolnostima politike ili postupci društva mogu zahtijevati od angažiranog partnera poduzimanje različitih radnji, kao što je traženje informacija od revizora komponente, kako bi se utvrdilo jesu li mu dodijeljeni ili dostupni dostatni i primjereni resursi.

A61. Relevantno razmatranje za angažiranog partnera u skladu sa zahtjevima iz točaka 25 i 26 može biti pitanje omogućuju li resursi dodijeljeni ili dostupni angažiranom timu ispunjavanje relevantnih etičkih zahtjeva, uključujući etička načela kao što su profesionalna kompetentnost i dužna pažnja.

Ljudski resursi

A62. Ljudski resursi uključuju članove angažiranog tima (vidjeti i točke A5, A15 – A21) i, ako je primjenjivo, revizorovog eksternog stručnjaka i pojedince iz subjektive funkcije interne revizije koji pružaju izravnu pomoć u reviziji.

Tehnološki resursi

A63. Korištenje tehnoloških resursa u revizijskom angažmanu može pomoći revizoru u pribavljanju dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza. Tehnološki alati mogu revizoru omogućiti učinkovitije i djelotvornije upravljanje revizijom. Tehnološki alati također mogu omogućiti revizoru lakše ocjenjivanje velike količine podataka kako bi, na primjer, dobio dublji uvid, utvrdio neobične trendove ili učinkovitije osporio tvrdnje menadžmenta, što povećava sposobnost revizora za korištenje profesionalnog skepticizma. Tehnološki alati mogu se koristiti i za vođenje sastanaka i daju komunikacijske alate angažiranom timu. Međutim, neprimjerena uporaba takvih tehnoloških resursa može povećati rizik od pretjeranog oslanjanja na informacije proizvedene u svrhu donošenja odluka ili može dovesti do prijetnji ispunjavanju relevantnih etičkih zahtjeva, na primjer zahtjeva koji se odnose na povjerljivost.

A64. Politike ili postupci društva mogu uključivati zahtijevana razmatranja ili odgovornosti za angažirani tim pri korištenju tehnoloških alata koje je odobrilo društvo za obavljanje revizijskih postupaka i mogu zahtijevati sudjelovanje pojedinaca sa specijaliziranim vještinama ili stručnim znanjem u ocjenjivanju ili analizi rezultata.

A65. Kad angažirani partner zahtijeva od pojedinaca iz drugog društva da pri obavljanju revizijskih postupaka upotrebljavaju posebne automatizirane alate i tehnike, komunikacija s tim pojedincima može ukazivati na to da uporaba takvih automatiziranih alata i tehnika mora biti u skladu s uputama angažiranog tima.

A66. Politike ili postupci društva mogu izričito zabraniti upotrebu određenih IT aplikacija ili značajki IT aplikacija (npr. softvera koji još nije posebno odobren za uporabu od strane društva). Alternativno, politike ili postupci društva mogu zahtijevati od angažiranog tima poduzimanje određenih radnji prije korištenja IT aplikacije koja nije odobrena od društva kako bi se utvrdilo je li primjerena za uporabu, na primjer, zahtijevajući:

- da angažirani tim ima primjerene kompetencije i mogućnosti za korištenje IT aplikacije;
- testiranje rada i sigurnosti IT aplikacije;
- uključenost određene dokumentacije u revizijsku radnu dokumentaciju.

A67. Angažirani partner može koristiti profesionalnu prosudbu pri razmatranju je li upotreba IT aplikacije na revizijskom anga-

žmanu primjerena u kontekstu angažmana i, ako je primjerena, kako će se IT aplikacija koristiti. Čimbenici koji se mogu uzeti u obzir pri utvrđivanju je li određena IT aplikacija, koju društvo nije izričito odobrilo za uporabu, primjerena za uporabu u revizijskom angažmanu uključuju sljedeće:

- korištenje i sigurnost IT aplikacije u skladu je s politikama ili postupcima društva;
- IT aplikacija radi kako je predviđeno;
- osoblje ima kompetencije i sposobnosti potrebne za korištenje IT aplikacije.

Intelektualni resursi

A68. Intelektualni resursi uključuju, na primjer, metodologije revizije, alate za implementaciju, vodiče za reviziju, model programe, predloške, kontrolne popise ili obrasce.

A69. Korištenje intelektualnih resursa u vezi s revizijskim angažmanom može olakšati dosljednu primjenu i razumijevanje profesionalnih standarda, zakona i regulative te povezanih politika ili postupaka društva. U tu svrhu od angažiranog tima može se zahtijevati da, u skladu s politikama ili postupcima društva, koristi metodologiju revizije društva te posebne alate i smjernice. Angažirani tim također može razmotriti je li upotreba drugih intelektualnih resursa primjerena i relevantna na temelju vrste i okolnosti angažmana, na primjer, metodologije specifične za djelatnost ili uporaba povezanih vodiča i pomagala za rad.

Dostatni i primjereni resursi za obavljanje angažmana (Vidjeti točku 25)

A70. Pri utvrđivanju jesu li angažiranom timu dodijeljeni ili stavljeni na raspolaganje dostatni i primjereni resursi za obavljanje angažmana, obično angažirani partner može ovisiti o odnosnim politikama ili postupcima društva (uključujući resurse) kako je opisano u točki A6. Na primjer, na temelju informacija koje su komunicirane od strane društva, angažirani partner može ovisiti o tehnološkom razvoju, implementaciji i programima održavanja u društvu pri korištenju tehnologije koju je odobrilo društvo za obavljanje revizijskih postupaka.

Kompetencije i sposobnosti angažiranog tima (Vidjeti točku 26)

A71. Kad utvrđuje ima li angažirani tim primjerenu kompetenciju i sposobnosti, angažirani partner može uzeti u obzir pitanja kao što su:

- razumijevanje i praktično iskustvo s revizijskim angažmanima slične vrste i složenosti stečeno primjerenim osposobljavanjem i sudjelovanjem;
- razumijevanje profesionalnih standarda i primjenjivih zakonskih i regulativnih zahtjeva;
- stručnost u specijaliziranim područjima računovodstva ili revizije;
- stručnost u IT-u koju koristi subjekt ili automatizirani alati ili tehnike koje angažirani tim mora koristiti u planiranju i obavljanju revizijskog angažmana;
- poznavanje relevantnih djelatnosti u kojima posluje subjekt koji se revidira;
- sposobnost korištenja profesionalnog skepticizma i profesionalne prosudbe;
- razumijevanje politika ili postupaka društva.

¹¹⁸¹ MRevS 600, točka 3.

A72. Interni revizori i eksterni revizorov stručnjak nisu članovi angažiranog tima. MRevS 610 (izmijenjen 2013.)¹¹⁸² i MRevS 620¹¹⁸³ uključuju zahtjeve i smjernice u vezi s procjenom stručnosti i sposobnosti internih revizora i eksternog revizorovog stručnjaka.

Projektne menadžment

A73. U situacijama kada postoji velik broj članova angažiranog tima, na primjer u reviziji većeg ili složenijeg subjekta, angažirani partner može uključivati pojedinca koji ima specijalizirane vještine ili znanja u upravljanju projektima, uz potporu primjerenih tehnoloških i intelektualnih resursa društva. S druge strane, u reviziji manje složenog subjekta s manjim brojem članova angažiranog tima, upravljanje projektom može obaviti član angažiranog tima manje formalnim sredstvima.

A74. Tehnike i alati za upravljanje projektima mogu podržati angažirani tim u upravljanju kvalitetom revizijskog angažmana, na primjer, kroz:

- povećanje sposobnosti angažiranog tima za korištenje profesionalnog skepticizma ublažavanjem financijskih ili vremenskih ograničenja koja inače mogu biti prepreka korištenju profesionalnog skepticizma;
- olakšavanje pravodobnog obavljanja revizijskih poslova radi učinkovitog upravljanja vremenskim ograničenjima na kraju revizijskog postupka kad se pojave složena ili prijeporna pitanja;
- monitoring napretka revizije u odnosu na plan revizije,¹¹⁸⁴ uključujući postizanje ključnih etapnih ciljeva, što može pomoći angažiranom timu da bude proaktivan u utvrđivanju potrebe za pravovremenim prilagodbama plana revizije i dodijeljenih resursa;
- olakšavanje komunikacije među članovima angažiranog tima, na primjer, koordinacija dogovaranja s revizorima komponenti i revizorovim stručnjacima.

Nedovoljni ili neprimjereni resursi (Vidjeti točku 27)

A75. MSUK 1 uređuje predanost društva kvaliteti kroz svoju kulturu koja postoji u cijelom društvu, koja prihvaća i jača ulogu društva u služenju javnom interesu dosljednim obavljanjem kvalitetnih angažmana i važnost kvalitete u strateškim odlukama i djelovanjima društva, uključujući financijske i operativne prioritete društva. MSUK 1 također uređuje odgovornost društva za planiranje potreba za resursima i dobivanje, alokaciju ili dodjelu resursa na način koji je u skladu s predanošću društva kvaliteti. Međutim, u određenim okolnostima financijski i operativni prioritete društva mogu postaviti ograničenja na dodijeljena ili dostupna sredstva angažiranom timu. U takvim okolnostima ta ograničenja nemaju prednost pred odgovornošću angažiranog partnera za postizanje kvalitete na razini angažmana, među ostalim za utvrđivanje jesu li sredstva koja je društvo dodijelilo ili učinilo dostupnima dovoljna i primjerena za obavljanje revizijskog angažmana.

A76. U reviziji financijskih izvještaja grupe, ako su resursi povezani s radom koji u komponenti obavlja revizor komponente nedovoljni ili neprimjereni, angažirani partner može o tome raspraviti s revizorom komponente, menadžmentom ili društvom kako bi se na raspolaganje stavili dovoljni i primjereni resursi.

A77. Utvrđivanje jesu li potrebni dodatni resursi na razini angažmana od strane angažiranog partnera pitanje je profesionalne prosudbe i na njega utječu zahtjevi ovog MRevS-a te vrsta i okolnosti revizijskog angažmana. Kako je opisano u točki A11, u određenim okolnostima angažirani partner može utvrditi da su reakcije društva na rizike kvalitete neučinkoviti u kontekstu konkretnog angažmana, uključujući i to da određeni resursi koji su dodijeljeni ili se dostupni angažiranom timu nisu dovoljni. U tim okolnostima angažirani partner dužan je poduzeti primjerene radnje, uključujući komuniciranje takvih informacija primjerenim pojedincima u skladu s točkom 27 i točkom 39 (c). Na primjer, ako softverski program za reviziju koji osigurava društvo ne uključuje nove ili izmijenjene revizijske postupke u vezi s nedavno izdanoj industrijskoj regulativi, pravodobno komuniciranje takvih informacija društvu omogućuje društvu poduzimanje koraka za brzo ažuriranje i ponovno izdavanje softvera ili osiguravanje alternativnog resursa koji omogućuje angažiranom timu sukladnost s novom regulativom u obavljanju revizijskog angažmana.

A78. Ako su dodijeljeni ili dostupni resursi nedovoljni ili neprimjereni u okolnostima angažmana, a dodatni ili alternativni resursi nisu stavljeni na raspolaganje, primjerene radnje mogu uključivati:

- promjenu planiranog pristupa vrsti, vremenskom rasporedu i opsegu usmjeravanja, nadziranja i pregledavanja (Vidjeti također točku A94);
- raspravu o produljenju rokova za izvješćivanje s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje, kad je produljenje moguće u skladu s primjenjivim zakonom ili regulativom;
- korištenje politika ili postupaka društva za rješavanje razlika u mišljenjima ako angažirani partner ne dobije potrebne resurse za revizijski angažman;
- korištenje politika ili postupaka društva za povlačenje iz revizijskog angažmana, kad je povlačenje moguće sukladno važećem zakonu ili regulativi.

Razmatranja specifična za subjekte javnog sektora (Vidjeti točke 25–28)

A79. U javnom sektoru mogu biti potrebne specijalizirane vještine za ispunjavanje obveza iz revizijskog mandata u određenoj jurisdikciji. Takve vještine mogu uključivati razumijevanje primjenjivih mehanizama izvješćivanja, uključujući izvješćivanje u zakonodavcu ili drugom tijelu javne vlasti ili izvješćivanje u javnom interesu. Šire područje primjene revizije u javnom sektoru može uključivati, na primjer, neke aspekte revizije uspješnosti.

Obavljanje angažmana

Prilagodljivost veličini (Vidjeti točku 29)

A80. Kad reviziju ne obavlja u potpunosti angažirani partner ili u reviziji subjekta čija su vrsta i okolnosti složenije, može biti potrebno da angažirani partner delegira usmjeravanje, nadziranje i pregledavanje drugim članovima angažiranog tima. Međutim, kao dio opće odgovornosti angažiranog partnera za upravljanje i postizanje kvalitete revizijskog angažmana te za dostatno i primjereno sudjelovanje, angažirani partner dužan je utvrditi da su vrsta, vremenski raspored i opseg usmjeravanja, nadziranja i pregledavanja provedeni u skladu s točkom 30. U takvim okolnostima osoblje ili članovi angažiranog tima, uključujući revizore komponenti, mogu angažiranom partneru pružiti informacije kako bi angažiranom partneru omogućili donošenje odluke koja se zahtijeva točkom 30.

¹¹⁸² MRevS 610 (izmijenjen 2013.), točka 15.

¹¹⁸³ MRevS 620, točka 9.

¹¹⁸⁴ Vidjeti MRevS 300, točka 9.

Smjer, nadziranje i pregledavanje (Vidjeti točku 30)

- A81. U skladu s MSUK-om 1, društvo je dužno uspostaviti cilj kvalitete koji određuje vrstu, vremenski raspored i opseg usmjeravanja i nadziranja angažiranih timova i pregledavanje njihova rada. MSUK 1 također zahtijeva da se usmjeravanje, nadziranje i pregledavanje planiraju i obavljaju tako da rad manje iskusnih članova angažiranog tima usmjeravaju, nadziru i pregledavaju iskusniji članovi angažiranog tima.
- A82. Usmjeravanje i nadziranje angažiranog tima te pregledavanje rada angažiranog tima reakcije su na razini društva koje se provode na razini angažmana, čiju vrstu, vremenski raspored i opseg angažirani partner u sklopu upravljanja kvalitetom revizijskog angažmana može dodatno prilagoditi. U skladu s tim, pristup usmjeravanju, nadziranju i pregledavanju razlikovat će se od angažmana do angažmana, uzimajući u obzir vrstu i okolnosti angažmana. Pristup će općenito uključivati kombinaciju adresiranja politika ili postupaka društva i reakcije koje su specifične za angažman.
- A83. Pristup usmjeravanju i nadziranju članova angažiranog tima i pregledavanje njihova rada omogućava podršku angažiranom partneru u ispunjavanju zahtjeva ovog MRevS-a te u zaključivanju o tome da je angažirani partner bio dovoljno i primjereno uključen tijekom revizijskog angažmana u skladu s točkom 40.
- A84. Stalna rasprava i komunikacija između članova angažiranog tima omogućuje manje iskusnim članovima angažiranog tima pravodobno postavljanje pitanja iskusnijim članovima angažiranog tima (uključujući angažiranog partnera) i omogućuje učinkovito usmjeravanje, nadziranje i pregledavanje u skladu s točkom 30.

Usmjeravanje

- A85. Usmjeravanje angažiranog tima može uključivati informiranje članova angažiranog tima o njihovim odgovornostima, kao što su:
- doprinos upravljanju i postizanju kvalitete na razini angažmana kroz njihovo osobno ponašanje, komunikaciju i djelovanje;
 - održavanje ispitivačkog mentalnog sklopa i svjesnost o nesvjesnim ili svjesnim pristranostima revizora pri korištenju profesionalnog skepticizma prilikom prikupljanja i procjene revizijskih dokaza (Vidjeti točku A35);
 - ispunjavanje relevantnih etičkih zahtjeva;
 - odgovornosti pojedinih partnera kad je više od jednog partnera uključeno u obavljanje revizijskog angažmana;
 - odgovornosti pojedinih članova angažiranog tima za obavljanje revizijskih postupaka i iskusnijih članova angažiranog tima za usmjeravanje, nadziranje i pregledavanje rada manje iskusnih članova angažiranog tima;
 - razumijevanje ciljeva rada koji treba obaviti i detaljnih uputa o vrsti, vremenskom rasporedu i opsegu planiranih revizijskih postupaka kako je utvrđeno u cjelokupnoj revizijskoj strategiji i planu revizije;
 - razrješavanje prijatnijih postizanju kvalitete i očekivana reakcija angažiranog tima. Na primjer, financijska ograničenja ili ograničenost resursa ne bi trebala dovesti do toga da članovi angažiranog tima mijenjaju planirane revizijske postupke ili ne obavljaju planirane revizijske postupke.

Nadziranje

- A86. Nadziranje može uključivati pitanja kao što su:
- praćenje napretka revizijskog angažmana, što uključuje praćenje:

- o napredak u odnosu na plan revizije;
- o je li postignut cilj obavljenog posla; i
- o stalna adekvatnost dodijeljenih resursa.
- poduzimanje primjerenih mjera za razrješavanje problema koji nastaju tijekom angažmana, uključujući, na primjer, preraspodjelu planiranih revizijskih postupaka iskusnijim članovima angažiranog tima kad su problemi složeniji nego što se prvotno očekivalo;
- utvrđivanje pitanja za konzultiranje ili razmatranje od strane iskusnijih članova angažiranog tima tijekom revizijskog angažmana;
- uvođenje i osposobljavanje tijekom rada kako bi se članovima angažiranog tima pomoglo razviti vještine ili kompetencije;
- stvaranje okruženja u kojem članovi angažiranog tima izražavaju zabrinutost o pitanjima bez straha od odmazde.

Pregledavanje

- A87. Pregledavanje rada angažiranog tima pruža podršku zaključku o tome da su zahtjevi ovog MRevS-a ispunjeni.
- A88. Pregledavanje rada angažiranog tima sastoji se od razmatranja o tome, na primjer:
- je li rad obavljen u skladu s politikama ili postupcima društva, profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima;
 - jesu li postavljena značajna pitanja za daljnje razmatranje;
 - jesu li obavljena primjerena konzultiranja i jesu li zaključci koji iz toga proizlaze dokumentirani i implementirani;
 - je li potrebno je izmijeniti vrstu, vremenski raspored i opseg obavljenog rada;
 - podržava li obavljeni rad donesene zaključke i je li primjereno dokumentiran;
 - jesu li prikupljeni dostatni i primjereni dokazi za pružanje osnove za mišljenje revizora; i
 - jesu li postignuti ciljevi revizijskih postupaka.
- A89. Politike ili postupci društva mogu sadržavati specifične zahtjeve u pogledu:
- vrste, vremenskog rasporeda i opsega pregledavanja revizijske dokumentacije;
 - različitih vrsta pregledavanja koje mogu biti primjerene u različitim situacijama (npr. pregled svakog pojedinog radnog papira ili odabranih radnih papira); i
 - koji su članovi angažiranog tima dužni izvršiti različite vrste pregleda.
- Pregledavanje od strane angažiranog partnera (Vidjeti točke 30 – 34)
- A90. Sukladno MRevS-u 230, angažirani partner dokumentira datum i opseg pregledavanja.¹¹⁸⁵
- A91. Pravodobnim pregledavanjem dokumentacije kojeg je angažirani partner proveo u primjerenim fazama tijekom revizijskog angažmana omogućuje se rješavanje značajnih pitanja na zadovoljstvo angažiranog partnera na datum ili prije datuma izvješća revizora. Angažirani partner ne mora pregledati svu revizijsku dokumentaciju.
- A92. Angažirani partner koristi profesionalnu prosudbu radi utvrđivanja područja sa značajnim prosudbama koje je donio angažirani tim. Politike ili postupci društva mogu specificirati određena pitanja za koja se obično očekuje da će biti značajne prosudbe. Značajne prosudbe u vezi s revizijskim angažma-

¹¹⁸⁵ MRevS 230, točka 9(c).

nom mogu uključivati pitanja povezana s cjelokupnom revizijskom strategijom i planom revizije za poduzimanje angažmana, izvršenje angažmana i opće zaključke koje je donio angažirani tim, na primjer:

- Pitanja povezana s planiranjem angažmana, kao što su pitanja povezana s određivanjem značajnosti.
- Sastav angažiranog tima, uključujući:
 - o osoblje koje koristi stručna znanja u specijaliziranom području računovodstva ili revizije;
 - o korištenje osoblja iz centara za isporuku usluga.
- Odluka o uključivanju revizorovog stručnjaka, uključujući odluku o uključivanju eksternog stručnjaka.
- Razmatranja angažiranog tima o informacijama dobivenih u postupku prihvatanja i nastavljanja te predložene reakcije na te informacije.
- Proces procjene rizika koji obavlja angažirani tim, uključujući situacije u kojima razmatranje inherentnih čimbenika rizika i procjena inherentnog rizika zahtijeva značajnu prosudbu angažiranog tima.
- Razmatranje angažiranog tima o odnosima i transakcijama s povezanim stranama te o povezanim objavljivanjima.
- Rezultati postupaka koje je angažirani tim proveo u značajnim područjima angažmana, na primjer, zaključci u vezi s određenim računovodstvenim procjenama, računovodstvenim politikama ili razmatranjima o vremenskoj neograničenosti poslovanja.
- Ocjena angažiranog tima o radu stručnjaka i zaključcima koji su iz njega izvučeni.
- U situacijama revizije grupe:
 - o predložena cjelokupna strategija revizije grupe i plan revizije grupe;
 - o odluke o sudjelovanju revizora komponenti, uključujući načine njihova usmjeravanja i nadziranja te pregledavanja njihova rada, uključujući, na primjer, kad postoje područja s većim procijenjenim rizikom značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih informacija komponente; i
 - o ocjena rada revizora komponenti i izvedenih zaključaka.
- Način na koji su razriješena pitanja koja utječu na cjelokupnu revizijsku strategiju i plan revizije.
- Značajnost i postupanje s ispravljenim i neispravljenim pogrešnim prikazivanjima koji su utvrđeni tijekom angažmana.
- Predloženo revizorsko mišljenje i pitanja koja treba komunicirati u revizorskom izvješću, na primjer, ključna revizijska pitanja ili odjeljak »Značajna neizvjesnost povezana s vremenski neograničenim poslovanjem«.

A93. Angažirani partner koristi profesionalnu prosudbu pri određivanju drugih pitanja koja treba pregledati, na primjer, na temelju:

- vrste i okolnosti revizijskog angažmana;
- toga koji je član angažiranog tima obavio posao;
- pitanja koja se odnose na nedavne nalaze vanjskog nadzora;
- zahtjeva koji proizlaze iz politika ili postupaka društva.

Vrsta, vremenski raspored i opseg

A94. Vrsta, vremenski raspored i opseg usmjeravanje, nadziranja i pregledavanja moraju biti planirani i obavljani u skladu s politikama ili postupcima društva, kao i s profesionalnim standardima te primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima. Na primjer, politike ili postupci društva mogu uključivati zahtjeve da:

- se rad koji se planira obaviti na raniji datum usmjerava, nadzire i pregledava istodobno s obavljanjem postupaka, a ne na kraju razdoblja, kako bi se sve potrebne korektivne mjere mogle poduzeti pravodobno;

- angažirani partner mora provjeriti određena pitanja, a društvo može navesti okolnosti ili angažmane u kojima se očekuje pregledavanje takvih pitanja.

Prilagodljivost veličini

A95. Pristup usmjeravanju, nadziranju i pregledavanju može se prilagoditi ovisno o, na primjer:

- prethodnom iskustvu člana angažiranog tima sa subjektom i područjem koje treba revidirati. Na primjer, ako posao povezan s informacijskim sustavom subjekta obavlja isti član angažiranog tima koji je obavljao posao u prethodnom razdoblju i ako nema značajnih promjena u informacijskom sustavu, opseg i učestalost usmjeravanja i nadzora člana angažiranog tima mogu biti manji, a pregled povezanih radnih dokumenata može biti manje detaljan.
- složenosti revizijskog angažmana. Na primjer, ako su se dogodili značajni događaji koji čine revizijski angažman složenijim, opseg i učestalost usmjeravanja i nadziranja člana angažiranog tima mogu biti opsežniji, a pregled povezanih radnih dokumenata može biti detaljniji.
- procijenjenim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja. Na primjer, za veći procijenjeni rizik značajnih pogrešnih prikazivanja može biti potrebno odgovarajuće povećanje opsega i učestalosti usmjeravanja i nadzora članova angažiranog tima te detaljniji pregled njihova rada.
- kompetentnosti i sposobnosti pojedinih članova angažiranog tima koji obavljaju revizijski rad. Na primjer, manje iskusni članovi angažiranog tima mogu zahtijevati detaljnije upute i češće ili osobne interakcije dok se posao obavlja.
- očekivanom načinu pregledavanja obavljenog posla. Na primjer, u nekim okolnostima daljninski pregledi možda neće biti učinkoviti u pružanju potrebnog usmjeravanja i možda će ih trebati dopuniti osobnim interakcijama.
- strukturi angažiranog tima i lokaciji članova angažiranog tima. Na primjer, usmjeravanje i nadziranje pojedinaca koji se nalaze u centrima za isporuku usluga i pregled njihovog rada može:
 - o biti formaliziraniji i strukturiraniji nego kad su svi članovi angažiranog tima smješteni na istoj lokaciji;
 - o koristiti IT radi olakšavanja komunikacije između članova angažiranog tima.

A96. Utvrđivanje promjena u okolnostima angažmana može zahtijevati ponovno ocjenjivanje planiranog pristupa vrsti, vremenskom rasporedu ili opsegu usmjeravanja, nadziranja ili pregledavanja. Na primjer, ako se procijenjeni rizik značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskog izvještaja povećava zbog složene transakcije, angažirani partner će možda morati promijeniti planiranu razinu pregleda posla povezanog s tom transakcijom.

A97. U skladu s točkom 30(b) od angažiranog partnera se zahtijeva utvrđenje da pristup usmjeravanju, nadziranju i pregledavanju reagira na vrstu i okolnosti revizijskog angažmana. Na primjer, ako iskusniji član angažiranog tima postane nedostupan za sudjelovanje u nadziranju i pregledavanju angažiranog tima, angažirani partner će možda morati povećati opseg nadziranja i pregledavanja manje iskusnih članova angažiranog tima.

Pregled komunikacija s menadžmentom, onima koji su zaduženi za upravljanje ili regulativnim tijelima (Vidjeti točku 34)

A98. Angažirani partner koristi profesionalnu prosudbu pri određivanju koje pisane komunikacije treba provjeriti, uzimajući u obzir vrstu i okolnosti revizijskog angažmana. Na primjer, možda neće biti potrebno da angažirani partner pregledava komunikaciju između angažiranog tima i menadžmenta u redovnom tijeku revizije.

Konzultacije (Vidjeti točku 35)

- A99. MSUK 1 zahtijeva od društva uspostavljanje cilja kvalitete koji će se odnositi na konzultacije o složenim ili prijepornim pitanjima i načinu implementacije dogovorenih zaključaka. Konzultiranje može biti primjereno ili zahtijevano, na primjer za:
- pitanja koja su kompleksna ili nepoznata (npr. pitanja povezana s računovodstvenom procjenom s visokim stupnjem nesigurnosti procjene);
 - značajne rizike;
 - značajne transakcije koje su izvan uobičajenog tijeka poslovanja subjekta ili koje se na drugi način čine neobičnima;
 - ograničenja koja nameće menadžment; i
 - nepridržavanje zakona ili regulative.
- A100. Učinkovito konzultiranje o značajnim stručnim, etičkim i drugim pitanjima unutar društva ili, ako je primjenjivo, izvan društva može se postići kad se onima s kojima se konzultira:
- daju sve relevantne činjenice koje će im omogućiti pružanje informiranih savjeta; i
 - imaju primjereno znanje, staž i iskustvo.
- A101. Može biti primjereno da se angažirani tim, u kontekstu politika ili postupaka društva, savjetuje izvan društva, na primjer, ako društvu nedostaju primjereni unutarnji resursi. Angažirani tim može iskoristiti savjetodavne usluge koje pružaju društva, profesionalna i regulativna tijela ili komercijalne organizacije koje pružaju relevantne usluge kontrole kvalitete.
- A102. Potreba za konzultiranjem izvan angažiranog tima o složenom ili prijepornom pitanju može biti pokazatelj da je to pitanje ključno revizijsko pitanje.¹¹⁸⁶

Pregled kvalitete angažmana (Vidjeti točku 36)

- A103. MSUK 1 sadrži zahtjeve da društvo uspostavi politike ili postupke koji uređuju pregled kvalitete angažmana u skladu s MSUK-om 2¹¹⁸⁷ i zahtijevaju pregled kvalitete angažmana za određene vrste angažmana.¹¹⁸⁸ MSUK 2 uređuje imenovanje i prihvatljivost pregledatelja kvalitete angažmana i odgovornosti pregledatelja kvalitete angažmana u vezi s obavljanjem i dokumentiranjem pregleda kvalitete angažmana.
- Dovršetak pregleda kvalitete angažmana prije datuma revizorskog izvješća (Vidjeti točku 36 (d))
- A104. MRevS 700 (izmijenjen) zahtijeva da se revizorsko izvješće datira ne ranije od datuma na koji je revizor prikupio dovoljno primjerenih revizijskih dokaza na kojima se temelji mišljenje revizora o financijskim izvještajima.¹¹⁸⁹ Ako je primjenjivo na revizijski angažman, MSUK 2 i ovaj MRevS zahtijevaju da se angažiranom partneru zabrani datiranje izvješća o angažmanu dok od pregledatelja kvalitete angažmana ne primi obavijest da je pregled kvalitete angažmana dovršen. Na primjer, ako je pregledatelj kvalitete angažmana angažiranog partnera obavijestio o dvojbama o značajnim prosudbama koje je donio angažirani tim ili ako zaključci doneseni na temelju toga nisu bili primjereni, pregled kvalitete angažmana nije dovršen.¹¹⁹⁰
- A105. Pregled kvalitete angažmana koji se pravodobno provodi u primjerenim fazama tijekom revizijskog angažmana može pomoći angažiranom timu u brzom razrješavanju postavljenih pitanja uz suglasnost pregledatelja kvalitete angažmana na datum ili prije datuma revizorskog izvješća.

- A106. Često komuniciranje između angažiranog tima i pregledatelja kvalitete angažmana tijekom cijelog revizijskog angažmana može pomoći u olakšavanju učinkovite i pravodobne pregleda kvalitete angažmana. Povrh raspravljanja o značajnim pitanjima s pregledateljem kvalitete angažmana, angažirani partner može dodijeliti odgovornost za koordinaciju zahtjeva pregledatelja kvalitete angažmana drugom članu angažiranog tima.

Razlike u mišljenju (Vidjeti točke 37–38)

- A107. MSUK 1 zahtijeva od društva uspostavljanje cilja kvalitete koji uređuje razlike u mišljenjima koje nastaju unutar angažiranog tima, ili između angažiranog tima i pregledatelja kvalitete angažmana ili pojedinaca koji obavljaju aktivnosti unutar sustava društva za upravljanje kvalitetom. MSUK 1 također zahtijeva skretanje pozornosti društva na razlike u mišljenjima i njihovo razrješavanje.
- A108. U nekim okolnostima angažirani partner možda neće biti zadovoljan razrješavanjem razlike u mišljenjima. U takvim okolnostima primjerene radnje angažiranog partnera mogu uključivati, na primjer:
- traženje pravnog savjeta; ili
 - povlačenje iz revizijskog angažmana, kada je povlačenje moguće u skladu s primjenjivim zakonom ili regulativom.

Monitoring i otklanjanje nedostataka (Vidjeti točku 39)

- A109. MSUK 1 utvrđuje zahtjeve za proces društva koji se odnosi na monitoring i otklanjanje nedostataka. MSUK 1 zahtijeva od društva da angažiranim timovima dostavi informacije o procesu društva za monitoring i otklanjanje nedostataka kako bi im se omogućilo poduzimanje promptnih i primjerenih mjera u skladu sa svojim odgovornostima.¹¹⁹¹ Nadalje, društvo može koristiti informacije koje su dostavili članovi angažiranog tima u procesu društva za monitoring i otklanjanje nedostataka, a korištenje profesionalne prosudbe i profesionalnog skepticizma tijekom obavljanja revizije može pomoći članovima angažiranog tima da budu na oprezu spram informacija koje bi mogle biti relevantne za taj proces.
- A110. Informacije koje je dostavilo društvo mogu biti relevantne za revizijski angažman ako se, na primjer, odnose na nalaze o drugom angažmanu angažiranog partnera ili drugih članova angažiranog tima, nalaze iz lokalnog ureda društva ili rezultate nadzora iz prethodnih revizija subjekta.
- A111. Pri razmatranju informacija koje je društvo komuniciralo putem svojeg procesa monitoringa i otklanjanja nedostataka te načina na koji one mogu utjecati na revizijski angažman, angažirani partner može razmotriti korektivne mjere koje je društvo oblikovalo i implementiralo kako bi razriješilo utvrđene nedostatke i, u mjeri relevantnoj za vrstu i okolnosti angažmana, u skladu s tim komunicirati ih angažiranom timu. Angažirani partner također može utvrditi jesu li potrebne dodatne korektivne mjere na razini angažmana. Na primjer, angažirani partner može odrediti da je:
- potreban revizorov stručnjak; ili
 - potrebno poboljšati vrstu, vremenski raspored i opseg usmjerenja, nadziranja i pregledavanja u području revizije u kojem su utvrđeni nedostaci.
- Ako utvrđeni nedostatak ne utječe na kvalitetu revizije (npr. ako se odnosi na tehnološki resurs koji angažirani tim nije koristio), možda neće biti potrebne daljnje mjere.
- A112. Utvrđeni nedostatak u sustavu upravljanja kvalitetom društva ne znači nužno da revizijski angažman nije obavljen u skladu sa profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima ili da izvješće revizora nije bilo primjereno u danim okolnostima.

¹¹⁸⁶ MRevS 701, točke 9 i A14.¹¹⁸⁷ MSUK 2, *Pregledi kvalitete angažmana*.¹¹⁸⁸ MSUK 1, točka 34 (f).¹¹⁸⁹ MRevS 700 (izmijenjen), točka 49.¹¹⁹⁰ MSUK 2, točka 26.¹¹⁹¹ MSUK 1, točka 47.

Preuzimanje sveukupne odgovornosti za upravljanje kvalitetom i postizanje kvalitete (Vidjeti točku 40)

A113. MSUK 1 zahtijeva od društva uspostavljanje cilja kvalitete koji će uređivati razumijevanje i ispunjavanje odgovornosti angažiranog tima u vezi s angažmanom. MSUK 1 nadalje zahtijeva da cilj kvalitete uključuje sveukupnu odgovornost angažiranog partnera za upravljanje i postizanje kvalitete angažmana te da bude dovoljno i primjereno uključen tijekom cijelog angažmana.

A114. Relevantna razmatranja u adresiranju točke 40 uključuju utvrđivanje načina na koji je angažirani partner ispunio zahtjeve ovog MRevS-a s obzirom na vrstu i okolnosti revizijskog angažmana te načina na koji revizijska dokumentacija dokazuje sudjelovanje angažiranog partnera tijekom revizijskog angažmana, kako je opisano u točki A118.

A115. Pokazatelji toga da angažirani partner možda nije dovoljno i primjereno sudjelovao uključuju, na primjer:

- Izostanak pravodobnog pregledavanja od strane angažiranog partnera u planiranju revizijskog angažmana, uključujući provjeru procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja i oblikovanja reakcija na te rizike.
- Dokaz da oni kojima su dodijeljene zadaće, radnje ili postupci nisu bili na primjereni način informirani o vrsti svojih odgovornosti i ovlasti, opsegu posla koji se njima dodjeljuje i ciljevima posla; te da nisu dobili druge potrebne upute i relevantne informacije.
- Nepostojanje dokaza o usmjeravanju i nadziranju ostalih članova angažiranog tima od strane angažiranog partnera i provjeravanju njihovog rada.

A116. Ako sudjelovanje angažiranog partnera ne pruža osnovu za utvrđivanje jesu li donesene prosudbe i doneseni zaključci primjereni, angažirani partner neće moći donijeti odluku koja se zahtijeva u točki 40. Povrh uzimanja u obzir politika ili postupaka društva kojima se mogu zahtijevati mjere koje treba poduzeti u takvim okolnostima, primjerene mjere koje angažirani partner može poduzeti uključuju, na primjer:

- ažuriranje i promjenu plana revizije;
- ponovno ocjenjivanje planiranog pristupa vrsti i opsegu pregledavanja te izmjenu planiranog pristupa kako bi se povećalo sudjelovanje angažiranog partnera; ili
- konzultiranje s osobljem kojem je dodijeljena operativna odgovornost za relevantni aspekt sustava društva za upravljanje kvalitetom.

Dokumentacija (Vidjeti točku 41)

A117. U skladu s MRevS-om 230,¹¹⁹² revizijska dokumentacija pruža dokaze da je revizija u skladu s MRevS-ovima. Međutim, nije ni potrebno niti izvedivo da revizor dokumentira svako razmatrano pitanje ili stručnu prosudbu donesenu u reviziji. Nadalje, revizor ne treba zasebno dokumentirati (kao na primjer u kontrolnom popisu) usklađenost s pitanjima za koja je usklađenost pokazana dokumentima koji su uključeni u revizijski spis.

A118. Dokumentacija o ispunjavanju zahtjeva ovog MRevS-a, uključujući utvrđivanje sudjelovanja angažiranog partnera i utvrđenje angažiranog partnera u skladu s točkom 40, može se ostvariti na različite načine, ovisno o vrsti i okolnostima revizijskog angažmana. Na primjer:

- usmjeravanje angažiranog tima može se dokumentirati kroz potpisivanje revizijskog plana i aktivnosti upravljanja projektom;

- zapisnici s formalnih sastanaka angažiranog tima mogu pružiti dokaze o jasnoći, dosljednosti i učinkovitosti komunikacije angažiranog partnera i drugim radnjama u pogledu kulture i očekivanih ponašanja koja pokazuju predanost društva kvaliteti;

- dnevni redovi rasprava između angažiranog partnera i drugih članova angažiranog tima te, gdje je primjenjivo, pregledavatelja kvalitete angažmana te povezanih potpisivanja i evidencija o vremenu koje je angažirani partner proveo na angažmanu, mogu pružiti dokaze o sudjelovanju partnera u angažmanu tijekom revizijskog angažmana i nadziranju drugih članova angažiranog tima; ili

- potpisivanja od strane angažiranog partnera i drugih članova angažiranog tima pružaju dokaze da su radni dokumenti pregledani.

A119. U okolnostima koje mogu predstavljati rizik za postizanje kvalitete u revizijskom angažmanu, mogu biti važni: korištenje profesionalnog skepticizma i dokumentacija o razmatranjima revizora koja se na to odnosi. Na primjer, ako angažirani partner dobije informacije zbog kojih bi društvo možda odbilo angažman (vidjeti točku 24), dokumentacija može uključivati objašnjenja o načinu na koji je angažirani tim postupio u tim okolnostima.

A120. Dokumentacija o konzultacijama s drugim stručnjacima koja uključuje složena ili prijeporna pitanja koja je dovoljno potpuna i detaljna doprinosi razumijevanju:

- vrste i opsega pitanja o kojem se tražila konzultacija;
- rezultata konzultacije, uključujući sve donesene odluke, osnovu za te odluke i način implementacije tih odluka.

USKLAĐUJUĆE IZMJENE MEĐUNARODNIH REVIZIJSKIH STANDARDA (MRevS) I POVEZANIH MATERIJALA KOJE PROIZLAZE IZ PROJEKATA UPRAVLJANJA KVALITETOM

Predgovor Međunarodnom standardima upravljanja kontrole kvalitetom, revidiranja, uvida, ostalih izražavanja uvjerenja i povezanih usluga

Uvod

1. Ovaj Predgovor Međunarodnim standardima upravljanja kontrolom kvalitetom, revidiranja, uvida, ostalih izražavanja uvjerenja i povezanih usluga objavljuje se kako bi se olakšalo razumijevanje opsega i nadležnosti objava koje izdaje Odbor za Međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB), kako je navedeno u IAASB-ovim Uvjetima primjenjivanja.

...

Nadležnost koja pripada Međunarodnim standardima izdanim od strane Odbora za Međunarodne standarde revidiranja i ostalih izražavanja uvjerenja

10. Međunarodni standardi upravljanja kontrolom kvalitetom (MSUK-ovi MSKK) moraju se primijeniti na sve usluge koje su uređene IAASB-ovim standardima za angažmane.

...

Međunarodni standardi upravljanja kontrolom kvalitetom

12. MSUKK-ovi su napisani kako bi se primjenjivali na društva u pogledu svih njihovih usluga obuhvaćenih IAASB-ovim standardima za angažmane. Nadležnost MSUK-ova utvrđena je u uvodu svakom MSUKK-u.¹¹⁹³

...

¹¹⁹³ MSUK 1, *Upravljanje kvalitetom za društva koja obavljaju revizije ili uvide u financijske izvještaje ili druge angažmane za izražavanje uvjerenja ili povezane usluge, točka 12* i MSUK 2, *Pregled kvalitete angažmana, točka 10*.

¹¹⁹² MRevS 230, točka A7.

Primjenjivost Međunarodnih standarda

19. Međunarodni standardi su relevantni za angažmane u javnom sektoru. Kad je primjereno, uključuju se dodatna razmatranja specifična za subjekte iz javnog sektora:

- (a) unutar teksta pojedinog međunarodnog standarda u slučaju MReVS-ova i MSUKK-ova, ili
- (b) u Perspektivi javnog sektora (PJP) koja se nalazi na kraju drugih Međunarodnih standarda.

...
MReVS 200, Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima
Uvod

Zahtjevi**Etički zahtjevi u vezi s revizijom financijskih izvještaja**

14. U vezi s angažmanima za reviziju financijskih izvještaja, revizor mora postupiti u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući one koji se odnose na neovisnost. (Vidjeti točke A16–A19.)

Materijal za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima**Etički zahtjevi u vezi s revizijom financijskih izvještaja** (Vidjeti točku 14)

A19. Međunarodni standard upravljanja kontrolom kvalitete 1 (MSUK 1¹¹⁹⁴), ili nacionalni zahtjevi koji su barem isto toliko zahtjevniji¹¹⁹⁵, uređuju odgovornosti društva za utvrđivanje oblikovanje, implementiranje i funkcioniranje održavati svoje sustava upravljanja kontrolom kvalitete za revizijske angažmane. MSUK 1 uređuje odgovornosti koji društvu osiguravaju uspostavu politika i postupaka osmišljenih kako bi mu pružili razumno uvjerenje da društvo i njegovo osoblje ispunjava ispunjavaju svoje odgovornosti u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima te obavljaju angažmane u skladu s takvim standardima i zahtjevima. Kao dio svog sustava upravljanja kvalitetom, MSUK 1 zahtijeva od društva uspostavljanje ciljeva kvalitete koji uređuju ispunjavanje odgovornosti u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući one koje se odnose na neovisnost¹¹⁹⁶. MReVS 220 (izmijenjen) određuje odgovornosti angažiranog partnera u pogledu relevantnih etičkih zahtjeva, uključujući one povezane s neovisnošću.¹¹⁹⁷ To uključuje stalnu pripravnost na otkrivanje, kroz promatranje i propitkivanje, ako je nužno, da članovi angažiranog tima ne postupaju u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima, određivanje odgovarajućih aktivnosti, ako angažirani partner uoči neko pitanje koje pokazuje da članovi tima nisu ispunili relevantne etičke zahtjeve, i stvaranje zaključka o sukladnosti sa zahtjevima neovisnosti koji su primjenjivi na revizijske angažmane.¹¹⁹⁸ MReVS 220 navodi da se angažirani tim može osloniti na tvrtkin sustav kontrole kvalitete u ispunjavanju svojih odgovornosti u vezi s postupcima kontrole kvalitete primjenjivim u pojedinom revizijskom angažmanu, osim ako informacije koje je osigurala tvrtka ili treće stranke ne sugeriraju drugačije. MReVS 220 (izmijenjen) također opisuje kad angažirani tim može ovisiti

¹¹⁹⁴ MSUK MSKK 1, Upravljanje kontrolom kvalitete za društva koja obavljaju revizije ili uvide u financijske izvještaje ili druge angažmane za izražavanje uvjerenja ili povezane usluge

¹¹⁹⁵ MReVS 220 (izmijenjen) Upravljanje kontrolom kvalitete za reviziju financijskih izvještaja, točka 23.

¹¹⁹⁶ MSUK 1, točke 20–2529.

¹¹⁹⁷ MReVS 220 (izmijenjen), točke 16–21.

¹¹⁹⁸ MReVS 220, točke 9–12.

o politikama ili postupcima društva u upravljanju i postizanju kvalitete na razini angažmana.¹¹⁹⁹

Profesionalna prosudba (Vidjeti točku 16)

A27. Korištenje profesionalne prosudbe u nekom konkretnom slučaju temelji se na činjenicama i okolnostima koje su poznate revizoru. Konzultiranje o složenim ili prijepornim pitanjima tijekom odvijanja revizije, i unutar angažiranog tima i između angažiranog tima i drugih na odgovarajućoj razini unutar ili izvan društva, kao što zahtijeva MReVS 220 (izmijenjen),¹²⁰⁰ pomaže revizoru u stvaranju informiranih i razumnih prosudbi.

Dostatni i primjereni revizijski dokazi i revizijski rizik (Vidjeti točke 5 i 17)*Dostatnost i primjerenost revizijskih dokaza*

A30. Revizijski dokaz nužan je za potkrjepljivanje revizorskog mišljenja i izvješća. On je kumulativne prirode i prvenstveno se dobiva revizijskim postupcima obavljenim tijekom odvijanja revizije. On može, međutim, također uključiti informacije dobivene iz drugih izvora, kao što su revizije u prethodnim godinama (pod uvjetom da je revizor utvrdio jesu li nastale promjene od vremena kada su obavljane te revizije koje mogu utjecati na njihovu relevantnost u tekućoj reviziji¹²⁰¹) ili iz informacija koje je pribavilo društvo u postupku prihvaćanja ili nastavljajanja odnosa s klijentom ili angažmana tvrtkinih postupaka kontrole kvalitete za prihvaćanje i zadržavanje klijenta. Povrh drugih izvora unutar i izvan poslovnog subjekta, subjektive računovodstvene evidencije važan su izvor revizijskih dokaza. Također, informacije koje se mogu koristiti kao revizijski dokaz mogu biti one koje pripremi stručnjak zaposlen u društvu ili kojeg je angažiralo društvo. Revizijski dokaz obuhvaća, kako informacije koje potkrjepljuju i potvrđuju menadžmentove tvrdnje, tako i svaku informaciju koja proturječi takvim tvrdnjama. Povrh toga, u nekim slučajevima, revizor koristi činjenicu nepostojanja informacije (primjerice, menadžmentovo odbijanje davanja tražene izjave) i stoga to također tvori revizijski dokaz. Najveći dio revizorova posla u formiranju revizorskog mišljenja sastoji se u pribavljanju i ocjenjivanju revizijskih dokaza.

Obavljanje revizije u skladu s MReVS-ovima*Sadržaj MReVS-ova* (Vidjeti točku 19)

A64. MReVS može uključiti, u odvojenom odjeljku pod naslovom »Definicije«, opis značenja dodijeljenih pojedinim pojmovima za svrhe MReVS-ova. Definicije su dane kako bi se pomoglo dosljednoj primjeni i interpretiranju MReVS-ova, i bez namjere derogiranja definicija koje mogu biti uspostavljene za druge svrhe u zakonu, regulativi ili drugačije. Ako nije drugačije navedeno, ti će pojmovi imati isto značenje kroz sve MReVS-ove. Pojmovnik uz Međunarodne standarde koji je objavio Odbor za Međunarodne revizijske standarde i standarde za izražavanje mišljenja u Priručniku Međunarodnih standarda za upravljanje kontrolom kvalitete, revidiranje, uvid, druga izražavanja mišljenja i povezane usluge koji je izdao IFAC sadrži potpuni popis pojmova definiranih u MReVS-ovima. On također uključuje opis drugih pojmova koji se mogu pronaći u MReVS-ovima kako bi se pomoglo zajedničko i dosljedno interpretiranje i prevođenje.

¹¹⁹⁹ MReVS 220 (izmijenjen), točka A10.

¹²⁰⁰ MReVS 220 (izmijenjen), točka 18 35.

¹²⁰¹ MReVS 315 (izmijenjen 2019.), *Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja kroz stjecanje razumijevanja subjekta i njegove okruženja*; točka 9 16.

MRevS 210, Ugovaranje uvjeta revizijskih angažmana**Uvod****Područje koje uređuje ovaj MRevS**

1. Ovaj međunarodni standard o reviziji (MRevS) uređuje odgovornosti revizora za ugovaranje uvjeta revizijskog angažmana s menadžmentom i, gdje je primjereno, onima koji su zaduženi za upravljanje. To uključuje uspostavljanje određenih preduvjeta za reviziju, za koje odgovornost snosi menadžment i, ako je primjereno, oni koji su zaduženi za upravljanje. MRevS 220 (izmijenjen)¹²⁰² uređuje one aspekte prihvatanja angažmana koji su pod kontrolom revizora. (Vidjeti točku A1.)

...

Zahtjevi

...

Materijal za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima**Područje koje uređuje ovaj MRevS (Vidjeti točku 1)**

A1. MSUK 1¹²⁰³ uređuje odgovornosti društva u vezi s prihvatanjem i nastavljanim odnosom s klijentima i određenih angažmana. Angažmani s izražavanjem uvjerenja, koji uključuju revizijske angažmane, mogu biti prihvaćeni samo kada profesionalni računovođa u javnoj praksi smatra da će biti udovoljeno relevantnim etičkim zahtjevima, kao što su neovisnost i profesionalna kompetentnost te kad angažman ima određene karakteristike.¹²⁰⁴ Revizorove odgovornosti u vezi s relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući one koji se odnose na neovisnost, u kontekstu prihvatanja nekog revizijskog angažmana te sve dok su unutar kontrole revizora, uređuju se u MRevS-u 220 (izmijenjen).¹²⁰⁵ Ovaj MRevS uređuje ona pitanja (ili preduvjete) koji su unutar kontrole poslovnog subjekta i o kojima se revizor i menadžment poslovnog subjekta moraju dogovoriti.

...

MRevS 230, Revizijska dokumentacija**Uvod**

...

Vrste i svrhe revizijske dokumentacije

...

3. Revizijska dokumentacija služi za brojne dodatne svrhe, uključujući sljedeće:
 - pomaganje angažiranom timu u planiranju i obavljanju revizije;
 - pomaganje članovima angažiranog tima odgovornima za nadziranje u usmjeravanju i nadziranju revizijskog posla i u ispunjavanju svoje odgovornosti pregledavanja u skladu s MRevS-om 220 (izmijenjen)¹²⁰⁶;
 - omogućavanje angažiranom timu da bude odgovoran za svoj rad;
 - čuvanje zapisa o pitanjima od trajnije važnosti za buduće revizije;

¹²⁰² MRevS 220 (izmijenjen), *Upravljanje Kontrola kvalitetome za reviziju financijskih izvještaja*

¹²⁰³ Međunarodni standard za upravljanje kvalitetom (MSUK) 1, *Upravljanje kvalitetom za društva koja obavljaju revizije ili uvide u financijske izvještaje ili druge angažmane za izražavanje uvjerenja ili povezane usluge*, točka 30.

¹²⁰⁴ Međunarodni okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja, točka 17.

¹²⁰⁵ MRevS 220 (izmijenjen), točke 9–11 16–21.

¹²⁰⁶ MRevS 220 (izmijenjen), *Kontrola Upravljanje kvalitetom za revizije financijskih izvještaja*, točke 15–17 29–34.

- omogućavanje obavljanja pregleda kvalitete angažmana¹²⁰⁷, drugih tipova pregleda angažmana¹²⁰⁸ i monitoring aktivnosti u sklopu sustava društva za upravljanje kvalitetom, pregleda i provjera kontrole kvalitete u skladu s MSKK-om 1¹²⁰⁹ ili nacionalnim zahtjevima koji su barem toliko zahtjevni kao i MSKK¹²¹⁰;

- omogućavanje obavljanja eksternih nadzora u skladu s primjenjivim zakonskim, regulativnim ili drugim zahtjevima.

...

Zahtjevi

...

Materijal za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima**Dokumentacija o obavljenim revizijskim postupcima i pribavljenim revizijskim dokazima**

...

Oblik, sadržaj i opseg revizijske dokumentacije (Vidjeti točku 8)

...

Dokumentacija o usklađenosti s MRevS-ovima (Vidjeti točku 8(a))

...

- A7. Revizijska dokumentacija osigurava dokaze da je revizija obavljena u skladu s MRevS-ovima. Međutim, nije ni nužno niti je izvedivo da revizor u reviziji dokumentira svako razmatrano pitanje ili svaku stvorenu profesionalnu prosudbu. Nadalje, nije nužno da revizor odvojeno dokumentira (primjerice, kao u kontrolnom popisu) sukladnost s pitanjima za koja je sukladnost vidljiva iz dokumenta uključenog u revizijski dosje. Primjerice:
 - postojanje odgovarajuće dokumentiranog plana revizije pokazuje da je revizor planirao reviziju;
 - postojanje potpisanog pisma o angažiranju u revizijskom dosjeu pokazuje da je revizor dogovorio uvjete revizijskog angažmana s menadžmentom ili, gdje je primjereno, s onima koji su zaduženi za upravljanje;
 - revizorsko izvješće koje sadrži primjereno mišljenje s rezervom o financijskim izvještajima pokazuje da je revizor postupio u skladu sa zahtjevom da se izrazi mišljenje s rezervom u okolnostima određenim u MRevS-ovima; i
 - u vezi sa zahtjevima koji su općenito primjenjivi kroz cijelu reviziju, mogu postojati brojni načini na koje se postupanje u skladu s njima može prikazati unutar revizijskog dosjea:
 - o na primjer, ne postoji samo jedan način na koji se može dokumentirati revizorov profesionalni skepticizam. Usprikos tome, revizijska dokumentacija može ipak osigurati dokaz o revizorovom korištenju profesionalnog skepticizma u skladu s MRevS-ovima. Na primjer, u vezi s računovodstvenim procjenama, ako pribavljeni revizijski dokazi uključuju dokaze koji i potkrjepljuju i opovrgavaju menadžmentove tvrdnje, i dokumentiranje načina na koji je revizor ocijenio te dokaze, uključujući profesionalne prosudbe stvorene u formiranju zaključka o dostatnosti i primjerenosti pribavljenih revizijskih dokaza.

¹²⁰⁷ Međunarodni standard upravljanja kvalitetom (MSUK) 2, *Pregledi kvalitete angažmana*

¹²⁰⁸ MSUK 1, *Upravljanje kvalitetom za društva koja obavljaju revizije ili uvide u financijske izvještaje ili druge angažmane za izražavanje uvjerenja ili povezane usluge*, točka A135.

¹²⁰⁹ MSKK 1, *Kontrola kvalitete za društva koja obavljaju revizije i uvide u financijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge*, točke 32–33, 35–38 i 48.

¹²¹⁰ Vidjeti MRevS-220, točka 2.

o slično tome, u revizijskom je dosjeu moguće je na više načina dokumentirati da je angažirani partner preuzeo odgovornost za usmjeravanje i nadziranje angažiranog tima i provjeravanje njihovog rada¹²¹¹ i obavljanje revizije u skladu s MRevS-ovima. To može uključiti dokumentaciju koja dokazuje o vremenskoj dostatnu i primjerenu uključenosti angažiranog partnera u razne aspekte revidiranja revizije, kao što je sudjelovanje u raspravama angažiranog tima koje zahtijeva MRevS-u 315 (izmijenjen).¹²¹²

...

A13. MRevS 220 (izmijenjen) sadrži zahtjeve i upute koje se odnose na zahtjeva da revizor pregleda obavljani revizijski posao kroz pregled revizijske dokumentacije.¹²¹³ Zahtjev da se dokumentira tko je pregledao obavljani revizijski posao ne podrazumijeva da se svaki određeni radni papir uključiti u dokaz o pregledu. Zahtjev, međutim, podrazumijeva dokumentiranje koji revizijski posao je bio pregledan, zatim tko je pregledao taj posao i kada je pregled bio obavljen.

...

Pitanja koja nastanu nakon datuma revizorskog izvješća (Vidjeti točku 13)

A20. Primjeri iznimnih okolnosti uključuju činjenice koje postanu poznate revizoru nakon datuma revizorskog izvješća, ali koje su postojale na taj datum i koje bi, da su bile poznate na taj datum, mogle uzrokovati potrebu mijenjanja financijskih izvješća ili revizorovu modifikaciju mišljenja u revizorskom izvješću.¹²¹⁴ Posljedične promjene u revizijskoj dokumentaciji pregledavaju se u skladu s odgovornostima pregledavanja navedenim u MRevS-u 220 (izmijenjen)¹²¹⁵ i angažirani partner preuzima krajnju odgovornost za promjene.

Objedinjavanje konačne revizijske datoteke (Vidjeti točke 14–16)

A21. MSUKK 1 (ili nacionalni zahtjevi koji su barem toliko zahtjevniji) zahtijeva od sustava društva za upravljanje kvalitetom uspostavljanje cilja kvalitete koji uređuje pravodobno objedinjavanje dokumentacije angažmana nakon datuma revizorskog izvješća, politika i postupaka za pravodobno dovršavanje cjeline revizijskog dosjea.¹²¹⁶ Primjereni rok za dovršenje objedinjavanja konačnog revizijskog spisa uobičajeno nije duži od 60 dana nakon datuma revizorskog izvješća.¹²¹⁷

...

A23. MSUKK 1 (ili nacionalni zahtjevi koji su barem toliko zahtjevniji) zahtijeva od sustava društva za upravljanje kvalitetom donošenje cilja kvalitete koji uređuje primjereno održavanje i politike i postupke za čuvanje dokumentacije angažmana kako bi se zadovoljile potrebe društva i odredbe zakona, regulative, relevantni etički zahtjevi ili profesionalni standardi.¹²¹⁸ Razdoblje čuvanja dokumentacije za revizijske angažmane uobičajeno nije kraće od pet godina od datuma revizorskog izvješća, ili, ako je kasniji, datuma izvješća revizora grupe o financijskim izvještajima grupe, ako je primjenjivo.¹²¹⁹

¹²¹¹ MRevS 220 (izmijenjen), točka 29.

¹²¹² MRevS 315 (izmijenjen 2019.), *Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja*, točka 10.

¹²¹³ MRevS 220 (izmijenjen), točke 17–29–34.

¹²¹⁴ MRevS 560, *Događaji nakon datuma bilance*, točka 14.

¹²¹⁵ MRevS 220 (izmijenjen), točka 16–29–34.

¹²¹⁶ MSUKK 1, točka 45 31(f).

¹²¹⁷ MSUKK 1, točka A54 A83.

¹²¹⁸ MSUKK 1, točka 47 31(f).

¹²¹⁹ MSUKK 1, točka A61 A85.

A24. Primjer okolnosti u kojoj revizor može ustanoviti da je nužno izmijeniti postojeću revizijsku dokumentaciju ili dodati nove revizijske dokumentaciju nakon što je bilo dovršeno objedinjavanje spisa jest potreba da se pojasni postojeća revizijska dokumentacija koja je nastala temeljem komentara primljenih tijekom pregleda u monitoring aktivnosti ili vanjskog nadzora koji obavljaju interne ili vanjske stranke.

Dodatak

(Vidjeti točku 1)

Određeni zahtjevi u vezi s revizijskom dokumentacijom u ostalim MRevS-ovima

Ovaj Dodatak navodi točke u ostalim MRevS-ovima koji sadrže posebne zahtjeve u vezi s dokumentacijom. Ovaj popis nije zamjena za razmatranje zahtjeva i povezanih materijala za primjenu i drugih materijala s objašnjenjima u MRevS-ovima.

- MRevS 210, *Ugovaranje uvjeta revizijskih angažmana* – točke 10 – 12

- MRevS 220 (izmijenjen), *Upravljanje kontrola kvalitete me za reviziju financijskih izvještaja* – točka 24– 41

MRevS 250 (izmijenjen), Razmatranje zakona i regulativa u reviziji financijskih izvještaja

Uvod

...

Zahtjevi

...

Materijal za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima

...

Ocjenjivanje implikacija utvrđenog nepridržavanja ili sumnje na nepridržavanje propisa (Vidjeti točku 22)

...

A25. U određenim okolnostima, revizor može razmotriti povlačenje iz angažmana, ako je povlačenje dopušteno zakonom ili regulativom, na primjer ako menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje ne poduzimaju korektivne mjere koje revizor smatra primjerenim u danim okolnostima ili otkrivena nesukladnost, ili sumnja da ona postoji, stvara dvojbe u vezi s integritetom menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje, čak i kada nesukladnost nije značajna za financijske izvještaje. Revizor može razmotriti je li primjereno privući pravni savjet kako bi odlučio je li primjereno povući se iz angažmana. Kad revizor odluči da bi bilo primjereno povući se iz angažmana, takav čin ne bi bila zamjena za postupanje u skladu s drugim odgovornostima prema zakonu, regulativi ili relevantnim zahtjevima etike da se reagira na otkrivenu nesukladnost, ili sumnju da ona postoji. Nadalje, točka A9 A55 MRevS-a 220 (izmijenjen)¹²²⁰ navodi da neki etički zahtjevi mogu nalagati revizoru prethodniku, nakon zahtjeva kojeg mu uputi revizor sljednik, davanje revizoru sljedniku informacija u vezi s nesukladnošću sa zakonima i regulativama.

...

¹²²⁰ MRevS 220 (izmijenjen), *Upravljanje kontrola kvalitete me za reviziju financijskih izvještaja*

MRevS 260 (izmijenjen), Komunikacija s onima koji su zaduženi za upravljanje**Uvod**

...

Zahtjevi

...

Materijal za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima

...

Pitanja o kojima se mora komunicirati

...

Značajni nalazi revizije (Vidjeti točku 16)

...

Ostala značajna pitanja relevantna za proces financijskog izvještavanja (Vidjeti točku 16(e))

A28. U mjeri u kojoj to već nije uređeno zahtjevima u točkama 16(a)–(d) i povezanim materijalima za primjenu, revizor može u skladu s MRevS-om 220¹²²¹ razmotriti komuniciranje o ostalim pitanjima koje je uočio pregledatelj kontrole kvalitete angažmana ili koja su raspravljena s njim, ako je bio imenovan.

Neovisnost revizora (Vidjeti točku 17)

A29. Revizor je dužan postupiti u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući s onim zahtjevima koji se odnose na neovisnost u vezi s angažmanima za revizije financijskih izvještaja¹²²².

Dodatak 1.

(Vidjeti točku 3)

Posebni zahtjevi u MSUKK 1 i ostalim MRevS-ovima koji se odnose na komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje
Ovaj Dodatak navodi točke u MSUKK 1¹²²³ i ostalim MRevS-ovima koje zahtijevaju komuniciranje o određenim pitanjima s onima koji su zaduženi za upravljanje. Ovaj popis nije zamjena za razmatranje zahtjeva i povezane primjene i povezanih materijala za primjenu i drugih materijala s objašnjenjima u MRevS-ovima.

• MSUKK 1, Upravljanje kontrolom kvalitete za društva koja obavljaju revizije i/ili uvide u financijske izvještaje i/ili druge angažmane za izražavanje uvjerenja i/ili povezane usluge – točka 30(a)34(e)

...

MRevS 300, Planiranje revizije financijskih izvještaja**Uvod****Područje koje uređuje ovaj MRevS**

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje revizoru odgovornost za planiranje revizije financijskih izvještaja. Ovaj je MRevS napisan u kontekstu revizija koje se kod pojedinog subjekta obavljaju iz godine u godinu. Dodatna razmatranja za početni revizijski angažman navedena su odvojeno.

Uloga i vrijeme planiranja

2. Planiranje revizije uključuje ustanovljavanje opće strategije revizije za angažman i razradu plana revizije. Primjereno Upravljanje kvalitetom na razini angažmana u skladu s MRevS-om 220 (izmijenjen) zajedno s adekvatnim planiranjem u skladu s ovim MRevS-om koristi reviziji financijskih izvještaja na više načina, uključujući sljedeće: (Vidjeti točke A1A0 – A3)

¹²²¹ Vidjeti točke 19–22 i A23–A32 MRevS-a 220, Kontrola kvalitete za reviziju financijskih izvještaja.

¹²²² MRevS 200, Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima, točka 14.

¹²²³ MSUKK 1, Upravljanje kvalitetom za društva koja obavljaju revizije i/ili uvide u financijske izvještaje i/ili druge angažmane za izražavanje uvjerenja i/ili povezane usluge

- pomažući revizoru u posvećivanju odgovarajuće pozornosti važnim područjima revizije;
- pomažući revizoru u pravodobnoj identifikaciji i razrješavanju potencijalnih problema;
- pomažući revizoru u ispravnom organiziranju i vođenju revizijskog angažmana tako da se obavlja na djelotvoran i učinkovit način;
- pomažući u izboru članova angažiranog tima s odgovarajućim razinama sposobnosti i kompetentnosti kako bi se reagiralo na anticipirane rizike, i u ispravnom dodjeljivanju posla tim članovima;
- olakšavajući usmjeravanje i nadziranje članova angažiranog tima i pregledavanje njihova rada; i
- pomažući, gdje je primjenjivo, u koordiniranju rada koji su obavili revizori komponenti i stručnjaci.

...

Zahtjevi

...

Preliminarne aktivnosti angažmana

6. Revizor će na početku tekućeg revizijskog angažmana poduzeti sljedeće radnje:
- (a) obavljanje postupaka zahtijevanih MRevS-om 220 (izmijenjen) u vezi s prihvatanjem i nastavljanjem odnosa s klijentom i određenim revizijskog angažmana;¹²²⁴
 - (b) ocjenjivanje sukladnosti s relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući one koje se odnose na neovisnost, u skladu s MRevS-om 220 (izmijenjen);¹²²⁵ i
 - (c) postizanje razumijevanja uvjeta angažmana, kako zahtijeva MRevS 210.¹²²⁶ (Vidjeti točke A5–A7.)

Aktivnosti planiranja

...

8. U ustanovljivanju opće strategije revizije, revizor mora razmotriti informacije do kojih je došao ispunjavajući zahtjeve MRevS-a 220 (izmijenjen) i:
- (a) utvrditi karakteristike angažmana koje određuju njegov opseg;
 - (b) ustanoviti ciljeve izvješćivanja u sklopu angažmana kako bi planirao vremenski raspored revizije i sadržaj zahtjevanog komuniciranja;
 - (c) razmotriti čimbenike koji su, po revizorovoj profesionalnoj prosudbi, značajni za usmjeravanje nastojanja angažiranog tima;
 - (d) razmotriti rezultate preliminarnih aktivnosti u angažmanu i, gdje je primjenjivo, pitanje jesu li relevantna znanja koja je angažirani partner stekao obavljanjem drugih angažmana kod subjekta; i
 - (e) odrediti vrste, vremenski raspored i obujam resursa koji su nužni za obavljanje angažmana.¹²²⁷ (Vidjeti točke A8–A11.)
9. Revizor mora izraditi plan revizije koji mora uključivati opis:
- (a) vrste, vremenskog rasporeda i opseg planiranog usmjeravanja i nadziranja članova angažiranog tima i pregledavanja njihovog rada. (Vidjeti točke A16–A17)
 - (ab) vrste, vremenskog rasporeda i opsega planiranih postupaka procjene rizika, kako je određeno u MRevS-u 315 (izmijenjen 2019.).¹²²⁸

¹²²⁴ MRevS 220 (izmijenjen), Kontrola Upravljanje kvalitetom za revizije financijskih izvještaja, točke 12–13.

¹²²⁵ MRevS 220 (izmijenjen), točke 9–11–16–21.

¹²²⁶ MRevS 210, Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana, točke 9–13.

¹²²⁷ MRevS 220 (izmijenjen), točka 25.

¹²²⁸ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), Utvrđivanje i procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja

- (bc) vrste, vremenskog rasporeda i opsega planiranih daljnjih revizijskih postupaka revizije na razini tvrdnje, kako je određeno u MRevS-u 330.¹²²⁹
- (ed) ostalih planiranih revizijskih postupaka koji se moraju obaviti kako bi angažman bio u skladu s MRevS-ovima. (Vidjeti točke A12-A14.)

11. Revizor će planirati vrste, vremenski raspored i obujam usmjerenja i nadziranja članova angažiranog tima i pregleda njihova rada. (Vidjeti točke A16-A17)

Dokumentacija

12. Revizor mora u revizijsku dokumentaciju uključiti:¹²³⁰

- opću strategiju revizije;
- plan revizije; i
- svaku važnu promjenu učinjenu tijekom revizijskog angažmana u općoj strategiji revizije ili planu revizije, uključujući značajne promjene vrste, vremenskog rasporeda i opsega planiranog usmjerenja i nadziranja članova angažiranog tima i pregledavanja njihovog rada¹²³¹ i razloge za takve promjene. (Vidjeti točke A18-A21.)

Dodatna razmatranja u početnim revizijskim angažmanima

13. Revizor mora prije započinjanja početne revizije poduzeti sljedeće radnje:
- obavljanje postupaka zahtijevanih MRevS-om 220 (izmijenjen) u vezi s prihvaćanjem odnosa s klijentom i određenog revizijskog angažmana;¹²³² i
 - komuniciranje s prethodnim revizorom, gdje je bilo promjene revizora, u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima. (Vidjeti točku A22.)

* * *

Materijal za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima

A0. MRevS 220 (izmijenjen) uređuje posebne odgovornosti revizora u pogledu upravljanja kvalitetom na razini angažmana za reviziju financijskih izvještaja i povezane odgovornosti angažiranog partnera. Informacije dobivene ispunjavanjem zahtjeva MRevS-a 220 (izmijenjen) relevantne su za ovaj MRevS. Na primjer, u skladu s MRevS-om 220 (izmijenjen), angažirani partner dužan je utvrditi da su angažiranom timu dodijeljeni ili učinjeni dostupnima dostatni i primjereni resursi za obavljanje angažmana, za danu uzimajući u obzir vrstu i okolnosti revizijskog angažmana. Takvo je utvrđivanje izravno relevantno pri određivanju vrste, vremenske dinamike i opsega resursa potrebnih za obavljanje angažmana u cjelokupnoj strategiji, kako to zahtijeva točka 8 ovog MRevS-a.

Uloga i vrijeme planiranja (Vidjeti točku 2)

A1. Vrste i opseg aktivnosti planiranja razlikovat će se ovisno o veličini i složenosti subjekta, prethodnim iskustvima koje imaju ključni članovi angažiranog tima u vezi s tim subjektom te o promjenama u okolnostima koje su nastale tijekom revizijskog angažman. U planiranju revizije, revizor može koristiti tehnike i alate za upravljanje projektom. MRevS 200 (izmijenjen)¹²³³ opisuje način na koji takve tehnike i alati mogu podržati angažirani tim u upravljanju kvalitetom angažmana.

A3. Revizor može odlučiti o elementima plana raspraviti sa subjektivim menadžmentom kako bi olakšao obavljanje i vo-

đenje revizijskog angažmana si pomogao pri upravljanju i postizanju kvalitete na razini angažmana (na primjer, kako bi koordinirao neke planirane revizijske postupke s radom subjektovog osoblja). Iako se takve rasprave često vode, revizor ostaje odgovoran za opću strategiju revizije i plan revizije. Kad se raspravlja o pitanjima uključenim u opću strategiju revizije ili plan revizije, zahtijeva se pažljivost kako se ne bi kompromitirala učinkovitost revizije. Na primjer, raspravljanje o vrstama i vremenskom rasporedu detaljnih revizijskih postupaka s menadžmentom može kompromitirati učinkovitost revizije time što revizijski postupci postaju previše predvidljivi.

Preliminarne aktivnosti angažmana (Vidjeti točku 6)

- A5. Obavljanje preliminarnih aktivnosti u angažmanu, navedenih u točki 6, na početku tekućeg revizijskog angažmana pomaže revizoru u identificiranju i ocjenjivanju događaja ili okolnosti koje mogu negativno utjecati na revizorovu mogućnost planiranja i obavljanja revizijskog angažmana, upravljanja i postizanja kvalitete na razini angažmana u skladu s MRevS-om 220 (izmijenjen).
- A6. Obavljanje tih preliminarnih aktivnosti u angažmanu revizoru omogućava planirati revizijski angažman u svrhu za koji, na primjer:
- revizor održava održavanja nužne neovisnosti i sposobnosti da se obavi angažman;
 - nema utvrđivanja da nema problema u vezi s integritetom menadžmenta koji može utjecati na revizorovu spremnost da nastavi s angažmanom;
 - nema utvrđivanja da nema nesporazuma s klijentom u pogledu uvjeta angažmana.
- A7. Revizorovo razmatranje zadržavanja klijenta i relevantnih etičkih zahtjeva, uključujući neovisnost, događa se kroz revizijski angažman s pojavom uvjeta ili promjena u okolnostima. Obavljanje početnih postupaka vezanih uz nastavljanje poslovnog odnosa s klijentom i ocjenjivanju relevantnih etičkih zahtjeva (uključujući neovisnost), na početku tekućeg revizijskog angažmana znači da su oni dovršeni prije obavljanja ostalih značajnih aktivnosti tekućeg revizijskog angažmana. Za revizijske angažmane koji se obavljaju iz godine u godinu takvi početni postupci uobičajeno se događaju ubrzo nakon (ili povezano s) dovršenjem revizije za prethodno razdoblje.

Aktivnosti planiranja

Opća strategija revizije (Vidjeti točke 7–8)

- A8. Proces određivanja opće strategije revizije pomaže revizorut odrediti, ovisno o dovršenju revizorovih postupaka procjene rizika, može uključivati pitanja kao što su:
- vrsta resursa (ljudskih, tehnoloških ili intelektualnih) koji trebaju biti raspoređeni za određena područja revizije, kao što je Na primjer, raspoređivanje odgovarajućih iskusnih članova tima za područja s visokim rizikom ili uključivanje dodjeljivanje stručnjaka radi razrješavanja eksperata za složena složena pitanja;
 - količina resursa koja treba biti raspoređena rasporediti na određena područja revizije, kao što je Na primjer, broj članova tima koji će biti dodijeljen za promatranje prisustvovanje fizičkom brojanju zaliha na značajnim više lokacijama; razmjern pregleda rada drugih revizora u slučaju revizija grupe ili budžet revizije izražen u satima za dodjelu područjima s visokim rizikom;
 - pitanje kad se ti resursi trebaju rasporediti, primjerice, u fazi predrevizije ili na ključne datume razgraničenja; i
 - kako se te resurse tim resursima upravlja, i kako ih se usmjerava, i nadzire, ili koristi. Na primjer, kao što je kad

¹²²⁹ MRevS 330, Revizorove reakcije na procijenjene rizike

¹²³⁰ MRevS 230, Revizijska dokumentacija, točke 8-11, i točka A6.

¹²³¹ MRevS 220 (izmijenjen), točke 30 i A91-A92.

¹²³² MRevS 220 (izmijenjen), točke 12-1322-24.

¹²³³ MRevS 220 (izmijenjen) točke A73-A74.

se očekuje održavanje sastanaka članova tima, kad se očekuje da će angažirani partner i menadžer obaviti pregled (na primjer, na terenu ili u uredu). i hoće li se obaviti pregledi kontrole kvalitete angažmana.

A8A. MReV 220 (izmijenjen) sadržava zahtjeve i smjernice o resursima angažmana i obavljanju angažmana (uključujući usmjeravanje i nadziranje članova angažiranog tima i provjeravanje njihovog rada).

...

Usmjeravanje, nadziranje i provjeravanje (Vidjeti točku 11)

A16. MReV 220 (izmijenjen) uređuje uspostavlja zahtjeve i daje smjernice o odgovornosti angažiranog partnera za vrstu, vremenski raspored i opseg usmjeravanja i nadziranja članova angažiranog tima i pregledavanje njihovog rada.¹²³⁴ Vrsta, vremenski raspored i opseg usmjeravanja i nadziranja članova angažiranog tima i pregled njihovog rada razlikuju se ovisno o mnogim čimbenicima, uključujući:

- veličinu i složenost subjekta;
- područje revizije;
- procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja (na primjer, povećanje procijenjenog rizika značajnog pogrešnog prikazivanja za određeno područje revizije obično zahtijeva odgovarajuće povećanje opsega i pravovremenosti usmjeravanja i nadziranja članova angažiranog tima te detaljniju provjeru njihovog rada);
- mogućnosti i kompetencije pojedinih članova tima koji obavljaju revizijski posao.

MReV 220 sadržava dodatne smjernice o usmjeravanju, nadziranju i provjeravanju revizijskog posla.¹²³⁵

Razmatranja specifična za manje subjekte

A17. Ako angažirani partner obavlja čitavu reviziju, ne pojavljuju se pitanja usmjeravanja i nadziranja članova angažiranog tima i pregledavanja njihovog rada. U takvim slučajevima, angažirani partner, nakon što je osobno obavio sve aspekte rada, bit će svjestan svih značajnih pitanja. Formiranje objektivnog pogleda na primjerenost prosudbi donesenih tijekom revizije može predstavljati praktične probleme kad isti pojedinac obavlja i čitavu reviziju. Ako su u pitanju osobito složena ili neuobičajena pitanja, a reviziju provodi samostalni praktičar, možda bi bilo poželjno konzultirati se s drugim prikladno iskusnim revizorima ili revizorskim profesionalnim tijelom.

Dokumentacija (Vidjeti točku 12)

A18. Dokumentacija o općoj strategiji revizije je zapis ključnih odluka koje su smatrane nužnima za ispravno planiranje revizije i u upravljanju kvalitetom na razini angažmana i sredstvo komuniciranja važnih pitanja angažiranom timu. Na primjer, revizor može sažeti opću strategiju revizije u oblik memoranduma koji sadrži ključne odluke u vezi s cjelokupnim opsegom, vremenskim rasporedom i provedbom revizije.

...

A20A. Dokumentacija o usmjeravanju i nadziranju članova angažiranog tima te pregledavanju njihovog rada u skladu s MReV 220 (izmijenjen) također može sadržavati zapis značajnih promjena planirane vrste, vremenskog rasporeda i opsega usmjeravanja, nadziranja i pregledavanja.

...

¹²³⁴ MReV 220 (izmijenjen), točke 29–31.

¹²³⁵ MReV 220, točke 15–17

Dodatna razmatranja u početnim revizijskim angažmanima (Vidjeti točku 13)

A22. Svrha i cilj planiranja revizije isti su neovisno je li riječ o početnoj reviziji ili reviziji koja se obavlja iz godine u godinu. Međutim, za početnu reviziju, revizor može trebati proširiti aktivnosti planiranja jer revizor uobičajeno nema prethodno iskustvo s klijentom koje se razmatra kad se planira revizija koja se obavlja iz godine u godinu. Za početni revizijski angažman, dodatna pitanja koja revizor može razmotriti pri određivanju opće strategije revizije i plana revizije uključuju sljedeće:

- osim ako nije zabranjeno zakonom ili regulativom, aranžmane koje treba dogovoriti s prethodnim revizorom, na primjer, pregled radnih papira prethodnog revizora;
- svako važno pitanje (uključujući primjenu računovodstvenih načela ili standarda izvještavanja i revidiranja) raspravljeno s menadžmentom u vezi s početnim izborom za revizora, komuniciranje tih pitanja onima koji su zaduženi za upravljanje te način na koji ta pitanja utječu na opću strategiju revizije i plan revizije;
- revizijske postupke koji su nužni za pribavljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza u vezi s početnim stanjima¹²³⁶; i
- ostale postupke zahtijevane reakcije koje je oblikovalo i implementiralo društvo sustavom društva za kontrolu kvalitete za početne revizijske angažmane (na primjer, sustav društva za kontrolu kvalitete upravljanje kvalitetom može uključivati reakcije koje zahtijevati uključivanje zahtijevaju da drugi partner ili iskusnije osoba s primjerenom nadležnošću provjeri opću strategiju revizije prije poduzimanja značajnih revizijskih postupaka ili pregledavanja izvješća prije njihovog izdavanja).

Dodatak

(Vidjeti točke 7–8, A8–A11)

Razmatranja u uspostavljanju opće strategije revizije

Ovaj Dodatak sadrži primjere pitanja koja revizor može razmotriti u ustanovljivanju opće strategije revizije upravljanju kvalitetom na razini angažmana. Mnoga od tih pitanja također će utjecati i na revizorovu opću strategiju revizije i detaljan plan revizije. Primjeri se odnose na široki raspon pitanja primjenjivih u mnogima angažmanima. Dok neka od niže navedenih pitanja mogu biti zahtijevana drugim MReV-ovima, neće sva pitanja biti relevantna za svaki revizijski angažman i popis koji slijedi nije nužno i potpuni popis.

Vrsta, vremenski raspored i opseg resursa

- **Odabir ljudski, tehnološki i intelektualni resursi koji su dodijeljeni ili učinjeni dostupnima angažmanu** (tj. dodjela angažiranog tima) tima za obavljanje revizije (uključujući, gdje je nužno, pregledavatelja kvalitete obavljanja revizije) i dodjeljivanje revizijskog posla članovima tima, uključujući dodjeljivanje područja gdje može biti veći rizik značajnog pogrešnog prikazivanja članovima tima s primjerenim iskustvom.
- Budžetiranje angažmana, uključujući razmatranje rezerviranja odgovarajućeg vremena za područja gdje mogu biti značajniji rizici pogrešnog prikazivanja.

...

MReV 315 (izmijenjen 2019.)

...

¹²³⁶ MReV 510, Početni revizijski angažmani – Početna stanja

Materijal za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima

...

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti

...

Ostali relevantni izvori

Informacije iz drugih izvora

A38. Ostali relevantni izvori informacija uključuju:

- postupke revizora koji se odnose na prihvaćanje ili nastavljanje odnosa s klijentom ili revizijskog angažmana u skladu s MRevS-om 220 (izmijenjen), uključujući zaključke koji su pri tome doneseni.¹²³⁷

...

...

Industrijski, regulativni i drugi vanjski čimbenici (Vidjeti točku 19(a)(ii))

Čimbenici djelatnosti

...

A69. Djelatnost u kojoj subjekt posluje može uzrokovati specifične rizike značajnih pogrešnih prikazivanja koji proizlaze iz vrste poslovanja ili stupnja regulacije.

Primjer:

U građevinskoj industriji dugoročni ugovori mogu uključivati značajne procjene prihoda i rashoda koji uzrokuju rizike značajnih pogrešnih prikazivanja. U takvim slučajevima je važno da angažirani tim uključuje članove s dostatnim relevantnim znanjem i iskustvom primjerenim kompetencijama i sposobnostima.¹²³⁸

Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja (Vidjeti točke 28-37)*Procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje*

Značajni rizici (Vidjeti točku 32)

Zašto se utvrđuju značajni rizici i implikacije za reviziju

A218. Utvrđivanje značajnih rizika dopušta revizoru da više pozornosti usredotoči na one rizike koji se nalaze na gornjem spektru rizika kroz provođenje određenih zahtijevanih reakcija uključujući:

- ...
- pravovremeni pregled revizijske dokumentacije od strane angažiranog partnera u odgovarajućim fazama tijekom revizije omogućuje pravovremeno razrješavanje značajnih pitanja, uključujući značajne rizike, sukladno zahtjevima angažiranog partnera na ili prije datuma revizorskog izvješća.¹²³⁹

...

MRevS 500, Revizijski dokazi

...

Materijal za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima**Dostatni i primjereni revizijski dokazi** (Vidjeti točku 6)

...

A5. Revizijski dokazi su potrebni kako bi potkrijepili revizorsko mišljenje i izvješće. Revizijski dokazi su kumulativni po prirodi te su primarno pribavljeni iz revizijskih postupaka provedenih

¹²³⁷ MRevS 220, (izmijenjen) *Kontrola Upravljanje kvalitetom za reviziju financijskih izvještaja*, točke 1422–24.¹²³⁸ MRevS 220 (izmijenjen), točke 1425–28.¹²³⁹ MRevS 220 (izmijenjen) točke 1732 i A19A87–A89.

tijekom revizije. Oni također mogu uključivati i informacije dobivene iz drugih izvora,¹²⁴⁰ kao i iz prijašnje revizije (pod pretpostavkom da je revizor razmotrio mogu li promjene koje su se dogodile od prijašnje revizije imati utjecaja na njihovu relevantnost u tekućoj reviziji) ili postupke kontrole kvalitete revizorskog društva za prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentom putem informacija koje je društvo pribavilo u postupku u prihvaćanja ili nastavljanja odnosa s klijentom ili angažmana. Povrh toga, računovodstvene evidencije subjekta i drugi unutarnji izvori subjekta važan su izvor revizijskih dokaza. Informacije koje se mogu upotrijebiti kao revizijski dokazi mogu biti pripremljene korištenjem rada menadžmentovog stručnjaka ili biti pribavljene iz nekog vanjskog izvora. Revizijski dokazi uključuju informacije koje podupiru i potkrjepljuju menadžmentove tvrdnje, ali i sve informacije koje proturječe takvim tvrdnjama. Osim toga, u nekim slučajevima izostanak informacije (na primjer, zbog odbijanja menadžmenta da pruži zahtijevanu izjavu) revizor koristi kao dokaz, stoga takav izostanak također predstavlja revizijski dokaz.

...

Informacije koje se upotrebljavaju kao revizijski dokaz*Relevantnost i pouzdanost* (Vidjeti točku 7)

A30. Kako je navedeno u točki A1, iako se revizijski dokazi primarno pribavljaju iz revizijskih postupaka provedenih tijekom revizije, oni također mogu sadržavati informacije prikupljene iz ostalih izvora što uključuje, na primjer, iz prijašnjih revizija, u određenim okolnostima, iz postupaka kontrole kvalitete revizijskog društva za prihvaćanje ili zadržavanje klijenta i putem informacija pribavljenih od strane društva u postupcima prihvaćanja i nastavljanja odnosa s klijentom i angažmana i iz ispunjavanja nekih dodatnih odgovornosti prema zakonskim, regulativnim ili relevantnim etičkim zahtjevima (npr. subjektive nesukladnosti sa zakonima ili regulativom). Na kvalitetu svih revizijskih dokaza utječe relevantnost i pouzdanost informacija na kojima se oni temelje.

...

MRevS 540 (izmijenjen), Revidiranje računovodstvenih procjena i povezanih objava**Uvod**

...

Zahtjevi

...

Materijal za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima

...

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti*Specijalizirane vještine ili znanja* (Vidjeti točku 15)

A61. Pitanja koja mogu utjecati na revizorovo utvrđivanje jesu li angažiranom timu potrebne specijalizirane vještine ili znanja, uključuju, na primjer:¹²⁴¹

- vrstu računovodstvenih procjena za određene djelatnosti ili industrije (na primjer, ležišta minerala, poljoprivredna imovina, složeni financijski instrumenti, obveze temeljem ugovora o osiguranju),

...

¹²⁴⁰ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), točka 16.¹²⁴¹ MRevS 220 (izmijenjen), *Kontrola Upravljanje kvalitetom za reviziju financijskih izvještaja*, točke 1425-26 i MRevS 300, *Planiranje revizije financijskih izvještaja* točka 8(e).

MRevS 600, Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponenti)**Uvod****Područje koje uređuje ovaj MRevS**

...

4. U skladu s MrevS-om 220 (izmijenjen),¹²⁴² angažirani partner za reviziju grupe mora se uvjeriti-utvrditi da oni koji obavljaju angažman za reviziju grupe, uključujući revizore komponenti, zajedno imaju primjerene kompetencije i sposobnosti, uključujući dovoljno vremena. Angažirani partner za grupu također je odgovoran za usmjeravanje i nadziranje članova angažiranog tima za grupu i obavljanje pregledavanje angažmana u grupnoj reviziji njihovog rada.¹²⁴³

5. Angažirani partner za grupu primjenjuje zahtjeve MRevS-a 220 (izmijenjen) bez obzira na to obavlja li angažirani tim za grupu ili revizor komponente rad na financijskim informacijama komponente. Ovaj MRevS pomaže angažiranom partneru za grupu ispuniti zahtjeve MRevS-a 220 (izmijenjen) kad revizori komponenti obavljaju rad na financijskim informacijama komponenti.

Zahtjevi

12. U primjenjivanju MRevS-a 220 (izmijenjen), angažirani partner za grupu mora utvrditi može li se razumno očekivati da će biti pribavljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi u vezi s procesom konsolidacije i financijskim informacijama komponente na kojima se mora temeljiti revizorsko mišljenje za grupu. U ove svrhe, angažirani tim za grupu steći će razumijevanje grupe, njezinih komponenti i njihovih okruženja, koje je dostatno za identificiranje komponenti za koje je vjerojatno da su značajne komponente. Ako će revizori komponenti obaviti posao na financijskim informacijama komponente, angažirani partner za grupu mora ocijeniti hoće li se angažirani tim za grupu moći uključiti u rad revizora komponente do razine koja je neophodna za prikupljanje dostatnih i primjerenih revizorskih dokaza. (Vidjeti točke A10-A12.)

MRevS 610 (izmijenjen 2013.), Korištenje radom internih revizora**Zahtjevi****Korištenje radom internih revizora za osiguravanje izravne pomoći**

34. Eksterni revizor će, u skladu s MRevS-om 220 (izmijenjen)¹²⁴⁴, usmjeravati, nadzirati i pregledavati rad kojeg u angažmanu obave interni revizori. U obavljanju toga:

- pri određivanju vrste, vremenskog rasporeda i opsega usmjeravanja, nadziranja i pregledavanja mora se uzeti u obzir da interni revizori nisu neovisni od subjekta te se mora reagirati na ishod ocjene čimbenika iz točke 29 ovog MRevS-a; i
- postupci pregledavanja uključivat će eksternog revizora koji će unatrag prekontrolirati potkrjepljujuće revizijske dokaze za neke poslove koje su obavili interni revizori.

¹²⁴² MRevS 220 (izmijenjen), *Kontrola Upravljanje kvalitetom* za reviziju financijskih izvještaja točka, 1525.

¹²⁴³ MRevS 220 (izmijenjen), točke 29 – 31.

¹²⁴⁴ MRevS 220 (izmijenjen), *Kontrola Upravljanje kvalitetom* za reviziju financijskih izvještaja

Usmjeravanje, nadziranje i pregledavanje od strane eksternog revizora u vezi s obavljenim radom internih revizora mora biti dostatno kako bi se eksterni revizor uvjerio utvrdio da su interni revizori pribavili dostatne i primjerene revizijske dokaze za potkrjepljivanje zaključaka temeljenih na tom radu. (Vidjeti točke A40-A41.)

Materijal za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima**Utvrđivanje može li se, u kojim područjima i u kojem opsegu koristiti rad funkcije interne revizije***Ocjenjivanje funkcije interne revizije*

Primjena sustavnog i discipliniranog pristupa (Vidjeti točku 15(c))

A11. Čimbenici koji mogu utjecati na odlučivanje eksternog revizora o tome primjenjuje li funkcija interne revizije sustavan i discipliniran pristup uključuju sljedeće:

- postojanje, primjerenost i uporaba dokumentiranih postupaka interne revizije ili uputa koje obuhvaćaju takva područja kao što su procjene rizika, radni programi, dokumentacija i izvješćivanje, sadržaj i razmjjer kojih je razmjeran veličini i okolnostima subjekta.
- ima li funkcija interne revizije primjerene politike i postupke kontrole kvalitete, primjerice, kao što su one politike i postupke ~~MSKK-1~~¹²⁴⁵ koji bi bili primjenjivi na funkciju interne revizije (kao što su oni u vezi s vodstvom, ljudskim resursima i obavljanjem angažmana) ili ima li zahtjeve kontrole kvalitete u standardima koje su donijela relevantna profesionalna tijela za interne revizore. Takva tijela mogu također ustanoviti druge primjerene zahtjeve kao što je periodično eksterno procjenjivanje kvalitete.

MRevS 620, Korištenje radom revizorovog stručnjaka**Uvod****Područje koje uređuje ovaj MRevS**

1. Ovaj MRevS ne odnosi se na:
- situacije u kojima angažirani tim uključuje člana ili se konzultira s pojedincem ili organizacijom sa stručnim znanjem u specijaliziranom području računovodstva ili revizije, koje uređuje MRevS 220 (izmijenjen)¹²⁴⁶, ili
 - revizorovo korištenje radom pojedinca ili organizacije koja ima stručna znanja u specijaliziranom području različitim od računovodstva ili revizije, čiji je rad u tim područjima koristio subjekt kako bi mu pomogao u izradi njegovih financijskih izvještaja (menadžmentov stručnjak) što se uređuje MRevS-om 500¹²⁴⁷.

Zahtjevi**Vrste, vremenski raspored i opseg revizijskih postupaka**

8. Vrste, vremenski raspored i opseg revizorskih postupaka u vezi sa zahtjevima iz točaka 9-13 ovog MRevS-a, razlikovat će se ovisno o konkretnim okolnostima. U utvrđivanju vrsta, vremenskog rasporeda i opsega takvih postupaka revizor će razmotriti: (Vidjeti A10)

¹²⁴⁵ Međunarodni standard kontrole kvalitete (MSKK) 1, *Kontrola kvalitete za društva koja obavljaju revizije i uvide u financijske izvještaje i ostale angažmane za izražavanje uvjerenja i povezane usluge*

¹²⁴⁶ MRevS 220 (izmijenjen), *Kontrola Upravljanje kvalitetom* za reviziju financijskih izvještaja, točka A11, A21–A23 A19.

¹²⁴⁷ MRevS 500, Revizijski dokazi, točke A45–A59.

- (a) vrstu problematike na koju se odnosi rad stručnjaka;
- (b) rizike značajnih pogrešnih prikazivanja u području na koje se odnosi rad stručnjaka;
- (c) značajnost rada stručnjaka u kontekstu cjelokupne revizije;
- (d) revizorovo znanje i iskustvo iz prethodnih angažiranja stručnjaka; i
- (e) je li stručnjak podvrgnut sustavu upravljanja kvalitetom u društvu, politikama i postupcima kontrole kvalitete revizorskog društva. (Vidjeti točke A11-A13.)

...

Materijal za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima**Utvrđivanje potrebe za revizorovim stručnjakom** (Vidjeti točku 7)

...

- A6. Ako priprema financijskih izvještaja uključuje upotrebu stručnog znanja izvan područja računovodstva, revizor, koji ima vještine u računovodstvu i reviziji, možda neće imati potrebno stručno znanje za reviziju tih financijskih izvještaja. Angažirani partner mora utvrditi da je zadovoljan da angažirani tim i svi revizorski stručnjaci koji nisu dio angažiranog tima zajednički imaju odgovarajuće kompetencije i sposobnosti, uključujući dovoljno vremena, za obavljanje revizijskog angažmana.¹²⁴⁸ Nadalje, revizor mora utvrditi vrstu, vremenski raspored i opseg resursa potrebnih za obavljanje angažmana.¹²⁴⁹ Revizorovo utvrđivanje hoće li koristiti rad revizorskog stručnjaka i, ako da, kad i u kojoj mjeri, pomaže revizoru u ispunjavanju tih zahtjeva. Kako revizija napreduje ili kako se okolnosti budu mijenjale, revizor će možda morati revidirati ranije odluke o korištenju rada revizorskog stručnjaka.
- A7. Revizor koji nije stručnjak u relevantnom području izvan računovodstva ili revizije može ipak steći dovoljno razumijevanja o tom području za obavljanje revizije bez revizorskog stručnjaka. To se razumijevanje može steći, na primjer:

...

- obrazovanjem ili profesionalnim usavršavanjem u određenom području. To može uključivati formalno obrazovanje ili raspravu s pojedincima koji posjeduju stručno znanje u relevantnom području u svrhu jačanja vlastite sposobnosti revizora za rješavanje pitanja u tom području. Takva se rasprava razlikuje od konzultacije s revizorovim stručnjakom o posebnom skupu okolnosti nastalim u angažmanu ako se tom stručnjaku daju sve relevantne činjenice koje će stručnjaku omogućiti davanje informiranog savjeta o određenom pitanju.¹²⁵⁰

...

Priroda, vrijeme i opseg revizijskih postupaka (Vidjeti točku 8)

- A10. Vrste, vremenski raspored i opseg revizijskih postupaka u vezi s točkama 9-13 ovog MReVS-a razlikovat će se ovisno o konkretnim okolnostima. Na primjer, neki od sljedećih čimbenika mogu ukazivati na potrebu za drugačijim ili detaljnijim postupcima nego što su uobičajeni:
- rad revizorovog stručnjaka odnosi se na posebno značajnu problematiku koja uključuje subjektivne i složene prosudbe;
 - revizor nije prethodno koristio rad stručnjaka i nema prethodne spoznaje o njegovoj kompetentnosti, sposobnosti i objektivnosti;
 - revizorov stručnjak se ne koristi radi savjetovanja o pojedinim pitanjima već obavlja postupke koji su integralni dio revizije; i

¹²⁴⁸ MReVS 220 (izmijenjen), točke 1425-28.¹²⁴⁹ MReVS 300, *Planiranje revizije financijskih izvještaja*, točka 8(e).¹²⁵⁰ MReVS 220 (izmijenjen), točke A22A99–A102.

- stručnjak je za revizora vanjska strana i zbog toga ne podliježe sustavu upravljanja kvalitetom politici i postupcima kontrole kvalitete u društvu.

Sustav upravljanja kvalitetom u revizorskom društvu *Politike i postupci kontrole kvalitete revizorske tvrtke* (Vidjeti točku 8(e))

- A11. Revizorov interni stručnjak može biti partner ili stručno osoblje (tj. osoblje), uključujući i privremeno stručno osoblje u revizorskom društvu, i zbog toga podliježe sustavu upravljanja kvalitetom u tom društvu politici i postupcima kontrole kvalitete u skladu s MSUK-om 1¹²⁵¹ ili sukladno nacionalnim zahtjevima, koji su barem isto toliko zahtjevni.¹²⁵² Alternativno, interni stručnjak može također biti partner ili stručno osoblje, i podliježe politikama i postupcima u društvu za zahtjeve mreže i usluge mreže u skladu s MSUK-om 1. U nekim slučajevima revizorov interni stručnjak iz društva mreže može biti podložan zajedničkim politikama i postupcima upravljanja kvalitetom kao i revizorsko društvo obzirom da su dio iste mreže, uključujući i privremeno stručno osoblje, iz umreženog društva, koje primjenjuje zajedničke politike i postupke kontrole kvalitete kao i revizorska tvrtka.
- A12. Sukladno MSUK-u 1 društvo mora urediti korištenje resursa dobivenih od pružatelja usluga što uključuje korištenje eksternog stručnjaka.¹²⁵³ Revizorov eksterni stručnjak nije član angažiranog tima i stoga možda ne podliježe politici i postupcima kontrole kvalitete u skladu s Međunarodnim standardom kontrole kvalitete 1.¹²⁵⁴ U nekim sustavima, politikama i postupcima u društvu sukladno sustavu upravljanja kvalitetom u društvu.¹²⁵⁵ Nadalje, politike i postupci društva za relevantne etičke zahtjeve mogu uključivati politike ili postupke koji se primjenjuju na revizorovog eksternog stručnjaka.¹²⁵⁶ U nekim slučajevima, relevantni etički zahtjevi, zakon ili druga regulativa može zahtijevati da revizorov eksterni stručnjak bude:
- tretiran kao član angažiranog tima (tj. vanjski stručnjak te zbog toga može biti podložan relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući i onima koji se odnose na neovisnost, ili
 - podložan drugim zahtjevima profesije, kako određuje taj zakon ili regulativa.
- A13. Angažirani se tim ima pravo osloniti na sustav kontrole kvalitete u društvu, osim ako informacije dobivene od društva ili drugih strana ne upućuju na drugačiji zaključak.¹²⁵⁷ Opseg takvog oslanjanja ovisit će o okolnostima i može utjecati na vrste, vremenski raspored i opseg revizijskih postupaka u vezi s pitanjima kao što su: Kao što je opisano u MReVS-u 220 (izmijenjen) upravljanje kvalitetom na razini angažmana podržano je sustavom upravljanja kvalitetom u društvu i određeno posebnostima vrste i okolnostima revizijskog angažmana.¹²⁵⁸ Na primjer, revizor može ovisiti o povezanim politikama i postupcima u društvu u odnosu na:
- kompetentnost i sposobnosti, promatrano kroz programe zapošljavanja i osposobljavanja;

¹²⁵¹ MSUK 1, *Upravljanje kontrola kvalitetom za društva koja obavljaju revizije ili uvide u financijske izvještaje ili druge angažmane za izražavanje uvjerenja ili povezane usluge*, točka 1216(w).¹²⁵² MReVS 220 (izmijenjen), točka 23.¹²⁵³ MSUK 1, točka 32.¹²⁵⁴ MSUK 1, točka 12(f).¹²⁵⁵ MSUK 1, točka 16(f).¹²⁵⁶ MSUK 1, točka 29(b).¹²⁵⁷ MReVS 220, točka 4.¹²⁵⁸ MReVS 220 (izmijenjen) točka A4.

- objektivnost. Revizorov interni stručnjak podložan je relevantnim etičkim zahtjevima, uključivo onima koji se odnose na neovisnost;
- revizorovu ocjenu adekvatnosti rada revizorovog stručnjaka. Na primjer, programi osposobljavanja unutar društva mogu omogućiti internim stručnjacima stjecanje primjerenog razumijevanja povezanosti svog rada s procesom revizije. Oslanjanje na takvo osposobljavanje i ostale procese unutar društva, kao što su protokoli za određivanje opsega rada revizorovog internog stručnjaka, može utjecati na vrste, vremenski raspored i opseg revizijskih postupaka za ocjenu adekvatnosti rada stručnjaka;
- pridržavanje zakonskih i drugih regulativnih zahtjeva, kroz proces monitoringa; i
- dogovor s revizorovim stručnjakom.

Takvo oslanjanje Pitanja koja revizor može uzeti u obzir pri određivanju hoće li ovisiti o politikama i postupcima u društvu opisana su u MRevS-u 220 (izmijenjen)¹²⁵⁹. Ovisnost o politikama i postupcima u društvu ne umanjuje revizorovu odgovornost za ispunjavanje zahtjeva ovog MRevS-a.

Kompetencija, sposobnosti i objektivnost revizorskog stručnjaka (Vidjeti točku 9)

...

- A15. Informacije vezane uz kompetentnost, sposobnosti i objektivnost revizorovog stručnjaka mogu doći iz različitih izvora, kao što su:
- osobno iskustvo iz prethodnog rada tog stručnjaka;
 - razgovor s stručnjakom;
 - razgovor s drugim revizorima ili drugim osobama koje su upoznate s radom konkretnog stručnjaka;
 - poznavanje kvalifikacija stručnjaka, članstvo u organizacijama i strukovnim tijelima ili granskim udruženjima, odobrenje za rad ili drugi oblici vanjske valorizacije rada stručnjaka;
 - članci ili knjige koje je stručnjak objavio; i
 - sustav upravljanja kvalitetom politike i postupci kontrole kvalitete u revizorskom društvu. (Vidjeti točke A11-A13.)

...

Dogovor s revizorskim stručnjakom (Vidjeti točku 11)

...

- A26. U slučaju kad nema pisanog dogovora između revizora i stručnjaka, dokazi o dogovoru mogu uključivati, na primjer:
- memorandum o planiranju ili povezane radne papire kao što je to, na primjer, revizijski program; i
 - politike ili postupke u sustavu upravljanja kvalitetom u revizorskom društvu. U slučaju internog stručnjaka uspostavljene politike i postupci kojima taj stručnjak podliježe sustav upravljanja kvalitetom u društvu može uključivati određene politike ili postupke vezane uz rad takvog stručnjaka. Opseg dokumentacije u revizorovoj radnoj dokumentaciji ovisi o vrsti takvih politika ili postupaka. Na primjer, u tom se kontekstu neka dokumentacija ne mora zahtijevati ako revizorsko društvo ima razvijene detaljne protokole koji pokrivaju okolnosti u kojima se koristi rad takvog stručnjaka.

¹²⁵⁹ MRevS 220 (izmijenjen) točke 4(b), A10.

MRevS 700 (izmijenjen), *Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima*

...

Materijal za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima

...

Revizorsko izvješće (Vidjeti točku 20)

...

Revizorsko izvješće za revizije obavljeno u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima

...

Relevantni etički zahtjevi

- A36. Zakon ili regulativa, nacionalni revizijski standardi ili uvjeti revizijskog angažmana mogu zahtijevati od revizora da u revizorskom izvješću navede detaljnije informacije o izvorima relevantnih etičkih zahtjeva, uključujući i one koji se odnose na neovisnost, koji su primijenjeni u reviziji financijskih izvještaja.

Ime angažiranog partnera (Vidjeti točku 46)

- A61. MSKK 1¹²⁶⁰ zahtijeva da Cilj društva prema MSUK-u 1¹²⁶¹ je oblikovati, implementirati i održati funkcioniranje sustava upravljanja kvalitetom ustanovi politike i postupke koje će pružiti koji društvu daje razumno uvjerenje o tome da: se angažmani obavljaju:

- društvo i njegovo osoblje ispunjavaju svoje odgovornosti u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima i obavljaju angažmane u skladu s takvim standardima i zahtjevima; i
- su izvješća o angažmanima koja je izdalo društvo ili angažirani partneri primjerena u danim okolnostima.

Neovisno o tim zahtjevima cilju MSUKK-a 1 navođenje imena angažiranog partnera u revizorskom izvješću je s namjerom da se osigura dodatna transparentnost korisnicima revizorskog izvješća o cjelovitom skupu financijskih izvještaja opće namjene izvršenog subjekta

MRevS 701, *Komuniciranje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora*

...

Materijal za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima

...

Određivanje ključnih revizijskih pitanja (Vidjeti točke 9–10)

...

Pitanja koja su zahtijevala (zahtijevaju?) značajnu pozornost revizora (Vidjeti točku 9)

...

- A15. Razni MRevS-ovi zahtijevaju posebno komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje i drugima koja se mogu odnositi na područja značajne pozornosti revizora. Primjerice:
- MRevS 260 (izmijenjen) zahtijeva od revizora komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje¹²⁶² o značajnim poteškoćama, ako ih ima, s kojima se suočio tijekom revizije. MRevS-ovi uvažavaju moguće poteškoće u vezi s, na primjer:

¹²⁶⁰ MSKK 1, *Kontrola kvalitete za društva koja obavljaju revizije i uvide financijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge, točka 32.*

¹²⁶¹ MSUK 1, *Upravljanje kvalitetom za društva koja obavljaju revizije ili uvide u financijske izvještaje ili druge angažmane za izražavanje uvjerenja ili povezane usluge, točka 14.*

¹²⁶² MRevS 260 (izmijenjen), točke 16(b) i A21.

o transakcijama s povezanim stranama¹²⁶³, osobito u vezi s ograničenošću revizorove mogućnosti pribavljanja revizijskih dokaza o tome da su svi aspekti transakcije s povezanom strankom (osim cijene) jednaki onima za slične transakcije u tržišnim uvjetima.

o ograničenjima u reviziji grupe, na primjer, gdje je pristup informacijama angažiranom timu za grupu možda bio ograničen.¹²⁶⁴

- MRevS 220 (izmijenjen) ustanovljuje zahtjeve za angažiranog partnera u vezi s korištenjem odgovarajućih konzultacija o složenim ili prijepornim pitanjima, pitanjima za koja politike i postupci društva traže konzultiranje,¹²⁶⁵ i druga pitanja koja, po profesionalnoj prosudbi angažiranog partnera, zahtijevaju konzultiranje. Na primjer, revizor se možda konzultirao s drugima unutar društva ili izvan društva o značajnom stručnom pitanju, što može biti pokazatelj da je riječ o ključnom revizijskom pitanju. Od angažiranog partnera se također zahtijeva da s pregledavateljem kontrole kvalitete angažmana raspravi, između ostalog, značajna pitanja i značajne prosudbe koje su se pojavile tijekom revizijskog angažmana¹²⁶⁶.

...

Komunikacija s osobama zaduženima za upravljanje

...

A63. Zahtjev u točki 17(b), za komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje kad je revizor utvrdio da nema ključnih revizijskih pitanja za komuniciranje u revizorskom izvješću, može pružiti mogućnost revizoru da vodi daljnje rasprave s drugima koji su upoznati s revizijom i značajnim pitanjima koja su mogla iskrnuti (uključujući i s pregledavateljem kontrole kvalitete, gdje je on imenovan). Te rasprave mogu imati za posljedicu da revizor preispita svoju odluku o tome da nema ključnih revizijskih pitanja.

MRevS 720 (izmijenjen), Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama

...

Materijal za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima

...

Čitanje i razmatranje ostalih informacija (Vidjeti točke 14–15)

...

A24. U skladu s MRevS-om 220 (izmijenjen)¹²⁶⁷ angažirani partner mora preuzeti odgovornost za usmjeravanje, nadziranje i obavljanje revizijskog angažmana usmjeravanje i nadziranje članova angažiranog tima i pregledavanje njihovog rada¹²⁶⁸ te za utvrđivanje da su vrste, vremenski raspored i opseg usmjeravanja, nadziranja i pregledavanja planirani i obavljani u skladu s politikama i postupcima društva, profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtje-

¹²⁶³ MRevS 550, *Povezane strane*, točka A42.

¹²⁶⁴ MRevS 600, *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente)*, točka 49(d).

¹²⁶⁵ MRevS 220 (izmijenjen), *Kontrola Upravljanje kvalitetom za revizije financijskih izvještaja*, točka 18.

¹²⁶⁶ MRevS 220 (izmijenjen), točka 1936.

¹²⁶⁷ MRevS 220, *Kontrola kvalitete za reviziju financijskih izvještaja*, točka 15(a).

¹²⁶⁸ MRevS 220 (izmijenjen), *Upravljanje kvalitetom za revizije financijskih izvještaja*, točke 29-30.

vima.¹²⁶⁹ U kontekstu ovog MRevS-a, čimbenici koji se mogu uzeti u obzir pri određivanju primjerenih članova angažiranog tima koji će postupati sa zahtjevima iz točki 14–15, uključuju:

- relativno iskustvo članova angažiranog tima;
- imaju li članovi angažiranog tima kojima će se dodijeliti zadaci relevantna znanja stečena u reviziji kako bi identificirali nedosljednosti između ostalih informacija i tih znanja;
- stupanj prosudbe koji je uključen u postupanje sa zahtjevima iz točki 14–15. Na primjer, obavljanje postupaka radi ocjenjivanja dosljednosti iznosa u ostalim informacija koji trebaju biti isti kao i iznosi u financijskim izvještajima mogu obaviti manje iskusni članovi angažiranog tima; i
- pitanje je li, u slučaju revizije grupe, nužno postaviti upite revizoru komponente pri postupanju s ostalim informacijama koje se odnose na tu komponentu.

MRevS 805 (izmijenjen), *Posebna razmatranja – revizije pojedinačnih financijskih izvještaja i određenih elemenata, računa ili stavaka financijskog izvještaja*

...

Materijal za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima

...

Razmatranja prilikom prihvaćanja angažmana

Primjena MRevS-eva (Vidjeti točku 7)

A5. MRevS 200 zahtijeva od revizora postupanje u skladu (a) s relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući one koji se odnose na neovisnost, koji su povezani s angažmanima za reviziju financijskih izvještaja i (b) sa svim MRevS-ovima relevantnim za reviziju. On također zahtijeva od revizora postupanje u skladu sa svakim zahtjevom pojedinog MRevS-a osim ako, u danim okolnostima revizije, cijeli MRevS nije relevantan ili zahtjev nije relevantan jer se odnosi na uvjet koji ne postoji. U iznimnim okolnostima, revizor može prosuditi da je nužno odstupiti od relevantnih zahtijeva nekog MRevS-a obavljanjem alternativnih revizijskih postupaka radi postizanja cilja tog zahtjeva.

MSRP 1000, *Posebna razmatranja u reviziji financijskih instrumenata*

Sadržaj

Međunarodnu smjernicu revizijske prakse (MSRP) 1000, *Posebna razmatranja u reviziji financijskih instrumenata*, treba čitati zajedno s Predgovorom Međunarodnim standardima za upravljanje kvalitetom kontrolu kvalitete, reviziju, uvid, druga izražavanja uvjerenja i povezane usluge. MSRP ne postavljaju dodatne zahtjeve revizorima povrh onih uključenih u Međunarodne revizijske standarde (MRevS-ove) niti mijenja odgovornost revizora za pridržavanje svih MRevS-ova koji su relevantni za reviziju. MSRP daju praktičnu pomoć revizorima. Namijenjene su širenju od strane onih koji su odgovorni za nacionalne standarde ili korištenju za razvoj odgovarajućeg nacionalnog materijala. Oni također pružaju materijal koji društva mogu koristiti u razvoju svojih programa osposobljavanja i internih smjernica.

...

¹²⁶⁹ MRevS 220 (izmijenjen), *Kontrola kvalitete za revizije financijskih izvještaja*, točka 1530(a).

Odjeljak II. – Revizijska razmatranja povezana s financijskim instrumentima

Razmatranja planiranja¹²⁷⁰

Korištenje onih sa specijaliziranim vještinama i znanjem u reviziji¹²⁷¹

78. Ključno razmatranje u revizijama koje uključuju financijske instrumente, osobito složene financijske instrumente, je kompetentnost revizora. Prema MRevS-u 220 (izmijenjen)¹²⁷² angažirani partner mora biti uvjeren utvrditi da članovi angažiranog tima i svi revizorovi stručnjaci koji nisu dio angažiranog tima zajedno imaju primjerenu kompetencije i sposobnosti, uključivo dovoljno vremena, za obavljanje revizijskog angažmana u skladu sa profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima te da omogućuje izdavanje revizorovog izvješća revizora koje je primjereno u danim okolnostima. Nadalje, relevantni etički zahtjevi¹²⁷³ zahtijevaju od revizora da utvrdi bi li prihvaćanje angažmana stvorilo bilo kakve prijetnje pridržavanju temeljnih načela, uključujući profesionalnu kompetenciju i dužnu pažnju. U točki 79 u nastavku navode se primjeri vrsta pitanja koja mogu biti relevantna za revizorovo razmatranje u kontekstu financijskih instrumenata.

80. Vrsta i korištenje određenih vrsta financijskih instrumenata, složenosti povezane s računovodstvenim zahtjevima i tržišni uvjeti mogu dovesti do potrebe da angažirani tim obavi konzultacije¹²⁷⁴ s drugim računovodstvenim i revizorskim profesionalnim osobama, unutar ili izvan društva, s relevantnim tehničkim računovodstvenim ili revizorskim stručnim znanjem i iskustvom, uzimajući u obzir čimbenike kao što su:

- sposobnosti i kompetencije angažiranog tima, uključujući iskustvo članova angažiranog tima,
- obilježja financijskih instrumenata kojima se subjekt koristi,
- identifikacija neuobičajenih okolnosti ili rizika u angažmanu, kao i potrebe za profesionalnom prosudbom, osobito u pogledu značajnosti i značajnih rizika,
- tržišni uvjeti.

¹²⁷⁰ MRevS 300, Planiranje revizije financijskih izvještaja, uređuje odgovornost revizora za planiranje revizije financijskih izvještaja.

¹²⁷¹ Ako se stručnost takve osobe odnosi na područje revizije i računovodstva, bez obzira je li iz društva ili izvan društva, takva osoba se smatra dijelom angažiranog tima i podliježe zahtjevima MRevS-a 220 (izmijenjen), Kontrola Upravljanje kvalitetom za revizije financijskih izvještaja. Ako se stručnost takve osobe odnosi na područje izvan revizije i računovodstva, osoba se smatra revizorovim stručnjakom i primjenjuju se odredbe MRevS-a 620, Korištenje radom revizorovog stručnjaka. MRevS 620 objašnjava da je razlikovanje između specijaliziranih područja računovodstva ili revizije i stručnosti u drugom području pitanje profesionalne prosudbe ali napominje da se razlikovati može između stručnosti u računovodstvenim metodama za financijske instrumente (računovodstvena i revizijska struka) i stručnosti na području složenih tehnika procjenjivanja za financijske instrumente (stručno znanje na području različitim od računovodstva i revizije).

¹²⁷² MRevS 220 (izmijenjen), točka 1426.

¹²⁷³ Međunarodni kodeks etike za profesionalne računovođe (uključujući Međunarodne standarde neovisnosti) izdan od Odbora računovođa za Međunarodne standarde etike (IESBA), točke 320.1., 320.10. A1.

¹²⁷⁴ MRevS 220 (izmijenjen) točka 18(b)35, zahtijeva od angažiranog partnera da se uvjeri utvrdi da su članovi angažiranog tima obavili primjerene konzultacije tijekom revizijskog angažmana, kako unutar angažiranog tima, tako i između angažiranog tima i drugih na primjerenoj razini unutar ili izvan društva.

Glavna urednica: Zdenka Pogarčić

10000 Zagreb, Trg sv. Marka 2, telefon: (01) 4569-244

NAKLADNIK: Narodne novine d.d., 10020 Zagreb, Savski gaj XIII. 6

Predsjednik Uprave: Alen Gerek

Nakladnička djelatnost, 10020 Zagreb, Savski gaj XIII. 6

Direktor: Ostap Graljuk

Izvršna urednica: Gordana Mihelja – telefon: (01) 6652-855

TISAK I OTPREMA NOVINA: Narodne novine d.d., 10020 Zagreb,

Savski gaj XIII. 13, telefon: (01) 6502-759, telefon/telefaks: (01) 6502-887.

Reklamacije za neprimljene brojeve primaju se u roku od 20 dana.

Poštarina plaćena u pošti 10000 Zagreb.

Novine izlaze jedanput tjedno i prema potrebi.

Internetsko izdanje – www.nn.hr

PRIMANJE OGLASA I PRETPLATA: Narodne novine d.d. – Nakladnička djelatnost, 10020 Zagreb, Savski gaj XIII. 6

Primanje oglasa: telefon: (01) 6652-870, telefaks: (01) 6652-871, e-adresa: oglasi@nn.hr. Cjenik objave oglasa dostupan je na www.nn.hr.

MALI OGLASNIK – oglasi za poništenje isprava: telefon: (01) 6652-888, telefaks: (01) 6652-897, e-adresa: oglasi.gradjana@nn.hr.

Oglasi za Mali oglasnik plaćaju se osobno u maloprodajama Narodnih novina d.d. ili uplatom na žiroračun (upute dostupne na www.nn.hr).

Pretplata i prodaja novina: telefon: (01) 6652-869, telefaks: (01) 6652-897, e-adresa: e-pretplata@nn.hr. Pretplata za 2024. godinu iznosi 340,80 EUR, bez PDV-a, za inozemne pretplatnike iz Europe 781,00 EUR, bez PDV-a, a izvan Europe 973,00 USD, bez PDV-a. Pretplatnicima koji se preplate tijekom godine ne možemo osigurati primitak svih prethodno izašlih brojeva.

O promjeni adrese pretplatnik treba poslati obavijest u roku od 8 dana.

Žiroračun kod Privredne banke Zagreb: IBAN: HR3623400091500243194/ SWIFT: HPBZHR2X. Cijena ovog broja je 19,91 EUR.