MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARDI

MEĐUNARODNI STANDARDI KONTROLE KVALITETE

MEĐUNARODNE SMJERNICE REVIZIJSKE PRAKSE

(prijevod s engleskog jezika)

HRVATSKA REVIZORSKA KOMORA
ZAGREB, 2010.

Nakladnik
HRVATSKA REVIZORSKA KOMORA
Zagreb, Kralja Zvonimira 34
Web: www.revizorska-komora.hr
E-mail: hrk@revizorska-komora.hr
Tel. +385 1 46 49 618

Za nakladnika:
Ana Krivičić. dipl.oec

Vijeće za praćenje prevođenja:
Ana Krivičić, dipl. oec., mr.sc. Damir Krajačić,
Marija Živković, dipl.oec., Martina Butković,dipl.oec.

Glavni prevoditelj:
mr. sc. Damir Krajačić

Prevoditelji:
mr. sc. Damir Krajačić, doc. dr. sc. Ivana Dražić Lutilsky, doc. dr. sc. Ivana Mamić Sačer,
Ivana Matovina, dipl. oec., mr. sc. Sanja Sever, prof. dr. sc. Katarina Žager

Lektorica:
Ivana Krajačić, prof.

Tisak:
Sveučilišna tiskara d.o.o., Zagreb, Trg maršala Tita 14

Međunarodne revizijske standarde, Međunarodne standarde kontrole kvalitete i Međunarodne smjernice revizijske prakse Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koje je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u 2009. godini na engleskom jeziku u izvorniku, s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7) i u 2008 Handbook of International Standards on Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements (ISBN 978-1-934779-06-4), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska Komora u prosincu 2009. godine i objavljuju se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku.

Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC). Sva prava pridržana. Koristi se uz dopuštenje Hrvatske revizorske Komore. Kontaktirati Permissions@ifac.org radi dobivanja dozvole za umnažanje, pohranjivanje ili prosljeđivanje ovog dokumenta.

ISBN 978-953-56066-0-4

CIP zapis dostupan u računalnom katalogu Nacionalne
i sveučilišne knjižnice u Zagrebu pod brojem ?????

PREDGOVOR NAKLADNIKA

Hrvatska revizorska komora je odredbom članka 32. stavak 2 točka 1 Zakona o reviziji (Narodne novine br. 146/05 i 139/08) ovlaštena za prevođenje i objavljivanje Međunarodnih revizijskih standarda koje donosi Međunarodna federacija računovođa.

U 2009. godini je Hrvatska revizorska komora zaključila ugovor s Međunarodnom federacijom računovođa kojim je stekla pravo prevođenja i objavljivanja tzv. A grupe standarda, koje objavljuje Međunarodni odbor za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja Međunarodne federacije računovođa. Ti standardi, u skladu s Politikama za prevođenje i objavljivanje standarda koje izdaje Međunarodna federacija računovođa, obuhvaćaju Međunarodne revizijske standarde, Međunarodne standarde kontrole kvalitete i Međunarodne smjernice revizijske prakse.

Međunarodne revizijske standarde i Međunarodne standarde kontrole kvalitete Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja je objavila Međunarodna federacija računovođa na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7). Navedeni standardi stupili su na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma.

Međunarodne smjernice revizijske prakse Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja je objavila Međunarodna federacija računovođa na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2008 Handbook of International Standards on Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements (ISBN 978-1-934779-06-4). Oni su trenutno na snazi, a Međunarodna federacija je započela postupak preispitivanja njihovog sadržaja.

Postupak prijevoda navedene grupe standarda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u Politikama za prevođenje i objavljivanje standarda koje izdaje Međunarodna federacija računovođa.

Prijevodi sadržani u ovoj knjizi ne mogu se umnažati, pohranjivati ili prosljeđivati bez suglasnosti Međunarodne federacije računovođa. Kontaktirati Permissions@ifac.org.

Ovaj prijevod izvršen je u relativno kratkom vremenu. Zbog toga je moguće postojanje određenih tehničkih, prevoditeljskih i uredničkih pogrešaka. Nadamo se da neće biti značajne za korisnike. Unaprijed se zahvaljujemo na svim primjedbama koje ćemo nastojati otkloniti prilikom slijedećeg izdanja.

Ana Krivičič, dipl.oec.

SADRŽAJ

Stranice

Predgovor Međunarodnim standardima kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, ostalih izražavanja uvjerenja i povezanih usluga 7-11

Pojmovnik sa stanjem – veljača 2009. 12-37

MEĐUNARODNI STANDARDI KONTROLE KVALITETE

Međunarodni standard kontrole kvalitete 1 Kontrola kvalitete za tvrtke koje obavljaju revizije i uvide financijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge 38-72

REVIZIJA POVIJESNIH FINANCIJSKIH INFORMACIJA

200-299 OPĆA NAČELA I ODGOVORNOSTI

MRevS 200 Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima 73-101

MRevS 210 Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana 102-123

MRevS 220 Kontrola kvalitete za revizije financijskih izvještaja 124-142

MRevS 230 Revizijska dokumentacija 143-155

MRevS 240 Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja 156-199

MRevS 250 Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja 200-213

MRevS 260 Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje 214-237

MRevS 265 Priopćavanje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu 238-249

300-499 PROCJENA RIZIKA I REAKCIJA NA PROCIJENJENE RIZIKE

MRevS 300 Planiranje revizije financijskih izvještaja 250-262

MRevS 315 Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja 263-312

MRevS 320 Značajnost u planiranju i obavljanju revizije 313-320

MRevS 330 Revizorove reakcije na procijenjene rizike 321-343

MRevS 402 Revizijska razmatranja u vezi sa subjektima koji koriste uslužne organizacije 344-364

MRevS 450 Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tijekom revizije..... 365-375

500-599 REVIZIJSKI DOKAZI

MRevS 500 Revizijski dokazi 376-392

MRevS 501 Revizijski dokazi – posebna razmatranja za odabrane stavke 393-403

MRevS 505 Eksterne konfirmacije 404-415

MRevS 510 Početni revizijski angažmani – Početna stanja 416-428

MRevS 520 Analitički postupci 429-436

MRevS 530 Revizijsko uzorkovanje 437-451

MRevS 540 Revidiranje računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti, i s tim povezana objavljivanja 452-496

MRevS 550 Povezane stranke 497-524

MRevS 560 Naknadni događaji 525-535

MRevS 570 Vremenska neograničenost poslovanja 536-553

MRevS 580 Pisane izjave 554-569

600-699 KORIŠTENJE RADOM DRUGIH

MRevS 600 Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente) 570-617

MRevS 610 Korištenje radom internih revizora 618-624

MRevS 620 Korištenje radom revizorovog eksperta 625-644

700-799 REVIZIJSKI ZAKLJUČCI I IZVJEŠĆIVANJE

MRevS 700 Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima.... 645-672

MRevS 705 Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora 673-698

MRevS 706 Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora 699-709

MRevS 710 Usporedne informacije – podudarni iznosi i usporedni financijski izvještaji 710-728

MRevS 720 Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje 729-735

800-899 POSEBNA PODRUČJA

MRevS 800 Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima posebne namjene 736-751

MRevS 805 Posebna razmatranja – revizije pojedinačnih financijskih izvještaja i određenih elemenata, računa ili stavaka financijskog izvještaja 752-769

MRevS 810 Angažmani radi izvješćivanja o sažetim financijskim izvještajima 770-794

1000-1100 MEĐUNARODNE SMJERNICE REVIZIJSKE PRAKSE

MSRP 1000 Postupci za međubankovno konfirmiranje 795-801

MSRP 1004 Odnos između supervizora banaka i vanjskih revizora banaka 802-824

MSRP 1005 Posebna razmatranja u reviziji malih poslovnih subjekata 825-846

MSRP 1006 Revizije financijskih izvještaja banaka 847-928

MSRP 1010 Razmatranje pitanja zaštite okoliša u reviziji financijskih izvještaja 929-952

MSRP 1012 Revidiranje derivativnih financijskih instrumenata..... 953-992

MSRP 1013 Elektroničko trgovanje: Učinak na reviziju financijskih izvještaja 993-1005

MSRP 1014 Revizorovo izvješćivanje o sukladnosti s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja 1006-1012

PREDGOVOR MEĐUNARODNIM STANDARDIMA KONTROLE KVALITETE, REVIDIRANJA, UVIDA, OSTALIH IZRAŽAVANJA UVJERENJA I POVEZANIH USLUGA

(Na snazi od 15. prosinca 2009.)

SADRŽAJ

	Točka
Uvod	1-2
Objave Odbora za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB)	3
Ovlasti pridane Međunarodnim standardima koje izdaje Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja	4-9
Međunarodni revizijski standardi	10
Međunarodni standardi kontrole kvalitete	11
Ostali Međunarodni standardi	12-14
Profesionalna prosudba	15
Primjenjivost Međunarodnih standarda	A4
Preliminarne aktivnosti u angažmanu	16-17
Ovlasti pridane Smjernicama za praksu koje izdaje Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja	18-19
Ostali dokumenti koje objavljuje Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja	20
Jezik	21

Uvod

1. Ovaj Predgovor Međunarodnim standardima kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, ostalih izražavanja uvjerenja i povezanih usluga (u daljnjem tekstu – Međunarodni standardi (International Standards) ili IAASB-ovi standardi (IAASB Standards)) objavljuje se kako bi se olakšalo razumijevanje ciljeva i ovlasti objava koje izdaje Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (International Auditing and Assurance Standards Board – u daljnjem tekstu – IAASB), kako je navedeno u IAASB-ovim Uvjetima primjenjivanja.

2. IAASB se čvrsto obvezao postići razvoj skupa Međunarodnih standarda koji će biti opće prihvaćeni u svjetskim razmjerima. Članovi IAASB-a djeluju u zajedničkom interesu javnosti kao cjeline 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 državi ili tvrtki ili nije u skladu sa stavom onih koji su ih predložili za članstvo u IAASB-u.

Objave Odbora za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja

3. IAASB-ove objave uređuju reviziju, uvid, izražavanje uvjerenja i povezane usluge koji se obavljaju u skladu s Međunarodnim standardima. One nisu iznad državnih zakona ili propisa koji uređuju reviziju povijesnih financijskih izvještaja ili angažmane s izražavanjem uvjerenja o drugim informacijama koje u određenoj državi treba primjenjivati u skladu s nacionalnim standardima. U slučajevima kada se nacionalni zakoni ili propisi razlikuju, ili su suprotni IAASB-ovim standardima za određenu problematiku, angažman obavljen u skladu s lokalnim zakonima ili propisima neće automatski istodobno biti sukladan IAASB-ovim standardima, osim ako profesionalni računovođe u potpunosti ne postupe u skladu s njima.

Ovlasti pridane Međunarodnim standardima koje izdaje Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja

4. Međunarodni revizijski standardi (MRevS) (International Standards on Auditing – ISAs) trebaju se primijeniti u reviziji povijesnih financijskih informacija.

5. Međunarodni standardi za angažmane uvida (MSU) (International Standards on Review Engagements – ISREs) trebaju se primijeniti u uvidu u povijesne financijske informacije.

6. Međunarodni standardi za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) (International Standards on Assurance Engagements – ISAEs) trebaju se primijeniti u angažmanima s izražavanjem uvjerenja koji nisu revizije povijesnih financijskih informacija ili uvidi u povijesne financijske informacije.

7. Međunarodni standardi za povezane usluge (MSPU) (International Standards on Related Services – ISRSs) trebaju se primijeniti na angažmane za kompilacije, angažmane za primjenu dogovorenih postupaka ispitivanja informacija kao i na angažmanima za obavljanje drugih povezanih usluga koje specificira IAASB.

8. Međunarodni revizijski standardi (MRevS-ovi), Međunarodni standardi za angažmane uvida (MSU-ovi), Međunarodni standardi za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU-ovi) i Međunarodni standardi za povezane usluge (MSPU-ovi) zajednički se nazivaju IAASB-ovi Standardi za preuzete obveze (IAASB's Engagement Standards).

9. Međunarodni standardi kontrole kvalitete (MSKK-ovi) (International Standards on Quality Control – ISQCs) trebaju se primijeniti na sve usluge uređene IAASB-ovim Standardima za preuzete obveze.

Međunarodni revizijski standardi

10. MRevS-ovi su napisani u kontekstu revizije financijskih izvještaja[1] koju obavlja neovisni revizor. Kada se koriste u revizijama ostalih povijesnih informacija, treba ih primijeniti kako je nužno u danim okolnostima. Ovlasti MRevS-ova navedene su u MRevS-u 200.[2]

Međunarodni standardi kontrole kvalitete

11. Međunarodni standardi kontrole kvalitete (MSKK-ovi) napisani su kako bi ih primjenjivale tvrtke u vezi sa svim svoji uslugama na koje se odnose IAASB-ovi Standardi za preuzete obveze. Ovlast MSKK-ova navedena je u uvodu MSKK-ova.

Ostali Međunarodni standardi

12. Međunarodni standardi navedeni u točkama 5-7 sadrže temeljna načela i ključne postupke (označene masnim slovima) zajedno s odgovarajućim uputama u obliku materijala s objašnjenjima i ostalim materijalima, uključujući priloge. Temeljna načela i ključne postupke treba shvaćati i primjenjivati u kontekstu materijala s objašnjenjima i ostalim materijalima koji pružaju upute za njihovu primjenu. Stoga je nužno sagledati cijeli tekst Standarda kako bi se razumjela i primijenila temeljna načela i ključni postupci.

13. Temeljna načela i ključni postupci iz Standarda trebaju se primijeniti u svim slučajevima gdje su relevantni u danim okolnostima angažmana. Međutim, u iznim-

---

[1] Pojam "financijski izvještaji", ako nije drugačije navedeno, označava financijske izvještaje koji sadrže povijesne financijske informacije.

[2] MRevS 200 "Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima".

nim okolnostima profesionalni računovođa može prosuditi da je nužno odstupiti od relevantnog ključnog postupka kako bi se postigla svrha tog postupka. Kada nastane takva situacija, od profesionalnog računovođe zahtijeva se da dokumentira kako obavljeni alternativni postupci postižu svrhu postupka i, ako to nije inače vidljivo, razloge odstupanja. Očekuje se da će se pojaviti potreba da profesionalni računovođa odstupi od relevantnog ključnog postupka, samo u određenim okolnostima angažmana kada bi postupak bio neučinkovit.

14. Dodaci, koji čine dio materijala za primjenu, sastavni su dio Standarda. Svrha i namjena korištenja dodataka objašnjena je u tekstu Standarda na koji se odnosi ili unutar naslova i uvoda samog dodatka.

Profesionalna prosudba

15. Sadržaj Standarda koje objavljuje IAASB od profesionalnih računovođa zahtijeva profesionalno prosuđivanje pri njihovom primjenjivanju.

Primjenjivost Međunarodnih standarda

16. Djelokrug, datum stupanja na snagu i svako ograničenje upotrebe nekog Međunarodnog standarda jasno su izloženi u Standardu. Ako nije drugačije navedeno u Međunarodnim standardima, profesionalnom računovođi dopušteno je primijeniti Međunarodni standard prije datuma stupanja na snagu navedenog u njemu.

17. Međunarodni standardi mjerodavni su za angažmane u javnom sektoru. Kada je odgovarajuće, dodatna razmatranja specifična za subjekte javnog sektora uključuju se:

    (a) unutar teksta Međunarodnog standarda u slučaju MRevS-ova i Međunarodnih standarda kontrole kvalitete; ili

    (b) u Zahtjevima javnog sektora koji se pojavljuju na kraju Međunarodnih standarda.

Ovlasti pridane Međunarodnim smjernicama revizijske prakse koje izdaje Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja

18. Međunarodne smjernice revizijske prakse (MSRP) (International Auditing Practice Statements – IAPS) izdaju se kako bi se profesionalnim računovođama osigurale upute za tumačenja i praktična pomoć za primjenu MRevS-ova te kako bi se unaprijedila dobra praksa. Međunarodne smjernice prakse za angažmane uvida (International Review Engagement Practice Statement – IREPS), Međunarodne smjernice prakse za angažmane s izražavanjem uvjerenja (International Assurance Engagement Practice Statements – IAEPSs) i Međunarodne smjernice prakse za povezane usluge (Intarnational Related Services Practice Statements – IRSPSs) izdaju se s istom svrhom za im-

plementaciju Međunarodnih standarda za angažmane uvida (ISREs), Međunarodnih standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja (ISAEs), odnosno Međunarodnih standarda za povezane usluge (ISRSs.)

19. Profesionalni računovođe moraju voditi računa o Međunarodnim smjernicama primjenjivim na preuzeti angažman i trebaju ih razmotriti. Profesionalni računovođa koji ne razmotri i ne primijeni upute sadržane u mjerodavnim Smjernicama za praksu treba biti spreman objasniti kako je postignuta sukladnost:

    (a) sa zahtjevima iz MRevS-ova; ili

    (b) s temeljnim načelima i ključnim postupcima iz IAASB-ovih Standarda za preuzete obveze, koji su razrađeni u Smjernicama za praksu.

Ostali dokumenti koje objavljuje Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja

20. Ostali dokumenti, primjerice, Dokumenti za rasprave, objavljuju[3] se kako bi se pospješile rasprave ili sučeljavanja o pitanjima iz područja revidiranja, uvida, izražavanja uvjerenja, povezanih usluga i kontrola kvalitete koja utječu na računovodstvenu profesiju, trenutna gledišta, ili kako bi se opisala pitanja od interesa koja su u vezi s revidiranjem, uvidom, izražavanjem uvjerenja, povezanim uslugama i kontrolama kvalitete a koja utječu na računovodstvenu profesiju. Oni ne ustanovljuju bilo kakva temeljna načela ili ključne postupke koje bi trebalo slijediti u reviziji, uvidu, povezanim uslugama ili angažmanima s izražavanjem uvjerenja.

Jezik

21. Jedini mjerodavan tekst prijedloga nacrta, Međunarodnog standarda, Međunarodne smjernice ili drugog dokumenta jest onaj koji IAASB objavi na engleskom jeziku.

---

[3] Predsjednik IAASB-a imenovat će grupu za pregled od četiri člana IAASB-a da razmotri ima li dokument za raspravu dovoljnu vrijednost da bi se dodao u popis IAASB-ove literature. Dokument za raspravu može doći iz bilo kojeg izvora i IAASB ga ne mora posebno naručivati. Ako grupa za pregled smatra da dokument ima dovoljnu vrijednost, preporučuje IAASB-u da ga uvrsti u svoj popis literature.

POJMOVNIK SA STANJEM – VELJAČA 2009[1]

∗**Analitički postupci** *(Analytical procedures)* – 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.

∗†**Angažirani partner** *(Engagement partner)*[2] – partner ili druga osoba u tvrtki koja je odgovorna za preuzetu obvezu i njezino ispunjavanje i za izvješće koje se izdaje u ime tvrtke te koja, kada se to zahtijeva, ima odgovarajuće odobrenje od profesionalnog, zakonodavnog ili regulativnog tijela.

∗**Angažirani partner za grupu** *(Group engagement partner)* **–** partner ili druga osoba u tvrtki koja je odgovorna za preuzetu obvezu revizije grupe i njezino ispunjavanje te za revizorovo izvješće o financijskim izvještajima grupe koje se izdaje u ime tvrtke. 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.

∗†**Angažirani tim** *(Engagement team)* – svi partneri i osoblje koje sudjeluje u obavljanju preuzete obveze i svaka osoba koju je angažirala tvrtka ili umrežena tvrtka a koja sudjeluje u obavljanju preuzete obveze. To uključuje vanjske eksperte koje angažira tvrtka ili umrežena tvrtka.[3]

∗**Angažirani tim za grupu** *(Group engagement team)* – 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.

Angažman radi obavljanja dogovorenih postupaka *(Agreed-upon procedures engagement)* – angažman u kojem je revizor angažiran kako bi obavio one postupke revizijske prirode o koji-

---

∗ Označava pojam definiran u MRevS-ima.

† Označava pojam definiran u MSKK 1.

1 U slučaju angažmana u javnom sektoru, izraze iz ovog pojmovnika treba čitati u značenju koje imaju njihovi ekvivalenti iz javnog sektora.
Tamo gdje računovodstveni izrazi nisu definirani u objavama Odbora za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (The International Auditing and Assurance Standards Board), čitatelji se upućuju na Pojmovnik koji je objavio Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (The International Accounting Standards Board).

2 "Angažirani partner","partner" i "tvrtka", kada je primjenjivo, trebaju se shvaćati u značenjima koja imaju njihove istoznačenice u javnom sektoru.

3 Pojam "revizorov ekspert" definira točka 6(a) MRevS-a 620 "Korištenje radom revizorovog eksperta".

ma su se dogovorili revizor, klijent i neka odgovarajuća treća stranka te izvijestio o činjeničnom stanju. Primatelji izvješća moraju formirati vlastite zaključke temeljem revizorova izvješća. Izvješće je namijenjeno samo strankama koje su sudjelovale u dogovaranju postupaka, jer ostali, koji nisu upoznati s razlozima odabira postupaka, mogu krivo tumačiti rezultate.

Angažman radi obavljanja kompilacije *(Compilation engagement)* **–** angažman u kojem se koristi računovodstveno znanje umjesto revizijskog kako bi se prikupile, klasificirale i sažele financijske informacije.

Angažman radi obavljanja uvida *(Review engagement)* – cilj angažmana radi obavljanja uvida jest omogućiti revizoru da navede 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 značajnijim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

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 s izražavanjem uvjerenja (*Assurance engagement*) – angažman u kojem profesionalni računovođa u javnoj praksi izražava zaključak o ishodu ocjenjivanja ili mjerenja predmeta ispitivanja prema kriteriju, oblikovan radi stvaranja većeg povjerenja kod korisnika kojima je namijenjen, a koji nisu odgovorna stranka. Ishod ocjenjivanja ili mjerenja predmeta ispitivanja je informacija koja nastaje primjenom kriterija (vidjeti također – **Informacije o predmetu ispitivanja** (*Subject matter information*)). Prema Međunarodnom okviru za angažmane s izražavanjem uvjerenja postoje dvije vrste takvih angažmana koji su dopušteni profesionalnom računovođi u javnoj praksi, a one su: angažmani s izražavanjem razumnog uvjerenja i angažmani s izražavanjem ograničenog uvjerenja.

Angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja *(Reasonable assurance engagement)* – cilj takvog angažmana je smanjiti rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja na prihvatljivo nisku razinu u okolnostima angažmana[4] kao osnove za pozitivan oblik izražavanja zaključka profesionalnog računovođe u javnoj praksi..

Angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja *(Limited assurance engagement)* – cilj takvog angažmana je smanjiti rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja na razinu

[4] Okolnosti angažmana uključuju uvjete angažmana, uključujući radi li se o angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja ili angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja, karakteristike predmeta ispitivanja, kriterije koje treba koristiti, potrebe korisnika kojima je namijenjen angažman, relevantne karakteristike odgovorne strane i njezinog okruženja i ostala pitanja, primjerice, događaje, transakcije, uvjete i djelovanja koja mogu imati značajan učinak na angažman.

koja je prihvatljiva u okolnostima angažmana, ali gdje je on veći nego kod angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja, kao osnove za negativan oblik izražavanja zaključka profesionalnog računovođe u javnoj praksi.

∗**Anomalija** *(Anomaly)* **–** pogreška ili devijacija koja dokazivo nije reprezentativna za pogreške ili devijacije u populaciji.

Aplikacijske kontrole u informacijskim tehnologijama *(Application control in information technology)* – ručni ili automatizirani postupci koji uobičajeno djeluju na razini obrade poslovanja. Mogu biti preventivne ili detektivne i oblikovane su kako bi osigurale nepovrjedivost računovodstvenih evidencija. U skladu s tim, aplikacijske kontrole odnose se na postupke primijenjene pri iniciranju, evidentiranju, obrađivanju i izvještavanju transakcija ili drugih financijskih podataka.

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

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

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

∗**Datum kada su financijski izvještaji izdani** *(Date the financial statements are issued)* – datum kada su revizorovo izvješće i revidirani financijski izvještaji postali dostupni trećim osobama.

∗**Datum odobravanja financijskih izvještaja** *(Date of approval of the financial statements)* – 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.

∗**Datum revizorova izvješća** *(Date of the auditor's report)* – datum s kojim je revizor datirao izvješće o financijskim izvještajima u skladu s MRevS-om 700[5].

Djelokrug uvida *(Scope of an review)* **–** postupci uvida koji se smatraju potrebnim u danim okolnostima za ostvarenje cilja uvida.

∗**Dokazni postupci** *(Substantive procedures)* **–** revizijski postupci oblikovani radi otkrivanja značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje. Dokazni postupci mogu uključivati:

(a) testove detalja (za klase transakcija, stanja račun i objave); i

(b) dokazne analitičke postupke.

---

[5] MRevS 700 "Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima".

†**Dokumentacija angažmana** *(Engagement documentation)* – evidencija obavljenog posla, prikupljenih rezultata i zaključaka do kojih je došao profesionalni računovođa u javnoj praksi (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 korisničkog subjekta** *(Complementary user entity controls)* **–** kontrole za koje uslužna organizacija pretpostavlja, pri oblikovanju svojih usluga, da će ih implementirati korisnički subjekti i koje su, ako su nužne za postizanje ciljeva kontrole, navedene 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.

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

∗**Element financijskog izvještaja (u kontekstu MRevS-a 805[6])** *(Element of a financial statement (in context of ISA 805))* – element, račun ili stavka financijskog izvještaja.

∗**Ekspert** *(Expert)* **–** vidjeti **Revizorov ekspert** *(Auditor's expert)* i **Menadžmentov ekspert** *(Management's expert)*.

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

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

∗**Financijski izvještaji** *(Financial statements)* – strukturirano predstavljanje povijesnih financijskih informacija, uključujući povezane bilješke uz financijske izvještaje, namijenjene za priopćavanje o ekonomskim resursima ili obvezama poslovnog subjekta u određenoj vremenskoj točki ili njihovim promjena tijekom razdoblja, u skladu s okvirom financijskog izvještavanja. Povezane bilješke uz financijske izvještaje uobičajeno obuhvaćaju sažetak značajnih računovodstvenih politika i druge objašnjavajuće informacije. Naziv "financijski izvještaji" uobičajeno se odnosi na cjelovit skup financijskih izvještaja koji je određen zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, ali se može odnositi i na pojedini izvještaj.

---

6 MRevS 805 "Posebna razmatranja – Revizije pojedinačnog financijskog izvještaja i određenih elemenata, računa ili stavaka financijskih izvještaja".

∗**Financijski izvještaji grupe** *(Group financial statements)* – financijski izvještaji koji uključuju financijske informacije više od jedene 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.

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 datum (primjerice tromjesečni, polugodišnji...) 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.

Godišnje izvješće *(Annual report)* – dokument koji izdaje poslovni subjekt, uobičajeno godišnje, a sadrži njegove financijske izvještaje i revizorovo izvješće o njima.

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

Informacija o predmetu ispitivanja *(Subject matter information)* – ishod ocjenjivanja ili mjerenja predmeta ispitivanja. To je ona informacija o kojoj profesionalni računovođa u javnoj praksi prikuplja dostatne i primjerene dokaze kako bi osigurao razumnu osnovicu za izražavanje zaključka u izvješću s izražavanjem uvjerenja.

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 uvjeta) te za održavanje odgovornosti za s njima povezanu imovinu, obveze i glavnicu.

∗**Inherentni rizik** *(Inherent risk)* **–** vidjeti **Rizik značajnog pogrešnog prikazivanja** *(Risk of material misstatement)*.

∗**Interna kontrola** *(Internal control)* – 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, učinkovitim i uspješnim poslovanjem i udovoljavanjem primjenjivih zakona i regulativa. Pojam "kontrole" odnosi se na svaki aspekt jedne ili više komponenti interne kontrole.

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

∗**Iskusni revizor** *(Experienced auditor)* – osoba (unutar ili izvan tvrtke) s praktičnim revizijskim iskustvom i razumnim razumijevanjem:

(a) revizijskog postupka;

(b) MRevS-ova i primjenjivih zakonskih i regulativnih zahtjeva;

(c) poslovnog okruženja u kojem posluje poslovni subjekt; i

(d) pitanjima u vezi s revidiranjem i financijskim izvještavanjem relevantnim za djelatnost poslovnog subjekta.

Istraživanje *(Investigate)* – propitkivanje s ciljem razrješavanja pitanja nastalog obavljanjem drugih postupaka.

∗†**Izlistani subjekt** *(Listed entity)* – poslovni subjekt čije dionice ili dužnički financijski instrumenti kotiraju na priznatoj burzi ili se njima trguje prema pravilima priznate burze ili drugog jednakovrijednog tijela.

∗**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 stranka od koje se zahtijevalo konfirmiranje.

∗**Izvješće 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 402[7] as a type 1 report))* – izvješće koje obuhvaća:

(a) opis sustava uslužne organizacije, kontrolnih ciljeva i povezanih kontrola koje su bile oblikovane i uvedene na određeni datum; sastavlja ga menadžment uslužne organizacije; i

(b) izvješće 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.

∗ **Izvješće 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 koje su bile oblikovane i uvedene na određeni datum ili tijekom određenog razdoblja i, u nekim slučajevima, njihove operativne djelotvornosti tijekom određenog razdoblja; sastavlja ga menadžment uslužne organizacije; i

[7] MRevS 402 "Revizijska razmatranja u vezi sa subjektima koji koriste uslužne organizacije".

(b) izvješće revizora uslužne organizacije s ciljem davanja razumnog uvjerenja koje uključuje:

(i) mišljenje revizora uslužne organizacije o opisu sustava uslužne organizacije, kontrolnim ciljevima i povezanim kontrolama, prikladnosti oblikovanosti kontrola za postizanje određenih kontrolnih ciljeva i operativnoj djelotvornosti kontrola; i

(ii) opis testova kontrola, koje je obavio revizor uslužne organizacije, i njihovih rezultata.

Izvješće o provođenju zaštite okoliša (*Environmental performance report*) – izvješće, odvojeno od financijskih izvještaja, u kojem poslovni subjekt pruža trećim stranama kvantitativne informacije o svojim preuzetim obvezama spram zaštite okoliša u svojem poslovanju, svojim politikama i ciljevima na tom području, svojim dostignućima u upravljanju odnosa između procesa poslovanja i rizika zaštite okoliša i kvantitativne informacije o svojem provođenju zaštite okoliša.

Javni sektor *(Public sector)* **–** odnosi se na državnu, regionalnu (primjerice, županijsku, kantonalnu) i lokalnu (primjerice, gradsku, mjesnu) upravu i povezana upravna tijela (primjerice, agencije, odbori, uredi, komisije i poduzeća).

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

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

Kontrole pristupa *(Access controls)* – postupci oblikovani radi ograničavanja pristupa on-line terminalima, programima i datotekama. Kontrole pristupa sastoje se od raspoznavanja korisnika ("user authentification") i autorizacije korisnika ("user authorization"). Raspoznavanje korisnika uobičajeno je usmjereno na identificiranje korisnika primjenom jedinstvene identifikacije za logiranje, lozinki, pristupnih kartica ili bioloških karakteristika. Autorizacija korisnika sastoji se od pravila pristupa kako bi se odredili računalni resursi kojima može pristupiti svaki korisnik. Takvi su postupci naročito oblikovani za sprječavanje ili otkrivanje:

(a) neovlaštenog pristupa on-line terminalima, programima i datotekama;

(b) unosa neodobrenih transakcija;

(c) neovlaštenog mijenjanja datoteka;

(d) uporabe računalnih programa od strane neovlaštenih osoba; i

(e) uporabe računalnog programa koja nije bila odobrena.

∗**Kontrole za razinu grupe** *(Group-wide controls)* – kontrole nad financijskim izvještavanjem grupe oblikovane, uvedene i održavane od strane menadžmenta grupe.

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

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

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

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

Kriteriji *(Criteria)* – mjerila korištena za ocjenjivanje ili mjerenje predmeta na koje se odnosi uključujući, kada je relevantno, mjerila za prezentiranje i objavljivanje. Kriteriji mogu biti formalni ili manje formalni. Mogu postojati različiti kriteriji za isti predmet. U kontekstu profesionalne prosudbe potrebni su prikladni kriteriji za razumno dosljedne ocjene ili mjerenja predmeta.

Prikladni kriteriji *(Suitable criteria)* – imaju sljedeća svojstva:

(a) Relevantnost: relevantni kriteriji doprinose zaključcima koji pomažu namijenjenim korisnicima u donošenju odluka.

(b) Potpunost: kriteriji su dovoljno potpuni kada nisu propušteni relevantni kriteriji koji mogu utjecati na zaključke u kontekstu uvjeta angažmana. Potpuni kriteriji uključuju, kada je relevantno, mjerila za prezentiranje i objavljivanje.

(c) Pouzdanost: pouzdani kriteriji omogućavaju razumno dosljedne ocjene ili mjerenja predmeta uključujući, gdje je relevantno, prezentiranje i objavljivanje, kada ih osobe sa sličnim kvalifikacijama obavljaju u sličnim okolnostima.

(d) Neutralnost: neutralni kriteriji doprinose stvaranju zaključaka bez pristranosti.

(e) Razumljivost: razumljivi kriteriji doprinose stvaranju zaključaka koji su jasni, sveobuhvatni i nisu podložni značajno različitim tumačenjima.

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

(a) koncentracija upravljanja i rukovođenja u malom broju osoba (često u pojedincu-fizičkoj osobi ili pravnoj osobi koja posjeduje subjekt pod uvjetom da vlasnik ima relevantne kvalitativne karakteristike); i

(b) jedno ili više od sljedećeg:

(i) izravne ili nekomplicirane transakcije;

(ii) jednostavno knjigovodstvo;

(iii) malobrojne djelatnosti ili nekoliko proizvoda unutar djelatnosti;

(iv) malobrojne interne kontrole;

(v) mala 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.

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

Menadžment *(Management)* **–** 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 vlasnike-menadžere.

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

∗**Menadžment komponente** *(Component management)* **–** menadžment odgovoran za pripremanje financijskih izvještaja komponente.

∗**Menadžmentov ekspert** *(Management's expert)* – osoba ili tvrtka 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.

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

∗**Mišljenje za reviziju grupe** *(Group audit opinion)* **–** revizijsko mišljenje za financijske izvještaje grupe.

∗**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))* – postupak koji obuhvaća neprekidno sagledavanje i ocjenjivanje sustava kontrole kvalitete tvrtke, uključujući periodično pregledavanje odabranih dovršenih angažmana, oblikovan kako bi se omogućilo tvrtki da stekne razumno uvjerenje da njezin sustav kontrola kvalitete djeluje učinkovito.

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

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

(a) usmjerena je na kooperaciju, i

(b) ima za cilj zajedničko stvaranje dobiti, rashoda ili vlasništva, zajedničku kontrolu ili rukovođenje, zajedničke politike i postupke kontrole kvalitete, zajedničku poslovnu strategiju, korištenje zajedničkog brenda ili značajnog dijela profesionalnih resursa.

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

Namjeravani korisnici *(Intended users)* – osoba, osobe ili skupine osoba za koje profesionalni računovođa u javnoj praksi sastavlja izvješće s izražavanjem uvjerenja. Odgovorna strana može biti jedan od namjeravanih korisnika, ali ne mora biti i jedini korisnik.

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

(a) kontrole su oblikovane, implementirane ili djeluju na takav način da ne mogu pravodobno spriječiti ili otkriti i ispraviti pogrešna prikazivanja u financijskim izvještajima; ili

(b) nedostaju kontrole za pravodobno sprječavanje ili otkrivanje i ispravljanje pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima.

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

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

∗**Neodgovaranje** *(Non-response)* – propust stranke kojoj se upućuje zahtjev za konfirmiranje da odgovori, djelomično ili u cijelosti, na zahtjev za pozitivno konfirmiranje ili kada je vraćen neuručen zahtjev za konfirmiranje.

Neovisnost[8] *(Independence)* – obuhvaća:

(a) neovisnost svijesti – stanje svijesti koje omogućava davanje mišljenja bez utjecaja učinaka koji kompromitiraju profesionalnu prosudbu, omogućavajući osobi da djeluje na čestit način, objektivno i s profesionalnim skepticizmom.

(b) neovisnost u pojavi – izbjegavanje činjenica ili okolnosti koje su toliko značajne da će razumna i informirana treća osoba, koja ima spoznaje o svim relevantnim informacijama, uključujući i o svim primijenjenim zaštitnim mjerama, razumno

[8] Kako je definirano u IFAC-om Kodeksu etike profesionalnih računovođa (The IFAC *Code of Ethics for Professional Accountants*).

zaključiti da je kompromitirana čestitost, objektivnost ili profesionalni skepticizam tvrtke ili članova tima koji sudjeluju u angažmanu s izražavanjem uvjerenja.

∗**Nepridržavanje (u kontekstu MRevS-a 250[9])** *(Non-compliance (in the context of ISA 250))* – čin namjernog ili nenamjernog subjektovog propusta ili neizvršavanja koji je protivan važećim zakonima i propisima. Takva djela uključuju transakcije koje zaključuju oni koji su zaduženi za upravljanje, menadžment ili zaposlenici u svoje ime ili u ime subjekta ili za račun subjekta. Nepridržavanje ne uključuje osobno pogrešno postupanje (nepovezano s poslovnim aktivnostima subjekta) onih koji su zaduženi za upravljanje, menadžmenta ili zaposlenika subjekta.

∗**Nesigurnost procjene** *(Estimation uncertainty)* – podložnost računovodstvenih procjena i povezanih objavljivanja svojstvenom nepostojanju preciznosti u njihovom mjerenju.

Ocijeniti *(Evaluate)* – identificirati i analizirati relevantna pitanja, uključujući obavljanje drugih postupaka kada su nužni, da bi se došlo do određenog zaključka u vezi s pitanjem. Ocjenjivanje, po dogovoru, koristi se samo u vezi s dometom pitanja, uzimanjem u obzir dokaza, rezultata postupaka i učinkovitost reakcija menadžmenta na rizike (vidjeti također **Procjena** *(Assess)*).

Odgovorna stranka *(Responsible party)* – osoba (ili osobe) koja:

(a) u angažmanima s izravnim izvješćivanjem, odgovorna je za predmet ispitivanja; ili

(b) u angažmanima zasnovanim na tvrdnji, odgovorna je za informaciju o predmetu ispitivanja (tvrdnji) i može biti odgovorna za predmet ispitivanja.

Odgovorna stranka može ali ne mora biti stranka koja angažira profesionalnog računovođu u javnoj praksi (stranka koja angažira).

∗**Odjeljak za isticanje pitanja** *(Emphasis of matter paragraph)* **–** odjeljak uključen u revizorovo 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** *(Other Matter paragraph)* – odjeljak uključen u revizorovo 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 revizorovog izvješća.

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

---

[9] MRevS 250 "Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja".

Okruženje kontrola *(Control environment)* – uključuje funkcije upravljanja i rukovođenja te poimanje i djelovanje onih koji su zaduženi za upravljanje i menadžmenta u vezi s internim kontrolama poslovnog subjekta i njihovom važnošću za poslovni subjekt. Okruženje kontrola je komponenta internih kontrola.

∗**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 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:

(a) izravno ili neizravno navodi da za postizanje fer prezentacije financijskih izvještaja može biti nužno da menadžment osigura objave povrh onih koje izričito zahtijeva okvir; ili

(b) izravno navodi kako može biti nužno da, radi postizanja fer prezentacije financijskih izvještaja, menadžment odstupi 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 (a) ili (b).

∗**Okvir posebne namjene** *(Special purpose framework)* **–** okvir financijskog izvještavanja oblikovan za ispunjavanje informacijskih potreba posebnih korisnika. Okvir financijskog izvještavanja može biti okvir fer prezentacije ili okvir sukladnosti[10].

∗**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, zastupnik korporacije) s odgovornošću za nadziranje strateškog pravca poslovanja subjekta i s obvezama koje su povezane s odgovornostima poslovnog subjekta. To uključuje nadziranje postupka financijskog izvještavanja. U nekim zakonodavstvima kod nekih subjekata, oni koji su zaduženi za upravljanje mogu uključiti osoblje menadžmenta, primjerice, izvršne članove upravnog odbora subjekta privatnog ili javnog sektora, ili vlasnike menadžere.[11]

---

[10] MRevS 200, točka 13(a).

[11] Vidjeti točke A1-A8 MRevS-a 260 "Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje" u kojima se razmatraju raznolikosti struktura upravljanja.

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

Opće kontrole informacijskih tehnologija *(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 obrade i poslovanjem mreže; nabavom, razvojem i održavanjem sistemskog softvera; zaštitom pristupa i nabavom, razvojem i održavanjem aplikacijskog sustava.

∗†**Osoblje** *(Personnel)* **–** partneri i zaposlenici.

∗**Ostale informacije** *(Other information)* – financijske i nefinancijske informacije (osim financijskih izvještaja ili revizorova izvješća o njima) uključene, sukladno zakonu ili običaju, u dokument koji sadrži revidirane financijske izvještaje i revizorovo izvješće o njima.

∗†**Partner** *(Partner)* – svaka osoba s ovlaštenjem da zaključi za tvrtku obavljanje angažmana s pružanjem 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 sadrže financijske izvještaje, tvrdnje iz njih ili potkrjepljujuće poslovne knjige i evidencije.

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

Pitanja zaštite okoliša *(Environmental matters)* **–** definiraju se kao:

(a) inicijative za sprječavanje, ublažavanje ili popravljanje šteta u okolišu ili poslovi u vezi s konzerviranjem obnovljivih i neobnovljivih resursa (takve inicijative mogu proizlaziti iz zakona o zaštiti okoliša, ugovora ili mogu biti dobrovoljno pokrenute);

(b) posljedice kršenja zakona i propisa o zaštiti okoliša;

(c) posljedice zagađenja okoliša učinjenih drugima ili prirodnim resursima; i

(d) posljedice nasljednih obveza propisanih zakonom (primjerice, odgovornost za štete koje su uzrokovali prijašnji vlasnici).

∗**Početna stanja** *(Opening balances)* **–** 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 moguća imovina, odnosno obveze i čvrsto preuzete obveze.

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

(a) financijski izvještaji za prethodno razdoblje nisu bili revidirani; ili

(b) financijske izvještaje za prethodno razdoblje revidirao je revizor prethodnik.

∗**Pogrešan prikaz** *(Misstatement)* **–** razlika između iznosa, klasifikacije, prezentacije ili objave stavke predočenog financijskog izvještaja i iznosa, klasifikacije, prezentacije ili objave koji bi bio potreban za tu stavku da bi bila u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Pogrešan prikaz 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, pogrešni prikaz, također uključuje ona usklađivanja iznosa, klasifikacija, prezentacija ili objava 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.

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

∗**Pogrešno prikazivanje činjenica** *(Misstatement of fact)* – ostale informacije koje nisu povezane s pitanjima koja se pojavljuju u revidiranim financijskim izvještajima, a koje su netočno navedene ili prikazane. Značajno pogrešno prikazivanje činjenica može potkopati vjerodostojnost dokumenta koji sadrži revidirane financijske izvještaje.

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

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

∗**Populacija** *(Population)* **–** cjelovit skup podataka iz kojih se odabiru uzorci i o kojem revizor želi stvoriti zaključke.

∗**Poslovni rizik** *(Business risk)* – 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 neodgovarajućih ciljeva i strategija.

∗**Postupci procjene *rizika*** *(Risk assesment procedures)* – revizijski postupci obavljeni 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.

Postupci uvida *(Review procedures)* – postupci koji se smatraju nužnim za ostvarenje cilja preuzete obveze obavljanja uvida. Uglavnom su to propitkivanja osoblja subjekta i analitički postupci primijenjeni na financijske podatke.

∗**Povezana stranka** *(Related party)* – stranka koja je:

(a) povezana stranka prema definiciji primjenjivog okvira financijskog izvještavanja; ili

(b) gdje primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ne uređuje ili minimalno uređuje zahtjeve u vezi s povezanom strankom:

(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 ako ima:

a. zajedničko kontrolno vlasništvo;

b. vlasnike koji su članovi uže obitelji; ili

c. 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.

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 uvjetima ili okolnostima u nekoj prošloj vremenskoj točki, izražene u novčanim iznosima u vezi s određenim subjektom, izvedene prvenstveno iz subjektovog računovodstvenog sustava.

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

∗**Preduvjeti za reviziju** *(Preconditions for an audit)* – menadžmentova primjena prihvatljivog okvira financijskog izvještavanja pri sastavljanju financijskih izvještaja i sporazum s menadžmentom i, gdje je prikladno, s onima koji su zaduženi za upravljanje, o pretpostavkama[13] uz koje se obavlja revizija.

---

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

13 MRevS 200, točka 13.

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)* – postupak oblikovan kako bi se, prije nego što je izvješće izdano, osiguralo objektivno ocjenjivanje značajnih prosudbi angažiranog tima i zaključaka do kojih je došao pri formuliranju izvješća. Pregled kontrole kvalitete angažmana je postupak za revizije financijskih izvještaja izlistanih poslovnih subjekata te za ostale angažmane, ako ih ima, za koje je tvrtka odredila da je potreban pregled kontrole kvalitete angažmana.

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

∗**Prethodni revizor** *(Predecessor auditor)* **–** revizor iz druge revizorske tvrtke koji je revidirao financijske izvještaje poslovnog subjekta u prethodnom razdoblju i kojeg je zamijenio revizor tekućeg razdoblja.

∗**Pretpostavke, u vezi s odgovornostima menadžmenta i, gdje je primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje, uz koje 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 smatraju nužnim 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 ostale stavke;

    (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 dobivanje 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".

Za "Pretpostavke, u vezi s odgovornostima menadžmenta i, gdje je primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje, uz koje se obavlja revizija" može se također koristiti pojam – "pretpostavke".

∗**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 jedne ili više osoba unutar menadžmenta, onih koji su zaduženi za upravljanje, zaposlenika ili trećih stranaka, koja uključuje varanje kako bi se stekla nepravedna ili nezakonita prednost.

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

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

∗†**Prikladno kvalificirane eksterne osobe** (*Suitable qualified eksternal person)* – osoba izvan tvrtke sa sposobnošću i kompetencijama da djeluje kao angažirani partner, primjerice partner druge tvrtke ili zaposlenik (s odgovarajućim 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 neke organizacije koja pruža relevantne usluge kontrole kvalitete.

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

∗ **Primijenjeni kriteriji (u kontekstu MRevS-a 810**[14] (*Applied criteria (in the context of ISA 810)*) – kriteriji koje je menadžment primijenio pri sastavljanju sažetih financijskih izvještaja.

∗**Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja** *(Applicable financial reporting framework)* – okvir financijskog izvještavanja koji je primijenio menadžment, i gdje je primjenjivo, 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:

---

[14] MRevS 810 "Angažmani radi izvješćivanja o sažetim financijskim izvještajima".

(a) izravno ili neizravno navodi da za postizanje fer prezentacije financijskih izvještaja može biti nužno da menadžment osigura objave povrh onih koje izričito zahtijeva okvir; ili

(b) izravno navodi kako može biti nužno da, radi postizanja fer prezentacije financijskih izvještaja, menadžment odstupi 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 (a) ili (b).

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

Procjena (*Assess*) – analiza prepoznatih rizika kako bi se zaključilo o njihovoj važnosti. Dogovorno se taj pojam koristi samo u vezi s rizicima (vidjeti također **Ocjenjivanje** (*Evaluate*)).

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

Profesionalni računovođa u javnoj praksi (*Practicioner*)

Profesionalni računovođa[15] *(Professional accountant)* – osoba koja je član članice Međunarodne federacije računovođa.

Profesionalni računovođa u javnoj praksi[16] *(Professional accountant in public practice)* – profesionalni računovođa, neovisno o funkcionalnoj klasifikaciji (primjerice, revizija, porez ili konzalting) u tvrtki koja pruža profesionalne usluge. Ovaj se izraz također koristi za nazivanje tvrtke profesionalnih računovođa u javnoj praksi.

Profesionalni skepticizam *(Professional skepticism)* – duševno stanje koje uključuje preispitivanje mišljenja, uz opreznost spram uvjeta koji mogu ukazivati na moguća pogrešna prikazivanja zbog pogreške ili prijevare, i kritičko procjenjivanje dokaza.

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

†**Profesionalni standardi (u kontekstu MSKK 1**[17]**)** *(Professional standards (in the context of ISQC 1))* – IAASB-ovi standardi za angažmane (IAASB Engagement Standards), kako je

---

15 Kako je definirano u IFAC-ovom Kodeksu etike za profesionalne računovođe (The IFAC *Code of Ethics for Professional Accountants*).

16 Kako je definirano u IFAC-ovom Kodeksu etike za profesionalne računovođe (The IFAC *Code of Ethics for Professional Accountants*)

17 Međunarodni standard kontrole kvalitete 1 "Kontrola kvalitete za tvrtke koje obavljaju revizije i uvide financijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge".

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 relevantni zahtjevi etike.

Prognoza *(Forecast)* **–** prospektivne financijske informacije pripremljene na osnovi pretpostavki budućih događaja za koje menadžment očekuje da će nastati i aktivnosti koje menadžment namjerava poduzeti sa stanjem na datum kada se informacije pripremaju (najbolje procijenjene pretpostavke).

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

(a) hipotetskih pretpostavki o budućim događajima i aktivnostima menadžmenta za koje se ne očekuje da će nužno i nastati, primjerice kada je neki poslovni subjekt u fazi osnivanja ili razmatra važnu promjenu u djelatnostima; ili

(b) kombinacije najboljih i hipotetskih pretpostavki.

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

Protupravno prisvajanje imovine *(Misappropriation of assets)* – obuhvaća krađu imovine subjekta i često ih čine zaposlenici kroz potkradanje malih i neznačajnih iznosa. Međutim, može uključivati i menadžment koji je često sposobniji prikriti ili zatajiti prisvajanje imovine na način koji je teško otkriti.

∗**Proturječnost** *(Inconsistency)* – postoji kada su ostale informacije proturječne informacijama iz revidiranog financijskog izvještaja. Značajna proturječnost može stvarati sumnju u zaključke formirane temeljem prethodno dobivenih revizijskih dokaza, a moguće je, i u osnove za revizorovo mišljenje o financijskim izvještajima.

Provjera (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.

Provjera (u vezi s kontrolom kvalitete) *(Inspection (in relation to quality control))* **–** u vezi s okončanim angažmanom, postupci oblikovani za osiguranje dokaza da je angažirani tim postupao u skladu s politikama tvrtke i postupcima kontrole kvalitete.

∗**Prožimajući** *(Pervasive)* – pojam se koristi u kontekstu pogrešnog 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:

(a) nisu ograničeni na određeni element, račun ili stavku financijskih izvještaja;

(b) u slučaju da su ograničeni, predstavljaju ili mogu predstavljati značajan dio financijskih izvještaja; ili

(c) u vezi s objavljivanjima, od ključne su važnosti za korisnikovo razumijevanje financijskih izvještaja.

*__Računovodstvena procjena__ *(Accounting estimate)* – aproksimacija novčanog iznosa u nedostatku mogućnosti preciznog mjerenja. Ovaj se pojam koristi za iznose mjerene po fer vrijednosti, kada je procjena nepouzdana, kao i za druge iznose koji zahtijevaju procjenjivanje. Tamo gdje MRevS 540[18] uređuje samo računovodstvene procjene koje uključuju mjerenje po fer vrijednosti, koristi se pojam "računovodstvene procjene fer vrijednosti".

*__Računovodstvene evidencije__ *(Accounting records)* – zapisi početnih računovodstvenih unosa i potkrjepljujućih zapisa, kao što su čekovi i zapisi o elektroničkom transferu novca; fakture; ugovori; glavna i pomoćne knjige; knjiženja u dnevniku i ostala usklađivanja financijskih izvještaja koja se ne odražavaju kroz formalna knjiženja; i kao što su dokumentacija i liste koje potkrjepljuju raspored troškova, izračune, usklađivanja i objavljivanja.

*†**Razumno uvjerenje (u kontekstu angažmana s izražavanjem uvjerenja, uključujući revizije i kontrole kvalitete)** *(Reasonable assurance (in the context ofassurance engagements, including audit engagements, and quality control))* **–** visoka, ali ne i apsolutna, razina uvjerenja.

*†**Relevantni zahtjevi etike** *(Relevant ethical requirement)* **–** zahtjevi etike kojima su podvrgnuti angažirani tim i pregledavatelj kontrole kvalitete angažmana, koji uobičajeno obuhvaćaju Dio A i B IFAC-ovog Kodeksa etike profesionalnih računovođa *(The IFAC Code of Ethics for Professional Accountants)* zajedno s restriktivnijim zahtjevima nacionalne etike.

*__Revidirani financijski izvještaji (u kontekstu MRevS-a 810)__ *(Audited financial statements (in the context of ISA 810))* – financijski izvještaji[19] 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)* – podaci o obavljenim revizijskim postupcima, pribavljenim relevantnim revizijskim dokazima i zaključcima koje je revizor stvorio (ponekad se također rabi pojam – radni spisi ili radni papiri).

---

18 MRevS 540 "Revidiranje računovodstvenih procjena, ukučujući računovodstvene procjene fer vrijednosti, i s tim povezana objavljivanja".

19 Pojam "financijski izvještaji" je definiran u točki 13(f) MRevS-a 200 "Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima".

∗†**Revizijska tvrtka** (*Audit firm*) **–** vidjeti **Tvrtka** *(Firm).*

Revizijske tehnike potpomognute primjenom računala *(Computer-assisted audit techniques)* – primijene revizijskih postupaka korištenjem računala kao revizijskog pomagala. (Poznate pod izvornom skraćenicom CAATs.)

∗**Revizijski dokazi** *(Audit evidence)* **–** 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. Vidjeti **Dostatnost revizijskih dokaza** i **Primjerenost revizijskih dokaza** *(Sufficiency of audit evidence and Appropriateness of audit evidence).*

∗**Revizijski dossier** *(Audit file)* **–** jedna ili više mapa, u fizičkom ili elektroničkom obliku, i sadrži evidencije koje obuhvaćaju revizijsku dokumentaciju za određeni angažman.

∗**Revizijski rizik** *(Audit risk)* **–** rizik da revizor izrazi neodgovarajuće mišljenje kada su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani. Revizijski rizik je funkcija rizika značajnog pogrešnog prikazivanja i rizika neotkrivanja.

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

∗**Revizijsko uzorkovanje** *(Audit sampling)* **–** primjena revizijskih postupaka na manje od 100% stavki unutar populacije od važnosti za reviziju tako da sve jedinice uzoraka ima jednaku mogućnost da budu odabrane kako bi revizoru osigurale razumnu osnovu 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, kada je primjenjivo, za tvrtku. Pojam "angažirani partner", a ne pojam "revizor" koristi se kada neki MRevS ima izričitu namjeru da zahtjev ili odgovornost ispuni angažirani partner. "Angažirani partner" i "tvrtka", kada je primjenjivo, trebaju se shvaćati u značenju koja imaju njihove istoznačnice u javnom sektoru.

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

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

∗**Revizorov ekspert (***Auditor's expert)* – osoba ili tvrtka 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 ekspert može biti

neki interni revizorov ekspert (koji je partner[20] ili član osoblja, uključujući privremenog člana osoblja, revizorske tvrtke ili umrežene tvrtke) ili neki vanjski revizorski ekspert.

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

Revizorova povezanost s financijskim informacijama *(Auditor's association with financial information)* **–** revizor postaje povezan s financijskim informacijama kada pridodaje svoje izvješće tim informacijama ili dopušta da se njegovo ime koristi u profesionalnom kontekstu.

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

Rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja *(Assurance engagement risk)* – rizik da profesionalni računovođa u javnoj praksi izrazi neodgovarajući zaključak kada su informacije o predmetu ispitivanja značajno pogrešne.

∗**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 stvori pogrešan zaključak zbog bilo kojeg razloga koji nije povezan s uzorkovanjem.

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

(a) 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 djelotvornost revizije i vjerojatnije je da vodi k neprimjerenom revizijskom mišljenju.

(b) u slučaju 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 učinkovitost revizije jer će uobičajeno voditi k obavljanju dodatnih poslova koji će se ustanoviti da su početni zaključci bili pogrešni.

---

[20] "Partner" i "tvrtka", kada je primjenjivo, trebaju se shvaćati u značenju koja imaju njihove istoznačenice u javnom sektoru.

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

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

(a) Inherentni rizik *(Inherent risk)* – sklonost neke tvrdnje pogrešnom prikazivanju, za klasu transakcija, stanje računa ili objavu, koje može biti značajno pojedinačno ili zajedno s ostalim pogrešnim prikazivanjima, prije razmatranja bilo kakvih povezanih kontrola.

(b) 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 objavu, i koje može biti značajno, pojedinačno ili zajedno s ostalim pogrešnim prikazivanjima.

∗**Sažeti financijski izvještaji (u kontekstu MRevS-a 810)** *(Summarized financial statements (in context of ISA 810))* **–** povijesne financijske informacije izvedene iz financijskih izvještaja koje sadrže manje pojedinosti nego financijski izvještaji ali koje još uvijek osiguravaju strukturiranu prezentaciju subjektovih ekonomskih resursa i obveza u nekom vremenskom trenutku ili njihove promjene tijekom razdoblja dosljednu onoj koju pružaju financijski izvještaji.[21] Za opisivanje takvih povijesnih informacija u različitim se zakonodavstvima mogu koristiti različiti nazivi.

∗**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 i pri mjerenju rizika uzorka.

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

∗**Stratificiranje** *(Stratification)* **–** proces dijeljenja populacije u podskupine, od kojih je svaka grupa jedinica uzoraka, a koje imaju slična obilježja (često novčanu vrijednost).

Subjektov postupak procjene rizika *(Entity's risk assessment process)* **–** komponenta internih kontrola koja je subjektov postupak za prepoznavanje poslovnih rizika relevantnih za ciljeve financijskog izvještavanja i odlučivanje o aktivnostima za suočavanje s tim rizicima i o njihovim rezultatima.

---

[21] MRevS 200, točka 13(f).

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

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

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

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

∗**Transakcija pred pogodbom** *(Arm's lenght transaction)* – transakcija koja se obavlja pod uvjetima i okolnostima kao što su oni između spremnog kupca i spremnog prodavatelja koji su nepovezani i djeluju neovisno jedan o drugome i teže ostvarenju svojih krajnjih ciljeva.

∗**Tvrdnje** *(Assertions)* – 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.

∗†**Tvrtka** *(Firm)* – profesionalni računovođa u javnoj praksi kao pojedinac, ortakluk ili korporacija ili drugi pravni subjekt profesionalnog računovođe.

∗**Ukupna učestalost odstupanja** *(Total rate of deviation)* **–** 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.

∗†**Umrežena tvrtka** *(Network firm)* – tvrtka ili poslovni subjekt koji pripada mreži.

∗**Unutarnja revizijska funkcija** *(Internal audit function)* – ocjenjivačka funkcija unutar poslovnog subjekta formirana ili određena da služi poslovnom subjektu. Njezine zadaće, pored ostaloga, jesu ispitivanje, ocjenjivanje i monitoring prikladnosti i učinkovitosti internih kontrola.

∗**Unutarnji (interni) revizori** *(Internal auditors)* – one osobe koje obavljaju aktivnosti unutarnje revizijske funkcije. Unutarnji revizori mogu pripadati odjelu unutarnje revizije ili ekvivalentnoj službi.

Upit *(Inquiry)* – predstavlja traženje podataka o financijskim i nefinancijskim pitanjima, od informirane osobe unutar ili izvan poslovnog subjekta.

∗**Upravljanje** *(Governance)* **–** taj 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 poslovnog subjekta.

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

∗**Uslužna organizacija u podnajmu** *(Subservice organization)* **–** uslužna organizacija koju koristi druga uslužna organizacija radi obavljanja nekih usluga pruženih korisničkim subjektima koje čine dio informacijskih sustava tih korisničkih subjekata relevantnih za financijsko izvještavanje.

∗**Usporedne informacije** *(Comparative information)* **–** iznosi i objave u vezi s jednim ili više prethodnih razdoblja uključeni u financijske izvještaje u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

∗ **Usporedne stavke** *(Corresponding figures)* **–** usporedne informacije gdje su iznosi i ostala objavljivanja za prethodno razdoblje uključeni kao 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"). Razmjer detaljnosti prezentiranja usporednih iznosa i objava prvenstveno je uvjetovan njihovom važnošću u odnosu na stavke tekućeg razdoblja.

∗**Usporedni financijski izvještaji** *(Comparative financial statements)* **–** usporedne informacije gdje se iznosi i ostala objavljivanja prethodnog razdoblja uključuju za usporedbu s financijskim izvještajima tekućeg razdoblja. No ako su revidirane, na njih se poziva u revizorovom mišljenju. Razina informacija uključenih u te usporedne financijske izvještaje usporediva je s onom iz financijskih izvještaja tekućeg razdoblja.

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

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

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

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

∗**Zahtjev negativne konfirmacije** (*Negative confirmation request*) – zahtjev da stranka kojoj se šalje zahtjev za konfirmiranje odgovori izravno revizoru samo ako se ne slaže s informacijama sadržanim u traženoj konfirmaciji.

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

∗†**Zaposlenici** *(Staff)* – stručno osoblje, osim partnera, uključujući i eksperte koje zapošljava tvrtka.

∗**Značajan rizik** *(Significant risk)* – prepoznat i procijenjen rizik značajnog pogrešnog prikazivanja koji, po revizorovoj prosudbi, u reviziji zahtijeva posebnu pozornost.

∗**Značajna komponenta** *(Significant component)* **–** 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.

Značajnost *(Significance)* – relativni značaj pitanja sagledavan u kontekstu. Važnost pitanja prosuđuje profesionalni računovođa u javnoj praksi u kontekstu u kojem se ono sagledava. To može uključivati, primjerice, razumne izglede njegovog mijenjanja ili utjecanja na odluke namjeravanih korisnika izvješća javnog računovođe; ili, kao drugi primjer, kada se kontekst odnosi na prosuđivanje treba li izvijestiti o pitanju one koji su zaduženi za upravljanje, gdje će se polazeći od njihovih dužnosti sagledavati je li pitanje važno za njih. Značajnost se može razmatrati u kontekstu kvalitativnih i količinskih čimbenika, kao što su relativna veličina, vrsta i učinak na predmet ispitivanja i izraženi interes namjeravanih korisnika ili primatelja.

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

∗**Značajnost rezultata** *(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 rezultata 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.

MEĐUNARODNI STANDARD KONTROLE KVALITETE 1

KONTROLA KVALITETE ZA TVRTKE KOJE OBAVLJAJU REVIZIJE I UVIDE FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA I OSTALE ANGAŽMANE S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA I POVEZANE USLUGE

(Na snazi od 15. prosinca 2009.)

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	
Djelokrug ovog MSKK-a	1-3
Ovlast 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 tvrtke	18-19
Relevantni etički zahtjevi	20-25
Prihvaćanje i zadržavanje 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
Primjena i drugi materijali s objašnjenjima	
Primjenjivanje i sukladnost, relevantni zahtjevi	A1
Sastavni dijelovi sustava kontrole kvalitete	A2-A3
Odgovornosti vodstva za kvalitetu unutar tvrtke	A4-A6
Relevantni etički zahtjevi	A7-A17

Prihvaćanje i zadržavanje 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 tvrtke koje obavljaju revizije i uvide financijskih izvještaja 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

Djelokrug ovog MSKK-a

1. Ovaj Međunarodni standard kontrole kvalitete (MSKK) uređuje odgovornosti tvrtke za njezin 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.

2. Ostale objave Odbora za Međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) navode dodatne standarde i upute o odgovornostima osoblja tvrtke u vezi s postupcima kontrole kvalitete za određene vrste angažmana. MRevS 220,[1] primjerice, uređuje postupke kontrole kvalitete za revizije financijskih izvještaja.

3. Sustav kontrole kvalitete sastoji se od politika oblikovanih za postizanje cilja navedenog u točki 11 i postupaka nužne za uvođenje i monitoring postupanja u skladu s tim politikama.

Ovlast ovog MSKK-a

4. Ovaj MSKK primjenjuje se u svim tvrtkama profesionalnih računovođa u vezi s revizijama i uvidima financijskih izvještaja, i ostalim angažmanima s izražavanjem uvjerenja i povezanim uslugama. Sadržaj i obujam politika i postupaka koje ustanovi pojedina tvrtka radi postizanja sukladnosti s ovim MSKK-om ovisit će o različitim čimbenicima kao što su veličina i poslovna obilježja tvrtke, i o tome je li ona dio mreže.

5. Ovaj MSKK sadrži cilj kojemu tvrtke teže u provođenju MSKK-a i zahtjeve oblikovane za omogućavanje tvrtki da ispuni taj postavljeni cilj. Osim toga, on sadrži pripadajuće upute u obliku materijala za primjenu i drugih materijala s objašnjenima, kako se pobliže razmatra u točki 8, kao i uvodni materijal koji osigurava kontekst relevantan za ispravno shvaćanje MSKK-a i definicija.

6. Cilj pruža kontekst u kojem su postavljeni zahtjevi ovog MSKK-a i namijenjen je pomoći tvrtki u:
   - razumijevanju onoga što se treba obaviti; i
   - odlučivanju treba li dodatno nešto učiniti radi postizanja cilja.

7. Zahtjevi ovog MSKK-a izražavaju se korištenjem riječi “će”.

8. Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenima, gdje je nužno, pružaju dodatna objašnjenja zahtjeva i upute za njihovo ispunjavanje. Oni mogu, naročito:
   - podrobnije objašnjavati ono što podrazumijevaju zahtjevi ili što se njima namjerava obuhvatiti.

---

[1] MRevS 220 “Kontrola kvalitete za reviziju financijskih izvještaja”.

- uključivati primjere politika i postupka 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 objašnjenima mogu također pružati informacije o polaznim osnovama za pitanja koja se razmatraju u ovom MSKK-u. Gdje je primjereno, u materijal za primjenu i ostale materijale s objašnjenima uključena su dodatna razmatranja specifična za revizijske organizacije javnog sektora ili manje tvrtke. Ta dodatna razmatranja pomažu u primjeni zahtjeva iz ovog MSKK-a. Međutim, ona ne ograničavaju ili umanjuju odgovornost tvrtke 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 nadvladavanje 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 Priručniku za Međunarodne standarde revidiranja, izražavanje uvjerenja i etičke objave (*Handbook of International Standards on Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements),* a objavio IFAC, a 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 tvrtke uspostaviti i održavati sustav kontrole kvalitete koji će joj pružiti razumno jamstvo da:

    (a) tvrtka i njezino osoblje postupaju u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima; i

    (b) izvješća, koja izdaje tvrtka ili angažirani partneri, primjerena su u danim okolnostima.

Definicije

12. U ovom MSKK-u, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:

    (a) Datum izvješća – datum koji je odabrao profesionalni računovođa u javnoj praksi za datiranje izvješća.

(b) Dokumentacija angažmana – evidencija obavljenog posla, prikupljenih rezultata i zaključaka do kojih je došao profesionalni računovođa u javnoj praksi (ponekad se koristi naziv radna dokumentacija ili radni papiri).

(c) Angažirani partner[2] – partner ili druga osoba u tvrtki koja je odgovorna za preuzetu obvezu i njezino ispunjavanje i za izvješće koje se izdaje u ime tvrtke te koja, kada se to zahtijeva, ima odgovarajuće odobrenje od profesionalnog, zakonodavnog ili regulativnog tijela.

(d) 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 su došli pri formuliranju izvješća. Pregled kontrole kvalitete angažmana je postupak za revizije financijskih izvještaja izlistanih poslovnih subjekata i one ostale angažmane, ako ih ima, za koje je tvrtka odredila da je potreban pregled kontrole kvalitete angažmana.

(e) Pregledavatelj kontrole kvalitete angažmana – partner, druga osoba u tvrtki, prikladno kvalificirana osoba izvan tvrtke ili tim sastavljen od takvih pojedinaca, od kojih ni jedan nije dijelom angažiranog tima, s dovoljnim i odgovarajućim iskustvom i ovlastima da objektivno ocjenjuje značajne prosudbe angažiranog tima i zaključke do kojih je došao pri formuliranju izvješća.

(f) Angažirani tim – svi partneri i osoblje koje sudjeluje u obavljanju preuzete obveze i svaka osoba koju je angažirala tvrtka ili umrežena tvrtka a koja sudjeluje u obavljanju preuzete obveze. To uključuje vanjske eksperte koje angažira tvrtka ili umrežena tvrtka.

(g) Tvrtka – profesionalni računovođa u javnoj praksi kao pojedinac, ortakluk ili korporacija ili drugi pravni subjekt profesionalnog računovođe.

(h) Provjera – u vezi s okončanim angažmanom, postupci oblikovani za osiguranje dokaza da je angažirani tim postupao u skladu s tvrtkinim politikama i postupcima kontrole kvalitete.

(i) Poslovni subjekt u kotaciji – poslovni subjekt čije dionice ili dužnički financijski instrumenti kotiraju na priznatoj burzi ili se njima trguje prema pravilima priznate burze ili drugog jednakovrijednog tijela.

(j) Monitoring – postupak koji obuhvaća neprekidno sagledavanje i ocjenjivanje sustava kontrole kvalitete tvrtke, uključujući periodično pregledavanje odabranih dovršenih angažmana, oblikovan kako bi se omogućilo tvrtki da stekne razumno uvjerenje da njezin sustav kontrola kvalitete djeluje učinkovito.

---

[2] "Angažirani partner","partner" i "tvrtka", kada je primjenjivo, trebaju se shvaćati u značenjima koja imaju njihove istoznačnice u javnom sektoru.

(k) Umrežena tvrtka – tvrtka ili poslovni subjekt koji pripada mreži.

(l) Mreža – veća struktura koja:

(i) je usmjerena na kooperaciju; i

(ii) za cilj ima zajedničko stvaranje dobiti, rashoda ili vlasništva, zajedničku kontrolu ili rukovođenje, zajedničke politike i postupke kontrole kvalitete, zajedničku poslovnu strategiju, korištenje zajedničkog brenda ili značajnog dijela profesionalnih resursa.

(m) Partner – svaka osoba s ovlaštenjem da za tvrtku zaključi obavljanje angažmana s pružanjem profesionalnih usluga.

(n) Osoblje – partneri i zaposlenici.

(o) 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.

(p) Razumno uvjerenje – u kontekstu ovog MSKK-a, visoka, ali ne i apsolutna razina uvjerenja.

(q) Relevantni etički zahtjevi – etički zahtjevi koji se odnose na angažirani tim i pregledavatelja kontrole kvalitete angažmana, koji uobičajeno sadrže Dio A i B IFAC-ovog Kodeksa etike za profesionalne računovođe zajedno s nacionalnim zahtjevima koji su stroži.

(r) Zaposlenici – stručno osoblje, osim partnera, uključujući i eksperte koje zapošljava tvrtka.

(s) Prikladno kvalificirana eksterna osoba – osoba izvan tvrtke sa sposobnošću i kompetencijama da djeluje kao angažirani partner, primjerice partner druge tvrtke ili zaposlenik (s odgovarajućim 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 tvrtke odgovorno za uspostavljanje i održavanje tvrtkinog sustava kontrole kvalitete steći će 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. Tvrtka će postupiti u skladu sa svakim zahtjevom ovog MSKK-a, osim u okolnostima kada 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 tvrtki u postizanju cilja navedenog u ovom MSKK-u. Stoga se očekuje da će se ispravnom primjenom zahtjeva osigurati dovoljna osnova za postizanje cilja. Međutim, budući da se okolnosti znatno razlikuju i ne mogu se sve predvidjeti, tvrtka će, radi ispunjavanja navedenog cilja, razmotriti postoje li određene okolnosti ili pitanja koja zahtijevaju da tvrtka uspostavi politike i postupke kao dopunu onima koje zahtijeva ovaj MSKK.

Sastavni dijelovi sustava kontrole kvalitete

16. Tvrtka će uspostaviti i održavati sustav kontrole kvalitete koji uključuje politike i postupke usmjerene na svaki od sljedećih sastavnih dijelova:

    (a) odgovornosti vodstva za kvalitetu unutar tvrtke,

    (b) relevantne etičke zahtjeve,

    (c) prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentom i posebnih angažmana,

    (d) ljudske resurse,

    (e) obavljanje angažmana,

    (f) monitoring.

17. Tvrtka će dokumentirati svoje politike i postupke te ih priopćiti osoblju tvrtke. (Vidjeti točke A2-A3.)

Odgovornosti vodstva za kvalitetu unutar tvrtke

18. Tvrtka će ustanoviti politike i postupke oblikovane za promicanje internog stava da je kvaliteta prijeko potrebna u obavljanju svakog angažmana. Takve politike i postupci zahtijevat će da tvrtkin glavni izvršni dužnosnik (ili ekvivalent) ili, ako je primjereno, tvrtkin upravni odbor partnera (ili ekvivalent) preuzme krajnju odgovornost za sustav kontrole kvalitete tvrtke. (Vidjeti točke A4-A5.)

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

Relevantni etički zahtjevi

20. Tvrtka će ustanoviti politike i postupke oblikovane na način koji će joj pružiti razumno jamstvo da tvrtka i njezino osoblje postupaju u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima. (Vidjeti točke A7-A10.)

Neovisnost

21. Tvrtka će ustanoviti politike i postupke oblikovane na način koji će joj pružiti razumno jamstvo da tvrtka, njezino osoblje i, gdje je primjenjivo, ostali koji su podložni zahtjevima neovisnosti (uključujući osoblje tvrtkine mreže) održavaju neovisnost gdje je to potrebno prema relevantnim etičkim zahtjevima. Takve politike i postupci tvrtki će omogućiti da:

    (a) svoje zahtjeve u vezi s neovisnošću priopći svom osoblju i, gdje je primjenjivo, drugima na koje se oni odnose; i

    (b) prepozna i ocijeni okolnosti i odnose koji stvaraju prijetnju neovisnosti te da poduzme odgovarajuće aktivnosti radi eliminiranja ili smanjivanja tih prijetnji na prihvatljivu razinu primjenjujući mjere zaštite ili, ako se smatra primjerenim, da se povuče iz angažmana, gdje je povlačenje dopušteno zakonom ili regulativom. (Vidjeti točku A10.)

22. Takve će politike i postupci zahtijevati:

    (a) da angažirani partneri daju tvrtki relevantne informacije o angažmanima s klijentima, uključujući djelokrug usluga, kako bi omogućili tvrtki da ocijeni cjelokupni učinak, ako ga ima, na zahtjeve neovisnosti;

    (b) da osoblje bez odlaganja obavijesti tvrtku o okolnostima i odnosima koji stvaraju prijetnju neovisnosti tako da se mogu poduzeti primjerene mjere;

    (c) prikupljanje i priopćavanje relevantnih informacija odgovarajućem osoblju tako da:

        (i) tvrtka i njezino osoblje može lako utvrditi ispunjavaju li oni zahtjeve neovisnosti;

        (ii) tvrtka može održavati i ažurirati svoje evidencije u vezi s neovisnošću; i

        (iii) tvrtka može poduzeti primjerene aktivnosti u vezi s uočenim prijetnjama neovisnosti koje nisu na prihvatljivoj razini. (Vidjeti točku A10.)

23. Tvrtka će ustanoviti politike i postupke oblikovane na način koji će joj pružiti razumno jamstvo da je obaviještena o svakom neispunjavanju zahtjeva neovisnosti i omogućiti joj poduzimanje odgovarajućih aktivnosti radi rješavanja takvih situacija. Te će politike i postupci uključiti zahtjeve da:

(a) osoblje bez odlaganja obavijesti tvrtku o narušavanju neovisnosti koje ono uoči;

(b) tvrtka bez odlaganja priopći uočeno neprovođenje politika i postupaka:

(i) angažiranom partneru koji se, uz tvrtku, treba upustiti u rješavanje problema neprovođenja politika i postupaka; i

(ii) ostalom relevantnom osoblju u tvrtki i, gdje je odgovarajuće, mreži i onima na koje se odnose zahtjevi neovisnosti koji trebaju poduzeti odgovarajuću mjeru; i

(c) angažirani partner i druge osobe navedene u pod (b)(ii), ako je nužno, bez odlaganja priopće tvrtki mjere koje su poduzete za rješavanje problema, tako da tvrtka može odrediti jesu li potrebne daljnje aktivnosti. (Vidjeti točku A10.)

24. Tvrtka će, barem godišnje, dobiti pisanu izjavu o postupanju u skladu s njezinim politikama i postupcima u vezi s neovisnošću cjelokupnog osoblja tvrtke od kojeg se relevantnim etičkim zahtjevima traži da je neovisno. (Vidjeti točke A10-A11.)

25. Tvrtka će ustanoviti politike i postupke:

(a) postavljanja kriterija za određivanje potrebe zaštite kako bi se prijetnja zbližavanja smanjila na prihvatljivu razinu kada se koristi isto iskusnije osoblje u angažmanu s izražavanjem uvjerenja kroz duže razdoblje; i

(b) zahtijevanja, za sve revizije financijskih izvještaja izlistanih subjekata, rotiranja angažiranog partera i osoba odgovornih za pregledavanje kontrole kvalitete angažmana te, gdje je primjenjivo, ostalih osoba podložnih zahtjevu rotiranja, nakon određenog razdoblja u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima. (Vidjeti točke A10, A12-A17.)

Prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentom i posebnih angažmana

26. Tvrtka će ustanoviti politike i postupke za prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentom i posebnih angažmana, oblikovane na način koji će joj pružiti razumno jamstvo da će se prihvatit 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 čestitost klijenta i nema informacija koje bi vodile do zaključka da klijentu nedostaje čestitost. (Vidjeti točke A19-A20, A23.)

27. Takve će politike i postupci zahtijevati da tvrtka:

(a) pribavi onakve informacije kakve smatra nužnim u danim okolnostima prije prihvaćanja angažmana s novim klijentom, kada odlučuje o tome hoće li ob-

noviti postojeći angažman i kada razmatra prihvaćanje novog angažmana s postojećim klijentom; (Vidjeti točke A21, A23.)

(b) utvrdi je li primjereno prihvatiti angažman ako je uočen potencijalni sukob interesa u vezi s prihvaćanjem angažmana s novim ili postojećim klijentom;

(c) dokumentira, ako su bili uočeni neki problemi i tvrtka je odlučila prihvatiti ili zadržati odnos s klijentom ili određeni angažman, kako su ti problemi bili riješeni.

28. Tvrtka će ustanoviti politike i postupke o zadržavanju angažmana i odnosa s klijentom, koji se odnose na okolnosti kada tvrtka dobije informacije koje bi, da su joj bile ranije poznate, uzrokovale njezino odustajanje od angažmana. Takve politike i postupci uključivat će razmatranje:

(a) profesionalnih i zakonskih odgovornosti koje su primjenjive u takvim okolnostima, uključujući razmatranje o tome postoji li zahtjev da tvrtka izvijesti osobu ili osobe koje su ju imenovale 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. Tvrtka će ustanoviti politike i postupke oblikovane na način koji će joj pružiti razumno jamstvo 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 tvrtki ili angažiranim partnerima izdavanja izvješća koja su primjerena u okolnostima. (Vidjeti točke A24-A29.)

Dodjeljivanje timova

30. Tvrtka će angažiranom partneru dodijeliti odgovornost za svaki angažman i ustanovit će 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 odgovarajuće sposobnosti, kompetentnosti, ovlasti i vrijeme za obavljanje uloge; i

(c) se odgovornosti angažiranog partnera jasno odrede i priopće tom partneru. (Vidjeti točku A30.)

31. Tvrtka će također ustanoviti politike i postupke za dodjeljivanje odgovarajućeg osoblja s nužnim sposobnostima i kompetentnostima za:

    (a) obavljanje angažmana u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima; i

    (b) omogućavanje tvrtki ili angažiranim partnerima izdavanje izvješća koja su primjerena u okolnostima. (Vidjeti točku A31.)

Obavljanje angažmana

32. Tvrtka će ustanoviti politike i postupke oblikovane na način koji će joj pružiti razumno jamstvo da su angažmani obavljani u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima te da tvrtka ili angažirani partner izdaje izvješća koja su primjerena u okolnostima. Takve će 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. Tvrtkine politike i postupci u vezi s odgovornošću za pregledavanje utvrdit će se polazeći od toga da iskusniji članovi tima pregledavaju poslove koje su obavili manje iskusni članovi tima.

Konzultiranje

34. Tvrtka će ustanoviti politike i postupke oblikovane na način koji će joj pružiti razumno jamstvo 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 točku A36-A40.)

Pregled kontrole kvalitete angažmana

35. Tvrtka će ustanoviti politike i postupke zahtijevajući, za odgovarajuće angažmane, pregled kontrole kvalitete angažmana koji osigurava objektivnu ocjenu važnih prosudbi angažiranog tima i zaključaka do kojih se došlo u formuliranju izvješća. Takve će politike i postupci:

(a) zahtijevati pregled kontrole kvalitete angažmana za sve revizije financijskih izvještaja izlistanih subjekata;

(b) navesti kriterije po kojima će 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 pregled kontrole kvalitete angažmana; i (Vidjeti točku A41.)

(c) zahtijevati preglede kontrole kvalitete za sve angažmane, ako ih ima, koji ispunjavaju kriterije ustanovljene u skladu s točkom (b).

36. Tvrtka će ustanoviti politike i postupke na osnovi kojih će se planirati vrste, vremenski raspored i obujam pregleda kontrole kvalitete angažmana. Takve politike i postupci zahtijevat će da izvješće angažmana ne bude datirano sve dok se ne dovrši pregled kontrole kvalitete angažmana. (Vidjeti točke A42-A43.)

37. Tvrtka će ustanoviti politike i postupke koji zahtijevaju da pregled kontrole kvalitete uključuje:

(a) raspravljanje važnih pitanja s angažiranim partnerom;

(b) pregled financijskih izvještaja ili drugih predmetnih informacija i nacrta 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 izlistanih subjekata, tvrtka će ustanoviti politike i postupke koji zahtijevaju da pregled kontrole kvalitete angažmana također uključuje razmatranje sljedećeg:

(a) ocjene koju je dao angažirani tim o neovisnosti tvrtke u vezi s određenim angažmanom;

(b) jesu li provedene odgovarajuće konzultacije o pitanjima koja uključuju razlike mišljenja ili druga složena ili sumnjiva pitanja, kao i zaključke izvedene iz tih konzultacija; i

(c) odražava li radna dokumentacija odabrana za pregled obavljeni posao u odnosu na značajne prosudbe te potkrjepljuje li stvorene zaključke. (Vidjeti točke A45-A46.)

Kriteriji za prikladnost pregledavatelja kontrole kvalitete angažmana

39. Tvrtka će ustanoviti politike i postupke koji se odnose na imenovanje pregledavatelja kontrole 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 pregledavatelja kontrole kvalitete u vezi s angažmanom bez kompromitiranja njegove objektivnosti. (Vidjeti točku A48.)

40. Tvrtka će ustanoviti politike i postupke oblikovane za očuvanje objektivnosti pregledavatelja kontrole kvalitete angažmana. (Vidjeti točke A49-A51.)

41. Tvrtkine politike i postupke osigurat će zamjenu pregledavatelja kontrole kvalitete angažmana gdje je narušena mogućnost da pregledavatelj obavi pregled na objektivan način.

Dokumentacija pregleda kontrole kvalitete angažmana

42. Tvrtka će ustanoviti politike i postupke za dokumentiranje pregleda kontrole kvalitete angažmana koji zahtijevaju dokumentaciju o tome da:

(a) su obavljeni postupci zahtijevani tvrtkinim politikama za pregled kontrole kvalitete angažmana;

(b) je pregled kontrole kvalitete dovršen prije nego što je izdano izvješće; i

(c) pregledavatelj ne smatra da postoji neko neriješeno pitanje koje bi uzrokovalo uvjerenje kako nisu odgovarajuće značajne prosudbe angažiranog tima i odgovarajući zaključci do kojih je došao tim.

Razlike mišljenja

43. Tvrtka će ustanoviti 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 pregledavatelja kontrole kvalitete angažmana. (Vidjeti točke A52-A53.)

44. Takve politike i postupci zahtijevat će:

(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. Tvrtka će ustanoviti 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. Tvrtka će ustanoviti politike i postupke oblikovane za održavanje povjerljivosti, zaštite, nepromjenjivosti, dostupnosti i ponovno pronalaženje dokumentacije angažmana. (Vidjeti točke A56-A59.)

Čuvanje dokumentacije angažmana

47. Tvrtka će ustanoviti politike i postupke za čuvanje dokumentacije angažmana kroz razdoblje koje je dostatno za ispunjavanje potreba tvrtke ili kako je zahtijevano zakonom ili regulativom. (Vidjeti točke A60-A63.)

Monitoring

Monitoring tvrtkinih politika i postupaka kontrole kvalitete

48. Tvrtka će ustanoviti postupak monitoringa oblikovan na način koji će joj pružiti razumno jamstvo da su politike i postupci u vezi sa sustavom kontrole relevantni i primjereni, te da učinkovito djeluju. Taj postupak će:

    (a) uključiti trajno razmatranje i ocjenjivanje tvrtkinog sustava kontrole kvalitete, 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 tvrtki za preuzimanje takve odgovornosti; i

    (c) zahtijevati da u provjeravanje angažmana nisu uključeni oni koji su obavili angažman ili obavili pregled kontrole kvalitete angažmana. (Vidjeti točke A64-A68.)

Ocjenjivanje, priopćavanje i otklanjanje utvrđenih manjkavosti

49. Tvrtka će ocijeniti učinke manjkavosti otkrivene postupkom monitoringa i odrediti jesu li one:

    (a) slučajevi koji ne ukazuju nužno da tvrtkin sustav kontrole kvalitete nije dovoljan za osiguranje razumnog jamstva da tvrtka djeluje u skladu sa standardima profesije i zahtjevima zakonodavnog i regulativnog tijela te da su izvješća, koja izdaje tvrtka ili angažirani partneri, prikladna u danim okolnostima; ili

    (b) sustavne, ponavljajuće ili na dugi način značajne manjkavosti koje zahtijevaju trenutne korektivne aktivnosti.

50. Tvrtka će priopćiti relevantnim angažiranim partnerima i drugom odgovarajućem osoblju manjkavosti koje se ustanove kao rezultat postupka monitoringa te preporuke za odgovarajuće aktivnosti za popravljanje stanja. (Vidjeti točku A69.)

51. Preporuke za odgovarajuće aktivnosti za popravljanje utvrđenog stanja uključivat će jedno ili više od sljedećeg:

    (a) poduzimanje odgovarajućih aktivnosti za popravljanje 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 tvrtke, a naročito onih koji to čine učestalo.

52. Tvrtka će ustanoviti 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 zahtijevat će da tvrtka 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, tvrtka treba priopćiti rezultate monitoringa svojeg sustava kontrole kvalitete angažiranim partnerima i drugim odgovarajućim osobama unutar tvrtke, također izvršnom direktoru ili, ako je odgovarajuće, svom upravnom odboru partnera. Takvo priopćavanje bit će dostatno da omogući tvrtki i tim osobama poduzimanje žurnih i odgovarajućih mjera kada je to nužno u skladu s njihovim utvrđenim ulogama i odgovornostima. Priopćene informacije uključivat će:

    (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 tvrtke posluju kao dio mreže te radi dosljednosti mogu primjenjivati neke postupke monitoringa na razini mreže. Tamo gdje tvrtke unutar mreže posluju prema zajedničkim politikama i postupcima monitoringa oblikovanog radi sukladnosti s ovim MSKK-om, i te se tvrtke oslanjaju na takav sustav monitoringa, tvrtkine politike i postupci zahtijevat će da:

    (a) najmanje godišnje, mreža priopćava cjeloviti djelokrug, razmjer i rezultate postupka monitoringa odgovarajućim osobama unutar tvrtki mreže; i

(b) mreža odmah priopćava svaku otkrivenu manjkavost u sustavu kontrole kvalitete odgovarajućim osobama unutar odnosne tvrtke ili tvrtki mreže tako da se mogu poduzeti odgovarajuće mjere,

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

Pritužbe i tvrdnje

55. Tvrtka će ustanoviti politike i postupke oblikovane na način koji će joj pružiti razumno jamstvo da primjereno postupa s:

(a) pritužbama i tvrdnjama da posao koji je obavila tvrtka nije u skladu s profesionalnim standardima i zahtjevima regulativnog i zakonodavnog tijela; i

(b) tvrdnjama o nesukladnosti s tvrtkinim sustavom kontrole kvalitete.

Kao dio tog postupka, tvrtka će ustanoviti jasno definirane kanale komuniciranja s osobljem tvrtke kako bi ono moglo izraziti svaku dvojbu bez straha od odmazde. (Vidjeti točku A70.)

56. Ako se tijekom istraživanja pritužbi i tvrdnji ustanove manjkavosti u oblikovanju ili djelovanju tvrtkinog sustava kontrole kvalitete ili nepostupanje osobe ili osoba u skladu s tvrtkinim sustavom kontrole kvalitete, tvrtka će poduzeti odgovarajuće aktivnosti razmatrane u točki 51. (Vidjeti točke A71-A72.)

Dokumentacija sustava kontrole kvalitete

57. Tvrtka će ustanoviti politike i postupke koji zahtijevaju primjerenu dokumentaciju radi osiguranja dokaza djelovanja svakog sastavnog dijela svog sustava kontrole kvalitete. (Vidjeti točke A73-A75.)

58. Tvrtka će ustanoviti politike i postupke koji zahtijevaju čuvanje dokumentacije kroz razdoblje koje je dostatno da onima koji obavljaju postupke monitoringa omogući ocjenjivanje tvrtkinog postupanja u skladu s njezinim sustavom kontrole kvalitete ili za duže razdoblje ako je propisano zakonom ili regulativom.

59. Tvrtka će ustanoviti politike i postupke koji zahtijevaju dokumentaciju za pritužbe i tvrdnje, kao i za reakcije na njih.

***

Primjena i drugi materijali s objašnjenjima

Primjenjivanje i postupanje u skladu s relevantnim zahtjevima

Posebna razmatranja za manje tvrtke (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. Kada nema drugih zaposlenika, zahtjevi u ovom MSKK-u nisu relevantni kao što su oni u vezi s politikama i postupcima za dodjeljivanje odgovarajućeg osoblja angažiranom timu (točka 31), odgovornostima pregledavanja (točka 33) i godišnjim priopćavanjem rezultata monitoringa angažiranim partnerima unutar tvrtke. (Vidjeti točku 53.)

Elementi sustava kontrole kvalitete (Vidjeti točku 17.)

A2. Priopćavanje politika i postupaka kontrole kvalitete uobičajeno 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 tvrtke da iznosi svoja gledišta ili dvojbe u vezi s pitanjima kontrole kvalitete daje se važnost dobivanju povratnih informacija o tvrtkinom sustavu kontrole kvalitete.

Posebna razmatranja za manje tvrtke

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

Odgovornosti vodstva za kontrolu unutar tvrtke

Promicanje internog stava o kvaliteti (Vidjeti točku 18.)

A4. Vodstvo tvrtke i primjeri koje ono daje značajno utječu na unutarnje ponašanje u tvrtki. Promicanje unutarnjeg ponašanja upravljenog na kvalitetu ovisi o jasnim, dosljednim i učestalim aktivnostima i porukama svih razina rukovođenja tvrtkom kojim se ističu tvrtkine 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 tvrtkinu dokumentaciju i vježbovne

materijale te u postupke nagrađivanja partnera i osoblja tako da podupiru i osnažuju tvrtkine stavove o važnosti kvalitete i kako se, uistinu, ona treba postići.

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

(a) ustanovljivanje politika i postupaka koji se odnose na ocjenjivanje obavljanja posla, nagrađivanje i unaprjeđivanje (uključujući sustave stimulacija) njezinog 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 tvrtkin sustav kontrole kvalitete (Vidjeti točku 19.)

A6. Dostatno i primjereno iskustvo te sposobnost omogućavaju osobi ili osobama odgovornim za tvrtkin sustav kontrole kvalitete da prepoznaju i razumiju probleme kontrole kvalitete i razviju odgovarajuće 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. IFAC-ov Kodeks ustanovljuje temeljna načela profesionalne etike, koja uključuju:

(a) poštenje;

(b) objektivnost;

(c) profesionalnu kompetentnost i dužnu pažnju;

(d) povjerljivost; i

(e) profesionalno ponašanje.

A8. Dio B IFAC-ovog Kodeksa sadrži konceptualni pristup neovisnosti za određene angažmane. On sadrži primjere zaštita koje mogu biti primjerene za suočavanje s prijetnjama koje su u vezi s provođenjem temeljenih načela i sadrži primjere situacija u kojima na raspolaganju nisu zaštite od takvih prijetnji.

A9. Temeljna se načela osnažuju naročito kroz:

- vođenje tvrtke;
- obrazovanje i osposobljavanje;

- monitoring; i
- postupak u vezi s devijacijama.

Definicija "tvrtke", "mreže" i "umrežene tvrtke" (Vidjeti točke 20-25.)

A10. Definicija "tvrtke", "mreže" ili "umrežene tvrtke" u relevantnim etičkim zahtjevima može se razlikovati od onih koje su navedene u ovom MSKK-u. Primjerice, IFAC-ov Kodeks[3] definira "tvrtku" kao:

(i) samostalnog profesionalnog računovođu u javnoj praksi, ortakluk ili korporaciju profesionalnih računovođa;

(ii) subjekta koji kontrolira takve stranke kroz vlasništvo, rukovođenje ili na druge načine; i

(iii) subjekt kojeg takve stranke kontroliraju kroz vlasništvo, rukovođenje ili na druge načine.

IFAC-ov Kodeks također pruža upute u vezi s pojmovima "mreža" i "umrežena tvrtka".

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 shvaćanje tih etičkih zahtjeva.

Pisano potvrđivanje (Vidjeti točku 24.)

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

Prijetnja zbližavanja (Vidjeti točku 25.)

A12. IFAC-ov Kodeks razmatra prijetnju zbližavanja koja može nastati korištenjem istog iskusnijeg osoblja u angažmanima s izražavanjem uvjerenja tijekom podužeg razdoblja i zaštite koje mogu biti primjerene suočavanju s takvim prijetnjama.

A13. Određivanje primjerenih kriterija za suočavanje s prijetnjom zbližavanja može uključivati pitanja kao što su:

- vrsta angažmana, uključujući razmjer u kojem on uključuje pitanja od javnog interesa; i
- trajanje djelovanja iskusnog osoblja u angažmanu.

---

[3] IFAC-ov Kodeks etike za profesionalne računovođe.

Primjeri zaštite uključuju rotiranje iskusnog osoblja ili zahtijevanje pregleda kvalitete angažmana.

A14. IFAC-ov Kodeks navodi da je prijetnja zbližavanja posebno relevantna u kontekstu revizija financijskih izvještaja izlistanih subjekata. Za te revizije Kodeks zahtijeva rotiranje ključnog partnera za reviziju[4] nakon unaprijed utvrđenog razdoblja, uobičajeno ne dužeg od sedam godina i pruža s tim povezane standarde i upute. Nacionalnim zahtjevima mogu se ustanoviti kraća razdoblja rotiranja.

Posebna razmatranja za revizijske organizacije javnog sektora

A15. Zakonske odredbe mogu osigurati zaštite neovisnosti 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. Izlistani 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 kada tvrtka 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 ustanovu revizora s odgovornostima angažiranog partnera. Posljedica toga jest mogućnost da se neće moći u potpunosti ispuniti zahtjevi rotiranja angažiranog partnera predviđeni za izlistane 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.

Prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentom i posebnih angažmana

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

A18. Razmatranje o tome ima li tvrtka 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 tvrtke znanje za relevantnu djelatnost ili područje rada;

[4] IFAC-ov Kodeks, Definicije.

- ima li osoblje iskustva s relevantnim zahtjevima regulative ili izvješćivanja ili mogućnost da uspješno stekne potrebnu vještinu i znanje;
- ima li tvrtka dovoljno osoblja s potrebnim sposobnostima i kompetencijama;
- jesu li na raspolaganju eksperti, ako budu potrebni;
- jesu li na raspolaganju osobe koje ispunjavaju kriterije i zahtjeve prikladnosti za obavljanje pregleda kontrole kvalitete angažmana, gdje je primjenjivo; i
- je li tvrtka u stanju dovršiti angažman u zadanom roku izvješćivanja.

Čestitost klijenta (Vidjeti točku 26(c).)

A19. Pitanja koja tvrtka razmatra u vezi s poštenjem klijenta uključuju, primjerice:

- identitet i poslovni ugled klijentovih glavnih vlasnika, ključnog menadžmenta, povezanih stranaka 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 tvrtke na što je moguće nižoj razini;
- pokazatelje neprimjerenog ograničavanja djelokruga rada;
- indikacije da klijent može biti uključen u pranje novca ili druge kriminalne aktivnosti;
- razloge za predloženo imenovanje tvrtke i neimenovanje tvrtke koja je prije pružala usluge klijentu; i
- identitet i poslovni ugled povezanih stranaka.

Razmjer poznavanja koji tvrtka ima u vezi s poštenjem klijenta općenito će biti sve veći u kontekstu trajnosti odnosa s tim klijentom.

A20. Izvori informacije o takvim pitanjima koja tvrtka 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 strankama;
- upite upućene drugom osoblju tvrtke ili trećim strankama kao što su bankari, odvjetnici i stručnjaci iz branše; i
- istraživanje relevantnih baza podataka.

Zadržavanje 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 zadržavanje odnosa s klijentom. Primjerice, klijent može započeti s proširivanjem svojeg poslovanja u područjima za koja tvrtka 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 odgovarajućim aktivnostima koje se mogu poduzeti na temelju relevantnih činjenica ili okolnosti, s odgovarajućom razinom klijentovog menadžmenta i onima koji su zaduženi za upravljanje njime;
- ako tvrtka odluči da je prikladno povlačenje, raspravljanje, s odgovarajućom razinom klijentovog menadžmenta i onima koji su zaduženi za upravljanje njime, pitanja povlačenja iz angažmana, ili i iz angažmana i iz odnosa s klijentom, te razloga povlačenja.
- razmatranje postoje li profesionalni, regulativni ili zakonski zahtjevi za tvrtku da ostane ili da izvijesti 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 zadržavanjem 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 tvrtkine 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 tvrtki odabirati poštene osobe koje imaju mogućnost razvijati svoje sposobnosti i kompetencije nužne za obavljanje tvrtkinih poslova te koje posjeduju odgovarajuća svojstva koja im omogućavaju da te poslove kompetentno obavljaju.

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

- profesionalno obrazovanje;
- trajno profesionalno osposobljavanje, 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 tvrtkinog osoblja u znatnoj mjeri ovisi o odgovarajućoj razini trajnog profesionalnog osposobljavanja tako da osoblje održava svoja znanja i sposobnosti. Učinkovite politike i postupci ističu potrebu trajnog uvježbavanja za sve razine osoblja tvrtke i osiguravaju neophodne resurse za uvježbavanje i pomaganje kako bi se omogućilo osoblju da razvije i održava potrebne sposobnosti i kompetentnosti.

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

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

- skretanje pozornost osoblju na tvrtkina očekivanja u vezi s obavljanjem posla i etičkim načelima;
- obavještavanje 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 tvrtkinim politikama i postupcima može rezultirati disciplinskim mjerama.

Posebna razmatranja za manje tvrtke

A29. Veličina i okolnosti tvrtke utjecat će na strukturu tvrtkinog postupka ocjenjivanja obavljenih poslova. Manje tvrtke, općenito, mogu koristiti manje formalizirane metode ocjenjivanja poslova koje obavlja njezino 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 odgovarajuće 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 odgovarajućim 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 tvrtkine politike i postupke kontrole kvalitete.

Obavljanje angažmana

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

A32. Tvrtka propagira postojanost kvalitete obavljanja angažmana pomoću svojih politika i postupaka. To je često popraćeno pisanim ili elektroničkim priručnicima, softverskim pomagalima 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;
- odgovarajuću 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 odgovarajuće mijenjanje planiranog pristupa; i
- prepoznavanje 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 odgovarajuća konzultiranja te jesu li postignuti zaključci dokumentirani i provedeni;
- je li potrebno mijenjati vrste, vremenski raspored i obujam 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 odgovarajućoj profesionalnoj razini, s osobama unutar ili izvan tvrtke koje imaju specijalistička znanja.

A37. Konzultiranjem se angažiraju odgovarajući istraživački resursi kao i kolektivno iskustvo i tehnička stručnost tvrtke. Konzultiranje pomaže unaprjeđivanje kvalitete i pridonosi provođenju profesionalnih prosudbi. Prikladno uređivanje konzultiranja pomoću politika i postupaka tvrtke 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 tvrtka, ili gdje je primjenjivo, izvan tvrtke može se postići kada:

- su konzultantima dane sve relevantne činjenice kako bi oni kao upućene osobe mogli dati savjet; i
- kada konzultanti imaju znanje, staž i iskustvo;

i kada su odgovarajuće 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 manje tvrtke

A40. Tvrtke koje se trebaju konzultirati eksterno, primjerice, tvrtke bez prikladnih internih resursa, mogu koristiti prednosti savjetodavnih usluga koje pružaju:

- druge tvrtke;
- profesionalna i regulativna tijela; ili
- komercijalne organizacije koje pružaju relevantne usluge kontrole kvalitete.

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

Pregled kontrole kvalitete angažmana

Kriteriji za pregled kontrole kvalitete angažmana (Vidjeti točku 35(b).)

A41. Kriteriji za određivanje koje angažmane različite od revizije financijskih izvještaja izlistanih subjekata treba podvrgnuti pregledu kontrole kvalitete mogu uključivati, primjerice:

- vrstu angažmana, uključujući razmjer u kojem on uključuje pitanje od javnog interesa;
- postojanje neuobičajenih okolnosti ili rizika u angažmanu ili skupini angažmana; i
- zahtijevaju li zakoni ili regulative pregledavanje kontrole kvalitete angažmana.

Vrste, vremenski raspored i obujam pregleda kontrole kvalitete angažmana (Vidjeti točke 36-37.)

A42. Izvješće angažmana ne datira se dok nije dovršen pregled kontrole kvalitete angažmana. Međutim, dokumentacija o pregledu kontrole kvalitete angažmana može se kompletirati nakon datuma izvješća.

A43. Pravodobno obavljanje pregleda kontrole kvalitete angažmana u primjerenoj etapi tijekom angažmana omogućava da se značajna pitanja riješe odmah na način koji je prihvatljiv za pregledavatelja kontrole kvalitete angažmana ili prije datuma izvješća.

A44. Obujam pregleda kontrole kvalitete angažmana može ovisiti, između ostalog, o složenosti angažmana, o tome je li subjekt ujedno i izlistani subjekt te riziku da izvješće može biti neprimjereno u danim okolnostima. Obavljanje pregleda kontrole kvalitete angažmana ne umanjuje odgovornosti angažiranog partnera.

Pregled kontrole kvalitete angažmana kod izlistanog subjekta (Vidjeti točku 38.)

A45. Ostala pitanja relevantna za ocjenjivanje značajnih prosudbi angažiranog tima koja se mogu sagledavati pri pregledu kontrole kvalitete revizije financijskih izvještaja izlistanog subjekta uključuju:

- značajne rizike uočene tijekom angažmana i reakcije na te rizike;
- stvorene prosudbe, naročito u vezi sa značajnošću i značajnim rizicima;
- važnost i narav ispravljenih i neispravljenih pogrešnih prikazivanja utvrđenih tijekom angažmana; i
- pitanja koja treba priopćiti menadžmentu i onima koji su zaduženi za upravljanje i, gdje je primjenjivo, ostalim strankama kao što su regulativna tijela.

Ta ostala pitanja, ovisno o okolnostima, mogu također biti primjenjiva u pregledima kontrole 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 izlistanim subjektima, kako je opisano u točki A16, određeni subjekti javnog sektora mogu imati dostatnu važnost da stvaraju obvezu obavljanja pregleda kontrole kvalitete angažmana.

Kriteriji za prikladnost pregledavatelja kontrole 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, pregledavatelj kontrole kvalitete angažmana koji je revizija financijskih izvještaja izlistanog 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 izlistanih subjekata.

Konzultiranje s pregledavateljem kontrole kvalitete angažmana (Vidjeti točku 39(b).)

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

Objektivnost pregledavatelja kontrole kvalitete angažmana (Vidjeti točku 40.)

A49. Od tvrtke se zahtijeva da ustanovi politike i postupke oblikovane za očuvanje objektivnosti pregledavatelja kontrole kvalitete angažmana. U skladu s tim, takve politike i postupci osiguravaju da pregledavatelj kontrole 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 manje tvrtke

A50. U slučaju tvrtki s nekoliko partnera može biti neizvedivo da angažirani partner neće biti uključen u odabiranje pregledavatelja kontrole kvalitete angažmana. Samostalni revizori ili male tvrtke mogu sklopiti ugovor s prikladno kvalificiranom vanjskom osobom za one angažmane za koje odrede da zahtijevaju preglede kontrole kvalitete angažmana. Alternativno, samostalni revizori ili male tvrtke mogu koristiti druge tvrtke kako bi se omogućio pregled kontrole kvalitete angažmana. Kada tvrtka skla-

pa 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 pregledavatelja kontrole kvalitete angažmana uključuje sagledavanje potrebe neovisnosti spram revidiranom subjektu i mogućnosti da pregledavatelj kontrole kvalitete angažmana osigura postizanje cilja ocjenjivanja.

Razlike mišljenja (Vidjeti točku 43.)

A52. Učinkovit postupak potiče uočavanje razlika mišljenja 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 tvrtkom 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. Kada takvi rokovi nisu propisani zakonom ili regulativom, točka 45 zahtijeva da tvrtka ustanovi odgovarajuće 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 revizorova izvješća.

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

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

Dokumentacija (Vidjeti točku 46.)

A56. Relevantni zahtjevi etike ustanovljuju obvezu osoblju tvrtke da cijelo vrijeme paze na povjerljivost informacija sadržanih u dokumentaciji angažmana, osim ako klijent nije

dao određenu ovlast za objavljivanje informacija ili postoji pravna ili profesionalna obveza da se to učini. Određeni zakoni ili regulativa mogu nametati dodatne obveze osoblju tvrtke u pogledu održavanja povjerljivosti, posebno u slučajevima kada se radi o osobnim podacima.

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

- omogućuju utvrđivanje kada je i tko kreirao, promijenio ili pregledao dokumentaciju angažmana;
- štite nepromjenjivost informacija u svim etapama angažmana, naročito kada se informacije razmjenjuju unutar angažiranog tima ili prenose drugim strankama putem interneta;
- onemogućavaju neovlašteno mijenjanje dokumentacije angažmana; i
- angažiranom timu ili drugim ovlaštenim strankama dopuštaju pristup do dokumentacije angažmana, kada je to nužno, radi ispravnog izvršavanja njihovih obveza.

A58. Kontrole koje tvrtka oblikuje i uvodi radi očuvanja povjerljivosti, nepromjenjivosti, dostupnosti i ponovnog pronalaženja 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, tvrtka uvodi odgovarajuće postupke koji mogu zahtijevati od angažiranog tima da:

- izrađuju skenirane kopije koje prikazuju cjelokupni sadržaj izvornog papirnatog dokumenta, uključujući potpise, povezivanja i zabilješke;

- integriraju skenirane kopije u dosje angažmana, uključujući, kada je nužno, obave numeriranja i potpisivanja; i
- omoguće da se ponovno pronađu i otisnu skenirane kopije, kada je to potrebno.

  Mogu postojati pravni, regulativni ili drugi razlozi da tvrtka zadrži izvornu papirnatu dokumentaciju koja je bila skenirana.

Čuvanje dokumentacije angažmana (Vidjeti točku 47.)

A60. Potrebe tvrtke za čuvanjem dokumentacije angažmana te razdoblje čuvanja ovisit će o vrsti angažmana i okolnostima koje se odnose na tvrtku, 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 kada ne postoje posebni zahtjevi zakonodavnog ili regulativnog tijela.

A61. U određenim slučajevima revizijskih angažmana razdoblje čuvanja uobičajeno nije kraće od pet godina od datuma revizorova izvješća ili, ako je kasniji, datuma revizorova izvješća za grupu.

A62. Postupci koje tvrtka primjenjuje za čuvanje dokumentacije angažmana uključuju one koji omogućavaju da se tijekom razdoblja čuvanja ispune zahtjevi iz točke 47, primjerice da:

- omoguće ponovno pronalaženje 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
- omoguće ovlaštenim vanjskim strankama pristup i pregled određene dokumentacije angažmana radi kontrole kvalitete ili druge svrhe.

Vlasništvo dokumentacije angažmana

A63. Dokumentacija angažmana je vlasništvo tvrtke, osim ako nije drugačije određeno zakonom ili regulativom. Tvrtka može, po svom izboru, omogućiti da klijent dobije pristup dijelu ili izvatku dokumentacije angažmana pod uvjetom da takvo objavljivanje ne umanji valjanost obavljenog posla ili, u slučaju angažmana s izražavanjem uvjerenja, neovisnost tvrtke ili njezinog osoblja.

Monitoring

Monitoring tvrtkinih politika i postupaka kontrole kvalitete (Vidjeti točku 48.)

A64. Svrha monitoringa sukladnosti s politikama i postupcima kontrole kvalitete jest osigurati ocjenu o:

- slijeđenju profesionalnih standarda i zahtjeva zakonodavnog i regulativnog tijela;
- tome je li sustav kontrole kvalitete odgovarajuće oblikovan i učinkovito implementiran; i
- tome jesu li tvrtkine politike i postupci ispravno primijenjeni tako da su izvješća koja izdaje tvrtka ili angažirani partner odgovarajuća 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 tvrtkine politike i postupke, gdje je to prikladno;
  - o pisanih potvrda o sukladnosti s politikama i postupcima koji se odnose na neovisnost;
  - o trajnih profesionalnih dostignuća, uključujući uvježbavanja; i
  - o odluka u vezi s prihvaćanjem i zadržavanjem odnosa s klijentom i određenim angažmanima.
- određivanje korektivnih mjera koje treba poduzeti i poboljšanja koje treba provesti u sustavu, uključujući osiguranje povratnih informacija o tvrtkinim politikama i postupcima koji se odnose na osposobljavanje i uvježbavanje;
- priopćavanje odgovarajućem osoblju tvrtke slabosti utvrđenih u sustavu, o razmjeru shvaćanja sustava ili o postupanju u skladu s njim; i
- postupke naknadnog praćenje koje obavlja odgovarajuće osoblje tvrtke tako da se potrebne izmjene mogu obaviti odmah 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 tvrtke;

- 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 tvrtkinog poslovanja i organizacije; i
- rizike povezane s tvrtkinim klijentima i određenim angažmanima.

A67. Postupak pregleda uključuje izbor pojedinačnih angažmana, od kojih neki mogu biti odabrani bez prethodnog obavještavanja angažiranog tima. Pri određivanju djelokruga pregleda, tvrtka može uzeti u obzir djelokrug ili zaključke neovisnog vanjskog programa pregleda. Međutim, program neovisnog vanjskog pregleda nije zamjena za tvrtkin program unutarnjeg monitoringa.

Posebna razmatranja za manje tvrtke

A68. U slučaju manjih tvrtki, može biti potrebno da postupke monitoringa obavljaju osobe koje su odgovorne za oblikovanje i uvođenje tvrtkinih politika i postupaka kontrole kvalitete, ili koje mogu biti uključene u obavljanje pregleda kontrole kvalitete angažmana. Tvrtka s ograničenim brojem osoba može izabrati korištenje primjereno kvalificirane vanjske osobe ili druge tvrtke za obavljanje provjere angažmana i druge postupke monitoringa. Alternativno, tvrtka može uspostaviti aranžmane radi dijeljenja resursa s drugim odgovarajućim organizacijama kako bi olakšale aktivnosti monitoringa.

Priopćavanje manjkavosti (Vidjeti točku 50.)

A69. Izvješćivanje o utvrđenim manjkavostima osoba, 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 tvrtke. Može ih iznositi osoblje tvrtke, klijenti ili treće stranke. Mogu ih primati članovi angažiranog tima ili drugo osoblje tvrtke.

Politike i postupci istraživanja (Vidjeti točku 56.)

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

- ima dostatno i primjereno iskustvo;

- ima ovlast unutar tvrtke; i
- nije na drugi način uključen u angažman.

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

Posebna razmatranja za manje tvrtke

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

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 tvrtke i broj ureda; i
- vrstu i složenost poslovanja i organizacije tvrtke.

Primjerice, velike tvrtke 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:
  - postupanja u skladu sa standardima profesije i zahtjevima zakonskog ili regulativnog tijela;
  - je li sustav kontrole kvalitete odgovarajuće oblikovan i implementiran; i
  - jesu li tvrtkine politike i postupci kontrole kvalitete odgovarajuće primijenjeni tako da su izvješća koja izdaje tvrtka ili angažirani partner primjerena u danim okolnostima;
- prepoznavanje zapaženih manjkavosti, ocjenu njihova učinka te navodi osnovu za određivanje jesu li nužne daljnje aktivnosti i koje su te aktivnosti.

Posebna razmatranja za manje tvrtke

A75. Manje tvrtke mogu koristiti neformalnije metode za dokumentiranje svojih sustava kontrole kvalitete kao što su bilješke, kontrolne liste i formulari.

Ovaj Međunarodni standard kontrole kvalitete 1 "Kontrola kvalitete za tvrtke koje obavljaju revizije i uvide financijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge" Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

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	
Djelokrug ovog MRevS-a	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
Etički zahtjevi u vezi s revizijom financijskih izvještaja	A14-A17
Profesionalni skepticizam	A18-A22
Profesionalna prosudba	A23-A27
Dostatni i primjereni revizijski dokazi i revizijski rizik	A28-A52
Obavljanje revizije u skladu s MRevS-ovima	A53-A76

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje opće odgovornosti neovisnog revizora kada obavlja reviziju financijskih izvještaja u skladu s MRevS-ovima. On posebno navodi opće ciljeve neovisnog revizora i objašnjava sadržaj i djelokrug revizije oblikovane da omogući neovisnom revizoru ispuniti te ciljeve. On također objašnjava djelokrug, ovlast i strukturu MRevS-ova te uključuje zahtjeve koji ustanovljuju opće odgovornosti neovisnog revizora primjenjive u svim revizijama, uključujući obvezu da postupa u skladu s MRevS-ovima. Ovdje se neovisni revizor u nastavku naziva "revizor".

2. MRevS-ovi su pisani u kontekstu revizija financijskih izvještaja koje obavlja revizor. U okolnostima kada su primjenjivi na revizije drugih povijesnih financijskih informacija, treba ih primijeniti kako je neophodno. 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 ustanoviti 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

3. Svrha revizije je povisiti stupanj povjerenja namjeravanih korisnika u financijske izvještaje. To se postiže izražavanjem revizorova 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 istinit i fer prikaz u skladu s okvirom. Revizije obavljene u skladu s MRevS-ovima i relevantnim etičkim zahtjevima omogućavaju revizoru da formira takvo mišljenje. (Vidjeti točku A1.)

4. Financijski izvještaji podvrgnuti reviziji su oni poslovnog 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 odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje prihvatili određene odgovornosti koje su ključne za obavljanje revizije. Revizije financijskih izvještaja ne oslobađaju menadžment ili one koji su zaduženi za upravljanje njihovih odgovornosti. (Vidjeti točke A2-A11.)

5. Kao osnovu za revizorovo mišljenje, MRevS-ovi zahtijevaju da revizor stekne razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja bilo zbog prijevare ili zbog pogreške. Razumno uvjerenje je viša razina uvjerenja. Ono se stječe kada je revizor pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze kako bi smanjio revizijski rizik (tj. rizik da revizor izrazi neodgovarajuće mišljenje kada 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 revizorovo mišljenje, više stvaraju dojam, nego što su nedvojbeni. (Vidjeti točke A28-A52.)

6. 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.[1] 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 sadržaj pogrešnog prikazivanja ili kombinacija tih čimbenika. Revizorovo 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.

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:

   - prepozna i procijeni rizike značajnog pogrešnog prikazivanja, bilo zbog prijevare ili zbog pogreške, temeljeno na razumijevanju subjekta i njegovog okruženja, uključujući i subjektove 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.

8. Oblik mišljenja koje će izraziti revizor ovisit će o primjenjivom okviru financijskog izvještavanja i svakom primjenjivom zakonu ili regulativama. (Vidjeti točke A12-A13.)

---

[1] MRevS 320 "Značajnost u planiranju i obavljanju revizije" i MRevS 450 "Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tijekom revizije".

9. Revizor također može imati određene druge odgovornosti za obavještavanje i izvješćivanje korisnika, menadžmenta, onih koji su zaduženi za upravljanje ili stranaka izvan poslovnog subjekta, u vezi s pitanjima koja iskrsnu temeljem revizije. To može biti ustanovljeno MRevS-ovima ili primjenjivim zakonima ili regulativama.[2]

Datum stupanja na snagu

10. Ovaj MRevS je na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma.

Opći ciljevi revizora

11. U obavljanju revizije financijskih izvještaja, opći ciljevi revizora su:

    (a) steći razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja, bilo zbog prijevare ili zbog pogreške, omogućavajući tako revizoru da izrazi mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji pripremljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja; i

    (b) izvijestiti o financijskim izvještajima te komunicirati kako se zahtijeva MRevS-ovima, u skladu s revizorovim nalazima.

12. U svim slučajevima kada se ne može steći razumno uvjerenje i mišljenje s rezervom u revizorovom 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 napusti[3] angažman, 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 primjenjivo, 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.

---

2 Vidjeti, na primjer, MRevS 260 "Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje" i točku 43 MRevS-a 240 "Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja".

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

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 objave povrh onih koje izričito zahtijeva okvir; ili

(ii) izravno navodi kako može biti nužno da, radi postizanja fer prezentacije financijskih izvještaja, menadžment odstupi 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 (a) ili (b).

(b) Revizijski dokaz – 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. 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; i

(ii) primjerenost revizijskih dokaza je mjera kvalitete revizijskog dokaza, tj. njegove važnosti i pouzdanosti u potkrjepljivanju zaključaka na kojima se temelji revizorovo mišljenje.

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

(d) Pojam "revizor" koristi se za označavanje osobe ili osoba koje obavljaju reviziju, uobičajeno za angažiranog partnera ili druge članove angažiranog tima ili, kada je primjenjivo, za tvrtku. Pojam "angažirani partner", a ne pojam "revizor" koristi se kada neki MRevS ima izričitu namjeru da zahtjev ili odgovornost ispuni angažirani partner. "Angažirani partner" i "tvrtka", kada je primjenjivo, trebaju se shvaćati u značenju koja imaju njihove istoznačnice u javnom sektoru.

(e) 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.

(f) Financijski izvještaji – strukturirano predstavljanje povijesnih financijskih informacija, uključujući povezane bilješke uz financijske izvještaje, namijenjene za priopćavanje o ekonomskim resursima ili obvezama poslovnog subjekta u određenoj vremenskoj točki ili njihovim promjena tijekom razdoblja, u skladu s okvirom financijskog izvještavanja. Povezane bilješke uz financijske izvještaje uobičajeno obuhvaćaju sažetak značajnih računovodstvenih politika i druge objašnjavajuće informacije. Naziv "financijski izvještaji" uobičajeno se odnosi na cjelovit skup financijskih izvještaja koji je određen zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, ali se može odnositi i na pojedini izvještaj.

(g) Povijesne financijske informacije – informacije o ekonomskim događajima nastalim u prošlim razdobljima ili o ekonomskim uvjetima ili okolnostima u nekoj prošloj vremenskoj točki, 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 vlasnike-menadžere.

(i) Pogrešan prikaz – razlika između iznosa, klasifikacije, prezentacije ili objave stavke predočenog financijskog izvještaja i iznosa, klasifikacije, prezentacije ili objave koji bi bio potreban za tu stavku da 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 objava 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:

(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 prijevare ili pogreške; i

(iii) osiguravanja revizoru:

a. 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 ostale stavke;

b. dodatnih informacija koje revizor može tražiti za potrebe revizije od menadžmenta i, gdje je primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje; i

c. neograničen pristup osobama unutar poslovnog subjekta za koje revizor odredi da je to nužno za pribavljanje revizijskih dokaza.

U slučaju okvira fer prezentacije, navedeno gore 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".

(k) Profesionalna prosudba – primjena relevantnog znanja, iskustva i uvježbanosti, 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 – duševno stanje koje uključuje preispitivanje mišljenja, uz opreznost spram uvjeta koji mogu ukazivati na moguća pogrešna prikazivanja zbog pogreške ili prijevare, 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:

(a) Inherentni rizik *(Inherent risk)* – sklonost 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.

(b) 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 objavu, 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 postupka financijskog izvještavanja. U nekim zakonodavstvima kod nekih subjekata, oni koji su zaduženi za upravljanje mogu uključiti 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 vezi s angažmanima revizije financijskih izvještaja, revizor će postupati u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući one koji se odnose na neovisnost. (Vidjeti točke A14-A17.)

Profesionalni skepticizam

15. Revizor će planirati i obavljati reviziju s profesionalnim skepticizmom prihvaćajući mogućnost postojanja okolnosti koje mogu uzrokovati da financijski izvještaji budu značajno pogrešno prikazani. (Vidjeti točke A18-A22.)

Profesionalna prosudba

16. Revizor će koristiti profesionalnu prosudbu u planiranju i obavljanju revizije financijskih izvještaja. (Vidjeti točke A23-A27.)

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 revizorovo mišljenje. (Vidjeti točke A28-A52.)

Obavljanje revizije u skladu s MRevS-ovima

Sukladnost s MRevS-ovima relevantnim za reviziju

18. Revizor će postupati u skladu sa svim MRevS-ovima relevantnim za reviziju. Neki je MRevS relevantan za reviziju kada je MRevS na snazi i postoje okolnosti koje se uređuju tim MRevS-om. (Vidjeti točke A53-A57.)

19. Revizor će steći razumijevanje cijelog teksta MRevS-a, uključujući njegov materijal za primjenu i ostale materijale s objašnjenima, kako bi razumio njegove ciljeve i ispravno primijenio njegove zahtjeve. (Vidjeti točke A58-A66.)

20. Revizor neće navesti sukladnost s MRevS-om u revizorovom 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 će pri planiranju i obavljanju revizije koristiti ciljeve navedene u relevantnim MRevS-ovima, vodeći računa o međusobnoj povezanosti MRevS-ova, kako bi: (Vidjeti točke A67-A69.)

    (a) odredio jesu li za postizanje ciljeva navedenih u MRevS-ovima potrebni neki revizijski postupci povrh onih zahtijevanih MRevS-ovima; i (Vidjeti točku A70.)

    (b) ocijenio jesu li pribavljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi. (Vidjeti točku A71.)

Sukladnost s relevantnim zahtjevima

22. Ovisno o točki 23, revizor će postupiti u skladu sa svakim zahtjevom MRevS-a, osim ako u okolnostima revizije:

    (a) cijeli MRevS nije relevantan; ili

    (b) zahtjev nije relevantan jer je uvjetan, a uvjet nije ispunjen. (Vidjeti točke A72-A73.)

23. U iznimnim okolnostima, revizor može prosuditi da je nužno odstupiti od relevantnog zahtjeva iz MRevS-a. U takvim okolnostima revizor će 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 A74.)

Propust postizanja cilja

24. Ako se ne može postići neki cilj iz relevantnog MRevS-a, revizor će ocijeniti sprječava li ga to u postizanju općih ciljeva i time zahtijeva da revizor, u skladu s MRevS-ovima, modificira revizorovo 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.[4] (Vidjeti točke A75-A76.)

***

[4] MRevS 230 "Revizijska dokumentacija", točka 8(c).

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Revizija financijskih izvještaja

Djelokrug revizije (Vidjeti točku 3.)

A1. Revizorovo mišljenje o financijskim izvještajima bavi se time 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. Revizorovo 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 odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje. Međutim, razmjer 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 odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje prihvatili te razumjeli svoje odgovornosti:

(a) za sastavljanje financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, uključujući gdje je relevantno, i za njihovu fer prezentaciju;

(b) za takve interne kontrole koje menadžment i, gdje je odgovarajuće, 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

(c) osigurati revizoru:

(i) 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;

(ii) dodatne informacije koje revizor može, za svrhu revizije, zahtijevati od menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje; i

(iii) neograničen pristup osobama unutar poslovnog subjekta za koje revizor odredi da je to nužno za pribavljanje revizijskih dokaza.

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

- utvrđivanje primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, u kontekstu svih relevantnih zakona ili regulativa;
- sastavljanje financijskih izvještaja u skladu s tim okvirom; i
- 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 pravnim 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 usmjeravati na 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;
- objavljena mišljenja različitih tijela o nadolazećim računovodstvenim pitanjima koja izdaju profesionalne ili regulativne organizacije i 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 upućivanje na njegovu primjenu, ili između izvora koje obuhvaća okvir financijskog izvještavanja, prevlast 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 općenita 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.

A8. Zahtjevi primjenjivog okvira financijskog izvještavanja također određuju što čini cjelovit skup financijskih izvještaja. U slučaju mnogih okvira, financijski izvještaji smišljeni su da pruže informacije o financijskom položaju, financijskoj uspješnosti i novčanim tokovima subjekta. Za takve okvire, cjeloviti skup financijskih izvještaja uključivao bi bilancu, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama glavnice, izvještaj o novčanim tokovima i povezane bilješke. Za neke druge okvire financijskog izvještavanja, pojedinačni financijski izvještaji 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 osnovni financijski izvještaj onaj o novčanim primicima i izdacima kada 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:
    - bilanca;
    - račun dobiti i gubitka ili izvješće o poslovanju;
    - izvještaj o zadržanim zaradama;
    - izvještaj o novčanim tokovima;
    - izvještaj o imovini i obvezama koji ne uključuje glavnicu vlasnika;

- izvještaj o promjenama u glavnici vlasnika;
- izvještaj o prihodima i rashodima; i
- izvještaj o poslovanju po proizvodnim linijama.

A9. MRevS 210 ustanovljuje zahtjeve i pruža upute za utvrđivanje prihvatljivosti primjenjivog okvira financijskog izvještavanja.[5] MRevS 800 bavi se posebnim razmatranjima kada su financijski izvještaji sastavljeni u skladu okvirom posebne namjene.[6]

A10. Zbog važnosti pretpostavke za obavljanje revizije, kao preduvjet za prihvaćanje revizijskog angažmana, od revizora se zahtijeva da pribavi sporazum s menadžmentom i, gdje je odgovarajuće, onima koji su zaduženi za upravljanje da oni prihvaćaju i razumiju da snose svoje odgovornosti navedene u točki A2.[7]

Posebna razmatranja za revizije javnog sektora

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.[8]

Oblik revizorova mišljenja (Vidjeti točku 8.)

A12. Mišljenje koje izrazi revizor jest o tome jesu li financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Oblik revizorova 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 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

---

5 MRevS 210 "Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana", točka 6(a).

6 MRevS 800 "Posebna razmatranja – Revizije financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima posebne namjene" točka 8.

7 MRevS 210, točka 6(b).

8 Vidjeti točku A57.

sukladnosti, zahtijevano mišljenje jest o tome jesu li financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s okvirom. Osim ako nije navedeno drugačije, poziv na MRevS-ove u revizorovom mišljenju pokriva oba oblika mišljenja.

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

A14. Revizor je, u vezi s angažmanima revizije financijskih izvještaja, podvrgnut relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući one koji se odnose na neovisnost. Relevantni etički zahtjevi u vezi s revizijama financijskih izvještaja uobičajeno obuhvaćaju Dio A i B *Kodeksa etike za profesionalne računovođe* Međunarodne federacije računovođa (u nastavku IFAC-ov Kodeks) zajedno s nacionalnim zahtjevima koji su restriktivniji.

A15. Dio A IFAC-ovog Kodeksa ustanovljuje temeljna načela profesionalne etike relevantna revizoru kada obavlja reviziju financijskih izvještaja i osigurava konceptualni okvir za primjenjivanje tih načela. IFAC-ov Kodeks zahtijeva da se revizor pridržava temeljnih načela, a to su:

(a) poštenje;

(b) objektivnost;

(c) profesionalna kompetentnost i dužna pažnja;

(d) povjerljivost; i

(e) profesionalno ponašanje.

Dio B IFAC-ovog Kodeksa ilustrira kako se konceptualni okvir treba primijeniti u određenim situacijama.

A16. U slučaju revizijskog angažmana u javnom je interesu i stoga se zahtijeva IFAC-ovim Kodeksom, da revizor bude neovisan u odnosu na subjekt koji je podvrgnut reviziji. IFAC-ov Kodeks opisuje neovisnost kao onu koja obuhvaća neovisnost u svijesti i neovisnost u pojavi. Revizorova neovisnost u odnosu na subjekt štiti revizorovu mogućnost da formira revizijsko mišljenje a da na njega ne djeluju utjecaji koji mogu kompromitirati to mišljenje. Neovisnost povećava revizorovu mogućnost da djeluje pošteno, bude objektivan i zadrži pristup s profesionalnim skepticizmom.

A17. Međunarodni standard kontrole kvalitete (MSKK) 1[9] ili nacionalni zahtjevi koji su barem isto toliko zahtjevni,[10] bave se s odgovornošću tvrtke da ustanovi i održava svoj sustav kontrole kvalitete revizijskih angažmana. MSKK 1 navodi odgovornosti tvrtke za ustanovljivanje politika i postupaka oblikovanih kako bi joj osigurali razumno

[9] Međunarodni standard kontrole kvalitete (MSKK) 1 "Kontrola kvalitete za tvrtke koje obavljaju revizije i uvide financijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge".

[10] Vidjeti MRevS 220 "Kontrola kvalitete revizije financijskih izvještaja", točka 2.

jamstvo da tvrtka i njezino osoblje postupaju u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući one koji se odnose na neovisnost.[11] MRevS 220 navodi odgovornosti angažiranog partnera u vezi s relevantnim etičkim zahtjevima. 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.[12] 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.

Profesionalni skepticizam (Vidjeti točku 15.)

A18. Profesionalni skepticizam uključuje opreznost spram, primjerice:

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

A19. Održavanje profesionalnog skepticizma kroz cijelu reviziju nužno je ako revizor treba, na primjer, smanjiti rizike:

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

A20. 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 sagledavanje dostatnosti i primjerenosti revizijskih dokaza dobivenih u kontekstu okolnosti, primjerice, u slučaju gdje postoje

[11] MSKK 1, točke 20-25.

[12] MRevS 220, točke 9-12.

čimbenici rizika prijevare i jedan dokument vrste osjetljive spram prijevare, koji je jedini potkrjepljujući dokaz za značajni iznos iz financijskog izvještaja.

A21. Revizor može prihvatiti evidencije i dokumentaciju kao vjerodostojne osim ako ima razloga vjerovati suprotno. Ipak, od revizora se zahtjeva da razmotri pouzdanost informacija koje će se koristiti kao revizijski dokazi.[13] U slučajevima sumnje u pouzdanost informacija ili indikacija mogućih prijevara (primjerice, ako uvjeti utvrđeni tijekom revizije uzrokuju da revizor povjeruje da dokumentacija može biti neautentična ili da bi uvjeti 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.[14]

A22. Od revizora se ne može očekivati da zanemari ranija iskustva u vezi s poštenjem i čestitošću subjektovog menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje. Ipak, pri stjecanju razumnog uvjerenja, vjerovanje revizora da su menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje pošteni i čestiti ne oslobađa revizora potrebe da pristupa s profesionalnim skepticizmom ili mu ne dopušta da to prihvati kao takvo bez revizijskih dokaza koji bi bili manje od uvjerljivih.

Profesionalna prosudba (Vidjeti točku 16.)

A23. 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 dane okolnosti. Profesionalna prosudba je nužna naročito u vezi s odlukama o:

- značajnosti i revizijskom riziku;
- vrsti, vremenskom rasporedu i obujmu revizijskih postupaka koji su potrebni za ispunjenje zahtjeva MRevS-ova i dobivanje revizijskih dokaza;
- ocjenjivanju jesu li dobiveni 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 subjektovog primjenjivog okvira financijskog izvještavanja; i
- stvaranju zaključaka temeljenih na dobivenim revizijskim dokazima, primjerice, procjenjujući razumnost procjena koje je menadžment obavio pri sastavljanju financijskih izvještaja.

---

13 MRevS 500 "Revizijski dokazi", točke 7-9.

14 MRevS 240, točka 13; MRevS 500, točka 11; i MRevS 505 "Eksterne konfirmacije", točke 10-11 i 16.

A24. Razlikovno svojstvo profesionalne prosudbe koja se očekuje od revizora jest da ju obavlja revizor čija uvježbanost, znanje i iskustvo pomažu u razvijanju nužne kompetentnosti za stvaranje razumnih prosudbi.

A25. Obavljanje profesionalne prosudbe i u nekom određenom 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 tvrtke, kao što zahtijeva MRevS 220,[15] pomaže revizoru u stvaranju razumnih informacija utemeljenih na prosudbama.

A26. Profesionalna prosudba može se ocijeniti na temelju toga odražava li stvorena prosudba kompetentnu primjenu revizijskih i računovodstvenih načela te je li odgovarajuća u danom kontekstu, i dosljedna, činjenicama i okolnostima koje su revizoru bile poznate do datuma revizorova izvješća.

A27. Profesionalna prosudba treba se provoditi tijekom revizije. Ona također treba biti odgovarajuće 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 stvorene tijekom stvaranja zaključaka o značajnim pitanjima nastalim tijekom revizije.[16] Profesionalna prosudba ne koristi se 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

A28. Revizijski dokaz nužan je za potkrjepljivanje revizorova 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 reviziji[17]) ili iz tvrtkinih postupaka kontrole kvalitete za prihvaćanje i zadržavanje klijenta. Osim drugih izvora unutar i izvan poslovnog subjekta, subjektove računovodstvene evidencije važan su izvor revizijskih dokaza. Također, informacije koje se mogu koristiti kao revizijski dokaz mogu biti one koje pripremi ekspert zaposlen u tvrtki ili kojeg je angažirala tvrtka. Revizijski dokaz obuhvaća, kako informacije koje potkrjepljuju i potvrđuju menadžmentove

---

15 MRevS 220, točka 18.

16 MRevS 230, točka 8.

17 MRevS 315 "Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja", točka 9.

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 revizorova mišljenja sastoji se u dobivanju i ocjenjivanju revizijskih dokaza.

A29. Dostatnost i primjerenost revizijskog dokaza međusobno su povezane. Dostatnost je mjera količine revizijskih dokaza. Na potrebnu količinu revizijskih dokaza utječe revizorova procjena rizika pogrešnog 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). Dobivanje više revizijskih dokaza, međutim, ne može nadoknaditi njihovu slabu kvalitetu.

A30. Primjerenost je mjera kvalitete revizijskog dokaza, tj. njegove važnosti i njegove pouzdanosti u stvaranju podrške zaključcima na kojima je temeljeno revizorovo mišljenje. Na pouzdanost dokaza utječe njegov izvor i njegova vrsta te je ovisna o pojedinačnim okolnostima u kojima je dokaz dobiven.

A31. Pitanje je profesionalne prosudbe jesu li dobiveni dostatni i primjereni revizijski dokazi za smanjivanje revizijskog rizika na prihvatljivo nisku razinu te je li time omogućeno revizoru da stvori razumne zaključke na kojima se temelji revizorovo mišljenje. MRevS 500 i ostali relevantni MRevS-ovi ustanovljuju dodatne zahtjeve i pružaju daljnje upute primjenjive tijekom revizije u vezi s revizorovim razmatranjima o dobivanju dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza.

Revizijski rizik

A32. Revizijski rizik je funkcija rizika značajnog pogrešnog prikazivanja i rizika neotkrivanja. Procjena rizika temelji se na revizijskim postupcima kako bi se dobile informacije nužne za tu svrhu i dokazima dobivenim tijekom revizije. Procjena rizika jest područje za profesionalne prosudbe, prije nego što je područje za koje su moguća precizna mjerenja.

A33. Za svrhe MRevS-ova, revizijski rizik ne uključuje rizik da revizor može izraziti mišljenje da su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani kada to oni nisu. Taj je rizik redovito neznačajan. Nadalje, revizijski je rizik stručni pojam povezan s procesom revidiranja; nije povezan s revizorovim poslovnim rizicima, kao što su gubitak temeljem sudskog spora, negativan publicitete ili drugi događaji koji nastaju u vezi s revizijom financijskih izvještaja.

Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja

A34. Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja mogu postojati na dvjema razinama:

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

A35. 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.

A36. Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja za razinu tvrdnji procjenjuju se kako bi se odredile vrste, vremenski raspored i obujam daljnjih revizijskih postupaka nužnih za dobivanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza. Ti dokazi revizoru omogućavaju da izrazi mišljenje 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.

A37. Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja za razinu tvrdnji sastoje se od dva sastavna dijela: inherentnog rizika i kontrolnog rizika. Inherentni rizik i kontrolni rizik su subjektovi rizici; oni postoje neovisno o reviziji financijskih izvještaja.

A38. Inherentni rizik je veći za neke tvrdnje i s njima povezane klase transakcija, stanja računa i objava, nego za ostale. Primjerice, on može biti viši za složenije izračune ili za račune koji se sastoje od iznosa izvedenih računovodstvenim procjenama koje su podložne procjeni značajne neizvjesnosti. 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 objava. Takvi čimbenici mogu uključivati, primjerice, nedostatak dovoljnog obrtnog kapitala za nastavak poslovanja ili propadanje djelatnosti koju karakteriziraju brojni poslovni neuspjesi.

A39. Kontrolni rizik je funkcija učinkovitosti menadžmentovog oblikovanja, implementacije i održavanja internih kontrola usmjerenih na uočene rizike koji ugrožavaju postizanje subjektovih ciljeva relevantnih za sastavljanje subjektovih financijskih izvještaja. Međutim, interne kontrole, neovisno o tome koliko su dobro oblikovane i koliko dobro djeluju, mogu samo smanjiti, ali ne i eliminirati rizike značajnog pogrešnog 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 tim, 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.[18]

[18] MRevS 330 "Revizorove reakcije na procijenjene rizike", točke 7-17.

A40. MRevS-ovi se uobičajeno ne odnose odvojeno na inherentni rizik i kontrolni rizik, nego umjesto toga na kombiniranu procjenu "rizika značajnog pogrešnog prikazivanja". Međutim, revizor može napraviti odvojene ili kombinirane procjene inherentnog i kontrolnog rizika, ovisno o preferiranim revizijskim tehnikama ili metodologijama i praktičnim razlozima. Procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja može biti izražena u količinskim izrazima, kao što su postoci ili nekoličinskim izrazima. U svakom slučaju, važnija je potreba da revizor napravi procjenu rizika nego različiti pristupi kojima se to može obaviti.

A41. MRevS 315 ustanovljuje zahtjeve i pruža upute za prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja za razinu financijskih izvještaja i razinu tvrdnji.

Rizik neotkrivanja

A42. Za danu razinu revizijskog rizika, prihvatljiva razina rizika neotkrivanja je u obrnuto proporcionalnom odnosu spram procijenjenog rizika značajnog pogrešnog prikazivanja za razinu tvrdnje. Primjerice, što revizor više vjeruje da su veći rizici značajnog pogrešnog prikazivanja, to se manji rizik neotkrivanja može prihvatiti i, u skladu s tim, revizor zahtijeva više uvjerljivih revizijskih dokaza.

A43. Rizik neotkrivanja u vezi je s vrstama, vremenskim rasporedom i obujmom revizorovih postupaka koje je on odredio kako bi smanjio revizijski rizik na prihvatljivo nisku razinu. On je stoga funkcija učinkovitosti revizijskog postupka i revizorove provedbe tog postupka. Pitanja kao što su:

- primjereno planiranje;
- ispravno dodjeljivanje osoblja angažiranom timu;
- postupanje uz profesionalni skepticizam; i
- nadzor i pregled obavljenog revizijskog posla,

pomažu poboljšati učinkovitost revizijskog postupka i njegovog izvođenja te smanjuju mogućnost da revizor odabere neodgovarajući revizijski postupak, pogrešno primijeni odgovarajući revizijski postupak ili pogrešno protumači rezultate revizije.

A44. MRevS 300[19] i MRevS 330 ustanovljuju zahtjeve i pružaju upute za planiranje revizije financijskih izvještaja i revizorove reakcije na procijenjene rizike. Rizik neotkrivanja, međutim, može biti samo smanjen, ali ne i eliminiran zbog inherentnih ograničenja revizije. U skladu s tim, uvijek će postojati neki rizik neotkrivanja.

[19] MRevS 300 "Planiranje revizija financijskih izvještaja."

Inherentna ograničenja revizije

A45. 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 značajnog pogrešnog 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 revizorovo mišljenje, više stvaraju dojam, nego što su nedvojbeni. Inherentna ograničenja revizije nastaju zbog:

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

Sadržaj financijskog izvještavanja

A46. Sastavljanje financijskih izvještaja uključuje menadžmentove prosudbe u primjenjivanju zahtjeva iz subjektovog primjenjivog okvira financijskog izvještavanja na činjenice i okolnosti poslovnog subjekta. Osim 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, neke stavke financijskih izvještaja podložne su svojstvenoj razini varijabilnosti koja se ne može eliminirati primjenom revizijskih postupaka. Primjerice, to je čest slučaj u vezi s određenim računovodstvenim procjenama. Ipak, MRevS-ovi zahtijevaju da revizor posebno razmotri jesu li računovodstvene procjene razumne u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i povezanih objava te razmotri kvalitativne aspekte subjektove računovodstvene prakse, uključujući pokazatelje mogućih pristranosti u menadžmentovim prosudbama.[20]

Sadržaj revizijskih postupaka

A47. Postoje praktična i zakonska ograničenja revizorovih mogućnosti dobivanja 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 dobivene sve relevantne informacije.

---

[20] MRevS 540 "Revidiranje računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti, i s tim povezana objavljivanja" i MRevS 700 "Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima", točka 12.

- Prijevara može uključivati sofisticirane i brižljivo 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 kada to oni nisu. Revizor nije ni uvježban niti se od njega očekuje da je ekspert za ocjenjivanje autentičnosti dokumenata.
- Revizija nije službeno istraživanje navodnih malverzacija. U skladu s tim, revizoru nisu dane određene zakonske ovlasti, kao što je ovlast pretrage koja može biti nužna za takvo istraživanje.

Pravodobnost financijskog izvještavanja i ravnoteža između koristi i troška

A48. 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 zadovoljan s revizijskim dokazima koji su manje nego uvjerljivi. Odgovarajuće planiranje pomaže u osiguranju dovoljnog vremena i dovoljnih raspoloživih resursa za obavljanje revizije. Usprkos tome, važnost informacije, a time i njezina vrijednost, teže smanjivanju protoka 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 priznavanje da je neizvedivo obraditi svaku informaciju koja može postojati ili iscrpno ispitati svako pitanje uz pretpostavku da je informacija pogrešna ili prijevarna dok se ne dokaže drugačije.

A49. Kao posljedica toga, 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 značajnog pogrešnog 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.

A50. U kontekstu pristupa opisanih u točki A49, MRevS-ovi sadrže zahtjeve za planiranje i obavljanje revizije te zahtijevaju da revizor, između ostalog:

- ima osnovicu za prepoznavanje i procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na razinama financijskih izvještaja i tvrdnji kroz obavljanje postupaka procjene rizika i povezane aktivnosti;[21] i

[21] MRevS 315, točke 5-10.

- koristi testiranja i ostale načine ispitivanja populacija na način koji revizoru osigurava razumnu osnovicu za stvaranje zaključaka o populaciji.[22]

Ostala pitanja koja utječu na inherentna ograničenja revizije

A51. U slučaju određenih tvrdnji ili područja ispitivanja, posebno su važni potencijalni učinci inherentnih ograničenja na revizorovu mogućnost da otkrije značajna pogrešna prikazivanja. Takve tvrdnje ili područja ispitivanja uključuju:

- prijevaru, a naročito prijevaru koja uključuje viši menadžment ili tajni sporazum; (Za daljnja razmatranja vidjeti MRevS 240.)
- postojanje i potpunost odnosa i transakcija s povezanom strankom; (Za daljnja razmatranja vidjeti MRevS 550[23].)
- nastanak nesukladnosti sa zakonima i regulativama; i (Za daljnja razmatranja vidjeti MRevS 250[24].)
- buduće događaje ili uvjete koji mogu uzrokovati da subjekt prekine nastavak vremenski neograničenog poslovanja. (Za daljnja razmatranja vidjeti MRevS 570[25].)

Relevantni MRevS-ovi navode posebne revizijske postupke radi pomaganja u ublažavanju učinka inherentnog ograničenja.

A52. Zbog inherentnih ograničenja revizije, postoji neizbježan rizik da neka značajna pogrešna prikazivanja financijskih izvještaja 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 financijskih izvještaja 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 se zadovolji s revizijskim dokazima koji su manje od uvjerljivih. 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 revizorova izvješća temeljenog na ocjenjivanju dokaza u kontekstu općih ciljeva revizora.

---

22 MRevS 330; MRevS 500; MRevS 520 “Analitički postupci” i MRevS 530 “Revizijsko uzorkovanje”.

23 MRevS 550 “Povezane stranke”.

24 MRevS 250 “Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja”.

25 MRevS 570 “Vremenska neograničenost poslovanja”.

Obavljanje revizije u skladu s MRevS-ovima

Sadržaj MRevS-ova (Vidjeti točku 18.)

A53. MRevS-ovi, uzeti u cjelini, osiguravaju standarde za revizorov rad u ispunjavanju općih ciljeva revizora. MRevS-ovi se bave općim odgovornostima revizora, kao i revizorovim daljnjim razmatranjima relevantnim za primjenu tih odgovornosti na određenu problematiku.

A54. Djelokrug, 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.

A55. U obavljanju revizije, od revizora se može zahtijevati sukladnost sa zakonskim ili regulativnim zahtjevima povrh onih iz MRevS-ova. MRevS-ovi ne nadilaze zakone ili regulative koje uređuju revizije financijskih izvještaja. U slučaju da se takav zakon ili regulativa razlikuje od MRevS-ova, revizije obavljene samo u skladu sa zakonom ili regulativom neće automatski biti sukladne s MRevS-ovima.

A56. Revizor također može obavljati reviziju i u skladu s MRevS-ovima i u skladu s revizijskim standardima određene jurisdikcije ili države. U takvim slučajevima, osim 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.

Posebna razmatranja za revizije u javnom sektoru

A57. MRevS-ovi su mjerodavni za angažmane u javnom sektoru. Međutim, na odgovornosti revizora javnog sektora mogu utjecati zadaci revizije ili obveze subjekata javnog sektora nastale temeljem zakona, regulative ili drugih ovlasti (kao što su ministarske smjernice, zahtjevi politika uprave ili rezolucije), koje mogu imati širi djelokrug od revizije financijskih izvještaja u skladu s MRevS-ovima. Tim dodatnim odgovornostima MRevS-ovi se ne bave. Njima se mogu baviti objave Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija ili standardi nacionalnih kreatora standarda ili upute koje stvaraju državne revizijske agencije.

Sadržaj MRevS-ova (Vidjeti točku 19.)

A58. Osim ciljeva i zahtjeva (zahtjevi su izraženi u MRevS-ovima korištenjem riječi "će"), 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 za razumijevanje ciljeva navedenih u MRevS-u te za ispravnu primjenu zahtjeva MRevS-a.

A59. Gdje je nužno, materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima daju dodatna objašnjenja zahtjeva MRevS-a i upute za njegovo ispunjavanje. On može naročito:

- podrobnije objasniti što znači zahtjev ili što se njime namjerava postići; i
- sadržati primjere postupaka koji mogu biti primjereni u danim okolnostima.

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.

A60. Dodaci čine dio materijala za primjenu i ostalih materijala s objašnjenjima. Svrha i namjena korištenja dodataka objašnjena je u tekstu MRevS-a na koji se odnosi ili unutar naslova i uvoda samog dodatka.

A61. Uvodni materijal može uključiti, prema potrebi, takvu problematiku kao što je objašnjenje:

- svrhe i djelokruga MRevS-a, uključujući kakav je odnos MRevS-a prema drugim MRevS-ovima;
- područja MRevS-a;
- odgovarajućih odgovornosti revizora i drugih u vezi s područjem MRevS-a; i
- konteksta u kojem je stvoren MRevS.

A62. MRevS može uključiti, 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 nadilaženja definicija koje mogu biti ustanovljene za druge svrhe u zakonu, regulativi ili drugačije. Ako nije drugačije navedeno, ti će pojmovi imati isto značenje kroz sve MRevS-ove. Pojmovnik u vezi s Međunarodnim standardima koji je izdao Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja u "Priručniku Međunarodnih revizijskih standarda i standarda kontrole kvalitete" sadrži potpun 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.

A63. Kada je primjereno, dodatna posebna razmatranja za revizije manjih subjekata i subjekte javnog sektora uključena su unutar materijala za primjenu i ostalih materijala s objašnjenima MRevS-ova. Ta dodatna razmatranja pomažu u primjeni zahtjeva MRevS-ova u reviziji takvih subjekata. Međutim, ona ne ograničavaju ili ne smanjuju odgovornosti revizora da primijeni i postupi u skladu sa zahtjevima MRevS-ova.

Posebna razmatranja za manje tvrtke

A64. 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 upravljanja i rukovođenja u malom broju osoba (često u pojedincu – fizičkoj osobi ili drugoj pravnoj osobi koja posjeduje subjekt pod uvjetom da vlasnik ima relevantne kvalitativne karakteristike); i

(b) jedno ili više od sljedećeg:

(i) izravne ili nekomplicirane transakcije;

(ii) jednostavno knjigovodstvo;

(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.

A65. Posebna razmatranja za male subjekte uključena u MRevS-ove stvorena su imaju prvenstveno na umu poslovne subjekte koji nisu izlistani. Neka razmatranja, međutim, mogu biti od pomoći u revizijama manjih izlistanih poslovnih subjekata.

A66. U MRevS-ovima se vlasnik malog subjekta koji je uključen u svakodnevno vođenje subjekta naziva "vlasnik-menadžer".

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

A67. 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;
- odlučivanju treba li što god dodatno učiniti da bi ih se postiglo u određenim okolnostima revizije.

A68. 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.

A69. Pri korištenju ciljeva, od revizora se zahtijeva da uzima u obzir međusobni odnos MRevS-ova. To je zbog toga, kako je navedeno u točki A53, što se MRevS-ovi u nekim slučajevima bave s općim odgovornostima, a u drugim s primjenom te odgovornosti u određenom području. Primjerice, ovaj MRevS zahtijeva da revizor primije-

ni pristup 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 i MRevS 330 sadrže, između ostalog, ciljeve i zahtjeve koji se bave revizorovom odgovornošću da prepozna i procijeni rizike značajnog pogrešnog 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) može proširiti kako se ciljevi i zahtjevi takvih MRevS-ova, kao što su MRevS 315 i MRevS 330, trebaju primijeniti u vezi s problematikom MRevS-a ali ih ne ponavlja. Na taj način, u postizanju cilja navedenog u MRevS-u 540, revizor je uzeo u obzir ciljeve i zahtjeve drugih relevantnih MRevS-ova.

Korištenje ciljeva za određivanje potrebe dodatnih revizijskih postupaka (Vidjeti točku 21(a).)

A70. Zahtjevi MRevS-ova oblikovani su da omoguće 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 se okolnosti revizijskih angažmana znatno razlikuju 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 da revizor obavi revizijske postupke povrh onih zahtijevanih MRevS-ovima kako bi ispunio ciljeve navedene u MRevS-ovima.

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

A71. Od revizora se zahtijeva korištenje ciljeva za ocjenjivanje jesu li dobiveni 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 slijediti jedan ili više od sljedećih pristupa za ispunjavanje zahtjeva točke 21(b):

- ocijeniti jesu li dodatni relevantni revizijski dokazi bili dobiveni ili će biti dobiveni kao posljedica postupanja u skladu s ostalim MRevS-ovima;
- proširiti posao obavljen u ostvarivanju 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 pa se MRevS-ovima zahtijeva da utvrdi učinak na revizorovo izvješće ili na svoju mogućnost da dovrši angažman.

Sukladnost s relevantnim zahtjevima

Relevantni zahtjevi (Vidjeti točku 22.)

A72. U nekim slučajevima, MRevS (a stoga i svi njegovi zahtjevi) ne moraju biti relevantni u danim okolnostima. Primjerice, ako subjekt nema službu interne revizije, ništa u MRevS-u 610[26] nije relevantno.

A73. Unutar relevantnog MRevS-a mogu postojati uvjetni zahtjevi. Zahtjev je relevantan kada su okolnosti predviđene u zahtjevu primjenjive i uvjet postoji. Načelno, uvjetovan zahtjev bit će ili eksplicitan ili implicitan, primjerice:

- zahtjev da se modificira revizorovo mišljenje ako postoji ograničenje djelokruga[27] predstavlja eksplicitno uvjetovani zahtjev; i
- implicitno uvjetovani zahtjev predstavlja zahtjev da se onima koji su zaduženi za upravljanje[28] priopće značajni nedostaci u internim kontrolama otkriveni tijekom revizije koji ovise 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 izvještavanja[29] koji ovisi o takvom okviru koji zahtijeva ili dopušta 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.)

A74. MRevS 230 ustanovljuje zahtjeve dokumentiranja u onim iznimnim okolnostima gdje revizor odstupa od relevantnih zahtjeva.[30] MRevS-ovi ne traže sukladnost sa zahtjevima koji nisu relevantni u danim okolnostima revizije.

Propust postizanja cilja (Vidjeti točku 24.)

A75. 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

---

26 MRevS 610 "Korištenje radom internih revizora".

27 MRevS 705 "Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora", točka 13.

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

29 MRevS 501 "Revizijski dokaz – dodatna razmatranja za posebne stavke", točka 13.

30 MRevS 230, točka 12.

skladu sa zahtjevima MRevS-ova i revizorovoj ocjeni jesu li dobiveni 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 propusta postizanja cilja uključuju one koje:

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

A76. 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 kontrolne liste) da su postignuti pojedinačni ciljevi, dokumentiranje propusta postizanja cilja pomaže revizorovom ocjenjivanju sprječava li ga takav propust u postizanju općih ciljeva revizora.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 200 “Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

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	
Djelokrug ovog MRevS-a	1
Datum stupanja na snagu	2
Cilj	3
Definicije	4-5
Zahtjevi	
Preduvjeti za reviziju	6-8
Dogovor 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	18-21
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Djelokrug ovog MRevS-a	A1
Preduvjeti za reviziju	A2-A20
Dogovor o uvjetima revizijskog angažmana	A21-A27
Revizije iz godine u godinu	A28
Prihvaćanje promjene u uvjetima revizijskog angažmana	A29-A33
Dodatna razmatranja u prihvaćanju angažmana	A34-A37
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

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) bavi se revizorovim odgovornostima za dogovaranje uvjeta revizijskog angažmana s menadžmentom i, gdje je odgovarajuće, onima koji su zaduženi za upravljanje. To uključuje ustanovljivanje da postoje određeni preduvjeti za reviziju za koje odgovornost snosi menadžment i, gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje. MRevS 220[1] bavi se s onim aspektima 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.

Cilj

3. Cilj revizora jest prihvatiti ili zadržati revizijski angažman samo ako je dogovorena osnova po kojoj on treba biti obavljen, kroz:

   (a) ustanovljivanje postoje li preduvjeti za reviziju; i

   (b) potvrđivanje da postoji zajedničko shvaćanje uvjeta revizijskog angažmana između revizora i menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, 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 sporazum s menadžmentom i, gdje je prikladno, s onima koji su zaduženi za upravljanje, o pretpostavkama[2] uz koje se obavlja revizija.

5. Za svrhe ovog MRevS-a, pozivi na "menadžment" trebaju se čitati kao da piše "menadžment i, gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje".

---

[1] MRevS 220 "Kontrola kvalitete za revizije financijskih izvještaja".

[2] MRevS 200 "Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima", točka 13.

Zahtjevi

Preduvjeti za reviziju

6. Kako bi ustanovio postoje li preduvjeti za reviziju, revizor će:

   (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 shvaća svoje odgovornosti: (Vidjeti točke A11-A14, A20.)

      (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 djelokruga prije prihvaćanja revizijskog angažmana

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

Ostali čimbenici koji utječu na prihvaćanje revizijskog angažmana

8. Ako ne postoje preduvjeti za reviziju, revizor će raspraviti to pitanje s menadžmentom. Osim ako nije zahtijevano zakonom ili regulativom da to učini, revizor neće prihvatit 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 dobiven dogovor naveden u točki 6(b).

Dogovor o uvjetima revizijskog angažmana

9. Revizor će dogovoriti uvjete revizijskog angažmana s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje, već prema tome što je primjereno. (Veza točka A21.)

10. Ovisno o točki 11, dogovoreni uvjeti revizijskog angažmana bit će evidentirani u pismu o revizijskom angažmanu ili drugom prikladnom obliku pisanog sporazuma i uključit će: (Vidjeti točke A22-A25.)

(a) cilj i djelokrug revizije financijskih izvještaja;

(b) odgovornosti revizora;

(c) odgovornosti menadžmenta;

(d) naznaku primjenjivog okvira financijskog izvještavanja za sastavljanje financijskih izvještaja; i

(e) poziv na očekivani oblik i sadržaj bilo kojeg izvješća koje treba izdati revizor i izjavu da mogu nastati okolnosti u kojima se izvješće može razlikovati od 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 sporazumu, osim činjenice da je primjenjiv takav zakon ili regulativa i da menadžment potvrđuje i shvaća svoje odgovornosti kako je navedeno u točki 6(b). (Vidjeti točke A22, A26-A27.)

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 sporazumu. Za one odgovornosti koje nisu propisane zakonom ili regulativom tako da su njihovi učinci jednaki, u pisanom će se sporazumu koristiti opis iz točke 6(b). (Vidjeti točku A26.)

Revizije iz godine u godinu

13. Kod revizija koje se obavljaju iz godine u godinu, revizor će procijeniti zahtijevaju li okolnosti da se izmijene uvjeti revizijskog angažmana i postoji li potreba da se subjekt podsjeti na postojeće uvjete revizijskog angažmana. (Vidjeti točku A28.)

Prihvaćanje promjene u uvjetima revizijskog angažmana

14. Revizor neće prihvatit promjene u uvjetima revizijskog angažmana gdje za to nema razumnog opravdanja. (Vidjeti točke A29-A31.)

15. Ako se, prije dovršenja revizijskog angažmana, od revizora zahtijeva da se promijeni revizijski angažman u angažman koji sadrži nižu razinu uvjerenja, revizor će utvrditi postoji li razumno opravdanje da to učini. (Vidjeti točke A32-A33.)

16. Ako su izmijenjeni uvjeti revizijskog angažmana, revizor i menadžment će dogovoriti i zabilježiti nove uvjete angažmana u pismu o angažmanu ili drugom prikladnom obliku pisanog sporazuma.

17. Ako revizor ne može dogovoriti promjene uvjeta revizijskog angažmana i menadžment mu ne dopušta da nastavi po izvornom revizijskom angažmanu, revizor će:

    (a) povući se iz revizijskog angažman, gdje je moguće, prema primjenjivom zakonu ili regulativi; i

    (b) utvrditi postoji li neka obveza, ugovorna ili drugačija, da izvijesti o okolnostima druge stranke, 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 će utvrditi postoji li proturječnost između standarda financijskog izvještavanja i dodatnih zahtjeva. Ako takva proturječnost postoji, revizor će s menadžmentom raspraviti sadržaj dodatnih zahtjeva i sporazumjet će se:

    (a) mogu li se dodatni zahtjevi ispuniti pomoću dodatnih objava u financijskim izvještajima; ili

    (b) može li se opis primjenjivog okvira financijskog izvještavanja u financijskim izvještajima odgovarajuće izmijeniti.

    Ako nijedno od gore navedenog nije moguće, revizor će odrediti hoće li biti nužno modificirati revizorovo mišljenje u skladu s MRevS-om 705.[3] (Vidjeti točku A34.)

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,

[3] MRevS 705 "Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora".

revizor će prihvatiti revizijski angažman samo ako postoje sljedeći uvjeti: (Vidjeti točku A35.)

(a) menadžment se slaže dati dodatne objave u financijskim izvještajima potrebnim kako bi se izbjeglo da financijski izvještaji dovode u zabludu; i

(b) u uvjetima revizijskog angažmana navest će se:

(i) da će, u skladu s MRevS-om 706,[4] revizorovo izvješće o financijskim izvještajima sadržati odjeljak za isticanje pitanja, kojim će se skrenuti pozornost korisnika na dodatne objave; i

(ii) osim ako se zakonom ili regulativom ne zahtijeva da se u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja za izražavanje revizorova mišljenja o financijskim izvještajima koristi fraza "fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama" ili fraza "pružaju istinit i fer prikaz", revizorovo 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 će:

(a) ocijeniti učinak na revizorovo izvješće sadržaja onoga što uzrokuje da financijski izvještaji dovode u zabludu; i

(b) uključiti odgovarajući poziv na to pitanje u uvjetima revizijskog angažmana.

Revizorovo izvješće propisano zakonom ili regulativom

21. U nekim slučajevima, zakon ili regulativa relevantne jurisdikciji propisuje izgled ili formulacije za revizorovo izvješće tako da se oblik ili nazivi značajno razlikuju od zahtjeva iz MRevS-ova. U tim okolnostima, revizor će ocijeniti:

(a) mogu li korisnici pogrešno shvatiti uvjerenje koje se dobiva temeljem revizije financijskih izvještaja i, ako je tako,

(b) može li dodatno objašnjenje u revizorovom izvješću spriječiti moguće pogrešno shvaćanje.[5]

Ako revizor zaključi da dodatno objašnjenje u revizorovom izvješću ne može spriječiti moguće pogrešno shvaćanje, revizor neće prihvatiti revizijski angažman, osima 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 neće unutar revizorova izvješća uključiti bilo kakvu izjavu da je revizija bila obavljena u skladu s MRevS-ovima.[6] (Vidjeti točke A36-A37.)

***

[4] MRevS 706 "Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora".

[5] MRevS 706.

[6] Vidjeti također MRevS 700 "Formuliranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima", točka 43.

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Djelokrug ovog MRevS-a (Vidjeti točku 1.)

A1. 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 kada angažman ima određene karakteristike.[7] 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.[8] Ovaj MRevS bavi se onim pitanjima (ili preduvjetima) koji su unutar kontrole poslovnog subjekta i o kojima je nužno da se dogovore revizor i menadžment poslovnog subjekta.

Preduvjeti za reviziju

Okvir financijskog izvještavanja (Vidjeti točku 6(a).)

A2. Uvjet za prihvaćanje angažmana s izražavanjem uvjerenja jest da je kriterij naveden u definiciji angažmana s izražavanjem uvjerenja prikladan i dostupan namjeravanim korisnicima.[9] Kriteriji su referentne vrijednosti za primjenu u ocjenjivanju ili mjerenju predmeta ispitivanja uključujući, gdje je relevantno, referentne vrijednosti za prezentaciju i objavljivanje. Prikladan kriterij omogućuje 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.

A3. Bez prihvatljivog okvira financijskog izvještavanja, menadžment nema odgovarajuću osnovu za sastavljanje financijskih izvještaja i revizor nema prikladan kriterij 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);

---

7 "Međunarodni okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja", točka 17.

8 MRevS 220, točke 9-11.

9 "Međunarodni okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja", točka 17(b)(ii).

- 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 da 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 da ispuni potrebe za financijskim informacijama posebnih korisnika. Takvi financijski izvještaji nazivaju se financijski izvještaji posebne namjene. U takvim će okolnostima potrebe za financijskim informacijama namjeravanih korisnika odrediti primjenjivi okvir financijskog izvještavanja. U MRevS-u 800 raspravlja se o prihvatljivosti okvira financijskog izvještavanja oblikovanih za ispunjavanje potreba za financijskim informacijama posebnih korisnika.[10]

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. Kada je upotreba tog okvira propisana zakonom ili regulativom, primjenjuju se zahtjevi iz točki 19-20. Kada upotreba tog okvira nije propisana zakonom ili regulativom, menadžment može odlučiti usvojiti drugi okvir koji je prihvatljiv. Kada menadžment tako postupi, kako se zahtijeva prema točki16, 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 osnove, 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 izvještaji opće namjene koje sastavljaju takvi subjekti, pod uvjetom da organizacije postupaju po ustanovljenom i

[10] MRevS 800 "Posebna razmatranja – Revizije financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima posebne namjene", točka 8.

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 postupa po ustanovljenom 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 da utvrdi 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 kada se okvir ne bi smatrao prihvatljivim, primjenjuju se točke 19-20.

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

A10. Kada 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.

Sporazum o odgovornostima menadžmenta (Vidjeti točku 6(b).)

A11. Revizija u skladu s MRevS-ovima obavlja se uz pretpostavku da je menadžment potvrdio i da shvaća da ima odgovornosti navedene u točki 6(b).[11] U određenim jurisdikcija-

[11] MRevS 200, točka A2.

ma, 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 subjektove interne kontrole i da je razumno revizorovo očekivanje da dobije informacije nužne za reviziju sve dok ih menadžment može stvoriti ili nabaviti. U skladu s tim, 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 sporazum s menadžmentom o tome da menadžment potvrđuje i shvaća da ima takve odgovornosti.

A12. Način na koji se odgovornosti za financijsko izvještavanja 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 izjava o tome da je menadžment ispunio neke od svojih odgovornosti.[12] Može stoga biti primjereno menadžmentu dati na znanje da će se očekivati dobivanje takve pisanih izjava, zajedno s pisanim izjavama koje zahtijevaju ostali MRevS-ovi te, gdje je nužno, pisanih izjava 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 izjava, revizor neće moći pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze.[13] 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 revizorovo 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

---

12 MRevS 580 “Pisane izjave”, točke 10-11.

13 MRevS 580, točka A26.

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 određeni poziv 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 djelotvorne, mogu osigurati subjektu samo razumno jamstvo za postizanje ciljeva subjektovog financijskog izvještavanja zbog inherentnih ograničenja internih kontrola.[14]

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 sklopi sporazum s menadžmentom kojim menadžment potvrđuje svoju odgovornost za interne kontrole. Međutim, sporazum zahtijevan točkom 6(b)(ii) ne podrazumijeva da će revizor pronaći da su interne kontrole menadžment 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 okruženje kontrola – 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.[15] Subjektove 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 primjerenost 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 navede-

---

14 MRevS 315 "Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja", točka A46.

15 MRevS 315, točka A51 i Dodatak 1.

no u točki A18, na njih se posebno ne poziva u točki 6(b)(ii) kod opisa odgovornosti menadžmenta. Kako bi se izbjeglo pogrešno shvaćanje, može biti primjereno da revizor objasni menadžmentu djelokrug ove odgovornost.

Posebna razmatranja relevantna za manje subjekte (Vidjeti točku 6(b).)

A20. Jedna od svrha dogovaranja uvjeta revizijskog angažmana jest izbjeći pogrešna shvaćanja odgovornosti menadžmenta i revizora. Primjerice, kada treća stranka 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.

Dogovor o uvjetima revizijskog angažmana

Dogovaranje uvjeta revizijskog angažmana (Vidjeti točku 9.)

A21. 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.

Pismo o revizijskom angažmanu ili drugi oblik pisanog sporazuma[16] (Vidjeti točke 10-11.)

A22. U interesu je i poslovnog subjekta i revizora da revizor pošalje pismo o revizijskom angažmanu prije započinjanja revizije kako bi to pomoglo u izbjegavanju pogrešnog shvaćanja u vezi s revizijom. U nekim državama, međutim, cilj i djelokrug revizije i odgovornosti menadžmenta, odnosno revizora mogu biti dovoljno uređeni zakonom, tj. propisuju pitanja opisana u točki 10. Iako u tim okolnostima točka 11 dopušta revizoru da u pismo o angažiranju uključi samo poziv na činjenicu da se primjenjuje relevantni zakon ili regulativa i da menadžment potvrđuje i shvaća 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

A23. 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.[17] Točke 6(b) i 12 ovog MRevS-a bave se opisom odgovornosti menadžmenta. Osim uključivanja pitanja zahtijevanih točkom 10, pismo o revizijskom angažmanu može se odnositi na, primjerice:

---

16 U točkama koje slijede, svaki poziv na pismo o revizijskom angažmanu treba se shvatiti kao poziv na pismo o revizijskom angažmanu ili drugom primjerenom obliku pisanog sporazuma.

17 MRevS 200, točke 3-9.

- elaboriranje djelokruga revizije, uključujući poziv na primjenjivu legislativu, regulative, MRevS-ove i etičke i druge objave profesionalnih tijela kojima revizor podliježe;
- oblik bilo kojeg drugog priopćavanja rezultata revizijskog angažmana;
- činjenice da zbog inherentnog ograničenja revizije, zajedno s inherentim ograničenjima internih kontrola, postoji neizbježan rizik da neka značajna pogrešna prikazivanja mogu ostati neotkrivena, iako se smatra da je revizija ispravno planirana i obavljena u skladu s MRevS-ovima.;
- dogovore u vezi s planiranjem i obavljanjem revizije, uključujući sastav revizijskog tima;
- očekivanje da će menadžment dati pisane izjave; (Vidjeti također točku A13)
- dogovor s menadžmentom o stavljanju na raspolaganje revizoru nacrta financijskih izvještaja i bilo kojih drugih pratećih informacija u vrijeme koje će omogućiti revizoru da dovrši reviziju u skladu s predloženim rasporedom;
- dogovor s menadžmentom da će informirati revizora o činjenicama koje mogu utjecati na financijske izvještaje, koje menadžment može spoznati tijekom razdoblja od datuma revizorova izvješća do datuma kada 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.

A24. Kada je relevantno, u pismo o revizijskom angažmanu može se također uključiti sljedeće:

- aranžmani u vezi s uključivanjem drugih revizija ili eksperata u neke aspekte revizije;
- aranžmani u vezi s uključivanjem internih revizora i drugog osoblja poslovnog subjekta;
- aranžmani koji su potrebni s revizorovim prethodnikom, ako ga je bilo, u slučaju prvog preuzimanja obveze obavljanja revizijskog angažmana;
- bilo koje ograničenje revizorove odgovornosti kada postoji takva mogućnost;
- poziv na bilo koji drugi sporazum između revizora i poslovnog subjekta; i
- bilo koja obveza davanja revizijskih radnih papira drugim strankama.

Primjer pisma o revizijskom angažmanu dan je u Dodatku 1.

Revizije sastavnih dijelova grupe

A25. Kada revizor poslovnog subjekta koji je matica ujedno i revizor sastavnog dijela grupe, čimbenici koji mogu utjecati na odluku o tome treba li poslati sastavnom dijelu grupe odvojeno pismo o revizijskom angažmanu uključuju sljedeće:

- tko imenuje revizora sastavnog dijela grupe;
- treba li se izdati odvojeno revizorovo izvješće o sastavnom dijelu grupe;
- zakonske zahtjeve u vezi s imenovanjem revizora;
- udio matice u vlasništvu; i
- stupanj neovisnosti menadžmenta sastavnog dijela grupe u odnosu na maticu.

Odgovornosti menadžmenta propisane zakonom ili regulativom (Vidjeti točke 11-12.)

A26. Ako, u okolnostima opisanim u točkama A22 i A27, revizor zaključi da nije nužno zapisati određene uvjete revizijskog angažmana u pismu o revizijskom angažmanu, od revizora se još uvijek, prema točki 11, zahtijeva da od menadžmenta traži pisani sporazum kojim menadžment potvrđuje i prihvaća da ima odgovornosti navedene u točki 6(b). Međutim, u skladu s točkom 12, takav pisani sporazum može koristiti terminologiju iz zakona ili regulative ako takav zakon ili regulativa ustanovljuje odgovornosti menadžmenta koje su po djelovanju 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

A27. 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 subjektovim evidencijama i drugim informacijama. Kada 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.)

A28. Revizor može odlučiti da ne šalje u svakom razdoblju novo pismo o revizijskom angažmanu ili drugi pisani sporazum. Međutim, sljedeći čimbenici mogu uzrokovati da je primjereno promijeniti uvjete revizijskog angažmana ili da je primjereno podsjetiti subjekt na postojeće uvjete:

- pokazatelj da subjekt pogrešno shvaća cilj i djelokrug revizije;
- 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 izvješćivanja.

Prihvaćanje promjene u uvjetima revizijskog angažmana

Zahtjev za promjenu uvjeta revizijskog angažmana (Vidjeti točku 14.)

A29. 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 djelokruga 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 djelokruga revizijskog angažmana.

A30. Promjena u okolnostima koje utječu na subjektov zahtjev ili nesporazum u vezi s vrstom usluge koja se prvobitno zahtijevala mogu se smatrati razumnom osnovom za zahtijevanje promjene u revizijskom angažmanu.

A31. 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 neodgovarajuće. 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 suzdržavanje od mišljenja.

Zahtjev za promjenu u uvid ili povezanu uslugu (Vidjeti točku 15.)

A32. Prije dogovaranja promjene iz revizijskog angažman 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 A29-A31, svaku zakonsku ili ugovornu posljedicu promjene.

A33. 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 poziv 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 poziv na obavljene postupke standardni dio izvješća.

Dodatna razmatranja u prihvaćanju angažmana

Standardi financijskog izvještavanja dopunjeni zakonom ili regulativom (Vidjeti točku 18.)

A34. 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, kada zakon ili regulativa propisuje objave povrh onih zahtijevanih standardima financijskog izvještavanja ili kada oni sužavaju raspon prihvatljivih izbora koji se mogu učiniti prema standardima financijskog izvještavanja.[18]

Okvir financijskog izvještavanja propisan zakonom ili regulativom – Ostala pitanja koja utječu na prihvaćanje (Vidjeti točku 19.)

A35. Zakon ili regulativa mogu propisati da se u formuliranju revizorova 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 revizorova izvješća značajno su različiti od zahtjeva MRevS-ova. (Vidjeti točku 21.)

Revizorovo izvješće propisano zakonom ili regulativom (Vidjeti točku 21.)

A36. MRevS-ovi zahtijevaju da revizor neće navesti sukladnost s MRevS-ovima ako revizor nije postupio u skladu sa svim MRevS-ovima relevantnim za reviziju.[19] Kada

[18] MRevS 700, točka 15, uključuje zahtjev u vezi s ocjenjivanjem poziva li se u financijskim izvještajima primjereno na ili opisuje li se primjenjiv okvir financijskog izvještavanja.

[19] MRevS 200, točka 20.

zakon ili regulativa propisuje izgled ili terminologiju revizorova izvješća, oblikom ili nazivima koji su značajno različiti od zahtjeva MRevS-ova, i revizor zaključi da dodatno objašnjenje u revizorovom izvješću ne može otkloniti moguće pogrešno shvaćanje, revizor može razmotriti uključivanje izjave u revizorovo 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 revizorovo 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

A37. U javnom sektoru, mogu postojati posebni zahtjevi unutar legislative koja uređuje zadatak revizije; primjerice, od revizora se može zahtijevati da izravno izvijesti ministra, zakonodavca ili javnost ako subjekt pokuša ograničiti djelokrug revizije.

Dodatak 1

(Vidjeti točke A23-24.)

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 uzastopnim revizijama. (Vidjeti točku 13 ovog MRevS-a.) Može biti primjereno tražiti pravni savjet o tome je li neko predloženo pismo prikladno .

***

Odgovarajućem predstavniku menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje Društva ABC:[20]

[*Cilj i djelokrug revizije*]

Vi[21] ste tražili da revidiramo financijski izvještaji Društva ABC, koji obuhvaća 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 računovodstvenim politika i ostale objašnjavajuće informacije. Drago nam je da ovim pismom možemo potvrditi naše prihvaćanje i naše razumijevanje preuzetog angažmana. Našu reviziju ćemo obaviti s ciljem izražavanja mišljenja o financijskim izvještajima.

[*Odgovornosti revizora*]

Mi ćemo obaviti reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ovima). Ti standardi zahtijevaju da postupimo u skladu s etičkim zahtjevima te planiramo i obavimo reviziju kako bismo stekli razumno uvjerenje da u financijskim izvještajima nema značajnih pogrešnih prikazivanja. Revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobivanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u financijskim izvještajima. Izbor odabranih postupaka ovisi o revizorovoj prosudbi, kao i o procjeni rizika značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima, uslijed prijevare ili pogreške. Revizija također uključuje ocjenjivanje priklad-

---

20 Naslovnici i pozivi u pismu bit će oni koji su primjereni u danim okolnostima angažmana, kao i u relevantnoj jurisdikciji. Važno je da se poziva na odgovarajuće osobe. Vidjeti točku A21.

21 Kroz ovo pismo, pozivi na "vi", "mi", "naš", "menadžment", "oni koji su zaduženi za upravljanje" i "revizor" trebaju se koristiti ili izmijeniti već prema tome što je primjereno u okolnostima.

nosti korištenih računovodstvenim politika i razumnosti računovodstvenih procjena koje je stvorio menadžment, kao i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije financijskog izvještaja.

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.

U stvaranju tih procjena rizika, mi razmatramo interne kontrole relevantne za subjektovo sastavljanje financijskih izvještaja kako bismo oblikovali revizijske postupke koji su primjereni u danim okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola subjekta. Međutim, mi ćemo vam priopćiti u pisanom obliku bilo koji važan nedostatak u internim kontrolama relevantan za reviziju financijskih izvještaja koji smo otkrili tijekom revizije.

[*Odgovornosti menadžmenta i prepoznavanje 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 obavit ćemo na osnovi toga da [menadžment i, gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje][22] potvrde i shvate da oni imaju odgovornost:

(a) za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja;[23]

(b) za takve interne kontrole kakve [menadžment] odredi da su nužne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške; i

(c) osigurati nam:

  (i) pristup svim informacijama za koje [menadžment] spozna da su relevantne za sastavljanje financijskih izvještaja, kao što su evidencije, dokumentacija i ostala pitanja;

  (ii) dodatne informacije koje mi možemo zahtijevati od [menadžmenta] za svrhu revizije; i

  (iii) neograničeni pristup osobama unutar subjekta od kojih smo odredili da je nužno pribaviti revizijske dokaze.

---

22 Koristiti terminologiju već prema tome koja je primjerena u danim okolnostima.

23 Ili, ako je odgovarajuće, "za sastavljanje financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja".

Kao dio našeg postupka revizije, mi ćemo zahtijevati od [menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje], pisane potvrde u vezi s prezentacijama koje su nam dane u vezi s revizijom.

Sa zadovoljstvom iščekujemo 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*.]

[Izvješćivanje]

[*Unijeti odgovarajući poziv na očekivani oblik i sadržaj revizorova izvješća*.]

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

1. Kao što je objašnjeno u točki A10 ovog MRevS -a, kada je poslovni subjekt registriran ili posluje u jurisdikciji koja nema ovlaštenu ili priznatu organizaciju za donošenje standarda ili gdje korištenje okvira 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.

2. Alternativno, mogu biti ustanovljene 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. Kada je usvojen takav okvir financijskog izvještavanja, točka 6(a) ovog MRevS-a zahtijeva od revizora da odrediti mogu li se računovodstvene konvencije skupno smatrati da tvore prihvatljivi okvir financijskog izvještavanja za financijske izvještaje opće namjene. Kada 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).

3. Prihvatljivi okvir financijskog izvještavanja uobičajeno ima sljedeće atribute što za posljedicu ima informacije sadržane u financijskim izvještajima koje su korisne namjeravanim korisnicima:

   (a) važnost, 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, važnost 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;

(b) potpunost, u tome da nisu ispuštene transakcije i događaji, stanja računa i objavljivanja što bi utjecalo na zaključke temeljene na financijskim izvještajima;

(c) pouzdanost, u tome da informacije sadržane u financijskim izvještajima:

(i) gdje je primjenjivo, odražavaju ekonomsku bit događaja i transakcija a ne isključivo njihov pravni oblik; i

(ii) za posljedicu imaju razumno dosljedno ocjenjivanje, mjerenje, prezentiranje i objavljivanje, kada se koriste u sličnim okolnostima;

(d) neutralnost, u tome da doprinose informacijama u financijskim izvještajima koje su bez pristranosti; i

(e) razumljivost, u tome da su informacije u financijskim izvještajima jasne i sveobuhvatne te nisu ovisne o značajno različitim tumačenjima.

4. Revizor može odlučiti da usporedi 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. Kada 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 razlika te može li primjena računovodstvenih konvencija ili opis okvira financijskog izvještavanja u financijskim izvještajima imati za posljedicu financijske izvještaje koji dovode u zabludu.

5. Konglomerat računovodstvenih konvencija smišljenih da udovoljavaju pojedinačnim sklonostima nije prihvatljiv okvir financijskog izvještavanja za financijske izvještaje opće namjene. Slično tome, okvir sukladnosti neće biti prihvatljiv okvir financijskog izvještavanja, iako je općeprihvaćen u određenoj jurisdikciji od strane sastavljača i korisnika.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 210 “Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku.
Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

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	
Djelokrug ovog MRevS-a	1
Sustav kontrole kvalitete i uloga timova za angažmane	2-4
Datum stupanja na snagu	5
Ciljevi	6
Definicije	7
Zahtjevi	
Odgovornosti vodstva za kvalitetu revizija	8
Relevantni etički zahtjevi	9-11
Prihvaćanje i zadržavanje 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 timova za angažmane	A1-A2
Odgovornosti vodstva za kvalitetu revizija	A3
Relevantni etički zahtjevi	A4-A7
Prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentom i revizijskih angažmana	A8-A9
Dodjeljivanje timova angažmanima	A10-A12

Obavljanje angažmana A13-A31

Monitoring A32-A34

Dokumentacija A35

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

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje posebne odgovornosti revizora u vezi s postupcima kontrole kvalitete za reviziju financijskih izvještaja. On također obrađuje, gdje je primjenjivo, odgovornosti pregledavatelja kontrole kvalitete angažmana. Ovaj MRevS treba čitati povezano s relevantnim etičkim zahtjevima.

Sustav kontrole kvalitete i uloga timova za angažmane

2. Revizorska tvrtka odgovorna je za sustave kontrole kvalitete, politike i postupke. Prema MSKK-u 1, tvrtka ima obvezu ustanoviti i održavati sustav kontrole kvalitete koji će joj pružiti razumno jamstvo da:

   (a) tvrtka i njezino osoblje postupaju u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima; i

   (b) izvješća, koja izdaje tvrtka ili angažirani partneri, primjerena su u danim okolnostima[1].

   Ovaj MRevS polazi od pretpostavke da je tvrtka podložna MSKK-u 1 ili nacionalnim zahtjevima koji su barem toliko zahtjevni. (Vidjeti točku A1.)

3. Unutar konteksta tvrtkinog sustava kontrole kvalitete, timovi za angažmane imaju odgovornost implementirati postupke kontrole kvalitete koji su primjenjivi na revizijski angažman i osiguravaju tvrtki relevantne informacije kako bi se omogućilo djelovanje onog dijela tvrtkinog sustava kontrole kvalitete koji se odnosi na neovisnost.

4. Timovi za angažmane imaju se pravo osloniti se na tvrtkin sustav kontrole kvalitete, osim ako informacije koje pruži tvrtka ili druge stranke ukazuju na to da nije primjereno. (Vidjeti točku A2.)

Datum stupanja na snagu

5. Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma.

Cilj

6. Cilj revizora je implementirati postupke kontrole kvalitete na razini angažmana koji osiguravaju revizoru razumno uvjerenje da je:

---

[1] MSKK 1 "Kontrola kvalitete za tvrtke koje obavljaju revizije i uvide financijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge", točka 11.

(a) revizija u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima; i

(b) izdano revizorovo izvješće primjereno u danim okolnostima.

Definicije

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

(a) Angažirani partner[2] – partner ili druga osoba u tvrtki koja je odgovorna za preuzetu obvezu i njezino ispunjavanje i za izvješće koje se izdaje u ime tvrtke te koja, kada se to zahtijeva, ima odgovarajuće odobrenje od profesionalnog, zakonodavnog ili regulativnog tijela.

(b) 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 izlistanih poslovnih subjekata i one ostale angažmane, ako ih ima, za koje je tvrtka odredila da je potreban pregled kontrole kvalitete angažmana.

(c) Pregledavatelj kontrole kvalitete angažmana – partner, druga osoba u tvrtki, prikladno kvalificirana osoba izvan tvrtke ili tim sastavljen od takvih pojedinaca, od kojih ni jedan nije dijelom angažiranog tima, s dovoljnim i odgovarajućim iskustvom i ovlastima da objektivno ocjenjuje značajne prosudbe angažiranog tima i zaključke do kojih je došao pri formuliranju izvješća.

(d) Angažirani tim – svi partneri i osoblje koje sudjeluje u obavljanju preuzete obveze i svaka osoba koju je angažirala tvrtka ili umrežena tvrtka a koja sudjeluje u obavljanju preuzete obveze. To uključuje vanjske eksperte koje angažira tvrtka ili umrežena tvrtka.[3]

(e) Tvrtka – profesionalni računovođa u javnoj praksi kao pojedinac, ortakluk ili korporacija ili drugi pravni subjekt profesionalnog računovođe.

(f) Provjera – u vezi s okončanim angažmanom, postupci oblikovani za osiguranje dokaza da je angažirani tim postupao u skladu s tvrtkinim politikama i postupcima kontrole kvalitete.

(g) Izlistani subjekt – poslovni subjekt čije dionice ili dužnički financijski instrumenti kotiraju na priznatoj burzi ili se njima trguje prema pravilima priznate burze ili drugog jednakovrijednog tijela.

---

2 "Angažirani partner","partner" i "tvrtka", kada je primjenjivo, trebaju se shvaćati u značenjima koja imaju njihove istoznačnice u javnom sektoru.

3 MRevS 620 "Korištenje radom revizorovog eksperta", točka 6(a) definira pojam "revizorov ekspert".

(h) Monitoring – postupak koji obuhvaća neprekidno sagledavanje i ocjenjivanje sustava kontrole kvalitete tvrtke, uključujući periodično pregledavanje odabranih dovršenih angažmana, oblikovan kako bi se omogućilo tvrtki da stekne razumno uvjerenje da njezin sustav kontrola kvalitete djeluje učinkovito.

(i) Umrežena tvrtka – tvrtka ili poslovni subjekt koji pripada mreži.

(j) Mreža – veća struktura koja:

(i) je usmjerena na kooperaciju, i

(ii) za cilj ima zajedničko stvaranje dobiti, rashoda ili vlasništva, zajedničku kontrolu ili rukovođenje, zajedničke politike i postupke kontrole kvalitete, zajedničku poslovnu strategiju, korištenje zajedničkog brenda ili značajnog dijela profesionalnih resursa.

(k) Partner – svaka osoba s ovlaštenjem da za tvrtku zaključi obavljanje angažmana s pružanjem profesionalnih usluga.

(l) Osoblje – partneri i zaposlenici.

(m) Profesionalni standardi – Međunarodni revizijski standardi (MRevS-ovi) i relevantni etički zahtjevi.

(n) Relevantni etički zahtjevi – etički zahtjevi koji se odnose na angažirani tim i pregledavatelja kontrole kvalitete angažmana, koji uobičajeno sadrže Dio A i B IFAC-ovog Kodeksa etike za profesionalne računovođe zajedno s nacionalnim zahtjevima koji su stroži.

(o) Zaposlenici – stručno osoblje, osim partnera, uključujući i eksperte koje zapošljava tvrtka.

(p) Prikladno kvalificirana eksterna osoba – osoba izvan tvrtke sa sposobnošću i kompetencijama da djeluje kao angažirani partner, primjerice partner druge tvrtke ili zaposlenik (s odgovarajućim 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

Odgovornosti vodstva za kvalitetu revizija

8. Angažirani partner preuzet će odgovornost za cjelokupnu kvalitetu u svakom revizijskom angažmanu kojemu je partner dodijeljen. (Vidjeti točku A3.)

Relevantni etički zahtjevi

9. Kroz cijeli revizijski angažman, angažirani partner bit će na oprezu, obavljanjem promatranja i postavljanjem upita već prema tome što je potrebno, spram pojave nepostupanja članova angažiranog tima u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima. (Vidjeti točke A4-A5.)

10. Ako angažirani partner, kroz tvrtkin sustav kontrole kvalitete ili na drugi način, uoči pitanje koje nagovještava da članovi angažiranog tima nisu postupili u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima, angažirani će partner, u konzultaciji s drugima iz tvrtke, odrediti primjerene radnje. (Vidjeti točku A5.)

Neovisnost

11. Angažirani partner stvorit će zaključak o sukladnosti sa zahtjevima neovisnosti koji se odnose na revizijski angažman. Da bi to ostvario, angažirani partner će:

    (a) pribaviti relevantne informacije od tvrtke i, gdje je primjenjivo, umreženih tvrtki, kako bi prepoznao i ocijenio okolnosti i odnose koji stvaraju prijetnje neovisnosti;

    (a) ocijeniti informacije o uočenom nepoštivanju, ako ga je bilo, tvrtkinih politika i postupaka za očuvanje neovisnosti kako bi utvrdio stvara li ono prijetnju neovisnosti u revizijskom angažmanu; i

    (b) poduzeti primjerene aktivnosti radi otklanjanja takvih prijetnji ili njihovog ublažavanja na prihvatljivu razinu primjenjujući zaštitne mjere ili, ako smatra primjerenim, povući se iz revizijskog angažmana, ako je povlačenje moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi. Angažirani parter treba odmah obavijestiti tvrtku o svakom neuspjehu rješavanja pitanja radi poduzimanja odgovarajućeg djelovanja. (Vidjeti točke A5-A7.)

Prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentom i revizijskih angažmana

12. Angažirani partner uvjerit će se da su slijeđeni primjereni postupci u vezi s prihvaćanjem i zadržavanjem odnosa s klijentom i revizijskih angažmana te će utvrditi da su u vezi s tim stvoreni primjereni zaključci. (Vidjeti točke A8-A9.)

13. Ako angažirani partner dobije informacije koje bi uzrokovale tvrtkino odbijanje revizijskog angažmana u slučaju da su joj te informacije bile ranije dostupne, angažirani partner smjesta će priopćiti te informacije tvrtki, tako da tvrtka i angažirani partner mogu poduzeti potrebne radnje. (Vidjeti točku A9.)

Dodjeljivanje timova angažmanima

14. Angažirani partner uvjerit će se da angažirani tim i svaki revizorov ekspert koji je dio angažiranog tima zajedno imaju primjerene kompetentnosti i sposobnosti da:

    (a) obave revizijski angažman u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima; i

    (b) omoguće da se izda revizorovo izvješće koje je primjereno u danim okolnostima. (Vidjeti točke A10-A12.)

Obavljanje angažmana

Usmjeravanje, nadziranje i obavljanje

15. Angažirani partner preuzet će odgovornost za:

    (a) usmjeravanje, nadziranje i obavljanje revizijskog angažmana u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima; i (Vidjeti točke A13-A15, A20.)

    (b) revizorovo izvješće koje će biti primjereno u danim okolnostima.

Pregledi

16. Angažirani partner preuzet će odgovornost za preglede koji će biti obavljeni u skladu s tvrtkinim politikama i postupcima pregleda. (Vidjeti točke A16-A17, A20.)

17. Na datum ili prije datuma revizorova izvješća, angažirani će se partner, kroz pregled revizijske dokumentacije i raspravu s angažiranim timom, uvjeriti da su pribavljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi za potkrjepljivanje stvorenih zaključaka i za revizorovo izvješće koje će se izdati. (Vidjeti točke A18-A20.)

Konzultacija

18. Angažirani partner će:

    (a) preuzeti odgovornost da angažirani tim koristi primjereno konzultiranje o složenim ili osjetljivim pitanjima;

    (b) uvjeriti se da su članovi angažiranog tima koristili primjereno konzultiranje tijekom angažmana, međusobno unutar angažiranog tima i između angažiranog tima i drugih na primjerenoj razini unutar ili izvan tvrtke;

    (c) uvjeriti se da su sadržaj i djelokrug takvih konzultacija, kao i zaključci stvoreni njima, dogovoreni sa strankom koja konzultira; i

    (d) utvrditi da su zaključci koji su nastali temeljem takvih konzultacija bili provedeni. (Vidjeti točke A21-A22.)

Pregled kontrole kvalitete angažmana

19. Za revizije financijskih izvještaja izlistanih poslovnih subjekata, i one druge revizijske angažmane, ako ih ima, za koje je tvrtka odredila da se zahtijeva pregled kontrole kvalitete angažmana, angažirani partner:

    (a) utvrdit će da je imenovan pregledavatelj kontrole kvalitete angažmana;

    (b) raspravit će s pregledavateljem kontrole kvalitete angažmana važna pitanja nastala tijekom revizijskog angažmana, uključujući ona pronađena tijekom pregleda kontrole kvalitete angažmana; i

    (c) neće datirati revizorovo izvješće do dovršavanja pregleda kontrole kvalitete angažmana. (Vidjeti točke A23-A25.)

20. Pregledavatelj kontrole kvalitete angažmana obavit će objektivno ocjenjivanje važnih prosudbi angažiranog tima i zaključaka stvorenih pri formuliranju revizorova izvješća. To ocjenjivanje će uključiti:

    (a) raspravu važnih pitanja s angažiranim partnerom;

    (b) pregled financijskih izvještaja i predloženog revizorova 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 revizorova izvješća i sagledavanje je li revizorovo izvješće primjereno predloženo. (Vidjeti točke A26-A27, A29-A31.)

21. Za revizije financijskih izvještaja izlistanih poslovnih subjekata, pregledavatelj kontrole kvalitete angažmana, pri obavljanju pregleda kontrole kvalitete angažmana, također će razmotriti sljedeće:

    (a) ocjenu angažiranog tima za tvrtkinu neovisnost u vezi s revizijskim angažmanom;

    (b) koju su primjerene konzultacije korištene za pitanja koja uključuju razlike mišljenja ili druga složena ili osjetljiva pitanja i zaključke stvorene 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 A28-A31.)

Razlike mišljenja

22. Ako nastanu razlike mišljenja unutar angažiranog tima, s konzultantima ili, gdje je primjenjivo, između angažiranog partnera i pregledavatelja kontrole kvalitete angaž-

mana, angažirani će tim slijediti tvrtkine politike i postupke za postupanje s razlikama mišljenja i za njihovo rješavanje.

Monitoring

23. Djelotvoran sustav kontrole kvalitete uključuje postupak monitoringa oblikovan da osigura tvrtki razumno jamstvo da su njezine politike i postupci u vezi sa sustavom kontrole kvalitete relevantne, primjerene i da uspješno djeluju. Angažirani partner razmotrit će rezultate tvrtkinog postupka monitoringa evidentiranog u najnovijoj informaciji koju stavlja u opticaj tvrtka i, ako je primjenjivo, druge umrežene tvrtke te razmotriti mogu li nedostaci navedeni u tim informacijama imati učinak na revizijski angažman. (Vidjeti točke A32-A34.)

Dokumentacija

24. U revizijsku dokumentaciju revizor će uključiti:[4]

    (a) uočene probleme u vezi s postupanjem u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima i kako su oni riješeni;

    (b) zaključke o sukladnosti sa zahtjevima neovisnosti koji se odnose na revizijski angažman i svaku relevantnu raspravu s tvrtkom koja potkrjepljuje te zaključke;

    (c) zaključke stvorene u vezi s prihvaćanjem i zadržavanjem odnosa s klijentom i revizijskih angažmana; i

    (d) sadržaj i djelokrug konzultacija te njima stvorene zaključke, korištene tijekom odvijanja revizijskog angažmana. (Vidjeti točku A35.)

25. Pregledavatelj kontrole kvalitete angažmana će dokumentirati, za pregledane revizijske angažmane:

    (a) da su bili obavljeni postupci zahtijevani tvrtkinim politikama za pregled kontrole kvalitete angažmana;

    (b) da je pregled kontrole kvalitete angažmana bio obavljen na datum ili prije datuma revizorova izvješća; i

    (c) da pregledavatelj nema spoznaja o nekom neriješenom pitanju zbog kojega bi vjerovao da nisu primjerene važne prosudbe angažiranog tima i zaključci stvoreni na osnovi njih.

***

[4] MRevS 230 "Revizijska dokumentacija", točke 8-11 i točka A6.

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Sustav kontrole kvalitete i uloga timova za angažmane (Vidjeti točku 2.)

A1. MSKK 1 ili nacionalni zahtjevi koji su barem toliko zahtjevni, bave se odgovornošću tvrtke da ustanovi i održava svoj sustav kontrole kvalitete za revizijske angažmane. Sustav kontrole kvalitete uključuje politike i postupke koji uređuje svaki od sljedećih elemenata:

- odgovornosti vodstva za kvalitetu unutar tvrtke;
- relevantne etičke zahtjeve;
- prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentom i određenih angažmana;
- ljudske resurse;
- obavljanje angažmana; i
- monitoring.

Nacionalni zahtjevi koji se bave odgovornostima tvrtke da ustanovi i održava sustav kontrole kvalitete barem su toliko zahtjevni kao MSKK 1 kada se odnose na sve elemente navedene u ovoj točki i nameću obveze tvrtki kojima se postižu ciljevi zahtjeva navedenih u MSKK-u 1.

Oslanjanje na tvrtkin sustav kontrole kvalitete (Vidjeti točku 4.)

A2. Osim ako informacije dobivene od tvrtke ili drugih stranaka ne sugeriraju drugačije, angažirani tim može se osloniti na tvrtkin sustav kontrole kvalitete u vezi s, primjerice:

- kompetentnošću osoblja kroz njihovo zapošljavanje i dolično uvježbavanje;
- 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 postupak 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 tvrtkinim politikama i postupcima kontrole kvalitete;

(iii) izdavanja revizorovih izvješća koja su primjerena u danim okolnostima; i

(iv) sposobnosti angažiranog tima da izrazi svoje dvojbe bez straha od odmazde; i

(b) činjenicu da je kvaliteta ključna u obavljanju revizijskih angažmana.

Relevantni etički zahtjevi

Sukladnost s relevantnim etičkim zahtjevima (Vidjeti točku 9.)

A4. IFAC-ov Kodeks ustanovljuje temeljna načela profesionalne etike, koja uključuju:

(a) poštenje;

(b) objektivnost;

(c) profesionalnu kompetentnost i dužnu pažnju;

(d) povjerljivost; i

(e) profesionalno ponašanje.

Definicije "tvrtka", "mreža" i "umrežena tvrtka" (Vidjeti točke 9-11.)

A5. Definicije "tvrtka", "mreža" ili "umrežena tvrtka" u relevantnim etičkim zahtjevima mogu se razlikovati od onih koje su navedene u ovom MRevS-u. Na primjer, IFAC-ov Kodeks definira "tvrtku" kao:

(a) profesionalnog računovođu u javnoj praksi kao pojedinca, ortakluk ili korporaciju ili drugi pravni subjekt profesionalnog računovođe;

(b) subjekt kojeg kontrolira takve stranke kroz vlasništvo, menadžment ili na druge načine; i

(c) subjekt koji kontroliraju takve stranke kroz vlasništvo, menadžment ili na druge načine.

IFAC-ov Kodeks također daje upute u vezi s pojmovima "mreža" i "umrežena tvrtka".

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. Angažirani partner može prepoznati prijetnju neovisnosti u vezi s revizijskim angažmanom koju zaštita možda neće moći eliminirati ili ublažiti. U tom slučaju, kako zahtijeva točka 11(c), angažirani partner izvještava relevantnu osobu ili relevantne osobe unutar tvrtke kako bi se odredilo primjereno djelovanje, koje 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 revizijske tvrtke javnog sektora, obavljajući revizije javnog sektora u ime zakonskog revizora mogu trebati, ovisno o uvjetima ovlasti u određenoj jurisdikciji, primijeniti svoje pristupe kako bi postigli sukladnost u duhu točke 11. To može uključiti, gdje ovlasti revizora javnog sektora ne dopuštaju povlačenje iz angažmana, objavljivanje u izvješću javnosti okolnosti koje su nastale i koje bi, da su nastale u javnom sektoru, dovele do revizorovog povlačenja.

Prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentom i revizijskih angažmana (Vidjeti točku 12.)

A8. MSKK 1 zahtijeva da tvrtka pribavi informacije koje smatra nužnima u danim okolnostima prije prihvaćanja angažmana s novim klijentom, kada odlučuje o tome hoće li nastaviti postojeći angažman i kada se razmatra prihvaćanje novog angažmana s postojećim klijentom.[5] Informacije, poput onih koje slijede, pomažu angažiranom partneru u utvrđivanju jesu li primjereni zaključci stvoreni u vezi s prihvaćanjem i zadržavanjem odnosa s klijentom i revizijskih angažmana:

- o čestitosti glavnih vlasnika, ključnog menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje subjektom;
- je li angažirani tim sposoban obaviti revizijski angažman i ima li na raspolaganju nužno vrijeme i resurse;
- o tome mogu li tvrtka 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.

Posebna razmatranja za poslovne subjekte javnog sektora (Vidjeti točke 12-13.)

A9. 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 zadržavanjem odnosa s klijentom i revizijskih angažmana, navedeni

[5] MSKK 1, točka 27(a).

u točkama 12, 13 i A8. 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.)

A10. Angažirani tim uključuje osobu koja koristi stručnost u specijaliziranim područjima računovodstva ili revidiranja, neovisno o tome je li ju angažirala ili zaposlila tvrtka, 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 A21-A22.

A11. Kada 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 uvježbavanje i sudjelovanje kroz primjereno uvježbavanje i sudjelovanje;
- kakvo tim ima razumijevanje profesionalnih standarda i zakonskih i regulativnih zahtjeva;
- kakvo je tehničko 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 prosudbe; i
- kakvo tim ima razumijevanje tvrtkinih politika i postupaka kontrole kvalitete.

Posebna razmatranja za poslovne subjekte javnog sektora

A12. U javnom sektoru, dodatna primjerena kompetentnost može uključiti vještine koje su nužne za izvršavanje uvjeta 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 uključiti, primjerice, neke aspekte revidiranja poslovanja ili sveobuhvatno procjenjivanje aranžmana za osiguranje zakonitosti te sprječavanje i otkrivanje prijevare i korupcije.

Obavljanje angažmana

Usmjeravanje, nadziranje i obavljanje (Vidjeti točku 15(a).)

A13. 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 da se planira i obavi revizija uz profesionalni skepticizam kako zahtijeva MRevS 200;[6]
- odgovornosti odgovarajućih 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.

A14. Primjeren timski rad i uvježbavanje pomaže manje iskusnim članovima angažiranog tima da jasno razumiju ciljeve dodijeljenog posla.

A15. Nadziranje uključuje pitanja kao što su:

- praćenje napredovanja revizijskog angažmana;
- razmatranje kompetentnosti i sposobnosti pojedinačnih članova angažiranog tima, uključujući imaju li dovoljno vremena za izvođenje svog posla, razumiju li upute koje su dobili te je li posao izveden u skladu s planiranim pristupom revizijskom angažmanu;
- obrađivanje važnih pitanja nastalih tijekom revizijskog angažmana, razmatranje njihove važnosti i primjereno mijenjanje planiranog pristupa; i
- prepoznavanje, tijekom revizijskog angažmana, pitanja za konzultaciju ili za razmatranje iskusnijih članova angažiranog tima.

Pregledi

Pregled odgovornosti (Vidjeti točku 16.)

A16. Prema MSKK 1, tvrtkine politike i postupci pregleda odgovornost temeljeni su na premisi da rad manje iskusnih članova tima pregledavaju iskusniji članovi tima.[7]

---

[6] MRevS 200 "Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima", točka 15.

[7] MSKK 1, točka 33.

A17. Pregled se sastoji u razmatranju, 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 provedeni;
- je li potrebno mijenjati vrste, vremenski raspored i obujam obavljenih poslova;
- potkrjepljuje li obavljeni rad stvorene zaključke i je li primjereno dokumentiran;
- jesu li dobiveni dokazi dostatni i primjereni za podržavanje revizorova izvješća; i
- jesu li postignuti ciljevi postupaka iz angažmana.

Pregled obavljenog posla od strane angažiranog partnera (Vidjeti točku 17.)

A18. Pravodobni pregledi niže navedenog, koje obavi angažirani partner u primjerenoj etapi tijekom angažmana, omogućava da se pravodobno riješe važna pitanja na partnerovo zadovoljstvo ili da se riješe prije datuma revizorova izvješća:

- kritičnih područja prosudbi, naročito onih u vezi sa složenim ili osjetljivim pitanjima otkrivenim tijekom odvijanja angažmana;
- značajnih rizika; i
- ostalih područja koje angažirani partner smatra važnim.

Angažirani partner ne treba pregledati svu revizijsku dokumentaciju, ali može to učiniti. Međutim, kako se zahtijeva u MRevS-u 230, partner dokumentira obujam i vrijeme pregleda.[8]

A19. Partner koji preuzme reviziju tijekom angažmana može primijeniti postupke pregleda kako je opisano u točki A18 radi pregleda posla obavljenog do datuma promjene kako bi preuzeo odgovornosti angažiranog partnera.

Razmatranja relevantna gdje se koristi član angažiranog tima sa stručnošću u specijalističkom području računovodstva i revidiranja (Vidjeti točke 15-17.)

A20. 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:

[8] MRevS 230 "Revizijska dokumentacija", točka 9(c).

- dogovaranje s tim članom vrsta, djelokruga i ciljeva njegovog rada; i odgovarajuće uloge i vrste, vremenski raspored i obujam 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.)

A21. Djelotvorne konzultacije o važnim stručnim, etičkim i drugim pitanjima unutar tvrtke ili, gdje je primjenjivo, izvan tvrtke mogu se ostvariti kada konzultant:

- dobije sve relevantne činjenice koje će mu omogućiti da kao upućena osoba pruži savjet; i
- ima prikladno znanje, staž i iskustvo.

A22. Može biti primjereno da se angažirani tim konzultira s nekim izvan tvrtke, primjerice, gdje tvrtki nedostaju primjereni vlastiti resursi. Mogu se koristiti prednosti savjetodavnih usluga koje pružaju druge tvrtke, profesionalna i regulativna tijela ili komercijalne organizacije koje pružaju relevantne usluge kontrole kvalitete.

Pregled kontrole kvalitete angažmana

Dovršavanje pregleda kontrole kvalitete angažmana prije datiranja revizorova izvješća (Vidjeti točku 19(c).)

A23. MRevS 700 zahtijeva da revizorovo izvješće bude datirano ne prije datuma na koji je revizor pribavio dostatne i primjerene dokaze na kojima treba temeljiti revizorovo mišljenje o financijskim izvještajima.[9] U slučajevima revizija financijskih izvještaja izlistanih poslovnih subjekata ili kada angažman ispunjava kriterije za pregled kontrole kvalitete angažmana, takav pregled pomaže revizoru u utvrđivanju je li pribavio dostatne i primjerene dokaze.

A24. Obavljanje pregleda kontrole kvalitete angažmana na pravodoban način u primjerenoj etapi tijekom angažmana omogućava da se promptno rješavaju važna pitanja na način kojim je zadovoljan pregledavatelj kontrole kvalitete angažmana ili da se rješavaju prije datuma revizorova izvješća.

A25. Dovršavanje pregleda kontrole kvalitete angažmana znači da je pregledavatelj kontrole kvalitete angažmana dovršio ispunjavanje zahtjeva iz točaka 20-21 i, gdje je primjenjivo, sukladnost s točkom 22. Dokumentacija pregleda kontrole kvalitete

[9] MRevS 700 "Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima", točka 41.

angažmana može biti dovršena nakon datuma revizorova izvješća kao dio objedinjavanja konačnog revizijskog dosjea. MRevS 230 ustanovljuje zahtjeve i pruža upute u vezi s tim.[10]

Vrste, obujam i vremenski raspored pregleda kontrole kvalitete angažmana (Vidjeti točku 20.)

A26. Ostajanje u pripravnosti spram promjena u okolnostima dopušta angažiranom partneru da prepozna situacije u kojima je pregled kontrole kvalitete angažmana nužan, čak ako se na početku angažmana takav pregled nije zahtijevao.

A27. Obujam pregleda kontrole kvalitete angažmana može ovisiti, između ostalog, o složenosti revizijskog angažmana, o tome je li subjekt izlistani subjekt i o riziku da revizorovo izvješće može biti neprimjereno u danim okolnostima. Obavljanje pregleda kontrole kvalitete angažmana ne umanjuje odgovornosti angažiranog partnera za revizijski angažman i njegovo obavljanje.

Pregled kontrole kvalitete angažmana za izlistane poslovne subjekte (Vidjeti točku 21.)

A28. Ostala pitanja relevantna za ocjenjivanje važnih prosudbi angažiranog tima koja se mogu razmatrati u pregledu kontrole kvalitete angažmana za izlistane subjekte uključuju:

- značajne rizike otkrivene tijekom angažmana u skladu s MRevS-om 315[11] i reakcije na te rizike u skladu s MRevS-om 330[12], uključujući procjene rizika prijevara i reakcije na te procjene angažiranog tima u skladu s MRevS-om 240[13];
- stvorene prosudbe, naročito u vezi sa značajnošću i značajnim rizicima;
- važnost i postojanje ispravljenih i neispravljenih pogrešnih prikazivanja otkrivenih tijekom revizije; i
- pitanja koja treba priopćiti menadžmentu i onima koji su zaduženi za upravljanje i, gdje je primjenjivo, drugim strankama 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.

---

10 MRevS 230, točke 14-16.

11 MRevS 315 "Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja".

12 MRevS 330 "Revizorove reakcije na procijenjene rizike".

13 MRevS 240 "Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja".

Posebna razmatranja za manje poslovne subjekte (Vidjeti točke 20-21.)

A29. Osim za revizije financijskih izvještaja izlistanih poslovnih subjekata, pregled kontrole kvalitete angažmana se zahtijeva za revizijske angažmane koji ispunjavaju kriterije koje je ustanovila tvrtka te koji određuju podvrgavanje angažmana pregledu kontrole kvalitete angažmana. U nekim slučajevima, nijedan tvrtkin revizijski angažman ne mora ispunjavati kriterije po kojima bi se oni podvrgavali takvom pregledu.

Posebna razmatranja za poslovne subjekte javnog sektora (Vidjeti točke 20-21.)

A30. 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 pregledavatelja kontrole kvalitete angažmana uključuje razmatranje potrebe neovisnosti u odnosu na revidiranog subjekta i mogućnosti pregledavatelja kontrole kvalitete angažmana da obavi objektivno ocjenjivanje.

A31. Izlistani poslovni subjekti, kako je navedeno u točkama 21 i A28, nisu uobičajeni u javnom sektoru. Međutim, mogu postojati drugi poslovni 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 poduzeća 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 važni da zahtijevaju obavljanje pregleda kontrole kvalitete angažmana.

Monitoring (Vidjeti točku 23.)

A32. MSKK 1 zahtijeva da tvrtka ustanovi postupak monitoringa oblikovan kako bi joj osigurao razumno jamstvo da su politike i postupci u vezi sa sustavom kontrole relevantni i primjereni te da učinkovito djeluju.[14]

A33. U razmatranju nedostataka koji mogu utjecati na revizijski angažman, angažirani partner može uzeti u obzir mjere koje je tvrtka poduzela za njihovo otklanjanje a koje angažirani partner smatra da su dostatne u kontekstu te revizije.

A34. Nedostatak u tvrtkinom sustavu kontrole kvalitete ne ukazuje nužno da određeni revizijski angažman nije bio obavljen u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima ili da revizorovo izvješće nije bilo primjereno.

[14] MSKK 1, točka 48.

Dokumentacija

Dokumentacija konzultacija (Vidjeti točku 24(d).)

A35. Dokumentacija koja je dovoljno potpuna i detaljna o konzultacijama s drugim profesionalcima koje uključuju složena ili osjetljiva pitanja, doprinosi razumijevanju:

- pitanja za koje je traženo konzultiranje; i
- rezultata konzultacija, uključujući bilo koje donesene odluke, osnove te odluke i kako su bile provedene.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 220 "Kontrola kvalitete za revizije financijskih izvještaja" Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koje je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

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	
Djelokrug ovog MRevS-a	1
Vrste i svrha revizijske dokumentacije	2-3
Datum stupanja na snagu	4
Cilj	5
Definicije	6
Zahtjevi	
Pravodobno pripremanje revizijske dokumentacije	7
Dokumentacije o obavljenim revizijskim postupcima i dobivenim 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 dobivenim 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

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) bavi se revizorovom odgovornošću 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 ustanovljivati dodatne zahtjeve u vezi s dokumentacijom.

Vrste i svrha revizijske dokumentacije

2. Revizijska dokumentacija koja ispunjava zahtjeve ovog MRevS-a i posebni zahtjevi u vezi s dokumentacijom iz ostalih relevantnih MRevS-ova osiguravaju:

   (a) dokaz o revizorovoj osnovi za zaključak o postizanju općih ciljeva revizora;[1] 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 da planira i obavi i reviziju;
   - pomaganje članovima revizijskog tima odgovornima za nadzor da usmjeravaju i nadziru revizijski posao i da ispune svoje odgovornosti pregledavanja u skladu s MRevS-om 220[2];
   - omogućavanje revizijskom timu da bude odgovoran za svoj rad;
   - očuvanje zapisa pitanja od trajnije važnosti za buduće revizije;
   - omogućavanje obavljanja pregleda i provjera kontrole kvalitete u skladu s MSKK-om 1[3] ili nacionalnim zahtjevima koji su barem toliko zahtjevni kao i MSKK[4]; i
   - omogućavanje obavljanja eksternih provjera u skladu s primjenjivim zakonskim, regulativnim ili drugim zahtjevima.

---

1 MRevS 200 "Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima", točka 11.

2 MRevS 220 "Kontrola kvalitete za revizije financijskih izvještaja", točke 14-17.

3 MSKK 1 "Kontrola kvalitete za tvrtke koje obavljaju revizije i uvide financijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge", točke 32-33, 35-38 i 48.

4 Vidjeti MRevS 220, točka 2.

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) dostatni i primjereni zapis osnove za revizorovo izvješće; i

   (b) dokazivanje 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 – podaci o obavljenim revizijskim postupcima, pribavljenim relevantnim revizijskim dokazima i zaključcima koje je revizor stvorio (ponekad se također rabi pojam – radni spisi ili radni papiri).

   (b) Revizijski dosje – jedna ili više mapa, u fizičkom ili elektroničkom obliku, i sadrži evidencije koje obuhvaćaju revizijsku dokumentaciju za određeni angažman.

   (c) Iskusan revizor – osoba (unutar ili izvan tvrtke) 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 relevantnima za djelatnost poslovnog subjekta.

Zahtjevi

Pravodobno pripremanje revizijske dokumentacije

7. Revizor će pravodobno pripremiti revizijsku dokumentaciju. (Vidjeti točku A1.)

Dokumentacije o obavljenim revizijskim postupcima i pribavljenim revizijskim dokazima

Oblik, sadržaj i obujam 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 obujam revizijskih postupaka obavljenih kako bi se postupilo u skladu s MRevS-ovima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima; (Vidjeti točke A6-A7.)

(b) rezultate obavljenih revizijskih postupaka i pribavljene revizijske dokaze; i

(c) značajna pitanja koja su iskrsnula tijekom revizije, zaključke stvorene o njima i važne profesionalne prosudbe obavljene u stvaranju tih zaključaka. (Vidjeti točke A8-A11.)

9. U dokumentiranju vrsta, vremenskog rasporeda i obujma obavljenih revizijskih postupaka, revizor će zabilježiti:

(a) prepoznatljive karakteristike određenih stavki ili testiranih pitanja; (Vidjeti točku A12.)

(b) tko je obavio revizijski posao i datum kada je takav posao dovršen; i

(c) tko je pregledao obavljeni revizijski posao i datum i obujam takvog pregleda. (Vidjeti točku A13.)

10. Revizor će dokumentirati rasprave o značajnim pitanjima s menadžmentom, onima koji su zaduženi za upravljanje i drugima, uključujući vrste raspravljenih značajnih pitanja i kada je i s kim provedeno raspravljanje. (Vidjeti točku A14.)

11. Ako revizor otkrije informaciju koja je nedosljedna u odnosu na revizorov konačni zaključak u vezi sa značajnim pitanjem, revizor će dokumentirati kako je obradio tu nedosljednost. (Vidjeti točku A15.)

Odstupanje od relevantnog zahtjeva

12. Ako, u iznimnim okolnostima, revizor prosudi da je nužno odstupiti od relevantnog zahtjeva iz nekog MRevS-a, revizor će dokumentirati kako obavljeni alternativni revizijskih postupak postiže cilj tog zahtjev i razloge odstupanja. (Vidjeti točke A18-A19.)

Pitanja nastala nakon datuma revizorova izvješća

13. Ako, u iznimnim okolnostima, revizor obavlja nove ili dodatne revizijske postupke ili stvara nove zaključke nakon datuma revizorova 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 revizorovo izvješće; i

(c) kada je i tko obavio posljedične promjene revizijske dokumentacije i pregledao ih.

Objedinjavanje konačnog revizijskog dosjea

14. Revizor će objediniti revizijsku dokumentaciju u revizijski dosje i pravodobno dovršiti administrativni postupak objedinjavanja konačnog revizijskog dosjea nakon datuma revizorova izvješća. (Vidjeti točke A21-A22.)

15. Nakon što je dovršena cjelina konačnog revizijskog dosjea, revizor neće 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 će, neovisno o vrsti izmjena ili dodavanja, dokumentirati: (Vidjeti točku A24.)

    (a) određene razloge zbog kojih je došlo do mijenjanja ili dodavanja; i

    (b) kada 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 olakšava učinkovit pregled i ocjenjivanje pribavljenih revizijskih dokaza i zaključaka stvorenih prije nego što je dovršeno revizorovo izvješće. Dokumentacija pripremljena nakon što je bio obavljen revizijski posao bit će vjerojatno manje točna od dokumentacije pripremljene u vrijeme kada je obavljan takav posao.

Dokumentacije o obavljenim revizijskim postupcima i pribavljenim revizijskim dokazima

Oblik, sadržaj i obujam revizijske dokumentacije (Vidjeti točku 8.)

A2. Oblik, sadržaj i obujam revizijske dokumentacije ovisi o čimbenicima kao što su:

- veličina i složenost subjekta;
- vrste revizijskih postupaka koje treba obaviti;
- prepoznati rizici značajnog pogrešnog prikazivanja;
- važnost pribavljenim revizijskim dokazima;
- vrste i obujam otkrivenih izuzetaka;
- potreba da se dokumentira zaključak ili osnova za zaključak koji nije odmah izvediv iz dokumentacije o obavljenom poslu ili pribavljenih revizijskih dokaza; i
- korištena revizijska metodologija i pomagala.

A3. Revizijska dokumentacija može biti zabilježena u papirnatom, elektroničkom ili drugom mediju. Primjeri revizijske dokumentacije uključuju:

- programe revizije;
- analize;
- preliminarna izvješća;
- sažetke značajnih pitanja;
- konfirmacije i izjave;
- kontrolne liste; i
- prepisku (uključujući e-mail) u vezi sa značajnim pitanjima.

Kao dio revizijske dokumentacije revizor može uključiti izvatke ili kopije subjektovih evidencija (primjerice, važne i specifične ugovore i sporazume). Revizijska dokumentacija, međutim, nije zamjena za subjektove računovodstvene evidencije.

A4. U revizijsku dokumentaciju revizor ne treba uključiti zamijenjene nacrte 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 stvorio revizor, ali se mogu koristiti za objašnjavanje ili pojašnjavanje informacija sadržanih u revizijskoj dokumentaciji.

Dokumentacije 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 da se stvori dojam da neće biti 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 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 kontrolnoj listi) 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;
- revizorovo 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:
    - na primjer, nije nužno ni na koji način dokumentirati revizorov profesionalni skepticizam. Usprkos tome, revizijska dokumentacija može ipak osigurati dokaz o revizorovom pristupu uz profesionalni skepticizam u skladu s MRevS-ovima. Takav dokaz može uključiti posebne postupke obavljene kako bi se potvrdili menadžmentovi odgovori na revizorove upite.
    - 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.[5]

Dokumentacija o značajnim pitanjima i povezanim važnim 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[6]);
- 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;

---

5 MRevS 315 "Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja", točka 10.

6 MRevS 315, točka 4(e).

- okolnosti koje revizoru stvaraju značajne poteškoće u primjenjivanju potrebnih revizijskih postupaka; i
- nalaze koji za posljedicu mogu imati modificiranje revizorovog mišljenja ili uključivanje odjeljka za isticanje pitanja u revizorovo izvješće.

A9. Važan čimbenik u određivanju oblika, sadržaja i obujma revizijske dokumentacije o značajnim pitanjima je razmjer u kojem se koristi profesionalna prosudba u obavljanju posla i ocjenjivanju rezultata. Dokumentacija o obavljenim profesionalnim prosudbama, gdje su važne, služi objašnjavanju 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 naredne revizije kada 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 važne za:

- racionalnost revizorovog zaključka kada zahtjev predviđa da će revizor "razmotriti" određene informacije ili čimbenike, i ta su razmatranja važna u kontekstu određenog angažmana;
- osnovu za revizorov zaključak o razumnosti područja subjektivnih prosudbi (primjerice, razumnost značajne računovodstvene procjene); i
- osnovu za revizorove zaključke o autentičnosti dokumenta kada je poduzeto daljnje istraživanje (poput primjerenog korištenja eksperta ili postupaka potvrđivanja) kao reakcija na uvjete otkrivene tijekom revizije koji uzrokuju da revizor vjeruje kako je moguće da dokument nije autentičan.

A11. Revizor može smatrati da je od pomoći pripremiti i čuvati, kao dio revizijske dokumentacije, sažetak (ponekad poznat pod nazivom memorandum o kompletiranju) koji opisuje značajna pitanja otkrivena tijekom revizije i kako su ona odrađena ili koji sadrži povezivanje s drugom potkrjepljujućom revizijskom dokumentacijom koja sadrži takve informacije. Takav sažetak može olakšati djelotvorno i učinkovito pregledavanje i provjeravanje revizijske dokumentacije, naročito za velike i složene revizije. Nadalje, sastavljanje takvog sažetka može pomoći revizorovom sagledavanju značajnih pitanja. On može također pomoći revizoru razmotriti postoji li, u svjetlu obavljenih revizijskih postupaka i stvorenih zaključaka, neki pojedinačni relevantni cilj MRevS-a koji revizor ne može postići a koji bi spriječio da revizor postigne opće ciljeve revizije.

Identifikacija testiranih određenih stavki ili pitanja i sastavljača i pregledavatelja (Vidjeti točku 9.)

A12. Bilježenje prepoznatljivih karakteristika služi za brojne svrhe. Primjerice, ono omogućava revizijskom timu da bude odgovoran za svoj rad i olakšava istraživanje izuzetaka ili nedosljednosti. Prepoznatljive karakteristike će se razlikovati od vrste do vrste revizijskih postupaka i od stavke do stavke ili od pitanja do pitanja obuhvaćenih testiranjima. Na primjer:

- za testove detalja narudžbenica koje izdaje subjekt, revizor može, radi prepoznavanja dokumenata odabranih za testiranje, koristiti njihove datume i brojeve narudžbenica;
- za postupke koji zahtijevaju izbor između ili pregled svih stavaka iznad određenog iznosa iz dane populacije, revizor može evidentirati djelokrug postupaka i označiti populaciju (primjerice, sva knjiženja iznad određenog iznosa iz dnevnika);
- za postupke koji zahtijevaju sustavno uzorkovanje iz populacije dokumenata, revizor može, radi prepoznavanja odabranih dokumenata, evidentirati njihov izbor, polaznu točku i interval 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 postupke koji zahtijevaju propitkivanje određenog subjektovog osoblja, revizor može zabilježiti datume postavljanja upita i ime i funkciju subjektovog osoblja; i
- za postupke promatranja, revizor može zabilježiti postupak ili pitanje u vezi s kojim je obavljeno promatranje, relevantne osobe, njihove odgovornosti i gdje je i kada obavljeno promatranje.

A13. MRevS 220 zahtijeva da revizor pregleda obavljeni revizijski posao kroz pregled revizijske dokumentacije.[7] Zahtjev da se dokumentira tko je pregledao obavljeni revizijski posao ne podrazumijeva da se svaki određeni radni papir uključi u dokaz o pregledu. Zahtjev, međutim, podrazumijeva dokumentiranje revizijskog posla koji je bio pregledan, zatim tko je pregledao takav rad i kada je pregled bio obavljen.

Dokumentacija o raspravama značajnih pitanja s menadžmentom, onima koji su zaduženi za upravljanje i drugima (Vidjeti točku 10.)

A14. Dokumentacija nije ograničena na zapise koje pripremi revizor nego može uključiti druge primjerene zapise, kao što su zapisnici sa sjednica koje sastavlja subjektovo osoblje. Drugi s kojima revizor može raspraviti značajna pitanja mogu uključiti ostalo osoblje unutar subjekta i vanjske stranke, kao što su osobe koje pružaju profesionalne savjete subjektu.

---

[7] MRevS 220, točka 17.

Dokumentacije o tome kako su obrađene nedosljednosti (Vidjeti točku 11.)

A15. Zahtjev da se dokumentira kako je revizor obradio 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 postupa u skladu s prevladavajućim zahtjevom iz točke 8 da se pripremi revizijska dokumentacija koju može razumjeti iskusan revizor, tako da revizijska dokumentacija može biti podvrgnuta pregledu vanjske stranke za regulativne ili druge svrhe.

A17. Kada priprema revizijsku dokumentaciju, revizor manjih subjekta može također ustanoviti da je od pomoći i djelotvorno zabilježiti različite aspekte revizije zajedno u jedan dokument, uz odgovarajuće povezivanje na potkrjepljujuće 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 320[8], procijenjene rizike, značajna pitanja uočena tijekom revizije i stvorene zaključke.

Odstupanje od relevantnih zahtjeva (Vidjeti točku 12.)

A18. Zahtjevi MRevS-ova oblikovani su da omoguće revizoru postizanje 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 dokumentiranja primjenjuje se samo na zahtjeve koji su relevantni u danim okolnostima. Zahtjev nije relevantan[9] samo u slučajevima gdje:

(a) cijeli MRevS nije relevantan (na primjer, ako subjekt nema internu reviziju, ništa iz MRevS-a 610[10] nije relevantno); ili

(b) zahtjev je uvjetan i uvjet nije ispunjen (na primjer, zahtjev da se modificira revizorovo mišljenje gdje postoji nemogućnost pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza i nema takve nemogućnosti).

---

8 MRevS 320 "Značajnost u planiranju i obavljanju revizije".

9 MRevS 200, točka 22.

10 MRevS 610 "Korištenje radom internih revizora"

Pitanja nastala nakon datuma revizorova izvješća (Vidjeti točku 13.)

A20. Primjeri iznimnih okolnosti uključuju činjenice koje postanu poznate revizoru nakon datuma revizorova izvješća, ali koje su postojale na taj datum i koje bi, da su bile poznate na taj datum, mogle uzrokovati potrebu mijenjanja financijski izvještaji ili da revizor modificira mišljenje u revizorovom izvješću.[11] Posljedične promjene u revizijskoj dokumentaciji pregledavaju se u skladu s odgovornostima pregledavanja navedenim u MRevS-u 220[12] i angažirani partner preuzima krajnju odgovornost za promjene.

Objedinjavanje konačnog revizijskog dosjea (Vidjeti točke 14-16.)

A21. MSKK 1 (ili nacionalni zahtjevi koji su barem toliko zahtjevni) zahtijeva da tvrtke ustanove politike i postupke za pravodobno dovršavanje cjeline revizijskog dosjea.[13] Primjereni rok za dovršavanje konačnih revizijskih dosjea uobičajeno nije duži od 60 dana nakon datuma revizorova izvješća.[14]

A22. Dovršavanje cjeline revizijskih dosjea nakon datuma revizorova izvješća administrativni je postupak koji ne uključuje obavljanje novih revizijskih postupaka ili stvaranje novih zaključaka. Međutim, mogu se obaviti promjene u revizijskoj dokumentaciji tijekom postupka dovršavanja objedinjavanja, ako su administrativne prirode. Primjeri takvih promjena uključuju:

- brisanje ili izbacivanje zamijenjene dokumentacije;
- sortiranje, razvrstavanje i međusobno povezivanje radnih papira;
- potpisivanje kontrolne liste dovršavanja u vezi s postupkom objedinjavanja dosjea; i
- dokumentiranje revizijskih dokaza koje je revizor dobio, raspravio i dogovorio s relevantnim članovima revizijskog tima prije datuma revizorova izvješća.

A23. MSKK 1 (ili nacionalni zahtjevi koji su barem toliko zahtjevni) zahtijeva da tvrtke ustanove politike i postupke za čuvanje dokumentacije angažmana.[15] Razdoblje čuvanja dokumentacije za revizijske angažmane uobičajeno nije kraće od pet godina od datuma revizorova izvješća, ili, ako je kasniji, datuma izvješća revizora grupe.[16]

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 pregleda u monitoringu koji obavljaju interne ili vanjske stranke.

---

11 MRevS 560 "Događaji nakon datuma bilance", točka 14.

12 MRevS 220, točka 16.

13 MSKK 1, točka 45.

14 MSKK 1, točka A54.

15 MSKK 1, točka 47.

16 MSKK 1, točka A61.

Dodatak

(Vidjeti točku 1.)

Određeni zahtjevi u vezi s dokumentacijom u ostalim MRevS-ovima

Ovaj Dodatak navodi točke u ostalim MRevS-ovima koji su na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009., ili nakon toga, i koji sadrže određene zahtjeve za dokumentiranje. Popis nije zamjena za sagledavanje zahtjeva i povezanih materijala za primjenu i ostalih materijala s objašnjenjima u MRevS-ima.

- MRevS 210 "Dogovaranje 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 44-47
- MRevS 250 "Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja" – točka 29
- MRevS 260 "Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje" – točka 23
- MRevS 300 "Planiranje revizije financijskih izvještaja" – točka 12
- MRevS 315 "Prepoznavanje 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 "Revidiranje računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti, i s tim povezana objavljivanja" – točka 23
- MRevS 550 "Povezane stranke" – točka 28
- MRevS 600 "Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora sastavnih dijelova)" – točka 50
- MRevS 610 "Korištenje radom revizorovog eksperta" – točka 13

Ovaj Međunarodni revizijski standard 230 “Revizijska dokumentacija” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 240

REVIZOROVE ODGOVORNOSTI U VEZI S PRIJEVARAMA U REVIZIJI FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

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

SADRŽAJ

	Točka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1-8
Datum stupanja na snagu	9
Ciljevi	10
Definicije	11
Zahtjevi	
Profesionalni skepticizam	12-14
Razgovor unutar revizorskog tima	15
Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti	16-24
Identifikacija i procjena rizika značajnih pogrešaka uslijed prijevara	25-27
Reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešaka uslijed prijevara	28-33
Ocjena revizorskog dokaza	34-37
Revizor nije u mogućnosti nastaviti s angažmanom	38
Pisane izjave	39
Komunikacija s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje	40-42
Komunikacija s regulativnim i provedbenim tijelima	43
Dokumentacija	44-47
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Karakteristike prijevare	A1-A6
Profesionalni skepticizam	A7-A9
Razgovor unutar revizorskog tima	A10-A11

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti A12-A27

Identifikacija i procjena rizika značajnih pogrešaka uslijed prijevara A28-A32

Reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešaka uslijed prijevara A33-A48

Ocjena revizorskog dokaza A49-A53

Revizor nije u mogućnosti nastaviti s angažmanom A54-A57

Pisane izjave A58-A59

Komunikacija s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje A60-A64

Komunikacija s regulativnim i provedbenim tijelima A65-A67

Dodatak 1: Primjeri čimbenika rizika prijevara

Dodatak 2: Primjeri mogućih revizorskih postupaka za razmatranje ocijenjenih rizika značajnih pogrešaka uslijed prijevare

Dodatak 3: Primjer okolnosti koje ukazuju na mogućnost prijevare

---

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

Opseg ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) bavi se revizorovim odgovornostima u pogledu prijevara u reviziji financijskih izvještaja. Konkretnije, on proširuje kako treba primijeniti MRevS 315[1] i MRevS 330[2] u relaciji s rizicima značajnih pogreški uslijed prijevara.

Karakteristike prijevare

2. Pogrešna prikazivanja u financijskim izvještajima mogu nastati uslijed ili prijevare ili pogreške. Razlikovni čimbenik između prijevare i pogreške jest to je li aktivnost koja rezultira pogrešnim prikazivanjima u financijskim izvještajima namjerna ili nenamjerna.

3. Iako je prijevara širok pravni koncept, za svrhe MRevS-ova, revizor razmatra prijevare koje uzrokuju značajna pogrešna prikazivanja u financijskim izvještajima. Za revizora su relevantna dva tipa namjernih pogrešnih prikazivanja – pogrešna prikazivanja koja su rezultirat prijevarnog financijskog izvještavanja i pogrešna prikazivanja zbog zlouporabe imovine. Iako revizor može sumnjati, ili u rijetkim slučajevima, otkriti nastanak prijevare, revizor ne donosi pravne odluke o tome je li prijevara stvarno nastala. (Vidjeti točke A1-A6.)

Odgovornost za prevenciju i detekciju prijevare

4. Primarna odgovornost za prevenciju i detekciju prijevara 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 prevenciju prijevara, što može smanjiti prilike za nastajanje prijevare i sakrivanje prijevare, što može uvjeriti pojedince da ne počine prijevare 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. U provođenju odgovornosti nadzora, oni koji su zaduženi za upravljanje razmatraju mogućnosti za izbjegavanje 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

---

[1] MRevS 315 "Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja"

[2] MRevS 330 "Revizorove reakcije na procijenjene rizike."

pogrešnih prikazivanja, bilo da su uzrokovane prijevarom 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.[3]

6. Kao što je objašnjeno u MRevS-u 200[4], potencijalni efekti inherentnih ograničenja posebno su značajni u slučaju pogrešnog prikaza koji je rezultat prijevare. Rizik neotkrivanja značajnog pogrešnog prikaza uslijed prijevare veći je nego rizik neotkrivanja pogrešnog prikaza uslijed pogreške. To je stoga što prijevara može uključivati sofisticirane i pažljivo organizirane sheme oblikovane da istu prikriju, kao što su pronevjera, namjerno neevidentiranje transakcija ili namjerne krive izjave dane revizoru. Takve pokušaje prikrivanja može biti još teže otkriti kada su popraćeni zavjerom. Zavjera može uzrokovati da revizor vjeruje da je revizijski dokaz uvjerljiv, kada je zapravo krivotvoren. Revizorova mogućnost otkrivanja prijevare ovisi o faktorima kao što su iskustvo počinitelja, frekventnost i opseg manipulacije, stupanj zavjere, relativna veličina pojedinih iznosa koji su manipulirani, senioritet pojedinaca koji su uključeni. Dok revizor može biti u stanju prepoznati potencijalne prilike za činjenje prijevare, revizor će teško odrediti jesu li pogrešna prikazivanja u područjima prosudbi, kao što su računovodstvene procjene uzrokovane prijevarom ili pogreškom.

7. Nadalje, rizik da revizor neće otkriti značajno pogrešno prikazivanje uslijed prijevare menadžmenta veći je nego prijevara djelatnika zato što je menadžment često u poziciji direktno ili indirektno manipulirati računovodstvenim evidencijama, prezentirati prijevarne financijske informacije ili zaobići kontrolne postupke koje su oblikovane kao prevencija sličnim prijevarama od strane ostalih djelatnika.

8. Kada prikuplja 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 efikasni za otkrivanje pogreške možda neće biti efikasni u otkrivanju prijevare. Zahtjevi u ovom MRevS-u oblikovani su kako bi pomogli revizoru u prepoznavanju i ocjeni rizika značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare te u oblikovanju postupaka za otkrivanje takvih pogrešnih prikazivanja.

Datum stupanja na snagu

9. Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma.

---

[3] MRevS 200 "Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima", točka A51.

[4] MRevS 200, točka A51.

Ciljevi

10. Ciljevi revizora su:

    (a) prepoznati i ocijeniti rizike značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima uslijed prijevare;

    (b) prikupiti dostatan primjeren revizijski dokaz o ocijenjenim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare, kroz oblikovanje i implementaciju primjerenih reakcija; i

    (c) primjereno reagirati na prepoznate prijevare ili na one na koje se sumnja.

Definicije

11. Za svrhe MRevS-ova, sljedeći termini imaju značenje koje je navedeno u nastavku:

    (a) Prijevara – namjerna radnja jedne ili više osoba unutar menadžmenta, onih koji su zaduženi za upravljanje, zaposlenika ili trećih stranaka, koja uključuje varanje kako bi se stekla nepravedna ili nezakonita prednost.

    (b) Čimbenici rizika prijevare – događaji ili uvjeti koji ukazuju na poticaj ili pritisak da se počini prijevara ili stvara prilika za počinjenje prijevare.

Zahtjevi

Profesionalni skepticizam

12. U skladu s MRevS-om 200, revizor će zadržati stav profesionalnog skepticizma kroz 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 A7-A8.)

13. Osim ako revizor ima razlog zbog kojeg vjeruje u suprotno, revizor može prihvatiti evidencije i dokumente kao vjerodostojne. Ako uvjeti prepoznati 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. Kada su odgovori na upite menadžmentu ili onima koji su zaduženi za upravljanje nekonzistentni, revizor će istražiti nekonzistentnosti.

Diskusija između članova tima

15. MRevS 315 zahtjeva diskusiju između članova tima i određivanje od strane partnera koja pitanja o kojima će se komunicirati sa članovima tima koji nisu uključeni u diskusiju.[5] Ta će diskusija posebnu pažnju pridati tome kako i gdje financijski izvještaji

[5] MRevS 315, točka 10.

subjekta mogu biti podložni značajnim pogrešnim prikazivanjima uslijed prijevare, uključujući tome kako je prijevara mogla nastati. Diskusija će se provesti na način da se postrance ostave vjerovanja članova tima da su menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje pošteni i čestiti. (Vidjeti točke A10-A11.)

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti

16. Kada provodi postupke procjene rizika i povezane aktivnosti kako bi stekao razumijevanje o subjektu i njegovom okruženju, uključujući o subjektovim internim kontrolama, zahtijevane MRevS-om 315[6], revizor će provesti postupke u točkama 17-24 kako bi prikupio informacije za korištenje pri prepoznavanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare.

Menadžment i ostali unutar subjekta

17. Revizor će postaviti upite menadžmentu o:

    (a) procjeni rizika menadžmenta da financijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani uslijed prijevare, uključujući vrstu, opseg i učestalost takvih procjena; (Vidjeti točke A12- A13.)

    (b) procesu menadžmenta za prepoznavanje i reagiranje na rizike prijevara u subjektu, uključujući specifične rizike prijevare koje je menadžment otkrio ili o kojima je obaviješten ili klasama transakcija, stanjima računa ili objavama za koje je vjerojatno da postoji rizik od prijevare; (Vidjeti točku A14.)

    (c) komuniciranju menadžmenta s onima koji su zaduženi za upravljanje, ako postoje, o procesima za prepoznavanje i reagiranje na rizike prijevara u subjektu; i

    (d) komunikaciji menadžmenta s djelatnicima, ako postoje, u pogledu njihovih pogleda o poslovnim praksama i etičkom ponašanju.

18. Revizor će postaviti upite menadžmentu, i ostalima unutar subjekta kako je primjereno, kako bi ustanovio posjeduju li saznanje o nekoj aktualnoj, na koju se sumnja ili navodnoj prijevari koja je zahvatila subjekt. (Vidjeti točke A15-A17.)

19. Za subjekte koji imaju funkciju interne revizije, revizor će postaviti upite internoj reviziji kako bi ustanovio ima li saznanje o bilo kakvoj aktualnoj, na koju se sumnja ili navodnoj prijevari koja je zahvatila subjekt te da prikupi njihove poglede o rizicima prijevare. (Vidjeti točku A18.)

---

[6] MRevS 315, točke 5-24.

Oni koji su zaduženi za upravljanje

20. Osim ako oni koji su zaduženi za upravljanje nisu uključeni u rukovođenje subjektom[7], revizor će steći razumijevanje kako oni koji su zaduženi za upravljanje provode nadzor nad procesima menadžmenta za prepoznavanje i reagiranje na rizike prijevara u subjektu i internim kontrolama koje je menadžment uspostavio za otklanjanje tih rizika. (Vidjeti točke A19-A21.)

21. Revizor će postaviti upite onima koji su zaduženi za upravljanje kako bi ustanovio imaju li saznanje o bilo kakvoj aktualnoj, na koju se sumnja ili navodnoj prijevari koja je zahvatila subjekt. Ti se upiti postavljaju u dijelu u kojem se iz drugog izvora potvrđuju odgovori na upite menadžmentu.

Prepoznati neobični ili neočekivani odnosi

22. Revizor će ocijeniti mogu li neobični ili neočekivani odnosi koji su prepoznati tijekom analitičkih postupaka, uključujući postupke vezane uz račune prihoda, upućivati na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare.

Ostale informacije

23. Revizor će razmotriti upućuju li ostale informacije koje je prikupio, na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare. (Vidjeti točku A22.)

Ocjena čimbenika rizika prijevara

24. Revizor će ocijeniti upućuju li informacije dobivene drugim postupcima procjene rizika i obavljenim povezanim aktivnostima na postojanje jednog ili više čimbenika rizika prijevara. Dok čimbenici rizika prijevara možda ne upućuju na postojanje prijevara, oni su često prisutni u okolnostima u kojima su prijevare nastale i stoga mogu upućivati na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara. (Vidjeti točke A23-A27.)

Prepoznavanje i procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara

25. U skladu s MRevS-om 315, revizor će prepoznati i ocijeniti rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara na razini financijskih izvještaja, i na razini tvrdnji financijskih transakcija, stanja računa i objava.[8]

26. Kod prepoznavanja i procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara, revizor će, temeljem pretpostavki rizika prijevara u priznavanju prihoda, ocijeniti koje vrste prihoda, transakcija prihoda ili tvrdnje uzrokuju takve rizike. Točka 47 navodi potrebnu dokumentaciju za slučajeve kada revizor zaključi da pretpostavka nije primjenjiva na angažman, i posljedično, priznavanje prihoda nije prepoznat kao rizik značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara. (Vidjeti točke A28-A30.)

---

7 MRevS 260 "Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje", točka 13.

8 MRevS 315, točka 25.

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, uključujući kontrolne aktivnosti relevantne za te rizike. (Vidjeti točka A31-A32.)

Reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara

Sveobuhvatne reakcije

28. U skladu s MRevS-om 330, revizor će odrediti sveobuhvatne reakcije kako bi naglasio procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara na razini financijskih izvještaja.[9] (Vidjeti točku A33.)

29. Pri određivanju sveobuhvatnih reakcija kako bi se suočio s procijenjenim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara na razini financijskih izvještaja, revizor će:

    (a) dodijeliti i nadgledati djelatnike uzimajući u obzir znanje, sposobnosti i mogućnosti pojedinaca kojima će biti dodijeljene značajne odgovornosti u angažmanu i revizorove procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara za taj angažman; (Vidjeti točke A34-A35.)

    (b) ocijeniti mogu li odabir i primjena računovodstvenih politika subjekta, posebno onih koje su vezane za subjektivna mjerenja i kompleksne transakcije, upućivati na prijevarno financijsko izvještavanje koje proizlazi iz nastojanja menadžmenta da upravlja zaradama; i

    (c) inkorporirati elemente nepredvidivosti u izbor vrste, vremenskog rasporeda i obujma revizijskih postupaka. (Vidjeti točku A36.)

Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara na razini tvrdnji

30. U skladu s MRevS-om 330, revizor će oblikovati i obaviti daljnje revizijske postupke čija su vrsta, vremenski raspored i obujam reakcija na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara na razini tvrdnji.[10] (Vidjeti točke A37-A40.)

Revizijski postupci kao reakcija na rizike povezane s menadžmentovim zaobilaženjem kontrola

31. Menadžment je u jedinstvenoj poziciji postići prijevare zbog menadžmentove mogućnosti manipuliranja računovodstvenim evidencijama i pripreme prijevarnih financijskih izvještaja kroz zaobilaženje kontrola za koje se inače čini da su efikasne. Iako razina rizika menadžmentovog zaobilaženja kontrola varira od subjekta do subjekta,

---

[9] MRevS 330, točka 5.

[10] MRevS 330, točka 6.

rizik je neovisno o tome prisutan kod svih subjekta. Zbog nepredvidivih načina na koje takva zaobilaženja kontrola mogu nastati, rizik značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara stoga je značajan rizik.

32. Neovisno o revizorovoj procjeni rizika menadžmentovog zaobilaženja kontrola, revizor će oblikovati i obaviti revizijske postupke kako bi:

(a) testirao primjerenost knjiženja provedenih u glavnoj knjizi i ostalih usklađenja provedenih u pripremi financijskih izvještaja. U oblikovanju i provođenju revizijskih postupaka za takva testiranja, revizor će:

(i) postaviti upite pojedincima koji su uključeni u proces financijskog izvještavanja o neprimjerenim ili neobičnim aktivnostima povezanim s procesiranjem knjiženja i ostalih usklađenja;

(ii) odabrati knjiženja i ostala usklađenja provedena na kraju izvještajnog razdoblja; i

(iii) razmotriti potrebu za testiranjem knjiženja i ostalih usklađenja tijekom razdoblja; (Vidjeti točke A41-A44.)

(b) pregledao računovodstvene procjene zbog subjektivnosti i procijenio predstavljaju li okolnosti koje proizvode takve subjektivnosti, ako postoje, rizik značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara. Pri provođenju takvih pregleda, revizor će:

(i) ocijeniti upućuju li procjene i odluke od strane menadžmenta u pripremi računovodstvenih procjena uključenih u financijske izvještaje, iako su pojedinačno razumne, na moguće subjektivnosti o dijelu subjektovog menadžmenta što može predstavljati rizik značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara. Ako je tako, revizor će ponovo ocijeniti računovodstvene procjene kao cjelinu; i

(ii) obaviti retroaktivni pregled menadžmentovih procjena i pretpostavki povezanih sa značajnim računovodstvenim procjenama u financijskim izvještajima prethodne godine; (Vidjeti točke A45-A46.)

(c) za značajne transakcije koje su izvan redovnog poslovanja subjekta, ili koje su na drugi način neobične uzimajući u obzir revizorovo razumijevanje subjekta i njegovog okruženja i ostale informacije prikupljene tijekom revizije, revizor ocijenio sugerira li poslovna opravdanost (ili nedostatak iste) transakcije da je možda došlo do prijevarnog financijskog izvještavanja ili počinjanja zloupotrebe imovine. (Vidjeti točku A47.)

33. Revizor će utvrditi, kako bi reagirao na prepoznate rizike menadžmentovog zaobilaženja kontrola, treba li provesti ostale revizijske postupke povrh onih posebno prethodno navedenih (tj. kada postoje posebni dodatni rizici menadžmentovog zaobilaženja kon-

trola koji nisu pokriveni kao dio postupaka provedenih zbog ispunjavanja zahtjeva iz točke 32).

Ocjena revizijskog dokaza (Vidjeti točku A48.)

34. Revizor će 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 neuočen rizik značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara. (Vidjeti točku A49.)

35. Ako revizor prepozna pogrešno prikazivanje, revizor će ocijeniti ukazuje li takvo pogrešno prikazivanje na prijevaru. Ako postoji takva indicija, revizor će ocijeniti posljedice pogrešnog prikazivanja u odnosu na ostale aspekte revizije, posebice pouzdanosti menadžmentovih izjava, uzimajući u obzir to da postojanje prijevare vjerojatno nije jednokratna pojava. (Vidjeti točku A50.)

36. Ako revizor prepozna pogrešno prikazivanje, značajno ili ne, i ima razloge vjerovati da ono jest, ili može biti, rezultat prijevare i da je menadžment (posebno viši menadžment) uključen, revizor će ponovo ocijeniti procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara i njihove posljedične utjecaje na vrste, vremenski raspored i obujam revizijskih postupaka kao reakcija na ocijenjene rizike. Revizor će također razmotriti upućuju li okolnosti ili uvjeti na moguću zavjeru koja uključuju djelatnike, menadžment ili treće stranke kada ponovo razmatra pouzdanost prethodno prikupljenog dokaza. (Vidjeti točku A51.)

37. Ako revizor potvrdi da su, ili nije u mogućnosti zaključiti jesu li, financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani kao rezultat prijevare, revizor će ocijeniti posljedice na reviziju. (Vidjeti točku A52.)

Revizor nije u mogućnosti nastaviti s angažmanom

38. Ako kao rezultat pogrešnog prikazivanja koje proizlazi iz prijevare ili sumnje da ona postoji, revizor naiđe na izvanredne okolnosti koje dovode u pitanje revizorovu mogućnost nastavka obavljanja revizija, revizor će:

    (a) odrediti 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;

    (b) razmotriti je li primjereno povući se iz angažmana, gdje je povlačenje zakonski dozvoljeno; i

    (c) ako se revizor povuče:

        (i) diskutirati s primjerenom razinom menadžmenta i onima koji su zaduženi za upravljanje o revizorovom povlačenju s angažmana i razloge za povlačenje; i

(ii) 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 A53-A56.)

Pisane izjave

39. Revizor će prikupiti pisane izjave menadžmenta da:

(a) priznaje svoju odgovornost za oblikovanje, implementaciju i održavanje internih kontrola za prevenciju i detekciju prijevara;

(b) je objavilo revizoru rezultate svojih procjena rizika da financijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani kao rezultat prijevara;

(c) je objavilo revizoru svoje saznanje o prijevarama ili sumnji da one postoje, a koje utječu na subjekt i uključuju:

(i) menadžment;

(ii) djelatnike koji imaju značajne uloge u internim kontrolama;

(iii) ostale gdje prijevara može imati značajan efekt na financijske izvještaje; i

(d) je objavio revizoru svoja saznanja o bilo kojim navodnim prijevarama ili sumnji da one postoje, koje utječu na financijske izvještaje subjekta koje su im priopćene od strane djelatnika, bivših djelatnika, analitičara, regulatora ili ostalih. (Vidjeti točke A57-A58.)

Komunikacija s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje

40. Ako je revizor prepoznao prijevaru ili je prikupio informacije koje upućuju da prijevara možda postoji, revizor će pravodobno komunicirati s primjerenom razinom menadžmenta s ciljem da informira one čija je primarna odgovornost prevencija i otkrivanje prijevara, o pitanjima relevantnim za njihove odgovornosti. (Vidjeti točku A59.)

41. Osim ako su svi oni koji su zaduženi za upravljanje uključeni u upravljanje subjektom te ako revizor prepozna ili sumnja na prijevaru koja uključuje:

(a) menadžment;

(b) djelatnike koji imaju značajne uloge u internim kontrolama; ili

(c) ostale gdje prijevara rezultira značajnim pogrešnim prikazivanjem u financijskim izvještajima;

revizor će pravodobno komunicirati o tim pitanjima s onima koji su zaduženi za upravljanje. Ako revizor sumnja na prijevaru koja uključuje menadžment, revizor će ko-

municirati o tim sumnjama s onima koji su zaduženi za upravljanje i razgovarati s njima o vrstama, vremenskom rasporedu i obujmu revizijskih postupaka potrebnih za završavanje revizije. (Vidjeti točke A60-A62.)

42. Revizor će komunicirati 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 točku A63.)

Komunikacija s regulativnim i provedbenim tijelima

43. Ako je revizor prepoznao ili sumnja na prijevaru, revizor će utvrditi postoji li odgovornost izvijestiti o nastanku ili sumnji, osobama izvan subjekta. Iako revizorova profesionalna obveza držanja informacija klijenta povjerljivima može priječiti takvo izvještavanje, revizorove zakonske obveze mogu zaobići obvezu povjerljivosti u određenim okolnostima. (Vidjeti točke A64-A66.)

Dokumentacija

44. U revizorsku dokumentaciju[11] revizorovog razumijevanja subjekta i njegovog okruženja i procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja koje zahtjeva MRevS 315, revizor će uključiti sljedeće:[12]

    (a) značajne odluke donesene tijekom diskusije sa članovima tima o podložnosti subjektovih financijskih izvještaja u pogledu značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara; i

    (b) prepoznavanje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara na razini financijskih izvještaja i razini tvrdnji.

45. U revizorovom dokumentiranju reakcija na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja koje zahtjeva MRevS 330, revizor će uključiti sljedeću revizijsku dokumentaciju:[13]

    (a) sveobuhvatne reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara na razini financijskih izvještaja te vrste, vremenski raspored i obujam revizijskih postupaka i povezanost tih postupaka s procijenjenim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara na razini tvrdnji; i

    (b) rezultate revizijskih postupaka, uključujući one koje su oblikovane radi razmatranja rizika menadžmentovog zaobilaženja kontrola.

46. Revizor će uključiti u revizijsku dokumentaciju komuniciranja o prijevarama s menadžmentom, onima koji su zaduženi za upravljanje, regulatorima i ostalima.

---

[11] MRevS 230 "Revizijska dokumentacija", točke 8-11 i točka A6.

[12] MRevS 315, točka 32.

[13] MRevS 330, točka 28.

47. Ako revizor zaključi da pretpostavka da postoji rizik značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara povezanih s priznavanjem prihoda nije primjenjiva u okolnostima angažmana, revizor će uključiti u revizijsku dokumentaciju razloge za takav zaključak.

***

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Karakteristike prijevara (Vidjeti točku 3.)

A1. Prijevara, bilo da se radi o prijevarnom financijskom izvještavanju ili zloupotrebi imovine, uključuje potisak ili pritisak za činjenje prijevare, uočenu priliku za počinjanje i neko opravdanje djelovanja. Na primjer:

- Inicijativa ili pritisak za počiniti prijevarno financijsko izvještavanje može postojati kada je menadžment pod pritiskom, iz izvora izvan ili unutar subjekta, da ostvari očekivane (i moguće nerealne) ciljeve zarada ili financijske rezultate – posebno s obzirom na to da posljedice za menadžment u slučaju neispunjavanja financijskih ciljeva mogu biti značajne. Slično, pojedinci mogu imati inicijativu za zloupotrebu imovine, na primjer, iz razloga što pojedinci žive iznad svojih mogućnosti.
- Uočena mogućnost za počinjenje prijevare može postojati kada pojedinac vjeruje da je moguće zaobići interne kontrole, primjerice zato što je pojedinac u poziciji povjerenja ili ima znanje specifičnih nedostataka u internim kontrolama.
- Pojedinci mogu biti u mogućnosti racionalizirati aktivnosti počinjenih prijevara. Neki pojedinci imaju stav, karakter ili set etičkih vrijednosti koje im omogućuju svjesno i namjerno počinjenje nemoralnog djela. Međutim, čak inače pošteni pojedinci mogu počiniti prijevaru u okruženju koje na njih nameće dovoljno pritisaka.

A2. Prijevarno financijsko izvještavanje uključuje namjerna pogrešna prikazivanja, uključujući propuste iznosa ili objava u financijskim izvještajima da bi se zavelo korisnike financijskih izvještaja. Može biti uzrokovano nastojanjima menadžmenta da upravlja zaradama da 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 promjena procjena menadžmenta. Pritisci i poticaji mogu dovesti takve aktivnosti do mjere da rezultiraju prijevarnim financijskim izvještavanjem. Takva situacija može nastati kada, zbog pritisaka za ispunjavanjem tržišnih očekivanja ili želje za maksimiziranjem kompenzacija temeljenih na ostvarenjima, menadžment namjerno zauzima pozicije koje vode do prijevarnog 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. Prijevarno financijsko izvještavanje može biti ostvareno na sljedeći način:

- manipulacijom, falsificiranjem (uključujući krivotvorenje) ili izmjenom računovodstvenih evidencija ili potkrjepljujuće dokumentacije iz kojih su financijski izvještaji pripremljeni;
- pogrešnim prikazivanjima, ili namjernim propustima, u financijskom izvještavanju o događajima, transakcijama ili ostalim značajnim informacijama; i
- namjernom krivom primjenom računovodstvenih principa vezanih uz iznose, klasifikaciju, način prezentiranja ili objave.

A4. Prijevarno financijsko izvještavanje često uključuje menadžmentovo zaobilaženje kontrola za koje se inače čini da djeluju efikasno. Prijevara može biti počinjena menadžmentovim zaobilaženjem kontrola korištenjem tehnika kao što su:

- evidentiranje lažnih knjiženja, posebice pred kraj računovodstvenog razdoblja, kako bi se manipuliralo operativnim rezultatima ili ostvarili drugi ciljevi;
- neprimjereno usklađivanje pretpostavki i primjena procjena korištenih za procjenu stanja po računima;
- propuštanje, unaprijed priznavanje ili kašnjenje s priznavanjem događaja i transakcija u financijskim izvještajima koji su nastali tijekom izvještajnog razdoblja;
- počinjenje, ili neobjavljivanje, činjenica koje mogu utjecati na iznose evidentirane u financijskim izvještajima;
- uključivanje u kompleksne transakcije koje su strukturirane kako bi se financijska pozicija ili financijski rezultati subjekta krivo prezentirali; i
- mijenjanje zapisa i uvjeta vezanih uz značajne i neobične transakcije.

A5. Zloupotreba imovine uključuje krađu subjektove imovine i često je počinjena od strane djelatnika u relativno malim i neznačajnim iznosima. Međutim, također može uključivati menadžment koji je obično više u mogućnosti sakriti ili počiniti zloupotrebe na način da ih je teško otkriti. Zloupotreba imovine može biti počinjena na mnogo načina, kao što su:

- usmjereni lažni priljevi (na primjer, zloupotreba naplate po potraživanjima ili usmjeravanje primitaka u pogledu otpisanih računa na osobne račune u bankama);
- krađa fizičke imovine ili intelektualnog vlasništva (na primjer, krađa zaliha za osobnu upotrebu ili prodaju, krađa otpisane robe za preprodaju, urota 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 nepostojećim djelatnicima); i
- korištenje subjektove imovine za osobnu upotrebu (na primjer, korištenje subjektove imovine kao kolaterala za osobni kredit ili kredit povezanoj osobi).

Zloupotreba imovine često je popraćena lažnim ili krivim evidencijama ili dokumentima s ciljem skrivanja činjenice da imovina nedostaje ili da je založena bez pravog odobrenja.

Razmatranja specifična za subjekte javnog sektora

A6. Odgovornosti revizora javnog sektora vezane uz prijevare mogu biti rezultat legislative i regulative, ministarskih direktiva, zahtjeva vladine politike i odluka legislative primjenjive na subjekte javnog sektora ili odvojeno pokriveno revizijskim mandatom. Posljedično, 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 prijevara.

Profesionalni skepticizam (Vidjeti točke 12-14.)

A7. Profesionalni skepticizam je stav koji uključuje ispitivački um i kritički pogled na revizijski dokaz. Održavanje stava profesionalnog skepticizma zahtjeva kontinuirano ispitivanje sugeriraju li dobivene informacije i revizijski dokaz postojanje značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevara. Ono uključuje razmatranja pouzdanosti informacija koje se koriste kao revizijski dokaz i kontrola oko njihovog pripremanja i održavanja, gdje je relevantno. Zbog karakteristika prijevara, revizorov stav profesionalnog skepticizma posebno je važan kada se razmatraju rizici značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara.

A8. Iako se od revizora ne može očekivati da zanemari prošle događaje u pogledu poštenja i čestitosti subjektovog menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje, revizorov stav profesionalnog skepticizma posebno je značajan u razmatraju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara zbog toga što je moglo doći do promjena okolnosti.

A9. Revizija provedena u skladu s MRevS-ovima rijetko uključuje autentifikaciju dokumenata, niti je revizor treniran na način da se očekuje da bude ekspert u takvim autentifikacijama.[14] Međutim, revizor prepozna uvjete koji uzrokuju da vjeruje da dokument možda nije autentičan ili da su uvjeti u dokumentu modificirani što nije objavljeno revizoru. Mogući postupci daljnjeg istraživanja mogu uključiti:

[14] MRevS 200, točka A47.

- konfirmiranje direktno s trećim strankama; i
- korištenje radom stručnjaka da ocjeni autentičnost dokumenta.

Diskusija između članova tima (Vidjeti točku 15.)

A10. Diskusija s članovima tima o sumnjama o subjektovim financijskim izvještajima i značajnom pogrešnom prikazivanju uslijed prijevara:

- pruža priliku iskusnijim članovima tima da podijele njihova saznanja o tome kako i gdje financijski izvještaji mogu biti sumnjivi zbog značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevara;
- omogućuje revizoru razmatranje primjerenog odgovora na takve sumnje i određivanje koji će članovi tima odraditi određene revizijske postupke; i
- dozvoljava revizoru utvrđivanje kako će rezultati revizijskih postupaka biti podijeljeni između članova tima i kako će se tretirati bilo koji navodi prijevara do kojih revizor može doći.

A11. Diskusija može uključiti sljedeća pitanja:

- podjelu ideja između članova tima o tome kako i gdje vjeruju da subjektovi financijski izvještaji mogu biti sumnjivi zbog značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevara, kako menadžment može počiniti i sakriti prijevarno financijsko izvještavanje i kako imovina subjekta može biti zloupotrijebljena;
- razmatranje okolnosti koje mogu biti indikativ zarada menadžmenta i praksi koje mogu biti popraćene menadžmentovim upravljanjem zaradama što može voditi do prijevarnog financijskog izvještavanja;
- razmatranje poznatih internih i eksternih čimbenika koji utječu na subjekt, koji mogu kreirati poticaj ili pritisak menadžmenta ili ostalih da se počini prijevara, pruža priliku za provođenje prijevara, i upućuje na kulturu ili okruženje koje omogućuje menadžmentu ili ostalima racionalizaciju provođenja prijevara;
- razmatranje uključenosti menadžmenta u nadgledanje djelatnika s pristupom novcu ili ostaloj imovini pogodnoj za zloupotrebu;
- razmatranje bilo kojih neobičnih ili neobjašnjenih razlika u ponašanju ili životnom stilu menadžmenta ili djelatnika do kojih je tim došao;
- naglasak na važnosti održavanja ispravnog statusa svijesti tijekom revizija o potencijalu za značajno pogrešno prikazivanje uslijed prijevara;
- razmatranje tipova okolnosti koje, ako se na njih naiđe, mogu upućivati na mogućnost prijevare;
- razmatranje kako se element nepredvidivosti može ugraditi u vrste, vremenski raspored i obujam revizijskih postupaka koje će se obaviti;

- razmatranje revizijskih postupaka koji mogu biti izabrani kao reakcija na podložnost subjektovih financijskih izvještaja značajnom pogrešnom prikazivanju uslijed prijevara i jesu li određeni tipovi revizijskih postupaka efikasniji od drugih;
- razmatranje bilo kojih navoda o prijevarama do kojih je došao revizor; i
- razmatranje rizika menadžmentovog zaobilaženja kontrola.

Postupci procjene rizika i ostale aktivnosti

Upiti menadžmentu

Menadžmentova procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare (Vidjeti točku 17(a).)

A12. Menadžment je odgovoran za subjektove interne kontrole i za pripremu financijskih izvještaja. Posljedično, primjereno je da revizor postavlja pitanja menadžmentu o njegovoj procjeni rizika prijevara i kontrola uspostavljenih radi prevencije i detekcije. Priroda, 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 nadgledanja. U ostalim subjektima, menadžmentova procjena može biti manje strukturirana i manje učestala. Priroda, opseg i učestalost menadžmentovih procjena relevantni su za revizorovo razumijevanje subjektovog kontrolnog okruženja. Na primjer, činjenica da menadžment nije napravio procjenu rizika prijevara može u određenim okolnostima biti indikativna za nedostatak važnosti koju menadžment pridaje internim kontrolama.

Razmatranja specifična za manje subjekte

A13. U nekim subjektima, posebno manjim subjektima, fokus menadžmentove procjene može biti na rizicima prijevara zaposlenika ili zloupotrebe imovine.

Menadžmentov proces prepoznavanja i reakcija na rizike prijevare (Vidjeti točku 17(b).)

A14. U slučaju subjekata s više lokacija, menadžmentov proces može uključiti različite razine nadgledanja operativnih lokacija ili poslovnih segmenata. Menadžment također može prepoznati posebne operativne lokacije ili poslovne segmente za koje je vjerojatnije postojanje rizika prijevara.

Upiti menadžmentu i ostalima unutar subjekta (Vidjeti točku 18.)

A15. Revizorovi upiti menadžmentu mogu pružiti korisne informacije o rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima koji proizlaze iz prijevara djelatnika. Međutim, takvi će upiti vjerojatno pružiti korisne informacije o rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima koji su posljedica menadžmentovih prijevara. Postavljanje upita ostalima unutar subjekta može pružiti priliku pojedincu da otkrije informaciju revizoru o kojoj se inače ne bi komuniciralo.

A16. Primjeri ostalih unutar subjekta kojima revizor može uputiti upite o postojanju ili sumnji na prijevaru:

- operativno osoblje koje nije direktno uključeno u proces financijskog izvještavanja;
- djelatnici različitih razina autoriteta;
- djelatnici uključeni u iniciranje, procesiranje i evidentiranje kompleksnih ili neobičnih transakcija koji nadziru ili nadgledaju takve djelatnike;
- pravni savjetnici zaposleni u subjektu;
- glavni referent za etiku ili ekvivalentna osoba; i
- osoba ili osobe zadužene za razmatranje navodnih prijevara.

A17. Menadžment je često u najboljoj poziciji počiniti prijevaru. Posljedično, kada se ocjenjuju odgovori menadžmenta na upite sa stavom profesionalnog skepticizma, revizor može ocijeniti je li potrebno potvrditi odgovore iz drugog izvora s drugim informacijama.

Upiti internoj reviziji (Vidjeti točku 19.)

A18. MRevs 315 i MRevS 610 postavljaju zahtjeve i pružaju smjernice u revizijama subjekata koji imaju funkciju interne revizije.[15] U provođenju takvih zahtjeva tih MRevS-ova u kontekstu prijevara, revizor može postaviti upite o specifičnim aktivnostima interne revizije, uključujući primjerice:

- obavljene postupke, ako postoje, od strane internih revizora tijekom godine radi otkrivanja prijevare; i
- je li menadžment odgovarajuće reagirao na rezultate takvih nalaza.

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 razvijene i oni koji su zaduženi za upravljanje igraju aktivnu ulogu u nadzoru subjektovih procjena rizika prijevara 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.[16]

---

15 MRevS 315, točka 23; MRevS 610 "Korištenje radom internih revizora".

16 MRevS 260, točke A1-A8 navode s kim revizor komunicira kada upravljačka struktura subjekta nije dobro definirana.

A20. Razumijevanje nadzora provedenog od strane onih koji su zaduženi za upravljanje može pružiti uvid o sumnjama subjekta na prijevare od strane menadžmenta, adekvatnosti internih kontrola nad rizicima prijevara, i kompetencijama i čestitošću 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

A21. U nekim slučajevima, sve 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.

Razmatranje ostalih informacija (Vidjeti točku 23.)

A22. Kao dodatak informacijama dobivenim analitičkim postupcima, ostale informacije o subjektu i njegovom okruženju mogu biti korisne za prepoznavanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara. Diskusija između članova tima može pružiti informacije koje su korisne u prepoznavanju takvih rizika. Nadalje, informacije dobivene revizorovim postupcima prihvaćanja klijenta i zadržavanja te iskustvo stečeno u ostalim angažmanima provedenim za subjekt, na primjer, pregled internih financijskih informacija, mogu biti relevantni u prepoznavanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara.

Ocjena čimbenika rizika prijevare (Vidjeti točku 24.)

A23. Činjenica da je prijevara obično sakrivena čini je vrlo teškom za detektiranje. Međutim, revizor može prepoznati događaje ili uvjete koji ukazuju na poticaj ili pritisak za počinjenje prijevare ili pružaju priliku za počinjenje prijevare (čimbenici rizika prijevara). Primjerice:

- potreba ispunjavanja očekivanja trećih stranaka o prikupljanju dodatnog financiranja iz kapitala može stvoriti pritisak za počinjenje prijevare,
- dodjela značajnih bonusa, ako su postavljeni nerealni ciljevi za profitom, može kreirati inicijativu za počinjenje prijevare; i
- kontrolno okruženje koje nije efikasno može kreirati priliku za počinjenje prijevare.

A24. Čimbenici rizika prijevara ne mogu biti lako rangirani po važnosti. Značajnost čimbenika rizika prijevara široko varira. Neki od tih faktora bit će prisutni u subjektima gdje posebno uvjeti ne predstavljaju rizike značajnih pogrešnih prikazivanja. Posljedično, određivanje je li čimbenik rizika prijevara prisutan treba biti razmatrano u ocjeni rizika značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja uslijed prijevara i zahtjeva profesionalnu prosudbu.

A25. Primjeri čimbenika rizika prijevara koji se odnose na prijevarno financijsko izvještavanje i zloupotrebu imovine navedeni su u Dodatku 1. Ti ilustrativni čimbenici rizika klasificirani su temeljem tri uvjeta koja su općenito prisutna kada postoji prijevara:

- poticaj ili pritisak za počinjenje prijevare;
- uočena prilika za počinjenje prijevare; i
- mogućnost racionaliziranja prijevarnih aktivnosti.

Čimbenici rizika, koji se odražavaju u stavu koji dozvoljava racionalizaciju prijevarnih aktivnosti, možda neće buditi sumnju u razmatranju revizora. Međutim, revizor može postati svjestan postojanja takve informacije. Iako čimbenici rizika prijevara opisani u Dodatku 1 pokrivaju širok spektar situacija s kojima se revizor može suočiti, to su samo primjeri te ostali čimbenici mogu postojati.

A26. Veličina, kompleksnost i karakteristike vlasništva subjekta mogu imati značajan utjecaj na razmatranje čimbenika rizika prijevara. Na primjer, u slučaju velikih subjekata mogu postojati čimbenici koji općenito ograničavaju nepravilno postupanje od strane menadžmenta, kao što su :

- efektivan nadzor od strane onih koji su zaduženi za upravljanje;
- efikasna funkcija interne revizije; i
- postojanje i provođenje pisanog kodeksa ponašanja.

Nadalje, čimbenici rizika prijevara razmatrani sa stanovišta operativne razine poslovnog segmenta mogu pružiti različite uvide kada se uspoređuju s onima razmatranim na razini subjekta.

Razmatranja specifična za manje subjekte

A27. U slučaju malog subjekta, neka ili sva razmatranja mogu biti neprimjerena ili manje relevantna. Na primjer, manji subjekt možda nema pisani kodeks ponašanja, ali umjesto toga može imati razvijenu kulturu koja naglašava važnosti čestitosti i etičnog ponašanja kroz usmenu komunikaciju i primjerom menadžmenta. Dominacija menadžmentom od strane jednog pojedinca u malom subjektu nije sama po sebi i 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.

Prepoznavanje i procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare

Rizici prijevare u priznavanju prihoda (Vidjeti točku 26.)

A28. Značajno pogrešno prikazivanje zbog prijevarnog financijskog izvještavanja koje se odnosi na priznavanje prihoda često je rezultat precijenjenih prihoda kroz, na primjer, prerano priznavanje prihoda ili evidentiranje fiktivnih prihoda. To također može biti posljedica podcjenjivanja prihoda kroz, na primjer, neprimjereno pomicanje prihoda na kasnija razdoblja.

A29. Rizici prijevara u priznavanju prihoda mogu biti veći u nekim subjektima nego u drugima. Na primjer, može postojati pritisak ili poticaj na menadžment da počini prijevarno financijsko izvještavanje kroz neprimjereno priznavanje prihoda u slučaju izlistanog subjekta kada je, primjerice, uspješnost mjerena temeljem godišnjeg porasta prihoda ili profita. Slično, na primjer, mogu postojati veći rizici prijevara u priznavanju prihoda u slučaju subjekata koji generiraju značajan dio prihoda kroz prodaju u gotovini.

A30. Pretpostavka je da je moguće zaključiti da rizici prijevara u priznavanju prihoda nisu prisutni. Na primjer, revizor može zaključiti da nema rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara koji se odnose na priznavanje prihoda u slučajevima gdje postoji jedna vrsta jednostavnih transakcija prihoda, primjerice prihod od najma jedne nekretnine.

Prepoznavanje i ocjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara i razumijevanje subjektovih povezanih kontrola (Vidjeti točku 27.)

A31. Menadžment može donositi prosudbe o vrstama i obujmu kontrola koje odluči implementirati te vrstama i obujmu rizika koje odluči prihvatiti.[17] U odlučivanju koje kontrole implementirati radi sprečavanja i detektiranja prijevara, 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 prijevara koje bi se ostvarilo.

A32. Stoga je važno da revizor stekne razumijevanje kontrola koje je menadžment oblikovao, implementirao i održava radi prevencije i detekcije prijevara. Čineći to, revizor može saznati, na primjer da je menadžment namjerno izabrao prihvaćanje rizika povezanih s nedostatkom podjele odgovornosti. Informacije dobivene razumijevanjem također mogu biti korisne u prepoznavanju čimbenika rizika prijevara koji mogu utjecati na revizorovu procjenu rizika da financijski izvještaji mogu sadržati značajna pogrešna prikazivanja uslijed prijevara.

---

[17] MRevS 315, točka A48.

Reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare

Sveobuhvatne reakcije (Vidjeti točku 28.)

A33. Određivanje sveobuhvatnih reakcija kojima se ocjenjuju rizici značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara općenito uključuju razmatranja o tome kako sveukupno provođenje revizija može odraziti povećani profesionalni skepticizam, na primjer kroz:

- povećanu senzitivnost u izboru vrsta i obujma dokumentacije koja će biti pregledana kao potpora značajnim transakcijama; i
- povećano priznavanje potrebe potvrde iz drugog izvora objašnjenja ili izjava menadžmenta o značajnim pitanjima.

Također, uključuje općenita razmatranja povrh određenih postupaka koji su inače planirani; ta razmatranja uključuju pitanja navedena u točki 29, koja su razmatrana u nastavku.

Dodjela i nadzor djelatnika (Vidjeti točku 29(a).)

A34. Revizor može reagirati na prepoznate rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara kroz, na primjer, dodjelu dodatnih pojedinaca specijaliziranih vještina i znanja, kao što su forenzičari i IT eksperti, ili dodjelom više iskusnih pojedinaca u angažman.

A35. Opseg nadzora odražava revizorovu procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara i kompetencije članova tima koji obavljaju posao.

Nepredvidivost u izboru revizijskih postupaka (Vidjeti točku 29(c).)

A36. Ugrađivanje elemenata nepredvidivosti u izbor vrste, vremenskog rasporeda i obujma 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;
- prilagodbom vremena revizijskih postupaka drugačije nego što je to očekivano;
- korištenjem različitih metoda uzorkovanja; i
- provođenjem revizijskih postupaka na različitim lokacijama ili lokacijama na nenajavljenoj osnovi.

Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara na razini tvrdnji (Vidjeti točku 30.)

A37. Revizorova reakcija zbog suočavanja s procijenjenim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara na razini tvrdnji mogu uključiti mijenjanje vrste, vremenskog rasporeda i obujma revizijskih postupaka na sljedeći način:

- Vrste revizijskih postupaka koji će se obaviti može biti promijenjena kako bi se prikupio revizijski dokaz koji je više pouzdan i relevantan ili prikupile dodatne informacije potvrđene iz drugog izvora. To može utjecati na vrstu revizijskih postupaka koje je potrebno obaviti i njihovu kombinaciju. Na primjer:
  - fizičko promatranje ili inspekcija određene imovine mogu biti važnije ili revizor može izabrati tehnike potpomognute računalom radi prikupljanja više dokaza o podacima sadržanim u značajnim računima ili elektroničkim transakcijskim datotekama; i
  - revizor može oblikovati postupke kako bi prikupio dodatne informacije potvrđene iz drugog izvora. Na primjer, ako revizor prepozna 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 omogućavaju priznavanje prihoda ili fakturiranje 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. Nadalje, revizor može smatrati efikasnim 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 prijevara. 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 efikasni. Suprotno, iz razloga što namjerna pogrešna prikazivanja – na primjer, pogrešno prikazivanje koje uključuje nepravilno priznavanje prihoda – mogu biti započeta tijekom razdoblja prije datuma bilance, revizor može izabrati primjenu dokaznih postupaka na transakcije nastale ranije ili kroz izvještajno razdoblje.
- Obujam primijenjenih postupaka odražava ocjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara. Na primjer, povećane veličine uzorka ili obavljanje analitičkih postupaka na detaljnoj razini može biti neprimjereno. 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.

A38. Ako revizor prepozna rizik značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara koji utječe na količine zaliha, ispitivanje subjektove evidencije zaliha može pomoći prepoznati lokacije ili stavke koje zahtijevaju posebnu pažnju tijekom ili nakon fizičkog popisa zaliha. Takav pregled može dovesti do odluke promatranja popisa zaliha na određenim lokacijama na nenajavljenoj osnovi ili provođenje popisa zaliha na svim lokacijama na isti datum.

A39. Revizor može prepoznati rizik značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara 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 prikupljene 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 potkrjepljuju procjene menadžmenta.

A40. Primjeri mogućih revizijskih postupaka kao reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara, 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 iz priznavanja prihoda i zloupotrebe imovine.

Revizijski postupci kao reakcija na rizike povezane s menadžmentovim zaobilaženjem kontrola

Knjiženja i ostala usklađivanja (Vidjeti točku 32(a).)

A41. Značajna pogrešna prikazivanja financijskih izvještaja uslijed prijevara često uključuju manipulaciju procesom financijskog izvještavanja evidentiranjem neprimjerenih ili neautoriziranih knjiženja. To može nastati kroz godinu ili na kraju razdoblja ili kada menadžment radi prilagodbe iznosa objavljenih u financijskim izvještajima koji nisu reflektirani u knjiženjima, kao što su konsolidacijska usklađenja i reklasifikacije.

A42. Nadalje, revizorovo razmatranje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja povezanih s neprimjerenim zaobilaženjem kontrola preko knjiženja važno je budući da automatizirani procesi i kontrole mogu smanjiti rizik pogrešaka ali ne sprečavaju rizik

da pojedinci mogu neprimjereno zaobići takve automatizirane procese, na primjer, promjenom iznosa koji se automatski procesira u glavnu knjigu ili sustav financijskog izvještavanja. Nadalje, kada je IT korišten za automatski prijenos informacija, može biti malo ili ništa vidljivog dokaza takvih intervencija unutar informacijskog sustava.

A43. Kod prepoznavanja 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 prijevara – prisutnost čimbenika rizika prijevara i ostalih informacija prikupljenih tijekom revizorove procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara mogu pomoći revizoru da prepozna specifične klase knjiženja i ostalih usklađenja za testiranje.
- Kontrole koje su implementirane nad knjiženjima i ostalim usklađenjima – efikasne kontrole nad pripremanjem i knjiženjem i ostalim usklađenjima mogu smanjiti obujam potrebnih dokaznih postupaka, pod uvjetom da revizor testira operativnu učinkovitost kontrola.
- Subjektov proces financijskog izvještavanja i vrste dokaza koji mogu biti prikupljeni – za mnoge subjekte rutinsko procesiranje transakcija uključuje kombinaciju ručnih i automatiziranih koraka i postupaka. Slično, obavljanje knjiženja i ostalih usklađenja može uključivati ručne i automatizirane postupke i kontrole. Kada se informacijska tehnologija koristi za proces financijskog izvještavanja, knjiženja i ostala usklađenja mogu postojati jedino u elektroničkoj formi.
- Karakteristike prijevarnih knjiženja ili ostalih usklađenja – neprimjerena knjiženja ili ostala usklađenja često imaju jedinstvene prepoznavajuće karakteristike. Te karakteristike mogu uključivati knjiženja (a) po nepovezanim, neobičnim, nasumice odabranim računima; (b) provedena od strane pojedinaca koji obično ne provode 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 knjiženja ili usklađenja mogu se odnositi na račune koji (a) sadrže transakcije koje su kompleksne ili neobične po prirodi; (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 prepoznatim rizikom značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara. U revizijama subjekata koji imaju nekoliko lokacija ili komponenti, razmatra se potreba izbora knjiženja u dnevnicima s različitih lokacija.

- Knjiženja 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, nabavke i gotovinske isplate.

A44. Revizor koristi profesionalnu prosudbu u određivanju vrste, vremenskog rasporeda i obujma testiranja knjiženja i ostalih usklađenja. Međutim, budući da se prijevarna knjiženja i ostala usklađenja često rade na kraju izvještajnog razdoblja, točka 32(a)(ii) zahtjeva od revizora izbor knjiženja i ostalih usklađenja napravljenih u to vrijeme. Nadalje, budući da značajna pogrešna prikazivanja u financijskim izvještajima uslijed prijevara mogu nastati tijekom razdoblja te mogu uključivati značajne napore u sakrivanju kako je prijevara napravljena, točka 32(a)(iii) zahtjeva od revizora razmatranje postoji li također potreba testiranja knjiženja i ostalih usklađenja tijekom razdoblja.

Računovodstvene procjene (Vidjeti točku 32(b).)

A45. U pripremi financijskih izvještaja, menadžment je odgovoran za izradu niza prosudbi ili pretpostavki koje utječu na značajne računovodstvene procjene i za nadgledanje 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 ciljanu razinu zarada s ciljem obmane korisnika financijskih izvještaja utjecanjem na njihovu percepciju o subjektovim rezultatima i profitabilnosti.

A46. Cilj provođenja retroaktivnog pregleda menadžmentovih prosudbi i pretpostavki, koje se odnose na značajne računovodstvene procjene reflektirane u financijskim izvještajima prethodne godine, jest odrediti postoji li indikacija o mogućoj neobjektivnosti dijela menadžmenta. Nije mu cilj staviti u pitanje revizorovu profesionalnu prosudbu prethodne godine koja je bila temeljena na informacijama dostupnim u to vrijeme.

A47. Retroaktivan pregled također je zahtjevan MRevS-om 540.[18] Taj pregled obavlja se kao dio postupaka procjene rizika kako bi se prikupile informacije o efikasnosti menadžmentovih prošlogodišnjih procesa procjena, o revizijskim dokazima o ishodu, i gdje je primjereno, o naknadnoj ponovnoj procjeni prošlogodišnjih računovodstvenih procjena koja je osnova za računovodstvene procjene tekuće godine, i o revizijskim dokazima o pitanjima, kao što su procjena nesigurnosti, za koja može postojati zahtjev objave u financijskim izvještajima. Kao praktično pitanje, revizorov pregled menadžmentovih prosudbi i pretpostavki za neobjektivnost može predstavljati rizik

[18] MRevS 540 "Revidiranje računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti i povezane objave", točka 9.

značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara u skladu s ovim MRevS-om, i može biti obavljen u skladu s pregledom zahtijevanim MRevS-om 540.

Poslovna opravdanost za značajne transakcije (Vidjeti točku 32(c).)

A48. Indikatori koji mogu sugerirati da su značajne transakcije izvan redovnog tijeka poslovanja subjekta, ili su na drugi način neobične, mogu biti sklopljene s ciljem prijevarnog financijskog izvještavanja ili skrivanja zloupotrebe imovine:

- forma takvih transakcija čini se prekomjerno složena (na primjer transakcija uključuje više subjekata unutar konsolidirane grupe ili više nepovezanih trećih stranaka);
- menadžment nije diskutirao prirodu i računovodstvo 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 nekonsolidirajuće povezane stranke, uključujući subjekte posebne namjene, nisu ispravno pregledane ili odobrene od onih koji su zaduženi za upravljanje subjektom; i
- transakcije uključuju prethodno neprepoznate povezane stranke ili stranke koje nemaju supstance ili financijsku snagu potkrijepiti transakciju bez podrške subjekta revizije.

Ocjena revizijskog dokaza (Vidjeti točke 34-37.)

A49. MRevS 330 zahtjeva od revizora da, temeljem obavljenih revizijskih postupaka i prikupljenog revizijskog dokaza, ocijeni jesu li procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnji ostale primjerene.[19] Ova je ocjena primarno kvalitativno pitanje temeljem revizorove prosudbe. Takva ocjena može pružiti daljnji uvid o rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara i o tome postoji li potreba za provođenjem dodatnih ili drugačijih revizijskih postupaka. Dodatak 3 sadrži primjere okolnosti koje mogu upućivati na mogućnost prijevara.

Analitički postupci provedeni u sveobuhvatnom pregledu financijskih izvještaja (Vidjeti točku 34.)

A50. Određivanje koji posebni trendovi i odnosi mogu ukazati na rizik značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara zahtjeva profesionalnu prosudbu. Neobični odnosi koji uključuju prihod na kraju godine posebno su relevantni. Oni mogu uključiti, primjerice, netipično velike iznose prihoda o kojima se izvještavalo u posljednjih nekoliko tjedana izvještajnog razdoblja ili neobične transakcije ili prihod koji nije konzistentan s trendovima u novčanom toku iz poslovanja.

[19] MRevS 330, točka 25.

Razmatranje prepoznatih pogrešnih prikazivanja (Vidjeti točke 35-37.)

A51. Budući da prijevara uključuje poticaj ili pritisak za počinjenje prijevare, uočenu priliku da se to napravi ili određenu racionalizaciju aktivnosti, nije vjerojatno da će instanca prijevare biti izoliran slučaj. Posljedično, pogrešno prikazivanje, kao i brojna pogrešna prikazivanja na određenim lokacijama čak i gdje kumulativni efekt nije značajan, mogu biti indikator rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara.

A52. Posljedice prepoznatih prijevara ovise o okolnostima. Na primjer, na drugi način neznačajna prijevara može biti značajna ako uključuje viši menadžment. U tim okolnostima, pouzdanost dokaza koji je prije prikupljen može biti upitan budući da mogu postojati sumnje o potpunosti i istinitosti danih izjava i o vjerodostojnosti računovodstvenih evidencija i dokumentacija. Također može postojati mogućnost zavjere koja uključuje djelatnike, menadžment ili treće stranke.

A53. MRevS 450[20] i MRevS 700[21] uspostavljaju zahtjeve i pružaju smjernice o ocjeni i dispoziciji pogrešnih prikazivanja i efektu na revizorovo mišljenje u revizorovom izvješću.

Revizor nije u mogućnosti nastaviti s angažmanom (Vidjeti točku 38.)

A54. 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 prijevara koje revizor smatra potrebnima u okolnostima, čak i kada prijevara nije značajna za financijske izvještaje;

(b) revizorovo razmatranje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara i rezultata revizijskih testova ukazuju na značajan rizik značajnih i sigurnih prijevara; ili

(c) revizor ima značajne dileme o kompetencijama ili čestitosti menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje.

A55. Zbog različitih okolnosti koje mogu nastati, nije moguće definitivno opisati kada je potrebno povući se iz angažmana. Čimbenici koji utječu na revizorov zaključak uključuju posljedice uključenja menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje (što može utjecati na pouzdanost izjava menadžmenta) i utjecati na revizora u pogledu kontinuirane povezanosti sa subjektom.

A56. U takvim okolnostima, revizor ima profesionalne i pravne odgovornosti i takve odgovornosti mogu varirati između zemalja. U nekim zemljama, na primjer, revizor može biti ovlašten, ili se od njega zahtjeva, da izda izjavu ili izvještaj osobi ili osobama koje

[20] MRevS 450 "Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tijekom revizije".

[21] MRevS 700 "Formiranje mišljenja I izvješćivanje o financijskim izvještajima".

su ga imenovale 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 kada odlučuje da li da se povuče iz angažmana i u odlučivanju o poduzimanju primjerenih radnji, uključujući o mogućnosti izvještavanja dioničara, regulatora i ostalih.[22]

Razmatranja specifična za subjekte javnog sektora

A57. 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 39.)

A58. MRevS 580[23] postavlja zahtjeve i pruža smjernice o prikupljanju primjerenih izjava od menadžmenta 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 prijevara.

A59. Zbog prirode prijevara i poteškoća na koje revizori nailaze u detektiranju značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima koja proizlaze iz prijevara, važno je da revizor prikupi 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 prijevara; i

(b) njihovo znanje o postojećim, o kojima se sumnja ili navodnim prijevarama koje utječu na subjekt.

Komuniciranje s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje

Komunikacija s menadžmentom (Vidjeti točku 40.)

A60. Kada revizor prikupi dokaz da prijevara postoji ili može postojati, važno je da se na pitanje skrene pažnja primjerenim razinama menadžmenta što je prije izvedivo. To je također slučaj, čak i ako se pitanje smatra neponavljajućim (na primjer, neznačajne prijevare od strane djelatnika na nižoj razini subjektove organizacije). Određivanje razine menadžmenta koja je primjerena pitanje je profesionalne prosudbe i na nju utječu čimbenici kao što su vjerojatnost zavjere i priroda i jačina prijevare na koju se sumnja. Obično, primjerena razina menadžmenta jest barem jedna razina više od osoba za koje se čini da su uključene u prijevaru na koju se sumnja.

---

22 IFAC-ov Kodeks etike za profesionalne računovođe daje smjernice o komuniciranju s revizorom koji zamjenjuje postojećeg revizora.

23 MRevS 580 "Pisane izjave".

Komunikacija s onima koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti točku 41.)

A61. Revizorova komunikacija s onima koji su zaduženi za upravljanje može biti usmena ili pismena. MRevS 260 navodi čimbenike koje revizor razmatra u određivanju hoće li komunicirati usmeno ili pismeno.[24] Zbog prirode i osjetljivosti prijevara koje uključuju viši menadžment, ili prijevara koje rezultiraju značajnim pogrešnim prikazivanjima u financijskim izvještajima, revizor ažurno izvještava o tim pitanjima i razmatra je li također potrebno ista pitanja izvijestiti u pisanom obliku.

A62. U nekim slučajevima, revizor može razmotriti je li primjereno komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje kada postane svjestan prijevara koje uključuju djelatnike osim menadžmenta te koje ne rezultiraju značajnim pogrešnim prikazivanjem. Slično, oni koji su zaduženi za upravljanje mogu htjeti biti informirani o takvim okolnostima. Proces komunikacije je podržan ako se revizor i oni koji su zaduženi za upravljanje dogovore u ranoj fazi revizije o vrstama i opsegu revizorove komunikacije u tom pogledu.

A63. U izuzetnim okolnostima gdje revizor ima dileme o čestitosti ili poštenju menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje, revizor može razmotriti je li primjereno dobiti pravni savjet kako bi mu pomogao u određivanju primjerenog slijeda aktivnosti.

Ostala pitanja koja se odnose na prijevaru (Vidjeti točku 42.)

A64. Ostala pitanja koja se odnose na prijevaru 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 prevenciju i detekciju prijevara i rizik da financijski izvještaji mogu biti pogrešno prikazani;
- propust menadžmenta da primjereno adresira prepoznate značajne nedostatke u internim kontrolama, ili da primjereno reagira na prepoznate prijevare;
- revizorovu ocjenu subjektovog kontrolnog okruženja, uključujući pitanja o kompetencijama i čestitosti menadžmenta;
- aktivnosti od strane menadžmenta koje mogu biti indikacija prijevarnog financijskog izvještavanja, kao menadžmentov izbor i primjena računovodstvenih politika koje mogu biti indikator napora menadžmenta da upravlja zaradama s ciljem obmane korisnika financijskih izvještaja utječući na njihovu percepciju o subjektovim rezultatima i profitabilnosti; i
- pitanja o adekvatnosti i potpunosti autorizacije transakcija koje se čine da su izvan redovnog tijeka poslovanja.

[24] MRevS 260, točka A38.

Komuniciranje s regulativnim i provedbenim tijelima (Vidjeti točku 43.)

A65. Revizorova profesionalna obveza držanja povjerljivima informacije klijenta može spriječiti izvještavanje o prijevarama strankama izvan subjekta klijenta. Međutim, revizorove pravne odgovornosti variraju između zemalja i u određenim okolnostima obveze povjerljivosti mogu biti stavljene van snage temeljem statuta, zakona ili suda. U nekim zemljama revizor financijskih institucija ima zakonsku obvezu izvijestiti o pojavi prijevara supervizorsko tijelo. Također, u nekim zemljama revizor ima obvezu izvijestiti tijela o pogrešnom izvještavanju u onim slučajevima gdje menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje propuste napraviti korektivne aktivnosti.

A66. Revizor može smatrati primjerenim pribaviti pravni savjet kako bi odredio primjeren tijek aktivnosti u uvjetima, čiji je cilj osigurati korake potrebne u razmatranju aspekata javnog interesa za prepoznate prijevara.

Razmatranja specifična za subjekte javnog sektora

A67. U javnom sektoru, zahtjevi za izvještavanjem o prijevari, o tome je li otkrivena ili nije tijekom procesa revizija, mogu biti predmetom posebnih odredbi revizijskog mandata ili odgovarajuće legislative ili regulative.

Dodatak 1

(Vidjeti točku A25.)

Primjeri čimbenika rizika prijevara

Čimbenici rizika prijevara 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 prijevara relevantnih za razmatranje revizora – prijevarno financijsko izvještavanje i zloupotreba imovine. Za svaku od ovih vrsta prijevara, čimbenici rizika nadalje su klasificirani temeljem tri uvjeta općenito prisutna kod nastanka značajnih pogrešaka zbog prijevara, 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 prepoznati dodatne ili drugačije čimbenike rizika. Nisu svi ovi primjeri relevantni u svim situacijama te neki mogu biti od veće ili manje važnosti u subjektima različite veličine ili različitih karakteristika vlasništva ili okolnosti. Također, redoslijedom primjera čimbenika rizika nije bilo namjeravano odraziti njihovu relativnu važnost ili učestalost pojavljivanja.

Čimbenici rizika prijevara vezani uz pogrešne prikaze nastale prijevarnim financijskim izvještavanjem

U nastavku su primjeri čimbenika rizika vezanih uz pogrešne prikaze nastale prijevarnim 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, popraćena padajućim maržama;
- visoka osjetljivost na rapidne 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 nemogućnost generiranja novčanih tokova iz poslovanja dok su objavljene zarade i rast zarada;
- rapidno povećanje ili neobična 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 stranaka zbog sljedećeg:

- očekivanja o profitabilnosti ili razinama trendova, investicijskih analitičara, institucionalnih investitora, značajnih kreditora ili ostalih vanjskih stranaka (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 izlistana izdanja ili povrata dugova ili zahtjeva ostalih dužničkih uvjeta (engl. *debt convenants*); i
- naočigled ili stvarnih negativnih efekata izvještenih loših financijskih rezultata o značajnim otvorenim transakcijama, 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 aranžmana zarade kod otplate udjela) koji ovise o ostvarenju agresivnih cijena dionica, operativnih rezultata, financijske pozicije ili novčanog toka[25]; i
- osobne garancije ili dugovanja subjekta.

Postoji prekomjeran pritisak na menadžment ili operativne djelatnike za ispunjavanjem financijskih ciljeva određenih od strane onih koji su zaduženi za upravljanje, uključujući poticajne ciljeve prodaje ili profitabilnosti.

Prilike

Priroda industrije ili poslovanja subjekta pruža prilike za prijevarno izvještavanje ili 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 uvjeta ili zahtjeva dobavljačima ili kupcima što može rezultirati neprimjerenim ili netržišnim transakcijama;

[25] 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.

- imovine, obveza, prihoda ili rashoda baziranih na značajnim procjenama koje uključuju subjektivne procjene ili neizvjesnosti koje je teško potkrijepiti drugim izvorom;
- značajnih, neobičnih ili visoko kompleksnih transakcija, posebno takvih blizu kraja razdoblja koje nameću pitanja "suštine 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 bankovni računa ili poslovanja ovisnog društva ili podružnice u zakonodavstvima poreznih oaza za koje se čini da nemaju jasne poslovne opravdanosti.

Nadgledanje menadžmenta nije efikasno zbog sljedećeg:

- dominacije menadžmentom od strane jedne osobe ili manje grupe (u poslovanju kojim ne upravlja vlasnik) bez kompenzirajućih kontrola; i
- nadgledanja 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 koja 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 nedostatne kao rezultat sljedećeg:

- neadekvatnog monitoringa kontrola, uključujući automatizirane kontrole nad financijskim izvještavanjem za međurazdoblja (gdje je eksterno izvještavanje zahtijevano);
- visoke stope odljeva djelatnika ili zapošljavanja djelatnika u računovodstvu, internoj reviziji ili IT, koje nije efektivno; i
- računovodstveni i IT sustavi nisu efikasni, uključujući situacije koje uključuju značajne nedostatke u internim kontrolama.

Stavovi/Opravdanja

- komunikacija, implementacija, podrška, ili nametanje subjektovih vrijednosti ili etičkih standarda od strane menadžmenta ili komunikacija neprimjerenih vrijednosti ili etičkih standarda, koji nisu efektivni;

- pretjerano sudjelovanje nefinancijskog menadžmenta ili njegova preokupacija izborom računovodstvenih politika ili određivanje značajnih procjena;
- poznata povijest ili prekršaji zakona o vrijednosnicama ili ostalih zakona i regulative, ili sudski sporovi protiv subjekta, njegovog višeg menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje zbog prijevara ili prekršaja zakona i regulative;
- pretjeran interes menadžmenta u održavanju ili povećanju subjektovih cijena 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 stavljanju u upotrebu neprimjerenih sredstava kako bi se minimalizirale izviještene zarade zbog porezno uvjetovanih razloga;
- nizak moral među višim menadžmentom;
- vlasnik-menadžer ne radi razliku između osobnih i poslovnih transakcija;
- neslaganje između dioničara u subjektima pod snažnom kontrolom;
- ponavljajući pokušaji menadžmenta da opravda marginalno ili neprimjereno računovodstvo temeljem značajnosti; i
- odnos između menadžmenta i trenutnog ili prethodnog revizora je napet, što se vidi iz sljedećeg:
    - čestih neslaganja s trenutnim ili prethodnim revizorom o računovodstvu, reviziji ili izviještenim pitanjima;
    - nerazumnih zahtjeva revizoru, kao što je nerealna vremenska ograničenja o završetku revizije ili izdavanju revizorskog izvještaja;
    - restrikcija revizoru koje neprimjereno ograničavaju pristup ljudima ili informacijama ili mogućnost efektivnog komuniciranja s onima koji su zaduženi za upravljanje; i
    - dominantnog ponašanja menadžmenta u odnosu s revizorom, pogotovo uključuje pokušaje utjecanja na opseg revizorovog posla ili izbor ili nastavak djelatnika dodijeljenih ili konzultiranih o revizijskom angažmanu.

Čimbenici rizika koji proizlaze iz pogrešnog prikazivanja kao rezultat zloupotrebe imovine

Čimbenici rizika koji se odnose na pogrešna prikazivanja temeljem zloupotrebe imovine također se klasificiraju temeljem tri uvjeta općenito prisutna kada postoji prijevara, a to su:

poticaji/pritisci, prilike, i stavovi/racionalizacije. Neki od čimbenika rizika koji se odnose na pogrešno prikazivanje zbog prijevarnog financijskog izvještavanja također mogu biti prisutni kada dođe do pogrešnog prikazivanja zbog zloupotrebe imovine. Na primjer, nadgledanje menadžmenta i nedostaci u internim kontrolama koje nisu efikasne mogu biti prisutni kada postoji pogrešno prikazivanje zbog prijevarnog financijskog izvještavanja ili zloupotrebe imovine. Sljedeći primjeri čimbenika rizika odnose se na pogrešna prikazivanja temeljem zloupotrebe imovine.

Poticaji/Pritisci

Osobne financijske obveze mogu stvoriti pritisak na menadžment ili djelatnike s pristupom gotovini ili ostaloj imovini koja je pogodna za krađu ili zloupotrebu.

Negativni odnosi između subjekta i djelatnika s pristupom gotovini ili ostaloj imovini pogodnoj za krađu mogu motivirati te djelatnike na zloupotrebu imovine. Na primjer, negativni odnosi mogu biti kreirani uslijed:

- poznatih ili predviđenih budućih otpuštanja djelatnika;
- nedavne ili predviđene promjene u naknadama djelatnicima ili planovima naknada; i
- unaprjeđenja, naknada ili ostalih nagrada nekonzistentnih s očekivanjima.

Prilike

Određene karakteristike ili okolnosti mogu povećati pogodnost imovine za zloupotrebu. Na primjer, prilike za zloupotrebu 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.

Neprimjerena interna kontrola nad imovinom može povećati pogodnost za zloupotrebu te imovine. Na primjer, zloupotreba imovine može nastati zbog sljedećeg:

- neprimjerene podjele odgovornosti ili neovisnih provjera;
- neprimjerenog nadzora troškova od strane višeg menadžmenta, kao što su putni troškovi i ostale nadoknade;
- neprimjerenog nadzora menadžmenta nad djelatnicima zaduženim za imovinu, na primjer nadzora ili nadgledanja udaljenih lokacija;
- neprimjerenog pregleda prijava za posao djelatnika koji imaju pristup imovini;

- neprimjerenog vođenja evidencija imovine;
- neprimjerenog sustava autorizacije i odobravanja transakcija (na primjer, kod nabavki);
- neprimjerenog fizičkog čuvanja gotovine, ulaganja, zaliha ili materijalne imovine;
- nedostatka potpunih i pravovremenih usklađivanja imovine;
- nedostatka pravovremene i primjerene dokumentacije transakcije, na primjer storna povrata kupljene robe;
- nedostatka obaveznih godišnjih odmora djelatnika koji provode ključne kontrolne funkcije;
- neprimjerenog razumijevanja informacijskih tehnologija od strane menadžmenta, što omogućuje djelatnicima u informacijskim tehnologijama da počine zloupotrebe; i
- neprimjerenih kontrola pristupa nad automatiziranim evidencijama, uključujući kontrole nad pregledom logova sistemskih događaja.

Stavovi/Opravdanja

- zanemarivanje potrebe nadgledanja ili smanjivanja rizika povezanih sa zloupotrebom imovine;
- zanemarivanje internih kontrola nad zloupotrebom imovine kroz zaobilaženje postojećih kontrola ili propustom popravljanja 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 zloupotrijebljena; i
- toleriranje sitnih krađa.

Dodatak 2

(Vidjeti točku A40.)

Primjeri mogućih revizijskih postupaka s ciljem obrade ocijenjenih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara

U nastavku su primjeri mogućih revizijskih postupaka s ciljem obrade ocijenjenih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara koje proizlaze iz prijevarnog financijskog izvještavanja i zloupotrebe imovine. Iako ovi postupci pokrivaju širok spektar situacija, one su samo primjeri i posljedično možda neće biti najprimjerenije ili potrebne u svim situacijama. Također, redoslijed navedenih postupaka ne pokazuje njihovu relativnu važnost.

Razmatranje na razini tvrdnji

Specifične reakcije na revizorovu procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara će varirati ovisno o vrsti ili kombinaciji čimbenika rizika prijevara ili prepoznatih uvjeta i klasa transakcija, stanja računa, objava i tvrdnji na koje mogu utjecati.

U nastavku su specifični primjeri reakcija:

- posjet lokacijama ili obavljanje određenih testova na nenajavljenoj osnovi ili kao iznenađenja. Na primjer, promatranje zaliha na lokacijama gdje prisutnost revizora nije prije 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 uz slanje pisanih konfirmacija, slanje zahtjeva za konfirmacijama određenoj osobi unutar organizacije ili traženje više ili različitih informacija;
- provođenje detaljnog pregleda subjektovih usklađenja na kraju tromjesečja ili kraju godine i istraživanje bilo kojih usklađenja koja se čine neobičnima po prirodi ili iznosu;
- za značajne ili neobične transakcije, posebno one koje nastaju na kraju ili blizu kraja godine, istraživanje mogućnosti povezanih stranaka i izvora financijskih izvora koji potkrjepljuju transakcije;
- provođenje dokaznih analitičkih postupaka upotrebom raščlanjenih podataka. Na primjer usporedba prodaje i rashoda od prodaje po lokacijama, poslovnim linijama ili mjesecima u odnosu na očekivanja razvijena od strane revizora;

- provođenje intervjuiranja djelatnika koji su uključeni u područja gdje je rizik značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara prepoznat, kako bi se prikupili njihovi uvidi o riziku i odgovaraju li, ili na koji način, na taj rizik;
- kada 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 prijevara koje proizlaze iz transakcija i aktivnosti između tih komponenti;
- ako posao stručnjaka postane značajan u pogledu stavki financijskih izvještaja za koje je procijenjeni rizik pogrešnog prikazivanja uslijed prijevara visok, provođenje 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;
- provođenje revizijskih postupaka kako bi se analizirala izabrana početna stanja stavki u bilanci prethodno revidiranih financijskih izvještaja da bi se procijenilo kako su riješena odgovarajuća pitanja koja uključuju računovodstvene procjene i prosudbe, na primjer rezerviranja za povrate prodaje;
- provođenje postupaka na računima ili ostalim usklađenjima pripremljenim od strane subjekta, uključujući razmatranja usklađenja provedenih u razdobljima unutar godine;
- provođenje tehnika potpomognutih računalom, kao što je pretraživanje podataka radi testiranja anomalija u populaciji;
- testiranje nepovredivosti evidencija i transakcija proizvedenih računalno; i
- traženje dodatnog revizijskog dokaza iz izvora izvan subjekta koji je predmet revizije.

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:

Priznavanje prihoda

- provođenje 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 prepoznavanje neobičnih ili neočekivanih odnosa prihoda ili transakcija;
- konfirmiranje s kupcima određenih relevantnih uvjeta ugovora i nepostojanja pobočnog ugovora jer takvi uvjeti ili aranžmani imaju učinak na primjereno računovodstvo

i osnove za rabate ili razdoblje na koje se odnose koje su loše dokumentirane. Na primjer, kriteriji za prihvat, uvjeti isporuke i plaćanja, nedostatak budućih ili kontinuiranih obveza prema dobavljačima, prava na povrat proizvoda, garantirani iznosi ponovne prodaje, rezerviranja za poništavanje ili povrat novca često su relevantni u ovim okolnostima;

- ispitivanje prodajnog i marketinškog osoblja subjekta ili pravnog savjetnika koji radi u subjektu o prodajama ili isporukama pred kraj razdoblja i njihovo znanje nekih neobičnih uvjeta povezanih uz te transakcije;
- 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 provođenje ostalih primjerenih postupaka presjeka prodaje i zaliha (engl. *Cutoff*); i
- za navedene situacije za koje se transakcije prihoda elektronski iniciraju, procesiraju i evidentiraju, testiranje kontrola kako bi se utvrdilo pružaju li osiguranje da su evidentirane transakcije prihoda nastale i jesu li 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 nenajavljenoj osnovi ili provođenje popisa zaliha na svim lokacijama na isti datum;
- provođenje popisa zaliha na kraju ili blizu kraja izvještajnog razdoblja kako bi se minimalizirao rizik neprimjerene manipulacije tijekom razdoblja između brojanja i kraja izvještajnog razdoblja;
- provođenje 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 pogledu;
- 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 propusta ili dupliciranja.

Procjene menadžmenta

- korištenje stručnjaka za razvoj neovisnih procjena za usporedbu s procjenama menadžmenta; i

- proširivanje upita pojedincima izvan menadžmenta i računovodstvenom odjelu kako bi se potvrdila mogućnost i namjera menadžmenta da provede planove koji su relevantni za razvoj procjene.

Specifične reakcije – Pogrešno prikazivanje uslijed zloupotrebe imovine

Različite će okolnosti neophodno diktirati različite reakcije. Obično, reakcija revizije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara vezanih uz zloupotrebu imovine bit će usmjerena prema određenim stanjima računa i klasama transakcija. Iako u tim okolnostima mogu biti primjenjivi neke reakcije revizije navedene u prethodne dvije kategorije, opseg posla povezan je sa specifičnim informacijama o riziku zloupotrebe koji je prepoznat.

Primjeri reakcija na revizorovu procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed zloupotrebe imovine su sljedeći:

- brojanje gotovine ili vrijednosnica na kraju ili blizu kraja godine;
- konfirmiranje 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 nedostataka zaliha po lokacijama i vrsti proizvoda;
- usporedba ključnih pokazatelja zaliha s industrijskim normama;
- pregled potkrjepljujuće dokumentacije za smanjenja u evidencijama zaliha;
- provođenje računalne usporedbe liste dobavljača s listom djelatnika kako bi se prepoznale iste adrese ili telefonski brojevi;
- provođenje računalnog pretraživanja podataka o plaćama kako bi se prepoznale duplicirane adrese, identifikacija djelatnika ili porezni broj ili broj bankovnog računa;
- pregled mapa djelatnika koje sadrže malo ili nimalo dokaza o radu, na primjer, nedostatak ocjene o uspješnosti izvršavanja radnih zadataka
- analiziranje diskonta i povrata za neobične uzorke ili trendove;
- konfirmiranje specifičnih uvjeta ugovora s trećim strankama;
- prikupljanje dokaza da su ugovori provođeni u skladu s uvjetima;
- pregled vlasništva nad velikim i neobičnim troškovima ;
- pregled autorizacije i knjigovodstvene vrijednosti kredita danih višem menadžmentu i povezanim osobama; i
- pregled razina i vlasništva izvještaja o troškovima koje je podnio viši menadžment.

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.

Razlike u računovodstvenim evidencijama koje uključuju:

- transakcije koje nisu evidentirane na potpun ili ažuran 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 autoriziranih obveza; i
- natuknice ili pritužbe revizoru o navodnim prijevarama;

Konfliktni ili nedostajući dokazi koji uključuju:

- nedostajući dokumenti;
- dokumenti za koje se pokaže da su izmijenjeni;
- dostupnost jedino fotokopiranih ili elektronički prenesenih dokumenata kada se očekuje da bi originalni dokumenti trebali postojati;
- značajne neobjašnjene stavke u usklađenjima;
- neobične promjene bilance, ili promjene u trendovima ili značajnim pokazateljima ili odnosima u financijskim izvještajima – na primjer, potraživanja rastu brže nego prihodi;
- nekonzistentni, površni ili nevjerojatni odgovori menadžmenta ili djelatnika, koji nastaju iz upita ili analitičkih postupaka;
- neobične 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;
- nedostajući ili nepostojeći poništeni čekovi u uvjetima gdje se poništeni čekovi obično vraćaju subjektu zajedno s izvodom banke;

- nedostajući inventar ili fizička imovina 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.

Problematični ili neobični odnosi između revizora i menadžmenta, uključujući:

- odbijanje pristupa evidencijama, prostorijama, određenim djelatnicima, klijentima, dobavljačima ili ostalima od kojih je bio tražen revizijski dokaz;
- neprimjeren vremenski pritisak od strane menadžmenta da se riješe kompleksna ili problematična pitanja;
- pritužbe menadžmenta o provođenju revizije ili menadžmentovo uznemiravanje članova tima, posebno u vezi s revizorovim kritičnim procjenama revizijskog dokaza ili rješavanjem potencijalnih neslaganja s menadžmentom;
- neobična 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 objava u financijskim izvještajima kako bi ih se učinilo kompletnima i razumljivijima; i
- nespremnost ažurnog rješavanja prepoznatih nedostataka u internim kontrolama.

Ostalo

- nespremnost menadžmenta da dozvoli 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.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 240 “Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koje je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 250

RAZMATRANJE ZAKONA I REGULATIVE U REVIZIJI FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

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

SADRŽAJ

	Točka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1
Učinak zakona i regulative	2
Odgovornost za sukladnost sa zakonima i regulativama	3-8
Datum stupanja na snagu	9
Ciljevi	10
Definicije	11
Zahtjevi	
Revizorovo razmatranje sukladnosti sa zakonima i regulativama	12-17
Revizijski postupci kada je otkrivena nesukladnost ili se sumnja da ona postoji	18-21
Izvješćivanje o otkrivenoj nesuglasnosti ili sumnji da ona postoji	22-28
Dokumentacija	29
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Odgovornost za usklađenost sa zakonima i regulativama	A1-A6
Revizorovo razmatranje sukladnosti sa zakonima i regulativama	A7-A12
Revizijski postupci kada je otkrivena nesukladnost ili se sumnja da ona postoji	A13-A18
Izvješćivanje o otkrivenoj nesuglasnosti ili sumnji da ona postoji	A19-A20
Dokumentacija	A21

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 250 “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

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) bavi se revizorovom odgovornošću za razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja. Ovaj MRevS ne primjenjuje se na ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja u kojima je revizor posebno angažiran radi provjeravanja i zasebnog izvješćivanja o primjenjivanju određenih zakona ili regulativa.

Učinak zakona i regulative

2. Učinak zakona i regulative 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 regulative imaju izravni učinak na financijske izvještaje tako što određuju iznose ili objave koje će se iskazati u subjektovim financijskim izvještajima. Drugi zakoni i propisi su oni po kojima treba postupati menadžment ili koji sadrže odredbe prema kojima je subjektu dopušteno voditi poslovanje. Neki subjekti posluju u strogo propisanim granama djelatnosti (kao što su banke i kemijska industrija). Drugi su samo podložni mnogim zakonima i propisima koji se općenito odnose na poslovne aspekte poslovanja tvrtke (primjerice, zaštitu, zdravstvo, jednakost u zapošljavanju). Nesukladnost sa zakonima i regulativama može rezultirati s financijskim posljedicama za subjekt, kao što su kazne, sudski sporovi itd. koje mogu imati značajan učinak na financijske izvještaje subjekta.

Odgovornost za sukladnost sa zakonima i regulativama (Vidjeti točke A1-A6.)

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 objave prikazane u subjektovim financijskim izvještajima.

Odgovornost revizora

4. Zahtjevi u ovom MRevS-u oblikovani su kako bi pomogli revizoru u otkrivanju 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 uzrokovanog prijevarom ili pogreškom.[1] U vođenju revizije financijskih izvještaja, revizor uzima u obzir primjenjivi zakonski i regulativni okvir. Zbog inherentnih ograničenja revizije,

[1] MRevS 200 "Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima", točka 5.

postoji neizbježan rizik da neće biti otkrivena neka značajna pogrešna prikazivanja u financijskim izvještajima, iako se revizija primjereno planira i provodi u skladu s MRevS-ovima.[2] U kontekstu zakona i regulative, potencijalni su učinci inherentnih ograničenja na revizorovu mogućnost otkrivanja značajnih pogrešnih prikazivanja veći zbog razloga poput sljedećih:

- postoje mnogi zakoni i regulative koji se načelno odnose na poslovne aspekte subjekta, ali obično nemaju značajan utjecaj na financijske izvještaje i nisu obuhvaćeni informacijskim sustavom subjekta relevantnim za financijsko izvještavanje;
- nesukladnost može uključiti postupanje radi prikrivanja, kao što je zaključivanje tajnih dogovora, falsificiranje, namjerno neevidentiranje transakcija, menadžmentovo zaobilaženje kontrola ili namjerno davanje pogrešnih izjava revizoru; i
- predstavlja li neka radnja nesukladnost u konačnici pitanje je koje se rješava u sudskom postupku.

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 ih revizor opaziti ili prepoznati moguće nesukladnosti.

6. Ovaj MRevS razlikuje revizorove odgovornosti u vezi sa sukladnošću s dvjema različitim kategorijama zakona i regulative, kako slijedi:

   (a) odredbama onih zakona i regulative za koje je opće prihvaćeno da imaju izravni učinak na određivanje značajnih iznosa i objava u financijskim izvještajima kao što su porezni i mirovinski zakoni i regulative; i (Vidjeti točku 13.)

   (b) ostalim zakonima i regulativama koji nemaju izravni učinak na određivanje iznosa i objava u financijskim izvještajima, ali s kojima sukladnost može biti od ključnog značaja za poslovne aspekte poslovanja, na subjektovu sposobnost da nastavi svoje poslovanje ili da izbjegne značajne kazne (na primjer, sukladnost s uvjetima dozvole 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 14.)

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 s postupanjem u skladu s

[2] MRevS 200, točka A51.

odredbama tih zakona i regulativa. Za kategoriju navedenu u točki 6(b), revizorova je odgovornost ograničena na poduzimanje određenih revizijskih postupaka kako bi se pomogla otkriti neprimjenjivanja onih zakona i regulativa koja mogu imati značajan učinak na financijske izvještaje.

8. Ovim MRevS-om se od revizora zahtijeva da bude spreman na mogućnost da ostali revizijski postupci primijenjeni za svrhu formiranja mišljenja o financijskim izvještajima mogu ukazati na slučajeve otkrivenih nesukladnosti ili sumnji da one postoje. Zadržavanje nastupa uz profesionalni skepticizam tijekom cijele revizije, kako se zahtijeva MRevS-om 200[3], važno je u tom kontekstu, razmjerno mjeri u kojoj zakoni i regulativa utječu na subjekt.

Datum stupanja na snagu

9. Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma.

Cilj

10. Cilj revizora je:

    (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 objava u financijskim izvještajima;

    (b) obaviti određene revizijske postupke kako bi pomogli prepoznavanju slučajeva nesukladnosti s ostalim zakonima i regulativama koji mogu imati značajan učinak na financijske izvještaje; i

    (c) primjereno reagirati na nesukladnost sa zakonima i regulativama ili na sumnju da ona postoji, a otkrivenu tijekom revizije.

Definicije

11. Za namjene MRevS-ova, sljedeći pojam ima niže navedeno značenje:

    Nesukladnost – čin namjernog ili nenamjernog subjektovog propusta ili neizvršavanja koji je protivan važećim zakonima i propisima. Takva djela uključuju transakcije koje zaključuju oni koji su zaduženi za upravljanje, menadžment ili zaposlenici u svoje ime ili u ime subjekta ili za račun subjekta. Nesukladnost ne uključuje osobno pogrešno postupanje (nepovezano s poslovnim aktivnostima subjekta) onih koji su zaduženi za upravljanje, menadžmenta ili zaposlenika subjekta.

---

[3] MRevS 200, točka 15.

Zahtjevi

Revizorovo razmatranje sukladnosti sa zakonima i regulativama

12. Kao dio stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja u skladu s MRevS-om 315[4], revizor će steći opće razumijevanje:

    (a) zakonskog i regulativnog okvira primjenjivog na subjekt i industriju ili sektor u kojem posluje subjekt; i

    (b) kako subjekt postupa u skladu s tim okvirom. (Vidjeti točku A7.)

13. Revizor će steći dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi sa sukladnošću s odredbama onih zakona i regulative za koje je općepriznato da imaju izravni učinak na određivanje značajnih iznosa i objava u financijskim izvještajima. (Vidjeti točku A8.)

14. Revizor će obaviti sljedeće revizijske postupke kako bi pomogli u otkrivanju slučajeva nesukladnost s ostalim zakonima i regulativama koji mogu imati značajan učinak na financijske izvještaje:

    (a) propitkivanje menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, onih 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. (Vidjeti točke A9-A10.)

15. Tijekom revizije, revizor će ostati spreman na mogućnost da ostali primijenjeni revizijski postupci mogu otkriti slučajeve nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili stvoriti sumnju da ona postoji. (Vidjeti točku A11.)

16. Revizor će zahtijevati od menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, 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 pri sastavljanju financijskih izvještaja. (Vidjeti točku A12.)

17. U slučaju nepostojanja 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 12-16.

Revizijski postupci kada je otkrivena nesukladnost ili se sumnja da ona postoji

18. Ako revizor dozna informacije u veza sa slučajem nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnje da ona postoji, revizor će steći: (Vidjeti točku A13.)

---

[4] MRevS 315 "Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja", točka 11.

(a) razumijevanje vrste radnje i okolnosti u kojem je ona nastala; i

(b) dodatne informacije za ocjenjivanje mogućeg učinka na financijske izvještaje. (Vidjeti točku A14.)

19. Ako revizor sumnja da može postojati nesukladnost, revizor će to pitanje raspraviti s menadžmentom i, gdje je odgovarajuće, 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 će razmotriti potrebu pribavljanja pravnog savjeta. (Vidjeti točke A15-A16.)

20. Ako se ne mogu dobiti odgovarajuće informacije u vezi sa sumnjom da postoji nesukladnost sa zakonima i regulativama, revizor treba razmotriti učinak nepostojanja dostatnih i primjernih revizijskih dokaza na revizorovo izvješće.

21. Revizor će ocijeniti posljedice nesukladnosti u odnosu na druga područja revizije, uključujući revizorovu procjenu rizika i pouzdanost pisanih izjava, i poduzet će odgovarajuće radnje. (Vidjeti točke A17-A18.)

Izvješćivanje o otkrivenoj nesuglasnosti ili sumnji da ona postoji

Izvješćivanje onih koji su zaduženi za upravljanje o nesuglasnosti

22. Osim ako su svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni u rukovođenje subjektom, te su im stoga poznata pitanja koja se odnose na otkrivenu nesukladnost ili sumnju da ona postoji, a koje je već priopćio revizor,[5] revizor će komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o takvim pitanjima koja uključuju nesukladnosti sa zakonima i regulativama koja revizor otkrije tijekom odvijanja revizije, osim kada su pitanja očigledno nevažna.

23. Ako se, po revizorovoj prosudbi, za nesukladnost navedenu u točki 22 smatra da je namjerna ili značajna, revizor će to pitanje priopćiti onima koji su zaduženi za upravljanje čim je to prije moguće.

24. Ako revizor sumnja da su menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje uključeni u nepoštivanje zakona i regulativa, revizor će to pitanje priopćiti sljedećoj višoj razini upravljanja subjektom, ako ona postoji, kao što je revizijski odbor ili nadzorni odbor. Gdje ne postoji razina s višim ovlastima ili revizor vjeruje da se neće reagirati na njegovo priopćenje ili nije siguran koju osobu treba izvijestiti, revizor će razmotriti potrebu pribavljanja pravnog savjeta.

---

[5] MRevS 260 "Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje", točka 13.

Izvješćivanje o nesukladnosti u revizorovom izvješću o financijskim izvještajima

25. Ako revizor zaključi da nesukladnost ima značajan učinak na financijske izvještaje i da nije odgovarajuće odražena u financijskim izvještajima, revizor će, u skladu s MRevS-om 705, izraziti mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje o financijskim izvještajima.[6]

26. 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 će izraziti mišljenje s rezervom ili suzdržati se od mišljenja o financijskim izvještajima na osnovi ograničenja djelokruga revizije u skladu s MRevS-om 705.

27. 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 će ocijeniti učinak na revizorovo mišljenje u skladu s MRevS-om 705.

Izvješćivanje regulativnih i represivnih tijela o nesukladnosti

28. Ako je revizor otkrio nesukladnost sa zakonima i regulativama ili sumnja da ona postoji, revizor će utvrditi snosi li odgovornost da o tome izvijesti stranke izvan subjekta. (Vidjeti točke A19-A20.)

Dokumentacija

29. Revizor će u revizijsku dokumentaciju uključiti otkrivene nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnju da one postoje i rezultate rasprava s menadžmentom i, gdje je primjenjivo, onima koji su zaduženi za upravljanje i drugim strankama izvan subjekta.[7] (Vidjeti točku A21.)

***

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Odgovornost za usklađenost sa zakonima i regulativama (Vidjeti točke 3-8.)

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: primjerice, 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 subjektu, 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.

---

6 MRevS 705 "Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora", točke 7-8.

7 MRevS 230 "Revizijska dokumentacija", točke 8-11 i točka A6.

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:

- praćenje zakonskih zahtjeva i osiguranje da su operativni postupci oblikovani tako da mogu ispuniti te zahtjeve;
- uvođenje i stavljanje u funkciju odgovarajućih sustava internih kontrola;
- razvijanje, objavljivanje i slijeđenje kodeksa poslovanja;
- osiguranje da su zaposlenici ispravno uvježbani i da razumiju kodeks ponašanja;
- praćenje postupanja u skladu s kodeksom ponašanja i primjereno djelovanje prema onima koji ga ne poštuju ili ga krše;
- uključivanje pravnih savjetnika za pomoć pri praćenju zakonskih odredbi; i
- vođenje registra značajnih zakona i regulative u okviru pojedine grane djelatnosti kojih se subjekt mora pridržavati, kao i podataka o primjenjivanju.

U većim subjektima ove se politike i postupci mogu dopuniti dodjeljivanjem odgovarajuće odgovornosti, kako slijedi:

- službi interne revizije.
- odboru za reviziju.
- službi za praćenje sukladnosti.

Odgovornost revizora

A3. Nesukladnost sa zakonima i regulativama može za posljedicu imati značajno pogrešno prikazivanje financijskih izvještaja. Otkrivanje nesukladnosti, neovisno o njezinoj značajnosti, može utjecati na druga područja revizije uključujući, primjerice, revizorovo razmatranje čestitosti menadžmenta ili zaposlenika.

A4. Predstavlja li neka radnja nesukladnost sa zakonima i regulativama pravno je pitanje koje je obično iznad revizorove profesionalne nadležnosti. Unatoč tome, revizorova uvježbanost i iskustvo te razumijevanje poslovanja subjekta i njegove grane djelatnosti može biti osnovom za prepoznavanje da radnje koje je revizor opazio mogu predstavljati nesukladnost sa zakonima i regulativama.

A5. U skladu s posebnim zakonskim zahtjevima, od revizora se može posebno zahtijevati da, kao dio revizije financijskih izvještaja, izvijesti o tome je li subjekt postupio u skladu s određenim odredbama zakona ili regulativa. U tim okolnostima, MRevS 700[8]

[8] MRevS 700 "Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima", točka 38.

ili MRevS 800[9] uređuje kako se te revizijske odgovornosti navode u revizorovom izvješću. Nadalje, gdje postoje posebni zakonski zahtjevi izvješćivanja, može biti potrebno da se u revizijski plan uključi odgovarajuće provjeravanje postupanja u skladu s tim odredbama zakona i regulativa.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

A6. 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 protezati na druga područja subjektova poslovanja.

Revizorovo razmatranje sukladnosti sa zakonima i regulativama

Stjecanje razumijevanja zakonskog i regulativnog okvira (Vidjeti točku 12.)

A7. 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 regulative koji izravno određuju iznose i objave prikazane u financijskim izvještajima;
- postavljanjem upita menadžmentu o zakonima i propisima za koje se može očekivani da će imati značajan utjecaj na poslovanje subjekta;
- postavljanjem upita menadžmentu u vezi s primjenjivanjem zakona i regulative; i
- postavljanjem upita menadžmentu u vezi s politikama ili postupcima usvojenim za otkrivanje, ocjenjivanje i odgovornost za sudske sporove.

Zakoni i regulativa za koje je općepriznato da imaju izravni učinak na određivanje značajnih iznosa i objava u financijskim izvještajima (Vidjeti točku 13.)

A8. Određeni zakoni i regulativa dobro su uspostavljeni, poznati 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 izvještavanja specifična za djelatnost;
- računovodstvo za transakcije prema ugovorima s državom; ili

[9] MRevS 800 "Posebna razmatranja – Revizije financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima posebne namjene", točka 11.

- obračunavanje ili priznavanje rashoda za porez na dobit ili rashoda za mirovine.

Neke odredbe u tim zakonima i regulativama mogu biti izravno relevantne za određene tvrdnje u financijskim izvještajima (primjerice, potpunost rezervacija za porez na dobit), dok druge mogu biti izravno relevantne za financijske izvještaje kao cjelinu (primjerice, zahtijevana izvješća čine cjelovit skup financijskih izvještaja). Cilj zahtjeva iz točke 13 jest da revizor pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s određivanjem iznosa i objava u 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 posljedicu 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 točku 14.)

A9. Nekim ostalim zakonima i regulativama revizor može trebati 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 poslovanja. Na primjer, nesukladnost sa zahtjevima iz subjektove dozvole za rad ili druge ovlasti da obavlja svoje poslovanje može imati takav učinak (primjerice, kod banke, nesukladnost sa zahtjevima u vezi s kapitalom ili plasmanima). Postoje također mnogi zakoni i regulative uglavnom u vezi s poslovnim aspektima subjekta koji obično ne utječu na financijske izvještaje i nisu zahvaćeni subjektovim informacijskim sustavima relevantnim za financijsko izvještavanje.

A10. Budući da se posljedice ostalih zakona i regulative na financijsko izvještavanje mogu razlikovati ovisno o subjektovom poslovanju, revizijski postupci koje zahtijeva točka 14 usmjereni su na skretanje pozornosti revizoru na slučajeve nesukladnosti sa zakonima i regulativama koji mogu imati značajan učinak na financijske izvještaje.

Nesukladnosti na koje revizoru skrenu pozornost ostali revizijski postupci (Vidjeti točku 15.)

A11. Revizijski postupci primijenjeni radi formiranja mišljenja o financijskim izvještajima mogu skrenuti pozornost revizoru na slučajeve nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili stvoriti sumnju 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 objava.

Pisane izjave (Vidjeti točku 16.)

A12. Budući da se učinak zakona i regulative na financijske izvještaje može značajno razlikovati, pisane izjave pružaju nužan revizijski dokaz o menadžmentovoj upoznatosti s otkrivenim 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 treba pribaviti.[10]

Revizijski postupci kada je otkrivena nesukladnost ili se sumnja da ona postoji

Indikacije nesukladnosti sa zakonima i regulativama (Vidjeti točku 18.)

A13. Ako revizor postane svjestan postojanja sljedećih pitanja ili informacija o njima, to može biti indikacija nesukladnosti sa zakonima i regulativama:

- 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 naknade koje se čine prekomjernima u odnosu na one koje uobičajeno plaća subjekt ili su uobičajene u njegovoj djelatnosti ili za usluge koje su stvarno primljene;
- kupovanja po cijeni koja je znatno iznad ili ispod tržišne cijene;
- neuobičajenih plaćanja gotovinom, kupovine s unovčivim čekovima plativim donositelju ili prijenosa na brojne bankovne račune;
- neuobičajenih transakcija 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 kontrolu tečaja;

[10] MRevS 580 "Pisane izjave", točka 4.

- informacijskog sustava koji ne osigurava, zbog svoje oblikovanosti ili slučajno, primjereni revizijski trag ili dovoljan dokaz;
- neautorizirane transakcije ili neispravno evidentirane transakcije; i
- negativnih komentara u medijima.

Pitanja relevantna za revizorovu ocjenu (Vidjeti točku 18(b).)

A14. Pitanja relevantna za revizorovu ocjenu mogućeg utjecaja na financijske izvještaje uključuju:

- potencijalne financijske posljedice nesukladnosti sa zakonima i regulativama na financijske izvještaje, uključujući, na primjer, nametanje kazni, globa, odšteta, prijetnje eksproprijacije imovine, prisilno obustavljanje poslovanja i sudske postupke;
- zahtijevaju li potencijalne financijske posljedice objavljivanje; 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 (Vidjeti točku 19.)

A15. Revizor može raspraviti nalaze s onima koji su zaduženi za upravljanje gdje oni mogu osigurati dodatni revizijski dokaz. Primjerice, revizor može potvrditi da oni koji su zaduženi za upravljanje imaju isto shvaćanje činjenica i okolnosti relevantnih za transakcije ili događaje koji vode k mogućnosti nastanka nesukladnosti sa zakonima i regulativama.

A16. Ako menadžment ili, kada je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje ne osiguraju revizoru dostatne informacije da subjekt u stvarnosti posluje u skladu s primjenjivim zakonima i regulativama, revizor može smatrati primjerenim da se savjetuje 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 sa svojim odvjetnikom o tome je li nastalo kršenje zakona ili regulative, o mogućim pravnim posljedicama, o mogućnosti prijevare, kao i daljnjim radnjama koje treba poduzeti, ako su potrebne.

Ocjenjivanje posljedica nesukladnosti (Vidjeti točku 21.)

A17. Kako zahtijeva točka 21, revizor ocjenjuje posljedice nesukladnosti u odnosu na druga područja revizije, uključujući revizorovu procjenu rizika i pouzdanost pisanih izjava. Posljedice određenog slučaja nesukladnosti koje otkrije revizor ovisit će o odnosu

između izvršenja i prikrivanja, ako ga je bilo, na određeni kontrolni postupak, kao i o razini uključenog menadžmenta ili zaposlenika, a osobito posljedica koje nastaju uključenošću onih s najvišom razinom ovlasti u subjektu.

A18. U iznimnim slučajevima, revizor može razmotriti je li nužno povlačenje iz angažmana, gdje je povlačenje moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi, kada menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje ne poduzimaju mjere za ispravke koje revizor smatra primjerenim u danim okolnostima, čak i kada nesukladnost nije značajna za financijske izvještaje. Kada odlučuje o tome je li nužno povlačenje iz angažmana, revizor može razmotriti da zatraži pravni savjet. Ako nije moguće povlačenje iz angažmana, revizor može razmotriti alternativne radnje, uključujući opisivanje nesukladnosti u revizorovom izvješću u odjeljku za ostala pitanja.[11]

Izvješćivanje o otkrivenoj nesukladnosti ili sumnji da ona postoji

Izvješćivanje regulativnih i represivnih tijela o nesukladnosti (Vidjeti točku 28.)

A19. Revizorova profesionalna dužnost da očuva povjerljivost informacija klijenta može spriječiti izvješćivanje stranaka izvan subjekta o otkrivenim nesukladnostima sa zakonima i regulativama ili sumnji da one postoje. Međutim, revizorove zakonske odgovornosti razlikuju se od jurisdikcije do jurisdikcije i, u određenim okolnostima tu obvezu povjerljivosti nadilazi zakon, propis ili sud. U nekim jurisdikcijama, revizor financijskih institucija ima zakonsku obvezu izvijestiti supervizorsko tijelo o nastanku, ili sumnji da su nastale, nesukladnosti sa zakonima i regulativama. Također, u nekim jurisdikcijama, revizor ima dužnost izvijestiti nadležna tijela o pogreškama u onim slučajevima gdje menadžment i, kada je primjenjivo, oni koji su zaduženi za upravljanje propuste poduzeti korektivne mjere. Revizor može smatrati kako je primjereno pribaviti pravni savjet kako bi odredio primjereni pravac djelovanja.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

A20. Revizori javnog sektora mogu imati obvezu izvijestiti zakonodavna ili upravna tijela o slučajevima nepoštivanja zakona i regulative ili o tome izvijestiti u svom izvješću.

Dokumentacija (Vidjeti točku 29.)

A21. Revizorova dokumentacija o nalazima u vezi s otkrivenim 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 strankama izvan subjekta.

[11] MRevS 706 "Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora", točka 8.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 250 "Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja" Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 260

KOMUNICIRANJE S ONIMA KOJI SU ZADUŽENI ZA UPRAVLJANJE

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

SADRŽAJ

	Točka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	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	14-27
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-A27
Proces komuniciranja	A28-A44
Dokumentacija	A45
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 praksa	

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 260 “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

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) bavi se revizorovom odgovornošću da komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje u reviziji financijskih izvještaja. Iako se ovaj MRevS primjenjuje neovisno o strukturama upravljanja ili veličinama subjekata, određena razmatranja primjenjiva su gdje su svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni u upravljanje subjektom te za izlistane subjekte. Ovaj MRevS ne ustanovljuje zahtjeve u vezi s revizorovim komuniciranjem sa subjektovim 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 kada oni koji su zaduženi za upravljanje imaju odgovornost da nadziru sastavljanje drugih povijesnih financijskih informacija.

3. Prepoznajući 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 265[1] 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 A24-A27.)

Uloga komuniciranja

4. Ovaj MRevS prvenstveno je usmjeren na komuniciranje od revizora prema 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 radnom odnosu. Taj se odnos razvija uz održavanje revizorove neovisnosti i objektivnosti;

[1] MRevS 265 "Priopćavanje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu".

(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 prepoznavanju primjerenog 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 izvješćivanja, i na taj način smanjujući rizike značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja.

5. Iako je revizor odgovoran za priopćavanje pitanja zahtijevanih ovim MRevS-om, menadžment također ima odgovornost da priopći 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 jasno je priopćavanje određenih pitanja za koje se MRevS-ovima zahtijeva da se trebaju priopćiti. MRevS-ovi, međutim, ne zahtijevaju da revizor obavi posebne postupke radi prepoznavanja bilo kojeg drugog pitanja za komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje.

7. Zakon ili regulativa mogu ograničiti revizorovo komuniciranje o određenom pitanju s onima koji su zaduženi za upravljanje. Na primjer, zakoni ili regulative mogu posebno zabraniti komuniciranje ili druge radnje, koje mogu naštetiti istrazi odgovarajućeg tijela o stvarnom nezakonitom djelu ili sumnji da je ono počinjeno. U nekim okolnostima, može biti složen potencijalni konflikti između revizorove obveze očuvanja povjerljivosti i obveze da komunicira. U takvim slučajevima, revizor može razmotriti traženje pravnog savjeta.

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 su:

(a) jasno priopćiti onima koji su zaduženi za upravljanje odgovornosti revizora u odnosu na reviziju financijskih izvještaja i priopćiti načelni prikaz planiranog djelokruga 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 važna i relevantna za njihovu odgovornost da nadziru proces financijskog izvještavanja; i

(d) promicati učinkovito dvosmjerno komuniciranje između revizora i onih koji su zaduženi za upravljanje.

Definicije

10. Za namjene MRevS-ova, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:

(a) Oni koji su zaduženi za upravljanje – osoba ili osobe ili jedna 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 postupka financijskog izvještavanja. U nekim zakonodavstvima kod nekih subjekata, oni koji su zaduženi za upravljanje mogu uključiti osoblje menadžmenta, primjerice, izvršne članove upravnog odbora subjekta privatnog ili javnog sektora, ili vlasnike-menadžere. 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 poslovne subjekte, menadžment uključuje neke ili sve od onih koji su zaduženi za upravljanje, primjerice, izvršne članove upravnog odbora ili vlasnike-menadžere.

Zahtjevi

Oni koji su zaduženi za upravljanje

11. Revizor će odrediti odgovarajuću osobu ili osobe unutar subjektove strukture upravljanja s kojom ili kojima će 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, odborom za reviziju ili pojedincem, revizor će odrediti treba li također komunicirati s upravnim tijelom. (Vidjeti točke A5-A7.)

Kada su svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni u rukovođenje subjektom

13. U nekim slučajevima, svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni su u rukovođenje subjektom, na primjer, u malim poslovanjima gdje jedini vlasnik rukovodi subjektom i nitko drugi nema upravljačku funkciju. U takvim slučajevima, ako se pitanja zahtijevana ovim MRevS-om komuniciraju s osobom, 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 će se ipak 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 u upravljanju. (Vidjeti točku A8.)

Pitanja o kojima treba komunicirati

Revizorove odgovornosti u odnosu na reviziju financijskih izvještaja

14. Revizor će komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o odgovornosti revizora u odnosu na reviziju 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 njihovih odgovornosti. (Vidjeti točke A9-A10.)

Planirani djelokrug i vremenski raspored revizije

15. Revizor će priopćiti onima koji su zaduženi za upravljanje načelni prikaz planiranog djelokruga i vremenskog rasporeda revizije. (Vidjeti točke A11-A15.)

Važni nalazi revizije

16. Revizor će komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje: (Vidjeti točku A16.)

    (a) revizorove stavove o važnim kvalitativnim aspektima subjektove računovodstvene prakse, kao i o računovodstvenim politikama, računovodstvenim procjenama i objavama u financijskim izvještajima. Kada je primjenjivo, revizor će objasniti onima koji su zaduženi za upravljanje zašto smatra da važna računovodstvena praksa, koja je prihvatljiva prema primjenjivom okviru financijskog izvještavanja, nije najprimjerenija u određenim okolnostima subjekta; (Vidjeti točku A17.)

    (b) značajne poteškoće, ako ih ima, s kojima se suočio tijekom revizija; (Vidjeti točku A18.)

    (c) osim ako nisu svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni u rukovođenje subjektom:

        (i) važna pitanja, ako ih ima, nastala kroz reviziju koja su raspravljena ili bila predmetom prepiske s menadžmentom; i (Vidjeti točku A19.)

        (ii) pisane izjave koje je zahtijevao revizor; i

(d) druga pitanja, ako ih ima, nastala kroz reviziju koja su, po revizorovoj profesionalnoj prosudbi, važna za nadziranje procesa financijskog izvještavanja. (Vidjeti točku A20.)

Neovisnost revizora

17. U slučaju izlistanih subjekata, revizor će priopćiti onima koji su zaduženi za upravljanje: (Vidjeti točke A21-A23.)

(a) izjavu da su angažirani tim i ostali u tvrtki, već prema tome kako je primjereno, tvrtka i, kada je primjenjivo, umrežene tvrtke ispunili sve relevantne etičke zahtjeve u vezi s neovisnošću; i

(b) (i) sve odnose i druga pitanja između tvrtke, umrežene tvrtke i subjekta za koje se, po revizorovoj profesionalnoj prosudbi, može razumno smatrati da se odražavaju na neovisnost. To će uključiti ukupne naknade terećene tijekom razdoblja obuhvaćenog financijskim izvještajima za revizijske i nerevizijske usluge koje su tvrtka i umrežene tvrtke pružile subjektu i komponentama koje kontrolira subjekt. Te će se naknade rasporediti po kategorijama koje su primjerene za pomaganje onima koji su zaduženi za upravljanje u ocjenjivanju učinka usluga na neovisnost revizora; i

(ii) s tim povezane zaštite koje su bile primijenjene kako bi se uklonile prepoznate prijetnje neovisnosti ili se smanjile na prihvatljivu razinu.

Proces komuniciranja

Ustanovljivanje procesa komuniciranja

18. Revizor će komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o obliku, vremenu i očekivanom načelnom sadržaju komuniciranja. (Vidjeti točke A28-A36.)

Oblici komuniciranja

19. Revizor će komunicirati u pisanom obliku s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi sa značajnim nalazima revizije ukoliko, 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 A37-A39.)

20. Revizor će komunicirati u pisanom obliku s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s neovisnošću revizora kada je zahtijevano točkom 17.

Vrijeme komuniciranja

21. Revizor će pravodobno komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje. (Vidjeti točke A40-A41.)

Primjerenost procesa komuniciranja

22. Revizor će ocijeniti je li dvosmjerno komuniciranje između revizora i onih koji su zaduženi za upravljanje bilo primjereno za svrhu revizije. Ako nije bilo primjereno, revizor će ocijeniti učinak, ako ga ima, na revizorovu procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja i mogućnost da pribavi dostatne i primjerene revizijske dokaze i poduzet će primjerenu radnju. (Vidjeti točke A42-A44.)

Dokumentacija

23. Kada su pitanja koja treba komunicirati, zahtijevana ovim MRevS-om, usmeno priopćena, revizor će ih uključiti u revizijsku dokumentaciju i navesti kada je i s kim bilo komunicirano. Kada je pitanje bilo priopćeno u pisanom obliku, revizor će zadržati kopiju dopisa kao dio revizijske dokumentacije.[2] (Vidjeti točku A45.)

***

Materijali za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Oni koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti točke 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. Primjerice:

- U nekim jurisdikcijama postoji nadzorni odbor (sastavljen u cijelosti ili većinom od neizvršnih članova) koji je pravno odvojen od izvršnog (menadžerskog) 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 subjektove pravne strukture, na primjer, položaje direktora kompanije. U drugima, primjerice, 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 rukovođenje subjektom. 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 odobravanje[3] subjektovih financijskih izvještaja (u drugim slučajevima, menadžment ima tu odgovornost).

---

[2] MRevS 230 "Revizijska dokumentacija", točke 8-11 i točka A6.

[3] Kako je opisano u točki A40 MRevS-a 700 "Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima", imanje odgovornosti za odobravanje u ovom kontekstu znači imanje ovlasti zaključiti da su sastavljena izvješća, uključujući i povezane bilješke, koje obuhvaćaju financijski izvještaji.

A2. U najvećem broju subjekata, upravljanje je skupna odgovornost upravnog tijela, kao što su upravni odbor, nadzorni odbor, partneri, vlasnici, odbor menadžmenta, namjesničko vijeće, povjerenici ili istoznačne osobe. U nekim manjim subjektima, međutim, jedna osoba može biti zadužena za upravljanje, na primjer, vlasnik-menadžer gdje nema drugih vlasnika ili jedan povjerenik. Kada je upravljanje skupna odgovornost, podgrupa kao što je odbor za reviziju ili čak pojedinac, može biti zadužena za određene zadatke kako bi pomogla upravnom tijelu u ispunjavanju njegovih odgovornosti. Alternativno, podgrupa ili pojedinac mogu imati posebne, zakonski utvrđene odgovornosti koje se razlikuju od onih za upravno 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 odgovarajuću 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 subjektove strukture upravljanja i upravljačkih procesa stečeno u skladu s MRevS-om 315.[4] 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 treba komunicirati revizori grupe s onima koji su zaduženi za upravljanje.[5] Kada je subjekt sastavni dio grupe, odgovarajuća osoba s kojom, ili osobe s kojima, komunicira revizor sastavnog dijela ovisi o okolnostima angažmana te o pitanju koje treba priopćiti. U nekim slučajevima, brojni sastavni dijelovi mogu obavljati isto poslovanje unutar istog sustava internih kontrola i korištenjem istih računovodstvenih praksa. Gdje su oni koji su zaduženi za upravljanje tim sastavnim dijelovima isti (primjerice, zajednički upravni odbor), dupliciranje se može izbjeći istovremenim pristupom tim sastavnim dijelovima za svrhu komuniciranja.

Komuniciranje s podgrupom onih koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti točku 12.)

A5. Kada se razmatra komuniciranje s podgrupom onih koji su zaduženi za upravljanje, revizor može uzeti u obzir pitanja kao što su:

- odgovarajuće odgovornosti podgrupe i upravnog tijela;
- vrsta pitanja koju treba iskomunicirati.

---

4 MRevS 315 "Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja".

5 MRevS 600 "Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora sastavnih dijelova)", točke 46-49.

- 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.

A6. Kada odlučuje treba li također priopćiti upravnom tijelu informacije, u cijelosti ili sažetom obliku, na revizora može utjecati njegova procjena koliko učinkovito i primjereno podgrupa komunicira o relevantnim informacijama s upravnim tijelom. Pri dogovaranju uvjeta angažmana, revizor može izričito navesti da, osim ako nije zabranjeno zakonom ili regulativom, zadržava pravo izravnog komuniciranja s upravnim 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 da redovito prisustvuje sjednicama odbora za reviziju;
- predsjednik odbora za reviziju i, kada je relevantno, ostali članovi odbora za reviziju, povremeno se sastaju i komuniciraju s revizorom; i
- odbor za reviziju sastaje se s revizorom bez prisutnosti menadžmenta barem jednom godišnje.

Kada su svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni u rukovođenje subjektom (Vidjeti točku 13.)

A8. U nekim slučajevima, svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni su u rukovođenje subjektom, i primjena zahtjeva komuniciranja modificira se radi prilagođavanja takvom stanju. U takvim slučajevima, komuniciranje s osobom ili osobama s menadžerskim 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 rukovođenje subjektom, moguće je da neki od tih direktora (primjerice, onaj odgovoran za marketing) neće biti svjestan važnosti pitanja koje se raspravlja s drugim direktorom (primjerice, onim odgovornim za sastavljanje financijskih izvještaja).

Pitanja o kojima treba 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 prikladni oblik pisanog sporazuma kojim se

evidentiraju dogovoreni uvjeti angažmana. Davanje kopije pisma o angažiranju ili drugog prikladnog oblika pisanog sporazuma onima koji su zaduženi za upravljanje može biti odgovarajuć 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 iskrsnula iz revizije financijskih izvještaja koja su relevantna u nadziranju procesa financijskog izvještavanja onima koji su zaduženi za upravljanje;
- činjenica da MRevS-ovi ne zahtijevaju da revizor oblikuje postupke za svrhu pronalaženja dopunskih pitanja za komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje; i
- kada je primjenjivo, revizorova odgovornost za komuniciranje određenih pitanja zahtijevanih zakonom ili regulativom, sporazumom sa subjektom ili dodatnim zahtjevima primjenjivim na angažman, primjerice, standardima nacionalnog profesionalnog računovodstvenog tijela.

A10. Zakon ili regulativa, sporazum sa subjektom ili dodatni zahtjevi primjenjivi u angažmanu mogu osigurati šire komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje. Na primjer, (a) sporazum sa subjektom može dovesti do određenih pitanja o kojima treba komunicirati kada se pojave iz usluga koje pruža tvrtka ili umrežena tvrtka različitih od usluge revizije financijskih izvještaja; ili (b) mandat revizora javnog sektora može dovesti do pitanja o kojima treba komunicirati koje revizor spozna kao posljedicu drugih poslova, kao što su revizije poslovanja.

Planirani djelokrug i vremenski raspored revizije (Vidjeti točku 15.)

A11. Komuniciranje u vezi s planiranim djelokrugom i vremenskim rasporedom revizije može:

(a) pomoći onima koji su zaduženi za upravljanje da bolje razumiju posljedice revizorova rada, da s revizorom rasprave problematiku rizika i koncepta značajnosti i da prepoznaju bilo koja područja za koja mogu od revizora zahtijevati poduzimanje dodatnih postupaka; i

(b) pomoći revizoru da bolje razumije subjekt i njegovo okruženje.

A12. Pažljivost se zahtijeva kada se komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje o planiranom djelokrugu i vremenskom rasporedu revizije kako se ne bi kompromitirala učinkovitost revizije, naročito gdje su neki ili svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni u rukovođenje subjektom. Na primjer, komuniciranje o vrstama i vremenu detaljnih revizijskih postupaka može smanjiti učinkovitost tih postupaka time što postaju previše predvidivi.

A13. Pitanja koja se komuniciraju mogu uključiti:

- kako revizor predlaže obraditi važne rizike značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške;
- revizorov pristup internim kontrolama relevantnim za reviziju; i
- primjenu koncepta značajnosti u kontekstu revizije.[6]

A14. Ostala pitanja u vezi s planiranjem koja može biti primjereno raspraviti s onima koji su zaduženi za upravljanje uključuju:

- gdje subjekt ima službu interne revizije, razmjer u kojem će se revizor koristiti radom interne revizije i kako vanjski i interni revizori mogu najbolje raditi zajedno na konstruktivan i dopunjujuć način;
- stavove onih koji su zaduženi za upravljanje o:
  - odgovarajućoj osobi, ili osobama, u subjektovoj strukturi upravljanja s kojom da se komunicira;
  - rasporedu odgovornosti između onih koji su zaduženi za upravljanje i menadžmenta;
  - subjektovim ciljevima i strategijama, i povezanim poslovnim rizicima koji za posljedicu mogu imati značajna pogrešna prikazivanja;
  - pitanjima za koja oni koji su zaduženi za upravljanje smatraju da zahtijevaju određenu pozornost tijekom revizija, i o bilo kojem području gdje se zahtijeva poduzimanje dodatnih postupaka;
  - važnom komuniciranju s regulatorima;
  - ostalim pitanjima za koje oni koji su zaduženi za upravljanje smatraju da mogu utjecati na reviziju financijskih izvještaja;
- svijest, spremnost i radnje onih koji su zaduženi za upravljanje u vezi (a) sa subjektovim internim kontrolama i njihovom važnošću za subjekt, uključujući kako oni koji su zaduženi za upravljanje nadziru učinkovitost internih kontrola i (b) s otkrivanjem prijevara ili mogućnosti prijevara.
- djelovanje onih zaduženih za upravljanje kao reakciju na razvoje računovodstvenih standarda, prakse korporativnog upravljanja, pravila burzi i povezanih pitanja; i
- reakcije onih koji su zaduženi za upravljanje na ranija komuniciranja s revizorom.

---

[6] MRevS 320 "Značajnost u planiranju i obavljanju revizije".

A15. Iako komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje može pomoći revizoru u planiranju djelokruga i vremenskog rasporeda revizije, ono ne mijenja revizorovu isključivu odgovornost da ustanovi opću strategiju revizije i plan revizije, uključujući vrste, vremenski raspored i obujam postupaka nužnih za pribavljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza.

Značajnim nalazi revizije (Vidjeti točku 16.)

A16. Komuniciranje nalaza revizije može uključiti zahtijevanje daljnjih informacija od onih koji su zaduženi za upravljanje kako bi se kompletirali pribavljeni 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.

Važni kvalitativni aspekti računovodstvene prakse (Vidjeti točku 16(a).)

A17. Okviri financijskog izvještavanja uobičajeno dopuštaju subjektu stvaranje računovodstvenih procjena i prosudbi o računovodstvenim politikama i objavama u financijskim izvještajima. Otvoreno i konstruktivno komuniciranje o važnim kvalitativnim aspektima subjektovih računovodstvenih praksa može uključiti komentar o prihvatljivosti važnih računovodstvenih praksa. Dodatak 2 navodi pitanja koja mogu biti uključena u to komuniciranje.

Značajne poteškoće s kojima se suočilo tijekom revizija (Vidjeti točku 16(b).)

A18. Značajne poteškoće s kojima se suočilo tijekom revizija mogu uključiti pitanja kao što su:

- značajna kašnjenja menadžmenta u pružanju zahtijevanih informacija;
- nepotrebno kratko vrijeme unutar kojeg treba dovršiti reviziju;
  - neočekivani prekomjerni napor zahtijevan za pribavljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza;
  - nedostupnost očekivanih informacija;
  - ograničenja nametnuta revizoru od strane menadžmenta; i
  - menadžmentova nesklonost da, kada se zahtijeva, napravi ili proširi svoje procjene subjektove sposobnosti nastavljanja s vremenski neograničenim poslovanjem.

U nekim okolnostima, takve poteškoće mogu uzrokovati ograničenje djelokruga koje vodi k modificiranju revizorova mišljenja.[7]

[7] MRevS 705 "Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora".

Važna pitanja koja su raspravljena ili su predmetom prepiske s menadžmentom (Vidjeti točku 16(c)(i).)

A19. Važna pitanja koja su raspravljena ili su predmetom prepiske s menadžmentom mogu uključiti pitanja kao što su:

- uvjeti poslovanja koji utječu na subjekt i poslovne planove i strategije koji pak mogu utjecati na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja;
- zabrinutost o menadžmentovim konzultacijama s drugim računovođama o računovodstvenim ili revizijskim pitanjima; i
- rasprava ili prepiska u vezi s početnim ili obnavljajućim imenovanjem revizora u vezi s računovodstvenim praksama, primjenama revizijskih standarda ili naknadama za revizijske ili ostale usluge.

Ostala važna pitanja relevantna za proces financijskog izvještavanja (Vidjeti točku 16(d).)

A20. Ostala važna pitanja nastala iz 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 činjenica ili značajne nedosljednosti u informacijama koje prate revidirane financijske izvještaje a koje su bile ispravljene.

Neovisnost revizora (Vidjeti točku 17.)

A21. Zahtijeva se od revizora da postupi u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući one koji se odnose na neovisnost u vezi s angažmanima za revizije financijskih izvještaja.[8]

A22. Odnosi i druga pitanja i zaštite koje treba komunicirati, razlikuju se prema okolnostima angažmana, ali se općenito odnose na:

(a) prijetnje neovisnosti, koje se mogu kategorizirati kao: prijetnje osobnog interesa, prijetnje samopregledavanja, prijetnje zagovaranja, prijetnje familijarnosti i prijetnje zastrašivanja; i

(b) zaštite koje je kreirala profesija, zakonodavstvo ili regulativa, zaštite unutar subjekta i zaštite unutar sustava i postupaka tvrtke.

Komuniciranje zahtijevano točkom 17(a) može uključiti nehotično kršenje relevantnih etičkih zahtjeva budući da se oni odnose na neovisnost revizora i na svaku poduzetu ili predloženu radnju za otklanjanje.

---

[8] MRevS 200 "Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima", točka 14.

A23. Komuniciranje zahtjeva u vezi s neovisnošću revizora koji su primjenjivi u slučaju izlistanih subjekata mogu također biti relevantni u slučaju nekih drugih subjekata, naročito onih koji mogu biti od javnog interesa jer, zbog rezultata svojeg poslovanja, njihove veličine ili njihovog korporativnog statusa, oni mogu imati široki raspon dionika. Primjeri subjekata koji nisu izlistani subjekti, ali gdje komuniciranje neovisnog revizora može biti primjereno, uključuje subjekte javnog sektora, kreditne institucije, osiguravajuće kompanije i mirovinske fondove. 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 relevantnim činjenicama po osnovi njihovih menadžerskih aktivnosti. To je naročito vjerojatno gdje kod subjekta postoji vlasničko-menadžerski odnos te revizorova tvrtka i umrežena tvrtka imaju malu uključenost u subjektu mimo revizije financijskih izvještaja.

Dopunska pitanja (Vidjeti točku 3.)

A24. 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, učinkovitosti i djelotvornosti postupanja i sukladnosti s primjenjivim zakonima i regulativama.

A25. Revizor može spoznati dopunska pitanja koja se ne moraju nužno odnositi na nadziranje procesa financijskog izvještavanja ali koja su, unatoč tome, vjerojatno važna za odgovornosti onih koji su zaduženi za upravljanje u nadziranju strateškog usmjeravanja subjekta ili subjektovim obvezama povezanim s odgovornostima. Takva pitanja mogu uključiti, na primjer, važnu problematiku u vezi sa strukturom upravljanja ili procesima i važnim odlukama ili radnjama iskusnijeg menadžmenta kada manjka primjereno autoriziranje.

A26. U određivanju toga hoće li komunicirati o dopunskim pitanima s onima koji su zaduženi za upravljanje, revizor može raspraviti pitanja one vrste koje je revizor spoznao kontaktirajući s primjerenom razinom menadžmenta, osim ako to nije primjereno u danim okolnostima.

A27. Ako se priopćava dopunsko pitanje, može biti primjereno da revizor skrene pozornost onima koji su zaduženi za upravljanje na to da:

(a) je uočavanje i komuniciranje takvog pitanja uzgredno za svrhe revizije, koja je formirati mišljenje o financijskim izvještajima;

(b) nisu obavljani 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

Ustanovljivanje komunikacijskog procesa (Vidjeti točku 18.)

A28. Jasno priopćavanje revizorove odgovornosti, planiranog djelokruga i vremenskog rasporeda revizije i očekivanog načelnog sadržaja komuniciranja pomaže ustanovljivanju osnove za učinkovito dvosmjerno komuniciranje.

A29. 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 postizanja zajedničkog shvaćanja problematike i očekivanih radnji temeljem procesa komuniciranja.
- oblika u kojem će se obaviti komuniciranje;
- o 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, sumnje ili otkrivanja prijevare i zabrinutost u vezi s čestitošću ili kompetentnošću iskusnijeg 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.

A30. Proces komuniciranja razlikovat će se prema okolnostima, uključujući veličini i strukturi upravljanja subjektom, načinu djelovanja onih koji su zaduženi za upravljanje i revizorovu stavu spram važnosti pitanja o kojima treba komunicirati. Teškoće u ustanovljivanju učinkovitog dvosmjernog komuniciranja mogu pokazivati da komuniciranje između revizora i onih koji su zaduženi za upravljanje nije odgovarajuće za svrhu revizije. (Vidjeti točku A48.)

Posebna razmatranja za manje subjekte

A31. U slučaju revizija manjih subjekata, revizor može komunicirat na manje strukturiran način s onima koji su zaduženi za upravljanje nego u slučaju izlistanih ili većih subjekata.

Komuniciranje s menadžmentom

A32. Mnoga pitanja mogu se raspraviti s menadžmentom u redovitom odvijanju revizije, uključujući pitanja zahtijevana ovim MRevS-om koja trebaju biti komunicirana s oni-

ma koji su zaduženi za upravljanje. Takvim raspravljanjem priznaje se menadžmentova izvršna odgovornost za vođenje subjektova poslovanja i, naročito, menadžmentova odgovornost za sastavljanje financijskih izvještaja.

A33. Prije komuniciranja pitanja s onima koji su zaduženi za upravljanje, revizor ih može raspraviti s menadžmentom, osim ako to nije primjereno. Na primjer, ne mora biti primjereno raspraviti pitanje menadžmentove kompetentnosti ili čestitosti menadžmenta. Osim priznavanja menadžmentove odgovornosti, ta početna raspravljanja mogu pojasniti činjenice i problematike te omogućiti menadžmentu osigurati daljnje informacije i objašnjenja. Slično, kada subjekt ima službu interne revizije, revizor može raspraviti pitanja s internim revizorom prije komuniciranja s onima koji su zaduženi za upravljanje.

Komuniciranje s trećim strankama

A34. Oni koji su zaduženi za upravljanje mogu željeti osigurati trećim strankama, primjerice, bankarima ili određenim regulativnim tijelima, kopije pisanih komuniciranja s revizorom. U nekim slučajevima, objavljivanje trećim strankama može biti nezakonito ili neprimjereno na drugi način. Kada se pisano priopćavanje koje su sastavili oni koji su zaduženi za upravljanje daje trećim osobama, u danim okolnostima može biti važno informirati treću stranku da komuniciranje nije bilo obavljeno imajući nju na umu, primjerice, navodeći u pisanom komuniciranju s onima koji su zaduženi za upravljanje:

(a) da je komuniciranje bilo obavljeno za isključivu uporabu onima koji su zaduženi za upravljanje i, gdje je primjenjivo, menadžmentu grupe i revizoru grupe, i na njega se ne trebaju oslanjati treće stranke;

(b) da se ne podrazumijeva revizorova odgovornost prema trećoj stranki; i

(c) svako ograničenje u objavljivanju ili distribuiranju trećim strankama.

A35. U nekim jurisdikcijama može se zahtijevati zakonom ili regulativom od revizora da, primjerice:

- obavijesti regulativno tijelo ili tijelo s ovlastima nametanja o određenim pitanjima koja su komunicirana s onima koji su zaduženi za upravljanje. Na primjer, u nekim državama revizor ima dužnost izvijestiti nadležna tijela o pogrešnim prikazivanjima kada 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 regulativna 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.

A36. Osim ako se zakonom ili regulativom ne zahtijeva dati trećoj stranki 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 točke 19-20.)

A37. 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 uključuje pismo o angažiranju koje se daje onima koji su zaduženi za upravljanje.

A38. Osim važnosti određenog pitanja, na oblik komuniciranja (primjerice, hoće li se komunicirati usmeno ili u pisanom obliku, razmjer detaljnosti ili sažetosti u komuniciranju i hoće li se komunicirati na strukturirani ili nestrukturirani način) mogu utjecati faktori kao što su:

- je li pitanje bilo riješeno na zadovoljavajući način;
- je li menadžmentu pitanje bilo ranije priopćeno;
- veličina, poslovna struktura, okruženje kontrola i pravna struktura subjekta;
- u slučaju revizije financijskih izvještaja posebne namjene, revidira li revizor također i subjektove 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 upravnog tijela.

A39. Kada se važno pitanje raspravlja s pojedinim članom onih koji su zaduženi za upravljanje, primjerice, s predsjednikom odbora za reviziju, može biti primjereno da revizor sastavi sažetak rasprave o pitanju za kasnije komuniciranje tako da svi od onih koji su zaduženi za upravljanje imaju cjelovite i uravnotežene informacije.

Vrijeme komuniciranja (Vidjeti točku 21.)

A40. 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 važnoj poteškoći iskrsnuloj tijekom revizije, čim je to izvedivo, ako oni koji su zaduženi za upravljanje mogu pomoći revizoru da riješi poteškoću, ili ako je vjerojatno da vodi k modificiranom mišljenju. 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.[9] Komuniciranje u vezi s neovisnošću može biti primjereno uvijek kada su stvorene važne prosudbe o prijetnjama neovisnosti i povezanim zaštitama, primjerice, kada prihvaća angažman za pružanje nerevizijskih usluga, i po zaključivanju rasprave. Zaključivanje rasprave također može biti primjereno doba za komuniciranje nalaza revizije, uključujući revizorove stavove o kvalitativnim aspektima subjektovih računovodstvenih praksa.
- Kada revizor revidira financijske izvještaje opće namjene i financijske izvještaje posebne namjene, može biti primjereno koordinirati vrijeme komuniciranja.

A41. Ostali faktori koji mogu biti relevantni za vrijeme komuniciranja uključuju:

- veličinu, poslovnu strukturu, okruženje kontrola 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 utvrđene za povremene sastanke ili komuniciranje s revizorom; i
- vrijeme kada revizor prepozna određena pitanja, na primjer, revizor može ne prepoznati određeno pitanje (primjerice, nesukladnost sa zakonom) u vremenu kada bi trebala biti poduzeta preventivna radnja, ali komuniciranje pitanja može omogućiti poduzimanje radnji za otklanjanje nesukladnosti.

Adekvatnost procesa komuniciranja (Vidjeti točku 22.)

A42. 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 promatranja mogu uključiti:

---

[9] MRevS 265 "Priopćavanje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu", točke 9 i A14.

- primjerenost i pravodobnost radnji koje poduzmu oni koji su zaduženi za upravljanje kao reakciju na pitanje na koje je ukazao revizor. Gdje se nije učinkovito postupilo u vezi s važnim pitanjem o kojem se ranije komuniciralo, može biti primjereno da revizor postavi upit o tome zašto nije bila poduzeta primjerena radnja i da razmotri ponavljanje pitanja. Na taj se način izbjegava rizik stvaranja dojma da je revizor zadovoljan s tim kako se pitanju posvetila pozornost ili da se ono više ne smatra važnim;
- očiglednu otvorenost onih koji su zaduženi za upravljanje u njihovom komuniciranju s revizorom;
- spremnost i sposobnost onih koji su zaduženi za upravljanje da se sastanu s revizorom bez prisutnosti menadžmenta;
- očiglednu mogućnost onih koji su zaduženi za upravljanje da u cijelosti obuhvate pitanja koja je postavio revizor, na primjer, razmjer u kojemu oni koji su zaduženi za upravljanje istražuju problematiku i preispituju preporuke koje su ima dane;
- teškoće u uspostavljanju zajedničkog razumijevanja s onima koji su zaduženi za upravljanje o obliku, vremenu i očekivanom načelnom sadržaju komuniciranja;
- gdje su svi, ili neki, od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni u rukovođenje subjektom, njihovu očiglednu svjesnost 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.

A43. Kako je navedeno u točki 4, učinkovito dvosmjerno komuniciranje pomaže revizoru i onima koji su zaduženi za upravljanje. Nadalje, MRevS 315 odredio je sudjelovanje onih koji su zaduženi za upravljanje, uključujući njihovu interakciju s internom revizijom, ako je ima, i eksternim revizorima, kao sastavni dio subjektovog okruženja kontrola.[10] Neodgovarajuće dvosmjerno komuniciranje može ukazivati na nezadovoljavajuće okruženje kontrola i utjecati na revizorovu procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. Postoji također rizik da revizor bude u situaciji da ne može pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze za formiranje mišljenja o financijskim izvještajima.

A44. Ako dvosmjerno komuniciranje između revizora i onih koji su zaduženi za upravljanje nije odgovarajuće i situacija se ne može riješiti, revizor može poduzeti radnje kao što su:

[10] MRevS 315, točka A70.

- modificiranje revizorova mišljenja po osnovi ograničenja djelokruga;
- pribavljanje pravnog savjeta o posljedicama različitih pravaca djelovanja;
- komuniciranje s trećim strankama (primjerice, regulatorima) ili višom razinom u strukturi upravljanja koja je izvan subjekta, kao što su vlasnici (primjerice, dioničarima na glavnoj skupštini) ili odgovornim ministrom ili parlamentom u javnom sektoru; i
- povlačenje iz angažmana, gdje je povlačenje moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi.

Dokumentacija (Vidjeti točku 23.)

A45. Dokumentacija o usmenom priopćavanju može uključiti kopiju zapisnika koji je pripremio subjekt koja se čuva kao dio revizijske dokumentacije gdje su takvi zapisnici primjereni zapisi 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 1[11] i ostalim MRevS-ovima na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma 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 tvrtke koje 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 prijevarama u reviziji financijskih izvještaja" – točke 21, 38(c)(i) i 40-42
- MRevS 250 "Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja" – točke 14, 19 i 22-24
- MRevS 265 "Priopćavanje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu" – točka 9
- MRevS 450 "Ocjenjivanje pogrešnih prikazivanja ustanovljenih tijekom revizije" – točke 12-13
- MRevS 505 "Eksterne konfirmacije" – točka 9
- MRevS 510 "Početni revizijski angažmani – Početna stanja" – točka 7
- MRevS 550 "Povezane stranke" – točka 27
- MRevS 560 "Naknadni događaji" – točke 7(b)-(c), 9, 10(a), 13(b), 14(a) i 17
- MRevS 570 "Vremenska neograničenost poslovanja" – točka 23
- MRevS 600 "Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora sastavnih dijelova) " – točka 49
- MRevS 705 "Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora" – točke 12, 14, 19(a) i 28

[11] MSKK 1 "Kontrola kvalitete za tvrtke koje obavljaju revizije i uvide financijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge".

- MRevS 706 “Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora” – točka 9
- MRevS 710 “Usporedne informacije – podudarni iznosi i usporedni financijski izvještaji” – točka 18
- MRevS 720 “Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje” – točke 10, 13 i 16

Dodatak 2

(Vidjeti točke 16(a), A17.)

Kvalitativni aspekti računovodstvenih praksa

Komuniciranje zahtijevano točkom 16(a) i raspravljeno u točki A17, može uključiti pitanja kao što su:

Računovodstvene politike

- Primjerenost računovodstvenih politika u određenim okolnostima subjekta, uzimajući u obzir potrebu uravnoteživanja troška osiguranja informacije s vjerojatnom korisnošću korisnicima subjektovih financijskih izvještaja. Gdje postoje prihvatljive alternativne računovodstvene politike, komuniciranje može uključiti prepoznavanje stavki financijskog izvještaja na koje ima učinak izbor važnih računovodstvenih politika, kao i informacije o računovodstvenim politikama koje koriste slični subjekti.
- Početni izbor i promjene u važnim računovodstvenim politikama, uključujući primjenu novih računovodstvenih objava. Komuniciranje može uključiti: učinak vremena i metoda uvođenja promjena u računovodstvenoj politici na tekuće i buduće zarade subjekta; i vrijeme promjena u računovodstvenim politikama u odnosu na očekivane nove računovodstvene objave.
- Učinak važne računovodstvene politike u kontroverznim područjima ili područjima koja su u nastajanju (ili onim specifičnim za djelatnost, naročito kada nedostaju mjerodavni vodiči ili konsenzus).
- Učinak vremena transakcije u odnosu na razdoblja u kojima su one evidentirane.

Računovodstvene procjene

- Za stavke za koje su važne procjene, problematika raspravljena u MRevS-u 540,[12] uključuje, na primjer:
    - menadžmentovo prepoznavanje računovodstvenih procjena;
    - menadžmentov postupak stvaranja računovodstvenih procjena;
    - rizike značajnog pogrešnog prikazivanja;
    - pokazatelje moguće menadžmentove pristranosti; i
    - objavljivanje procjena neizvjesnosti u financijskim izvještajima.

[12] MRevS 540 "Revidiranje računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti, i s tim povezana objavljivanja".

Objave u financijskom izvještaju

- Uključena pitanja i s njima povezane stvorene prosudbe, u formuliranju određenih osjetljivih objava u financijskim izvještajima (primjerice, objavljivanja u vezi s priznavanjem prihoda, plaća, vremenski neograničenog poslovanja, događaja nakon datuma bilance i nepredviđenih događaja).
- Opća neutralnost, dosljednost i jasnoća objava u financijskim izvještajima.

Povezana pitanja

- Potencijalni učinak na financijske izvještaje važnih rizika, izloženosti i neizvjesnosti, kao što su sudski sporovi, koji su objavljeni u financijskim izvještajima.
- Razmjer u kojemu na financijske izvještaje utječu neuobičajene transakcije, uključujući neponavljajuće iznose priznate tijekom razdoblja i razmjer u kojemu se takve transakcije odvojeno objavljuju u financijskim izvještajima.
- Faktori koji utječu na knjigovodstvene vrijednosti imovine i obveza, uključujući subjektove osnovice za određivanje korisnih vjekova dodijeljenih materijalnoj i nematerijalnoj imovini. Komuniciranje može objasniti kako faktori utječu na knjigovodstvene vrijednosti kada se izaberu i kako bi alternativni izbori utjecali na financijske izvještaje.
- Selektivno ispravljanje pogrešnih prikazivanja, na primjer, ispravljanje pogrešnih prikazivanja s učinkom povećanja izvještavanih zarada, ali ne i onih ispravljanja koja imaju učinak na smanjenje izvještavanih zarada.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 260 “Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku.
Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

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	
Djelokrug ovog MRevS-a	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 otkriveni nedostaci u internim kontrolama	A1-A4
Važni 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" 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

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[1] koje je revizor otkrio u reviziji financijskih izvještaja. Ovaj MRevS ne nameće dodatne odgovornosti revizoru u vezi sa stjecanjem razumijevanja internih kontrola i oblikovanjem i obavljanjem testova kontrola iznad zahtjeva MRevS-a 315 i MRevS-a 330.[2] MRevS 260[3] 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 internih kontrola relevantno za reviziju kada raspoznaje i procjenjuje rizike značajnog pogrešnog prikazivanja.[4] Pri stvaranju 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 uočiti nedostatke 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.

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 otkrije 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.

---

1 MRevS 315 "Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja", točke 4 i 12.

2 MRevS 330 "Revizorove reakcije na procijenjene rizike".

3 MRevS 260 "Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje".

4 MRevS 315, točka 12. Točke A60-A65 pružaju upute o kontrolama relevantnim za reviziju.

Definicije

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

   (a) Nedostatak u internim kontrolama – postoji kada:

      (i) kontrole su 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) Važan nedostatak u internim kontrolama – 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.)

Zahtjevi

7. Revizor će 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 će odrediti, na osnovi obavljenog revizijskog posla, tvore li oni, pojedinačno ili skupno, važne nedostatke. (Vidjeti točke A5-A11.)

9. Revizor će pravodobno onima koji su zaduženi za upravljanje u pisanom obliku priopćiti važne nedostatke u internim kontrolama otkrivene tijekom revizije. (Vidjeti točke A12-A18, A27.)

10. Odgovarajućoj razini menadžmenta revizor će također pravodobno priopćiti: (Vidjeti točke A19, A27.)

    (a) u pisanom obliku, važne nedostatke u internim kontrolama koje je revizor priopćio ili namjerava priopćiti onima koji su zaduženi za upravljanje, osim ako bi bilo neprimjereno komunicirati s menadžmentom u danim okolnostima; i (Vidjeti točke A14, A20-A21.)

    (b) ostale nedostatke u internim kontrolama otkrivene tijekom revizije koje menadžmentu nisu priopćile druge stranke i koje su, po revizorovoj profesionalnoj prosudbi, od dostatne važnosti da zaslužuju menadžmentovu pozornost. (Vidjeti točke A22-A26.)

11. U pisano priopćenje o važnim nedostacima u internim kontrolama revizor će 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 će naročito objasniti: (Vidjeti točke A29-A30.)

(i) kako je svrha revizije da revizor izrazi mišljenje o financijskim izvještajima;

(ii) da revizija uključuje razmatranja internih kontrola relevantnih za sastavljanje financijskih izvještaja kako bi se oblikovali revizijski postupci koji su odgovarajući 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 otkrio 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 je li otkriven nedostatak u internim kontrolama (Vidjeti točku 7.)

A1. U određivanju je li revizor otkrio 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 mogućnost da pravodobno upozori menadžment na postojanje nedostataka za koje može biti da menadžment nije imao saznanje. 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 menadžmentovo poštenje ili kompetentnost. (Vidjeti točku A20.)

A2. U raspravljanju činjenica i okolnosti revizorovih nalaza s menadžmentom, revizor može dobiti 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 propusta da menadžment može zabilježiti, primjerice, pogrešna prikazivanja koja nisu bila spriječena relevantnim kontrolama informacijskih tehnologija (IT kontrolama); i
- preliminarni stav menadžmenta o njegovoj reakciji na nalaze.

Posebna razmatranja za manje poslovne subjekte

A3. Iako je koncept na kojem se zasnivaju kontrolne aktivnosti 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 kontrolnim aktivnostima.

A4. Također, manji poslovni subjekti često imaju svega nekoliko zaposlenika što može ograničiti razmjer u kojemu je izvediva podjela dužnosti. Međutim, u malom poslovnom subjektu s vlasnikom-menadžerom moguće je da će vlasnik-menadžer učinkovitije moći obavljati nadzor nego u velikom poslovnom subjektu. Tu višu razinu menadžmentovog nadzora treba sučeliti s većom mogućnošću da menadžment zaobiđe kontrole.

Važan nedostatak u internim kontrolama (Vidjeti točke 6(b), 8.)

A5. Važnost 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 potencijalnom rasponu pogrešnog prikazivanja. Stoga, važni nedostaci mogu postojati čak ako tijekom revizije revizor nije otkrio pogrešna prikazivanja.

A6. Primjeri pitanja koje revizor može razmatrati pri određivanju predstavlja li neki nedostatak ili kombinacija nedostataka u internim kontrolama važan nedostatak uključuju:

- vjerojatnost da nedostatak vodi k značajnom pogrešnom prikazivanju u financijskim izvještajima u budućnosti;
- sklonost 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 kontrole postupka 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 važnih računovodstvenih politika,

  - kontrole nad važnim transakcijama s povezanim strankama,
  - kontrole nad važnim transakcijama izvan subjektove uobičajene djelatnosti,
  - 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 važnih nedostataka u internim kontrolama uključuju, na primjer:

- dokaz nedjelotvornih aspekata okruženja kontrola, kao što su:
  - indikacije da važne transakcije u kojima menadžment ima financijski interes nisu odgovarajuće pažljivo bili istražili oni koji su zaduženi za upravljanje,
  - otkrivanje prijevare koju je počinio menadžment, neovisno o tome je li ili nije značajna, koju nisu spriječile subjektove interne kontrole,
  - menadžmentov propust da implementira odgovarajuće mjere za ispravljanje važnih ranije priopćenih nedostataka;
- nepostojanje postupka procjene rizika unutar poslovnog subjekta gdje se inače uobičajeno očekuje da je ustanovljen;
- dokaz o nedjelotvornom subjektovom postupku procjene rizika, kao što je menadžmentov propust da identificira rizik značajnog pogrešnog prikazivanja za koji bi revizor očekivao da se takav rizik prepoznaje subjektovim postupkom procjene rizika;
- dokaz o nedjelotvornoj reakciji na prepoznate važne rizike (primjerice, nepostojanje kontrole nad takvim rizikom);
- pogrešna prikazivanja otkrivena revizorovim postupcima koja nisu spriječena, ili otkrivena i ispravljena, subjektovim internim kontrolama;
- prepravljanje prije izdanih financijskih izvještaja radi iskazivanja ispravaka značajnog pogrešnog prikazivanja zbog pogreške ili prijevare; i
- dokaz o menadžmentovoj nemogućnosti da nadzire sastavljanje financijskih izvještaja.

A8. Kontrole mogu biti oblikovane da djeluju pojedinačno ili u kombinaciji kako bi uspješno spriječile, ili otkrile i ispravile, pogrešna prikazivanja.[5] Primjerice, kontro-

[5] MRevS 315, točka A66.

le nad računima potraživanja mogu se sastojati od ručnih i automatiziranih kontrola oblikovanih 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 objavljivanje, relevantnu tvrdnju ili sastavni dio internih kontrola može povećati rizike pogrešnog prikazivanja u tom razmjeru da postane važan nedostatak.

A9. Zakon ili regulativa u nekim jurisdikcijama može revizoru postaviti zahtjev (naročito za revizije izlistanih poslovnih subjekata) da onima koji su zaduženi za upravljanje ili drugim relevantnim strankama (kao što su regulatori) priopći jednu ili više određenih vrsta nedostataka u internim kontrolama koje je revizor otkrio tijekom revizije. Gdje je zakon ili regulativa ustanovila određene nazive i definicije za te vrste nedostataka i zahtijeva da revizor koristi te nazive i definicije za svrhe priopćavanja, revizor koristi te nazive i definicije kada komunicira u skladu sa zakonskim ili regulativnim zahtjevima.

A10. Tamo gdje zakonodavstvo ustanovljuje 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 da je primjereno 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 načelno jednaka kao važni nedostaci 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 važnih nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti točku 9.)

A12. Priopćavanje važnih nedostataka u pisanom obliku onima koji su zaduženi za upravljanje odražava bitnost tih pitanja i pomaže onima koji su zaduženi za upravljanje da ispunjavaju svoje odgovornosti za nadziranje. MRevS 260 sadrži relevantna razmatranja u vezi s komuniciranjem s onima koji su zaduženi za upravljanje kada su svi oni uključeni u rukovođenje poslovnim subjektom.[6]

A13. Pri određivanju kada treba izdati pisano priopćenje, revizor može razmotriti bi li primitak takvog priopćenja bio važan čimbenik u omogućavanju onima koji su zaduženi

[6] MRevS 260, točka 13.

za upravljanje da ispune svoje odgovornosti za nadziranje. Osim toga, za izlistane 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 važne nedostatke čini dio konačnog revizijskog dosjea, pisano je priopćenje podložno načelnom zahtjevu[7] da revizor treba pravodobno kompletirati cjelinu konačnih revizijskih dosjea. MRevS 230 navodi da je primjerena vremenska granica do koje treba kompletirati cjelinu konačnih revizijskih dosjea uobičajeno ne viša od 60 dana nakon revizorova izvješća.[8]

A14. Neovisno o tome u kojem se vremenu u pisanom obliku priopćavaju važni nedostaci, revizor ih može prvo usmeno priopćiti menadžmentu i, kada je odgovarajuće, onima koji su zaduženi za upravljanje kako bi im pomogao u pravodobnom poduzimanju mjera za ispravljanje da bi se minimalizirali rizici značajnog pogrešnog prikazivanja. Takvo postupanje, međutim, ne oslobađa revizora od odgovornosti da priopći važne nedostatke u pisanom obliku, kako to zahtijeva ovaj MRevS.

A15. S kojom razinom detaljnosti treba priopćiti važne nedostatke pitanje je revizorove profesionalne prosudbe u danim okolnostima. Čimbenici koje revizor može razmatrati pri utvrđivanju odgovarajuće detaljnosti priopćavanja uključuju, na primjer:

- vrstu poslovnog subjekta – primjerice, priopćavanje zahtijevano za izlistani 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 važnog nedostatka koji je otkrio 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 važne nedostatke koje je revizor otkrio tijekom revizije i mogli su odabrati da ne poduzimaju isprav-

---

7 MRevS 230 “Revizijska dokumentacija”, točka 14.

8 MRevS 230, točka A21.

ljanje 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 važan 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 odgovarajuće, one koji su zaduženi za upravljanje, zašto nije otklonjen važan nedostatak. Propust da se djeluje, uz nepostojanje racionalnog objašnjenja, može sam po sebi predstavljati važan 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 odgovarajuća razina menadžmenta ona koja ima odgovornost i ovlast da ocijeni nedostatke u internim kontrolama te da poduzme potrebne mjere za njihovo otklanjanje. Za važne nedostatke, odgovarajuća je razina vjerojatno glavni izvršni direktor ili glavni financijski direktor (ili ekvivalent) budući da se također zahtijeva da se ta pitanja priopće 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 da poduzme odgovarajuće mjere za otklanjanje nedostataka.

Priopćavanje menadžmentu važnih nedostataka u internim kontrolama (Vidjeti točku 10(a).)

A20. Određeni otkriveni važni nedostaci u internim kontrolama mogu dovesti u pitanje poštenje ili kompetentnost menadžmenta. Na primjer, mogu postojati dokazi o menadžmentovoj prijevari ili njihovom namjernom nepoštivanju zakona ili regulativa ili menadžment može pokazivati nesposobnost da nadzire sastavljanje odgovarajućih financijskih izvještaja što može stvarati sumnju u menadžmentovu kompetentnost. U skladu s tim, takve nedostatke može biti neprimjereno izravno priopćavati menadžmentu.

A21. MRevS 250 ustanovljuje zahtjeve i pruža upute za izvješćivanje o otkrivenim, nesukladnostima sa zakonima i regulativama ili o sumnjama da one postoje, uključujući

kada su u takve nesukladnosti uključeni i oni koji su zaduženi za upravljanje.[9] MRevS 240 ustanovljuje zahtjeve i pruža upute u vezi s komuniciranjem s onima koji su zaduženi za upravljanje kada revizor otkrije menadžmentovu prijevaru ili indikaciju za takvu prijevaru.[10]

Priopćavanje menadžmentu drugih nedostataka u internim kontrolama (Vidjeti točku 10(b).)

A22. Tijekom revizije, revizor može uočiti drugi nedostatak u internim kontrolama koji nije važan 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 potencijalni raspon 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. Kada je s menadžmentom raspravio činjenice i okolnosti revizorovog nalaza, revizor može smatrati da je obavljeno usmeno priopćavanje o drugim nedostacima u vrijeme održavanja 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 važnih 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. Također, od revizora se ne zahtijeva da ponovi informaciju o takvom nedostatku ako ga je druga stranka, kao što su interni revizori 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 da budu upoznati s detaljima drugih nedostataka u internim kontrolama koje je revizor priopćio menadžmentu ili da budu 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 odgovarajuće.

---

9 MRevS 250 "Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja", točke 22-28.

10 MRevS 240 "Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja", točka 41.

A26. MRevS 260 ustanovljuje relevantna sagledavanja u vezi s komuniciranjem s onima koji su zaduženi za upravljanje kada su svi oni uključeni u rukovođenje poslovnim subjektom.[11]

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 otkrio tijekom revizije, na način da je ono detaljnije ili za druge stranke koje nisu previđene ovim MRevS-om. Na primjer, važni nedostaci mogu se priopćavati zakonodavnom ili drugom upravnom tijelu. Zakon, regulativa ili druge pravne stečevine također mogu nalagati da revizori javnog sektora izvijeste 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 važnim nedostacima u internim kontrolama (Vidjeti točku 11.)

A28. U objašnjavanju mogućih učinaka važnih nedostataka, revizor ne treba kvantificirati te učinke. Važni 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 razmotriti da je primjereno uključiti sljedeće informacije kao dodatni kontekst za komuniciranje:

- naznaku da bi se, ako bi revizor bio obavio ekstenzivnije postupke za interne kontrole, možda ustanovilo više nedostataka o kojima bi trebao izvijestiti, ili da 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 važnim nedostacima. Gdje je takav slučaj, u revizorovom pisanom priopćenju može se navesti takvo regulativno tijelo.

---

[11] MRevS 260, točka 9.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 265 "Priopćavanje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu" Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

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	
Djelokrug ovog MRevS-a	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-A15
Dokumentacija	A16-A19
Dodatna razmatranja u početnim revizijskim angažmanima	A20
Dodatak: Razmatranja u ustanovljivanju opće strategije revizije	

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 300 “Planiranje revizije financijskih izvještaja” 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

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) bavi se revizorovom odgovornošću da planira reviziju 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 ustanovljivanje opće strategije revizije za angažman i razradu plana revizije. Primjereno planiranje koristi reviziji financijskih izvještaja na više načina, uključujući sljedeće: (Vidjeti točke A1-A3.)

   - pomažući revizoru da posveti odgovarajuću pozornost važnim područjima revizije;
   - pomažući revizoru da pravodobno prepozna i riješi potencijalne probleme;
   - pomažući revizoru da ispravno organizira i vodi revizijski angažman tako da se obavlja na djelotvoran i učinkovit način;
   - pomažući u izboru članova angažiranog tima s odgovarajućim razinama sposobnosti i kompetentnosti da se reagira na anticipirane rizike, i u ispravnom dodjeljivanju posla tim članovima;
   - olakšavajući usmjeravanje i nadziranje članova angažiranog tima i pregled njihova rada; i
   - pomažući, gdje je primjenjivo, u koordiniranju rada koji su obavili revizori sastavnih dijelova grupe i eksperti.

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 bit će uključeni u planiranje revizije, uključujući planiranje i sudjelovanje u raspravi između članova angažiranog tima. (Vidjeti točku A4.)

Preliminarne aktivnosti u angažmanu

6. Revizor će 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;[1]

   (b) ocjenjivanje sukladnosti s relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući ocjenjivanje neovisnosti, u skladu s MRevS-om 220;[2] i

   (c) postizanje razumijevanja uvjeta angažmana, kako zahtijeva MRevS 210.[3] (Vidjeti točke A5-A7.)

Aktivnosti planiranja

7. Revizor će ustanoviti opću strategiju revizije koja navodi djelokrug, vremenski raspored i usmjeravanje revizije te koja daje upute za razvijanje plana revizije.

8. U ustanovljivanju opće strategije revizije, revizor će:

   (a) prepoznati karakteristike angažmana koje određuju njegov djelokrug;

   (b) ustanoviti ciljeve izvješćivanja angažmana kako bi planirao vremenski raspored revizije i sadržaj zahtijevanog komuniciranja;

   (c) razmotriti faktore koji su, po revizorovoj profesionalnoj prosudbi, važni 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 obujam resursa nužnih da se obavi angažman. (Vidjeti točke A8-A11.)

9. Revizor će sastaviti plan revizije koji će uključiti opis:

   (a) vrste, vremenskog rasporeda i obujma planiranih postupaka procjene rizika, kako je određeno u MRevS-u 315;[4]

   (b) vrste, vremenskog rasporeda i obujma planiranih daljnjih revizijskih postupaka na razini tvrdnje, kako je određeno u MRevS-u 330;[5]

---

1 MRevS 220 "Kontrola kvalitete za revizije financijskih izvještaja", točke 12-13.

2 MRevS 220, točke 9-11.

3 MRevS 210 "Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana", točke 9-13.

4 MRevS 315 "Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja".

5 MRevS 330 "Revizorove reakcije na procijenjene rizike".

(c) ostalih planiranih revizijskih postupaka za koje se zahtijeva da se obave kako bi angažman bio sukladan MRevS-ovima. (Vidjeti točku A12.)

10. Revizor će ažurirati i mijenjati opću strategiju revizije i plan revizije kako bude nužno tijekom odvijanja revizije. (Vidjeti točku A13.)

11. Revizor će planirati vrste, vremenski raspored i obujam usmjeravanja i nadziranja članova angažiranog tima i pregleda njihova rada. (Vidjeti točke A14-A15.)

Dokumentacija

12. Revizor će u revizijsku dokumentaciju uključiti:[6]

(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 A16-A19.)

Dodatna razmatranja u početnim revizijskim angažmanima

13. Revizor će 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;[7] i

(b) komuniciranje s prethodnim revizorom, gdje je bilo promjene revizora, u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima. (Vidjeti točku A20.)

***

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Uloga i vrijeme planiranja (Vidjeti točku 2.)

A1. Vrste i obujam aktivnosti planiranja razlikovat će se ovisno o veličini i složenosti subjekta, prethodnim iskustvima koje imaju ključni članovi angažiranog tima u vezi sa subjektom te o promjenama u okolnostima koje su nastale tijekom revizijskog angažman.

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

6 MRevS 230 "Revizijska dokumentacija", točke 8-11, i točka A6.

7 MRevS 220, točke 12-13.

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 da se, prije revizorova prepoznavanja i ocjenjivanja rizika značajnog pogrešnog prikazivanja, razmotre 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 postupa u skladu s tim okvirom;
- određivanje značajnosti;
- uključivanje eksperata; i
- obavljanje ostalih postupaka procjene rizika.

A3. Revizor može odlučiti da dijelove plana raspravi sa subjektovim menadžmentom kako bi olakšao obavljanje i vođenje revizijskog angažmana (na primjer, kako bi koordinirao neke planirane revizijske postupke s poslom subjektovog osoblja). Iako se takve rasprave često vode, revizor snosi odgovornost za opću strategiju revizije i plan revizije. Kada se raspravlja o pitanjima uključenim u opću strategiju revizije ili plan revizije, zahtijeva se pažljivost kako se ne bi kompromitirala učinkovitosti 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 povlači uključivanje njihovog iskustva i poznavanja te time poboljšava djelotvornost i učinkovitost procesa planiranja.[8]

Preliminarne aktivnosti u angažmanu (Vidjeti točku 6.)

A5. Obavljanje preliminarnih aktivnosti u angažmanu, navedene u točki 5, na početku tekućeg revizijskog angažmana pomaže revizoru u prepoznavanju i ocjenjivanju događaja ili okolnosti koje mogu negativno utjecati na revizorovu mogućnost da planira i obavi revizijski angažman.

A6. Obavljanje tih preliminarnih aktivnosti u angažmanu revizoru omogućava planirati revizijski angažman za koji, na primjer:

---

[8] MRevS 315, 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 prijevarama u reviziji financijskih izvještaja", točka 15, daje upute o naglasku koji se daje tijekom te rasprave podložnosti subjektovih financijskih izvještaja pogrešnom prikazivanju zbog prijevare.

- revizor održava nužnu neovisnost i mogućnost da se obavi angažman;
- nema problema u vezi s čestitošću menadžmenta koji može utjecati na revizorovu spremnost da nastavi s angažmanom;
- nema nesporazuma s klijentom u pogledu uvjeta angažmana.

A7. Revizorovo razmatanje zadržavanja klijenta i relevantnih etičkih zahtjeva, uključujući neovisnost, događa se kroz revizijski angažman s pojavom uvjeta ili promjena u okolnostima. Obavljanje početnih postupaka o zadržavanju klijenta 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 ustanovljivanja 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 odgovarajućih iskusnih članova tima za područja s visokim rizikom ili uključivanje eksperata 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, razmjer pregleda rada drugih revizora u slučaju revizija grupe ili budžet revizije izražen u satima za dodjelu područjima s visokim rizikom;
- kada se ti resursi trebaju koristiti, primjerice, da li u etapi prethodne revizije ili na ključne datume razgraničenja; i
- kako se tim resursima upravlja, i kako ih se usmjerava i nadzire, kao što je kada se očekuje da će se održati početni, odnosno završni sastanak članova tima, kada se očekuje da će angažirani partner i menadžer obaviti pregled (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 ustanovljivanju opće strategije revizije.

A10. Jednom kada je opća strategija revizije ustanovljena, može se kreirati plan revizije za uređivanje različitih pitanja utvrđenih u općoj strategiji revizije, uzimajući u obzir potrebu da se ciljevi revizije postignu kroz učinkovito korištenje resursa. Ustanovlji-

vanje opće strategije revizije i detaljnog plana revizije nisu nužno odvojeni ili uzastopni 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 revizijski 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. Ustanovljivanje 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 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 obujam 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 obujma 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.

Promjene odluka povezanih s planiranjem tijekom odvijanja revizije (Vidjeti točku 10.)

A13. Kao posljedica neočekivanih događaja, promjena u uvjetima ili revizijskih dokaza pribavljenih kroz obavljanje revizijskih postupaka, revizor može trebati izmijeniti opću strategiju revizije i plan revizije, a time izmijeniti i planirane vrste, planirani vremenski raspored i planirani obujam daljnjih revizijskih postupaka temeljem promijenjenog sagledavanja povezanih rizika. To može biti slučaj kada revizor spozna informacije koje se bitno razlikuju od informacija dostupnih u vrijeme kada je revizor planirao revizijske postupke. Na primjer, revizijski dokazi kroz obavljanje dokaznih postupaka mogu biti kontradiktorni revizijskim dokazima pribavljenim kroz testiranje kontrola.

Usmjeravanje, nadziranje i pregled (Vidjeti točku 11.)

A14. Vrste, vremenski raspored i obujam usmjeravanja i nadziranja članova angažiranog tima i pregleda njihovog rada ovisi o mnogim faktorima, 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 obujma 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.[9]

Posebna razmatranja za male subjekte

A15. 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 kada ista osoba također obavlja cijelu reviziju. Ako se pojavi naročito 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.)

A16. 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 djelokrugom, vremenskim rasporedom i vođenjem revizije.

A17. Dokumentacija plana revizije je zapis planiranih vrsta, planiranog vremenskog rasporeda i obujma 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 kon-

[9] MRevS 220, točke 15-17.

trolne liste za dovršenost poslova, prilagođene prema potrebama kako bi se odrazile određene okolnosti angažmana.

A18. Zapis važnih promjena opće strategije revizije i plana revizije te posljedičnih promjena planiranih vrsta, planiranog vremenskog rasporeda i obujma 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.

Posebna razmatranja za manje subjekte

A19. 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 A17) kreirani uz pretpostavljenih nekoliko 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.)

A20. Svrha i cilj planiranja revizije isti su neovisno radi li se 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 kada se planira revizija koja se obavlja iz godine u godinu. Za početni revizijski angažman, dodatna pitanja koja revizor može razmotriti u ustanovljivanju opće strategije revizije i plana revizije uključuju sljedeće:

- osim ako nije zabranjeno zakonom ili regulativom, aranžmane koje treba 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 stanjima[10]; i
- ostale postupke zahtijevane tvrtkinim sustavom kontrole kvalitete za početne revizijske angažmane (na primjer, tvrtkin sustav kontrole kvalitete može zahtijevati uključivanje drugog partnera ili iskusnije osobe radi pregledavanja opće strategije revizije prije poduzimanja značajnih revizijskih postupaka ili pregledavanja izvješća prije njihovog izdavanja).

[10] MRevS 510 "Početni revizijski angažmani – Početna stanja".

Dodatak

(Vidjeti točke 7-8, A8-A11.)

Razmatranja u ustanovljivanju opće strategije revizije

Ovaj Dodatak sadrži primjere pitanja koja revizor može razmotriti u ustanovljivanju 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 po kojem su bile sastavljene financijske informacije koje treba revidirati, uključujući bilo koju potrebu za prepravljanje prema drugom okviru financijskog izvještavanja.
- Zahtjeve izvještavanja specifične za djelatnosti, kao što su izvješća koja propisuju regulatori pojedinih djelatnosti.
- Očekivani obuhvat revizije, uključujući broj i lokacije sastavnih dijelova grupe koje treba uključiti.
- Vrsta odnosa u pogledu kontrola između matice i njezinih sastavnih dijelova grupe koji određuje kako treba konsolidirati grupu.
- Razmjer u kojem sastavne dijelove grupe revidiraju drugi revizori.
- Vrste poslovnih segmenata koje treba revidirati, uključujući potrebu za specijalističkim znanjima.
- Izvještajna valuta koju treba koristiti, uključujući potrebu preračunavanja za financijske informacije koje se revidiraju.
- Potreba za zakonskom revizijom samostalnih financijskih izvještaja kao dodatak reviziji za potrebe konsolidacije.
- Raspoloživost rada internih revizora i razmjer u kojem se revizor može osloniti na njihov rad.
- 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 etapu revizije.
- Organiziranje sastanka s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje radi raspravljanja sadržaja, razmjera i vremenskog rasporeda revizijskih poslova.
- 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 revizorovo izvješće, izvješće menadžmentu i komuniciranja s onima koji su zaduženi za upravljanje.
- Raspravljanje s menadžmentom u vezi s očekivanim komuniciranjem o statusu revizijskih poslova tijekom angažmana.
- Komuniciranje s revizorima sastavnih dijelova grupe u vezi s očekivanim vrstama izvješća i vremenom njihovog izdavanja i drugim komuniciranjima povezanim s revizijom sastavnih dijelova 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 strankama, uključujući bilo kakve zakonske ili ugovorne obveze izvješćivanja koje proizlaze iz revizije.

Značajni faktori, preliminarne aktivnosti u angažmanu i poznavanje stečeno kroz druge angažmane

- Određivanje značajnosti u skladu s MRevS-om 320[11] i, gdje je primjenjivo:
  - o određivanje značajnosti za sastavne dijelove grupe i priopćavanje toga revizorima sastavnih dijelova grupe u skladu s MRevS-om 600[12]; i
  - o preliminarno prepoznavanje značajnih sastavnih dijelova grupe i značajnih klasa transakcija, stanja računa i objava.

---

[11] MRevS 320 "Značajnost u planiranju i obavljanju reviziji".

[12] MRevS 600 "Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora sastavnih dijelova", točke 21-23 i 40(c).

- Preliminarno prepoznavanje područja revizije gdje može biti veći rizik pogrešnog prikazivanja.
- Učinak koji na usmjeravanje, nadziranje i pregled ima procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja na razini cjelokupnih financijskih izvještaja.
- Način na koji revizor ističe članovima angažiranog tima potrebu da stalno preispituju i vode se profesionalnim skepticizmom pri stjecanju i ocjenjivanju revizijskih dokaza.
- Rezultate ranijih revizija koji uključuju ocjenjivanje operativne djelotvornosti internih kontrola, uključujući sadržaj prepoznatih nedostataka i akcija koje su u vezi s njima poduzete.
- Razmatranje pitanja koja mogu utjecati na reviziju s drugim osobljem revizijske tvrtke odgovornim za obavljanje drugih usluga subjektu.
- Dokaz o privrženosti menadžmenta oblikovanju i provođenju pouzdanih internih kontrola, uključujući dokaze o odgovarajućoj dokumentaciji takvih internih kontrola.
- Brojnost transakcija, koja može odrediti je li učinkovitije za revizora da se osloni na interne kontrole.
- Važnost koja se pridaje internim kontrolama u subjektu za uspješno odvijanje poslovanja.
- Značajna dostignuća u poslovanju koja utječu na subjekt, uključujući promjene u informacijskim tehnologijama i poslovnim procesima, promjene ključnog menadžmenta i stjecanja, spajanja i ukidanja.
- Značajna dostignuća u djelatnosti, kao što su promjene u regulativi djelatnosti i novi zahtjevi izvještavanja.
- Značajne promjene u okviru financijskog izvještavanja, kao što su promjene u računovodstvenim standardima.
- Ostala značajna relevantna dostignuća, kao što su promjene u pravnom okruženju koje imaju učinak na subjekt.

Vrste, vremenski raspored i obujam resursa

- Odabir tima za obavljanje revizije (uključujući, gdje je nužno, pregledavatelja kvalitete obavljanja revizije) 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.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 300 "Planiranje revizije financijskih izvještaja" Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku.
Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 315

PREPOZNAVANJE I PROCJENJIVANJE RIZIKA ZNAČAJNIH POGREŠNIH PRIKAZIVANJA TIJEKOM STJECANJA RAZUMIJEVANJA SUBJEKTA I NJEGOVOG OKRUŽENJA

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

SADRŽAJ

	Točka
Uvod	
Djelokrug ovog 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 subjektove interne kontrole	11-24
Prepoznavanje 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-A16
Zahtijevano razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući subjektove interne kontrole	A17-A104
Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja	A105-A130
Dokumentacija	A131-A134
Dodatak 1 : Komponente internih kontrola	
Dodatak 2: Uvjeti i događaji koji mogu ukazivati na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja	

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 315 “Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja 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

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) bavi se revizorovom odgovornošću da prepozna i procijeni rizike značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima, kroz stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući i subjektove interne kontrole.

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 prepoznati 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 subjektove interne kontrole, stvarajući na taj način osnovicu za oblikovanje i implementaciju reakcija na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja.

Definicije

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

   (a) Tvrdnje – izjave menadžmenta, eksplicitne ili drugačije, koje su utjelovljene u financijskim izvještajima, a koje revizor koristi pri sagledavanju različitih vrsta potencijalnih pogrešnih prikazivanja koja mogu nastati.

   (b) 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 neodgovarajućih ciljeva i strategija.

   (c) 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, učinkovitim i uspješnim poslovanjem i udovoljavanjem primjenjivih zakona i regulativa. Pojam "kontrole" odnosi se na svaki aspekt jedne ili više komponenti interne kontrole.

   (d) Postupci procjene rizika – revizijski postupci obavljeni 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.

(e) Značajan rizik – prepoznat i procijenjen rizik značajnog pogrešnog prikazivanja koji, po revizorovoj prosudbi, u reviziji zahtijeva posebnu pozornost.

Zahtjevi

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti

5. Revizor će obaviti postupke procjene rizika kako bi osigurao osnovicu za prepoznavanje 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 revizijsko mišljenje. (Vidjeti točke A1-A5.)

6. Postupci procjene rizika uključit će sljedeće:

   (a) upite menadžmentu i drugima unutar subjekta koji po revizorovoj prosudbi mogu imati informacije za koje je vjerojatno da će pomoći u prepoznavanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške; (Vidjeti točku A6.)

   (b) analitičke postupke; i (Vidjeti točke A7-A10.)

   (c) promatranje i provjeravanje. (Vidjeti točku A11.)

7. Revizor će razmotriti jesu li informacije pribavljene iz revizorovog postupka prihvaćanja ili zadržavanja klijenta relevantne za prepoznavanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja.

8. Ako je angažirani partner obavljao drugi angažman za subjekt, angažirani partner će razmotriti jesu li dobivene informacije relevantne za prepoznavanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja.

9. Gdje revizor namjerava koristiti informacije iz ranije stečenog revizorova iskustva sa subjektom i obavljene u revizijama u ranijim godinama, revizor će utvrditi jesu li nastale promjene od vremena prijašnje revizije koje mogu utjecati na njihovu relevantnost za tekuću reviziju. (Vidjeti točke A12-A13.)

10. Angažirani partner i drugi ključni članovi revizijskog tima raspravit će osjetljivost financijskih izvještaja subjekta na značajno pogrešno prikazivanje i primjenu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja na subjektove činjenice i okolnosti. Angažirani partner će odrediti koja pitanja trebaju biti priopćena članovima angažiranog tima koji nisu bili uključeni u raspravu. (Vidjeti točke A14-A16.)

Zahtijevano razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući i subjektove interne kontrole

Subjekt i njegovo okruženje

11. Revizor će steći razumijevanje o sljedećem:

    (a) industrijskim, regulativnim i ostalim vanjskim faktorima, kao i o primjenjivom okviru financijskog izvještavanja; (Vidjeti točke A17-A22.)

    (b) vrsti subjekta, uključujući o:

        (i) njegovom poslovanje;

        (ii) njegovom vlasništvu i strukturi upravljanja;

        (iii) vrsti ulaganja koje je subjekt obavio ili planira obaviti, uključujući ulaganja u subjekte posebne namjene; i

        (iv) načinu na koji je subjekt strukturiran i kako se financira

        kako bi to omogućilo revizoru da razumije klase transakcija, stanja računa i objava koje treba očekivati u financijskim izvještajima. (Vidjeti točke A23-A27.)

    (c) subjektovom izboru i primjeni računovodstvenih politika, uključujući razloge za njihovo mijenjanje. Revizor će ocijeniti jesu li subjektove računovodstvene politike primjerene za njegovo poslovanje i konzistentne s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja i računovodstvenim politikama korištenim u relevantnoj djelatnosti; (Vidjeti točku A28.)

    (d) subjektovim ciljevima i strategijama i onim povezanim poslovnim rizicima koji za posljedicu mogu imati rizike značajnog pogrešnog prikazivanja; i (Vidjeti točke A29-A35.)

    (e) mjerenju i pregledavanju subjektove financijske uspješnosti. (Vidjeti točke A36-A41.)

Subjektove interne kontrole

12. Revizor će 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 A42-A65.)

Sadržaj i razmjer razumijevanja relevantnih kontrola

13. Kada stječe razumijevanje kontrola koje su relevantne za reviziju, revizor će ocijeniti oblikovanost kontrola i utvrditi jesu li implementirane, obavljanjem postupaka kao dopune upitima postavljenim subjektovom osoblju. (Vidjeti točke A66-A68.)

Komponente internih kontrola

Okruženje kontrola

14. Revizor će steći razumijevanje okruženja kontrola. Kao dio tog stjecanja razumijevanja, revizor će 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 odgovarajuću osnovu za ostale komponente internih kontrola i jesu li zbog nedostataka u okruženju kontrola oslabljene te ostale komponente. (Vidjeti točke A69-A78.)

Subjektov postupak procjene rizika

15. Revizor će steći razumijevanje o tome ima li subjekt postupak za:

    (a) prepoznavanje poslovnih rizika relevantnih za ciljeve financijskog izvještavanja;

    (b) procjenjivanje značajnosti rizika;

    (c) procjenjivanje vjerojatnosti njihova nastanka; i

    (d) odlučivanje o radnjama koje treba usmjeriti na te rizike. (Vidjeti točku A79.)

16. Ako je subjekt ustanovio takav postupak (u daljnjem tekstu naziva se – "subjektov postupak procjene rizika"), revizor će steći razumijevanje o njemu i njegovim rezultatima. Ako revizor prepozna rizike značajnog pogrešnog prikazivanja koje je menadžment propustio prepoznati, revizor će ocijeniti je li to rizik one vrste koji je trebao biti identificiran subjektovim postupkom za procjenu rizika. Ako je to takav rizik, revizor će steći razumijevanje o tome zašto je postupak uzrokovao da se propusti prepoznati taj rizik i ocijeniti je li postupak primjeren u okolnostima u kojima se provodi ili odrediti radi li se o značajnom nedostatku u internim kontrolama u vezi sa subjektovim postupkom procjene rizika.

17. Ako subjekt nije ustanovio takav postupak ili ima *ad hoc* postupak, revizor će s menadžmentom raspraviti jesu li prepoznati poslovni rizici relevantni za ciljeve financijskog izvještavanja i što je u vezi s njima poduzeto. Revizor će ocijeniti je li nepostojanje dokumentiranog postupka procjene rizika odgovarajuće u danim okolnostima, ili odrediti predstavlja li to značajan nedostatak u internim kontrolama. (Vidjeti točku A80.)

Informacijski sustav, uključujući povezane poslovne postupke, relevantan za financijsko izvještavanje, i komuniciranje

18. Revizor će steći razumijevanje o informacijskom sustavu, uključujući povezane poslovne postupke, relevantnom za financijsko izvještavanje, uključujući sljedeća područja:

(a) klase transakcija u poslovanju subjekta koje su važne za financijske izvještaje;

(b) postupke, unutar IT i ručnih sustava, kojima se transakcije iniciraju, evidentiraju, obrađuju i izvještavaju u financijskim izvještajima;

(c) povezane računovodstvene evidencije, elektroničke ili ručne, potkrepljujuće informacije i određeni računi u financijskim izvještajima u vezi s iniciranjem, evidentiranjem, obrađivanjem i izvještavanjem transakcija; to uključuje ispravne i neispravne informacije i kako se informacije prenose u glavnu knjigu;

(d) kako se informacijski sustav hvata u koštac s događajima i uvjetima, različitim od klasa transakcija, koji su važni za financijske izvještaje;

(e) postupak financijskog izvještavanja primijenjen za sastavljanje subjektovih financijskih izvještaja, uključujući važne računovodstvene procjene i objave; i

(f) kontrole koje okružuju knjiženja u dnevniku, uključujući nestandardna knjiženja u dnevniku radi evidentiranja jednokratnih, neuobičajenih transakcija ili usklađivanja. (Vidjeti točke A81-A85.)

19. Revizor će steći razumijevanje o načinu na koji subjekt priopćava uloge i odgovornosti za financijsko izvještavanje i važna pitanja koja se odnose na financijsko izvještavanje, uključujući:

(a) komuniciranje između menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje; i

(b) eksterno komuniciranje, kao što je ono s regulativnim tijelima. (Vidjeti točke A86-A87.)

Kontrolne aktivnosti relevantne za reviziju

20. Revizor će 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 objavom u financijskim izvještajima ili svakom tvrdnjom relevantnom za njih. (Vidjeti točke A88-A94.)

21. U stjecanju razumijevanja subjektovih kontrolnih aktivnosti, revizor će steći razumijevanje o tome kako subjekt reagira na rizike nastale temeljem korištenja informacijskih tehnologija. (Vidjeti točke A95-A97.)

Monitoring kontrola

22. Revizor će steći razumijevanje glavnih vrsta aktivnosti koje subjekt koristi pri monitoringu internih kontrola nad financijskim izvještavanjem, uključujući one koje se

odnose na takve kontrolne aktivnosti relevantne za reviziju i kako subjekt inicira korektivne aktivnosti za nedostatke u svojim kontrolama. (Vidjeti točke A98-A100.)

23. Ako subjekt ima službu interne revizije,[1] revizor će, kako bi odredio je li vjerojatno da će služba interne revizije biti relevantna za reviziju, steći razumijevanje o sljedećem:

    (a) sadržaju odgovornosti službe interne revizije i kako se služba interne revizije uklapa u subjektovu organizacijsku strukturu; i

    (b) obavljenim aktivnostima službe interne revizije ili o aktivnostima koje ona treba obaviti. (Vidjeti točke A101-A103.)

24. Revizor će 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 A104.)

Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja

25. Revizor će prepoznati i procijeniti rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini:

    (a) financijskog izvještaja; i (Vidjeti točke A105-A108.)

    (b) tvrdnji za klase transakcija, stanja računa, i objava (Vidjeti točke A109-A113.)

    kako bi osigurao osnovicu za oblikovanje i obavljanje daljnjih revizijskih postupaka.

26. Za tu svrhu, revizor će:

    (a) prepoznati rizike kroz postupak stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući relevantne kontrole koje se odnose na rizike, kao i razmatranjem klasa transakcija, stanja računa i objava u financijskim izvještajima; (Vidjeti točke A114-A115.)

    (b) procijeniti prepoznate rizike i ocijeniti jesu li rasprostranjeniji u financijskim izvještajima kao cjelini i potencijalno imaju učinak na mnoge tvrdnje;

    (c) povezati prepoznate rizike s onim što bi moglo krenuti krivo na razini tvrdnje, vodeći računa o relevantnim kontrolama koje revizor namjerava testirati; i (Vidjeti točke A116-A118.)

    (d) razmotriti vjerojatnosti pogrešnog prikazivanja, uključujući mogućnosti višestrukih pogrešnih prikazivanja, i je li raspon potencijalnog pogrešnog prikazivanja takav da može imati za posljedicu značajno pogrešno prikazivanje.

---

[1] Pojam "služba interne revizije" definiran je u MRevS-u 610 "Korištenje radom internih revizora", točka 7(a), kao: "ocjenjivačka funkcija formirana ili određena kao servis subjekta. Njezine zadaće, između ostalog, uključuju ispitivanje, ocjenjivanje i monitoring adekvatnosti i učinkovitosti internih kontrola".

Rizici koji zahtijevaju posebno revizijsko razmatranje

27. Kao dio procjene rizika, kako je opisano u točki 25, revizor će odrediti je li bilo koji od prepoznatih rizika, po revizorovoj prosudbi, značajan rizik. U stvaranju te prosudbe, revizor će isključiti učinke prepoznatih kontrola koje se odnose na rizik.

28. U stvaranju prosudbe o tome koji su rizici značajni rizici, revizor će razmotriti barem sljedeće:

    (a) je li rizik ujedno i rizik prijevare;

    (b) je li rizik u vezi s nedavnim značajnim gospodarskim, računovodstvenim ili drugim dostignućima i stoga zahtijeva posebnu pozornost;

    (c) složenost transakcija;

    (d) uključuje li rizik značajne transakcije s povezanim strankama;

    (e) stupanj subjektivnosti pri mjerenju financijskih informacija povezanih s rizikom, naročito kod onih mjerenja koja uključuju širok raspon mjerenja neizvjesnosti; i

    (f) uključuje li rizik značajne transakcije izvan uobičajenog poslovanja subjekta ili transakcije koje se na drugi način čine neuobičajenima. (Vidjeti točke A119-A123.)

29. Ako je revizor utvrdio da postoji značajan rizik, revizor će steći razumijevanje subjektovih kontrola, uključujući kontrolne aktivnosti, relevantne za taj rizik. (Vidjeti točke A124-A126.)

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, subjektove kontrole za takve rizike relevantne za reviziju i revizor će steći razumijevanje tih kontrola. (Vidjeti točke A127-A129.)

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, re-

vizor će izmijeniti procjenu i u skladu s tim modificirati daljnje planirane revizijske postupke. (Vidjeti točku A130.)

Dokumentacija

32. Revizor će u revizijsku dokumentaciju uključiti:[2]
    (a) raspravu između angažiranog tima, gdje to zahtijeva točka 10, te donesene značajne odluke;
    (b) ključne elemente za razumijevanja stečenog u vezi sa svakim aspektom subjekta i njegovog okruženja, navedenog u točki 11, i svaku komponentnu internih kontrola, navedenu u točkama 14-24; izvore informacija iz kojih je stečeno razumijevanje; i obavljene postupke procjene rizika;
    (c) prepoznate i procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na razini financijskih izvještaja i na razini tvrdnje, kako zahtijeva točka 25; i
    (d) prepoznate rizike, i povezane kontrole o kojima je revizor stekao razumijevanje, kao posljedicu zahtjeva iz točki 27-30. (Vidjeti točke A131-A134.)

***

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 subjektove 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, kada:

- procjenjuje rizike značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima;
- ocjenjuje značajnost u skladu s MRevS-om 320;[3]
- razmatra primjerenost izbora i primjene računovodstvenih politika i primjerenost objava u financijskim izvještajima;
- prepoznaje područja gdje mogu biti nužna posebna revizijska razmatranja, na primjer, transakcije s povezanim strankama, primjerenost menadžmentovog korištenja pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja ili razmatra poslovnu svrhu transakcije;

[2] MRevS 230 "Revizijska dokumentacija", točke 8-11 i točka A6.
[3] MRevS 320 "Značajnost u planiranju i obavljanju revizije".

- utvrđuje očekivane vrijednosti za primjenu kada obavlja analitičke postupke;
- reagira na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja, uključujući kada oblikuje i obavlja daljnje revizijske postupke radi pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza; i
- ocjenjuje dostatnost i primjerenost pribavljenih revizijskih dokaza, kao što je 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 objavama i povezanim tvrdnjama te o uspješnosti djelovanja kontrola, čak i takvim revizijskim postupcima koji 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 obujam 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 prepoznavanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare.[4]

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 kada informacije koje treba pribaviti tim postupcima mogu biti korisne za prepoznavanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja. Primjeri takvih postupaka uključuju:

- pregledavanje informacija dobivenih iz vanjskih izvora, kao što su izvješća analitičara, banaka ili agencija za ocjenu boniteta; poslovnih i gospodarskih časopisa; ili financijskih publikacija ili publikacija koje izdaju regulativna tijela; i

[4] MRevS 240 "Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja", točke 12-24.

- postavljanje upita vanjskom pravnom savjetniku subjekta ili procjeniteljima koje subjekt koristi.

Upiti upućeni menadžmentu 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. Međutim, revizor također može pribaviti informacije ili različita gledišta u prepoznavanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja, kroz postavljanje upita drugima unutar subjekta te 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;
- upiti upućeni osoblju unutarnje revizije mogu se odnositi na njihove aktivnosti obavljene tijekom godine povezane s oblikovanjem i uspješnošću internih kontrola subjekta te na pitanje o tome je li menadžment na zadovoljavajući način reagirao na nalaze utvrđene tim aktivnostima;
- 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 se odnositi na pitanja, 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, aranžmani (poput zajedničkih pothvata) s poslovnim partnerima i značenje ugovorenih uvjeta; i
- upiti usmjereni na osoblje marketinga ili prodaje mogu se odnositi na promjene strategije marketinga subjekta, trendove prodaje ili ugovorne odnose s kupcima.

Analitički postupci (Vidjeti točku 6(b).)

A7. Analitički postupci obavljeni 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 obavljeni kao postupci procjene rizika mogu uključiti financijske i nefinancijske informacije, na primjer, odnos između prodaje i veličine prodajnog prostora ili volumena prodanih proizvoda.

A8. Analitički postupci mogu pomoći u prepoznavanju postojanja neuobičajenih transakcija ili događaja i iznosa, odnosa i trendova koji mogu ukazivati na pitanja koja imaju učinke na reviziju. Prepoznati neuobičajeni ili neočekivani odnosi mogu pomoći revizoru u prepoznavanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja, a naročito rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare.

A9. Međutim, kada se u takvim analitičkim postupcima koriste podaci agregirani na visokoj razini (što može biti u slučaju kada 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

A10. 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 revizor može obaviti ograničene analitičke postupke za svrhe planiranja revizije ili pribaviti neke informacije kroz propitkivanje, moguće je da će revizor trebati planirati obavljanje analitičkih postupaka, kada postane dostupan najraniji nacrt financijskih izvještaja subjekta, kako bi prepoznao i procijenio rizike značajnog pogrešnog prikazivanja.

Promatranje i provjeravanje (Vidjeti točku 6(c).)

A11. 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.)

A12. Ranije stečeno revizorovo iskustvo sa subjektom i revizijski postupci obavljeni u revizijama u ranijim godinama revizoru mogu osigurati informacije o pitanjima kao što su:

- ranija pogrešna prikazivanja te jesu li ili nisu pravodobno ispravljena;
- vrsta subjekta i njegovo okruženje te subjektove interne kontrole (uključujući i nedostatke u internim kontrolama); i
- značajne promjene koje su se mogle desiti u subjektu ili njegovom poslovanju u odnosu na prethodno obračunsko razdoblje, što može pomoći revizoru u stje-

canju dostatnog razumijevanja subjekta kako bi prepoznao i procijenio rizike značajnog pogrešnog prikazivanja.

A13. 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 provlačenje transakcija kroz sustav, kako bi utvrdio jesu li nastale promjene koje mogu utjecati na relevantnost takvih informacija.

Raspravljanje unutar angažiranog tima (Vidjeti točku 10.)

A14. Raspravljanje unutar angažiranog tima o osjetljivosti financijskih izvještaja subjekta na značajno pogrešno prikazivanje:

- daje mogućnost iskusnijim članovima angažiranog tima, uključujući angažiranog partnera, 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 da steknu 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 su oni obavili mogu utjecati na druge aspekte revizije, kao 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 rizicima.

MRevS 240 sadrži daljnje zahtjeve i upute u vezi s raspravljanjem unutar angažiranog tima o rizicima prijevare.[5]

A15. Nije uvijek nužno ili izvedivo da se u raspravljanju uključe svi članovi u pojedinu raspravu (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 odgovarajućim, sa specijalistima i onima koji su odgovorni za revizije sa-

[5] MRevS 240, točka 15.

stavnih dijelova grupe, dok raspravljanje s drugima može delegirati, vodeći računa o obujmu 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

A16. 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 prijevare ili pogreške.

Zahtijevano razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući subjektove interne kontrole

Subjekt i njegovo okruženje

Industrijski, regulativni i ostali vanjski faktori (Vidjeti točku 11(a).)

Industrijski faktori

A17. Relevantni industrijski faktori 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 subjektovim proizvodima; i
- ponudu energije i troškove.

A18. 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.[6]

Regulativni faktori

A19. Relevantni regulativni faktori uključuju regulativno okruženje. Regulativno okruženja obuhvaća, između ostalih pitanja, primjenjivi okvir financijskog izvještavanja i pravno i političko okruženje, zahtjeve zaštite okoline koji utječu na djelatnost i poslovni subjekt. Primjeri pitanja koja revizor može razmotriti uključuju:

---

[6] MRevS 220 "Kontrola kvalitete za revizije financijskih izvještaja", točka 14.

- 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 državne pomoći), i tarifne politike i politike ograničavanja trgovine; i
- zahtjeve zaštite okoliša koji utječu na djelatnost i subjektovo poslovanje.

A20. MRevS 250 sadrži neke posebne zahtjeve u vezi sa zakonskim i regulativnim okvirom primjenjivim na subjekt i djelatnost ili sektor u kojem subjekt posluje.[7]

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

A21. Za revizije subjekata javnog sektora, zakon, regulative ili druge pravne stečevine mogu utjecati na subjektovo poslovanje. Takve je elemente bitno razmotriti kada se stječe razumijevanje subjekta i njegovog okruženja.

Ostali vanjski faktori

A22. Primjeri ostalih vanjskih faktora, 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).)

A23. 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 mogu uključiti pitanja jesu li odgovarajuće 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 prepoznate i iskazane transakcije s povezanim strankama. MRevS 550[8] ustanovljuje zahtjeve i pruža upute za revizorova razmatranja relevantna za povezane stranke.

---

7 MRevS 250 "Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja", točka 12.

8 MRevS 550 "Povezane stranke".

A24. Primjeri pitanja koje revizor može razmotriti kada stječe razumijevanje o vrsti subjekta uključuju:

- Poslovanje – kao što su:
  - vrste izvora prihoda, proizvoda ili usluga, i tržišta, uključujući uključenost u elektroničko trgovanje, kao što je prodaja preko interneta, i marketinške aktivnosti;
  - vođenje poslovanja (na primjer, skladištenje i metode proizvodnje ili aktivnosti izložene rizicima zaštite okoline);
  - savezi, zajednički pothvati i outsourcing aktivnosti;
  - geografska rasprostranjenost i segmentiranje djelatnosti;
  - položaj proizvodnih pogona, veleprodajnih prostora, ureda te smještaj i količine zaliha;
  - 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);
  - aktivnosti i izdaci za istraživanje i razvoj; i
  - transakcije s povezanim strankama.
- Ulaganja i investicijske aktivnosti – kao što su:
  - planirana ili nedavno ostvarena stjecanja ili otuđivanja;
  - ulaganje i otuđivanje vrijednosnih papira i zajmovi;
  - aktivnosti kapitalnih ulaganja; i
  - ulaganja u nekonsolidirane subjekte, uključujući ortakluke, zajedničke pothvate i subjekte posebne namjene.
- Financiranje i financijske aktivnosti – kao što su:
  - glavna ovisna društva i pridružena društva, uključujući konsolidirane i nekonsolidirane strukture;
  - struktura duga i povezanih stavki, uključujući izvanbilančne financijske aranžmane i sporazume o najmu;
  - povlašteni vlasnici (lokalni, inozemni, poslovni ugled i iskustvo) i povezane stranke; i
  - korištenje derivativnih financijskih instrumenata.

- Financijsko izvještavanje – kao što su:
  - 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);
  - praksa u vezi s priznavanjem prihoda;
  - računovodstvo za fer vrijednosti;
  - devizna imovina, obveze i transakcije; i
  - računovodstvo za neuobičajene ili složene transakcije, uključujući one u prijepornim ili rastućim područjima (na primjer, računovodstvo plaćanja temeljenog na dionicama).

A25. Značajne promjene u subjektu u odnosu na prethodna razdoblja mogu stvoriti ili promijeniti rizike značajnog pogrešnog prikazivanja.

Vrste subjekata posebne namjene

A26. Subjekt posebne namjene (koji se ponekad naziva posrednik 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, ortakluka 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 stranke mogu osiguravati financiranje subjekta posebne namjene. Kako je navedeno u MRevS-u 550, u nekim okolnostima, subjekt posebne namjene može biti subjektova povezana stranka.[9]

A27. 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).)

A28. Razumijevanje subjektovog izbora i primjene računovodstvenih politika može obuhvatiti pitanja kao što su:

- metode koje subjekt koristi za iskazivanje značajnih i neuobičajenih transakcija;

[9] MRevS 550 "Povezane stranke", točka A7.

- 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 kada i kako će subjekt usvojiti te zahtjeve.

Ciljevi i strategije i povezani poslovni rizici (Vidjeti točku 11(d).)

A29. Subjekt vodi svoje poslovanje u kontekstu faktora djelatnosti, regulativnih faktora i ostalih unutarnjih ili vanjskih faktora. Kako bi reagirali na te faktore, 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.

A30. Poslovni rizici su širi od rizika značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima, iako ih uključuju. Poslovni rizik može nastati zbog promjena ili složenosti. Propust prepoznavanja 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.

A31. Razumijevanje poslovnih rizika s kojima se suočava subjekt povećava vjerojatnosti prepoznavanja rizika značajnog pogrešnog prikazivanja, budući da će najveći dio poslovnih rizika imati eventualne financijske posljedice, a time i učinak u financijskim izvještajima. Međutim, revizor nema odgovornost za prepoznavanje ili procjenjivanje svih poslovnih rizika jer svi poslovni rizici ne stvaraju rizike značajnog pogrešnog prikazivanja.

A32. Primjeri pitanja koja revizor može razmotriti kada stječe razumijevanje subjektovih 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 suočavanje s promjenama u djelatnosti);
- nove proizvode ili 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 subjektove nemogućnosti da ispuni zahtjeve);
- korištenje IT-a (potencijalni povezani poslovni rizik može biti, na primjer, da su sustavi i obrade nekompatibilni); i
- učinke implementiranja strategija, naročito svaki učinak koji vodi k novim računovodstvenim zahtjevima (potencijalni povezani poslovni rizik može biti, na primjer, nepotpuna ili neispravna implementacija).

A33. Poslovni rizik može odmah imati posljedice na rizik značajnog pogrešnog prikazivanja za klase transakcija, stanja računa i objave na razini tvrdnje ili na razini financijskog izvještaja. Primjerice, poslovni rizik nastao temeljem ugovaranja s kupcima može povećati rizik značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog s vrednovanjem potraživanja. Međutim, isti rizik, naročito u kombinaciji s padajućim gospodarstvom, može također imati i dugotrajne posljedice, koje revizor razmatra kada procjenjuje primjerenost pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja. Može li poslovni rizik imati za posljedicu značajno pogrešno prikazivanje se, stoga, sagledava u kontekstu subjektovih okolnosti. Primjeri uvjeta i događaja koji mogu ukazivati na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja navedeni su u Dodatku 2.

A34. Uobičajeno, menadžment prepoznaje poslovne rizike i razvija pristupe za suočavanje s njima. Takav postupak procjene rizika dio je internih kontrola i razmatra se u točki 15 i u točkama A79-A80.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

A35. Za revizije subjekata javnog sektora, na "ciljeve menadžmenta" mogu utjecati obveze u vezi s javnom odgovornošću i ti ciljevi mogu uključivati one kojima je izvorište u zakonu, regulativi ili drugoj pravnoj stečevini.

Mjerenje i pregled subjektove financijske uspješnosti (*Vidjeti točku* 11(e).)

A36. 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 subjektove 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.

A37. Mjerenje i pregled financijske uspješnosti nisu isti kao i monitoring kontrola (razmatra se kao komponenta internih kontrola u točkama A98-A104), 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 stranke); 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.

A38. 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 odnose, trendove i poslovne statistike;
- analize uspješnosti razdoblja u odnosu na druga razdoblja;
- budžete, prognoze, 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.

A39. Vanjske stranke 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.

A40. 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 na 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, naročito 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

A41. Manji subjekti često nemaju postupak mjerenja i pregleda financijske uspješnosti. Upiti postavljeni menadžmentu mogu otkriti da se za ocjenjivanje financijske uspješnosti i poduzimanje odgovarajućih radnji on oslanja na određene ključne pokazatelje. Ako takvi upiti ukažu na nepostojanje mjerenja ili pregledavanja uspješnosti, može postojati povećani rizik da pogrešno prikazivanje neće biti otkriveno i ispravljeno.

Subjektove interne kontrole (Vidjeti točku 12.)

A42. Razumijevanje internih kontrola pomaže revizoru u prepoznavanju vrsta potencijalnog pogrešnog prikazivanja i faktora koji utječu na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja te u oblikovanju vrsta, vremenskog rasporeda i obujma daljnjih revizijskih postupaka.

A43. Materijal za primjenu o internim kontrolama koji slijedi prezentiran je u četiri dijela, i obuhvaća:

- opće vrste i karakteristike internih kontrola;
- kontrole relevantne za reviziju;
- sadržaj i razmjer razumijevanja relevantnih kontrola; i
- komponente internih kontrola.

Opće vrste i karakteristike internih kontrola

Svrha internih kontrola

A44. Interne kontrole su oblikovane, uvedene i održavaju radi suočavanja s prepoznatim 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

A45. Manji subjekti mogu koristiti manje strukturirane načine i jednostavnije procese i postupke za postizanje svojih ciljeva.

Ograničenja internih kontrola

A46. 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 kontrola može biti neučinkovito, kao što je u slučaju gdje se informacije stvorene za svrhe interne kontrole (na primjer, izvješća izuzetaka) neučinkovito koriste jer osobe odgovorne za pregledavanje tih informacija ne razumiju njihovu svrhu ili propuštaju poduzeti primjerenu radnju.

A47. Dodatno, kontrole mogu biti zaobiđene tajnim dogovorom dviju ili više osoba ili neodgovarajućim zaobilaženjem kontrola od strane menadžmenta. Primjerice, menadžment može zaključiti pobočni 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 prepoznavanje i izvještavanje transakcija koje prelaze određeni kreditni limit.

A48. 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

A49. Manji subjekti često imaju manje zaposlenika što može ograničavati razmjer 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.

A50. S druge strane, vlasniku-menadžeru može biti lakše zaobići kontrole jer je sustav internih kontrola slabije strukturiran. Revizor to treba uzeti u obzir pri prepoznavanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare.

Podjela internih kontrola u komponente

A51. Podjela internih kontrola u sljedećih pet komponenata, 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, uvodi 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.

A52. Materijal za primjenu u vezi s pet komponenata internih kontrola o tome kako se odnose na reviziju financijskih izvještaja naveden je u nastavku u točkama A69-A104. Dodatak 1 pruža daljnja objašnjenja za te komponente internih kontrola.

Karakteristike ručnih i automatiziranih elemenata internih kontrola relevantne za revizorovu procjenu rizika

A53. 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.

A54. 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 odobravanja i pregledavanja 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 papirnate 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 djelotvornosti funkcioniranja IT-a i automatiziranih kontrola te na postupanje s odbačenim stavkama. Kada 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 odgovarajućim tvrdnjama za značajne račune ili mogu biti presudne za djelotvorno 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.

A55. Općenito, IT pruža korisnosti subjektovim internim kontrolama omogućavajući subjektu:

- dosljednu primjenu prethodno utvrđenih pravila poslovanja i obavljanje složenih izračuna pri obrađivanju golemog broja transakcija i 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 zaobiđene; i
- unaprjeđivanje mogućnosti postizanja djelotvorne podjele dužnosti implementiranjem kontrola zaštite u aplikacije, baze podataka i operativne sustave.

A56. 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 neodgovarajuće 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;
- neovlašteno mijenjanje sustava ili programa;
- propust obavljanja nužnih promjena sustava ili programa;
- neodgovarajuće ručne intervencije; i
- potencijalni gubitak podataka ili nemogućnost pristupa podacima kada su potrebni.

A57. 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 djelotvornosti automatiziranih kontrola.

A58. Ručni elementi u internim kontrolama mogu biti manje pouzdani od automatiziranih kontrola jer se mogu lakše zaobići, 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.

A59. 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 djelotvornih kontrola u kontekstu karakteristika subjektovog informacijskog sustava.

Kontrole relevantne za reviziju

A60. Postoji izravna veza između ciljeva subjekta i kontrola koje implementira s ciljem osiguranja razboritog 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.

A61. Faktori 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.

A62. Kontrole nad potpunošću 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 sukladnosti također mogu biti relevantne za reviziju ukoliko se odnose na podatke koje revizor ocjenjuje ili koristi pri primjenjivanju revizijskih postupaka.

A63. Interne kontrole za zaštitu imovine od neovlaštenog stjecanja, uporabe ili otuđivanja mogu uključivati kontrole koje se odnose na financijsko izvještavanje i ciljeve poslovanja. Revizorova razmatranja takvih kontrola općenito su ograničena na one kontrole koje su relevantne za pouzdanost financijskog izvještavanja.

A64. 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 uspješnog 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

A65. 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.)

A66. 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 djelotvorne ima malo smisla te se stoga najprije razmatra oblikovanost kontrola. Neispravno oblikovana kontrola može predstavljati značajan nedostatak u internim kontrolama.

A67. 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.

A68. 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 A55), 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.[10]

Komponente internih kontrola – Okruženje kontrola (Vidjeti točku 14.)

A69. Okruženje kontrola uključuje funkcije upravljanja i rukovođenja 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.

A70. Elementi okruženja kontrola, koji mogu biti relevantni za stjecanje razumijevanja o okruženju kontrola, uključuju sljedeće:

(a) *Priopćavanje i nametanje čestitosti i etičkih vrijednosti* – to su bitni elementi koji utječu na djelotvornost 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 aktivnosti pomnog praćenja, informacije koje primaju te koliko pomno ispituju aktivnosti; i

[10] MRevS 330 "Revizorove reakcije na procijenjene rizike".

- 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, uvježbavanje, ocjenjivanje, savjetovanje, unaprjeđivanje, nagrađivanje i sankcioniranje.

Revizijski dokazi za elemente okruženja kontrola

A71. Revizor uobičajeno pribavlja relevantne revizijske dokaze pomoću kombinacije upita i drugih postupaka procjene rizika, primjerice, potkrjepljujući upite s promatranjem ili pregledom 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.

Učinak okruženja kontrola na procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja

A72. 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 u vezi sa sudjelovanjem onih koji su zaduženi za upravljanje, stoga, učinak imaju pitanja kao što su:

- njihova neovisnost o menadžmentu i njihova mogućnost da ocijene aktivnosti menadžmenta;
- razumiju li subjektove poslovne transakcije; i
- razmjer u kojem oni ocjenjuju jesu li financijski izvještaji sastavljeni u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

A73. 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, ne može kompenzirati veliku pristranost top menadžmenta da precijeni zarade poslovnog subjekta.

A74. Postojanje zadovoljavajućeg okruženja kontrola može biti pozitivan čimbenik kada revizor procjenjuje rizike značajnih pogrešnih prikazivanja. Međutim, iako ono može pomoći u smanjivanju rizika prijevare, zadovoljavajuće okruženje kontrola nije potpuna zaštita od prijevara. Suprotno tome, slabosti u okruženju kontrola mogu potkopati djelotvornost kontrola, naročito u vezi s prijevarama. Na primjer, menadžmentov propust da osigura dovoljne resurse za suočavanje 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 obujam revizorovih daljnjih postupaka.[11]

A75. 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

A76. 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 kada 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.

[11] MRevS 330, točke A2-A3.

A77. Nadalje, moguće je da revizijski dokazi za elemente okruženja kontrola u manjim subjektima neće biti raspoloživi u dokumentarnom obliku, naročito 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 poštenja i etičkog ponašanja.

A78. 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.)

A79. Subjektov postupak procjene rizika predstavlja osnovu na kojoj menadžment utvrđuje kako treba upravljati rizicima. Ako je taj postupak subjekta za procjenu rizika odgovarajuć u danim okolnostima, on pomaže revizoru u prepoznavanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja. Je li subjektov postupak procjene rizika odgovarajuć u danim okolnostima, pitanje je za prosudbu.

Posebna razmatranja za manje subjekte (Vidjeti točku 17.)

A80. U malom subjektu nije vjerojatno da je ustanovljen postupak procjene rizika. U takvim slučajevima, vjerojatno je da će menadžment prepoznati rizike kroz izravnu osobnu uključenost u poslovanje. Neovisno o okolnostima, međutim, i nadalje je nužno postavljanje upita o tome kako se prepoznaju rizici i kako se menadžment suočava 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.)

A81. Informacijski sustav relevantan za ciljeve financijskog izvještavanja, koji uključuje računovodstveni sustav, sastoji se od postupaka i evidencija oblikovanih i ustanovljenih:

- da iniciraju, evidentiraju, obrađuju i izvještavaju subjektove transakcije (kao i događaje i uvjete) te radi održavanja odgovornosti za imovinu, obveze i glavnicu;
- da riješe neispravno obrađene transakcije, na primjer, datoteke automatski odbačenih stavki i postupaka koji se slijede kako bi se pravodobno riješile odbačene stavke;
- da obrade i izvijeste o sustavu preskakanja ili zaobilaženja kontrola;
- za prijenos informacija od sustava za obrađivanje transakcija u glavnu knjigu;

- za hvatanje 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
- za osiguranje da su prikupljene, evidentirane, obrađene, sažete i primjereno objavljene u financijskim izvještajima one informacije za koje se to zahtijeva primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

Knjiženja u dnevniku

A82. 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 nenaplativih računa potraživanja.

A83. 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. Kada 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

A84. 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 odgovarajuć u subjektovim okolnostima.

Posebna razmatranja za manje subjekte

A85. Informacijski sustavi i povezani poslovni postupci relevantni za financijsko izvještavanje u malim subjektima bit će vjerojatno manje formalni 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.)

A86. 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 razmjer u kojem osoblje shvaća kako su njegove aktivnosti u informacijskom sustavu financijskog izvještavanja povezane s radom drugih te načine izvještavanja odgovarajuće 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 manje subjekte

A87. Komuniciranje može biti manje formalno i lakše se ostvaruje u manjim nego u velikim subjektima zbog veličine malog subjekta, kao i zbog veće prisutnosti i dostupnosti menadžmenta.

Komponente internih kontrola – Kontrolne aktivnosti (Vidjeti točku 20.)

A88. 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;
- fizičkim kontrolama; i
- podjelom dužnosti.

A89. 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.

A90. 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.

A91. Revizorova pozornost može biti usmjerena na prepoznavanje 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. Kada više kontrolnih aktivnosti postiže isti cilj, nije nužno steći razumijevanje o svakoj kontrolnoj aktivnosti koja je povezana s tim ciljem.

A92. Revizorova saznanja o postojanju ili nepostojanju kontrolnih aktivnosti dobivena stjecanjem razumijevanja o drugim komponentama internih kontrola, pomaže revizoru pri odlučivanju je li nužno posvetiti dodatnu pozornost stjecanju razumijevanja kontrolnih aktivnosti.

Posebna razmatranja za manje subjekte

A93. 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 subjekta može se ustanoviti da određene vrste kontrolnih aktivnosti nisu relevantne jer ih primjenjuje menadžment. Na primjer, ako menadžment ima isključivu ovlast odobravanja kreditnog limita kupcima ili odobravanja značajnih nabava ili povlačenja kreditnih linija, to može predstavljati jaku kontrolu nad tim aktivnostima, umanjujući ili otklanjajući potrebu detaljnijih kontrolnih aktivnosti.

A94. 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.)

A95. Primjena IT-a utječe na način na koji se implementiraju kontrolne aktivnosti. S revizorovog gledišta, kontrole nad IT sustavima djelotvorne su ako održavaju nepovredivost informacija i štite podatke koje takvi sustavi obrađuju i uključuju učinkovite opće IT kontrole i aplikacijske kontrole.

A96. Opće IT kontrole su politike i postupci koji se odnose na mnoge aplikacije i podržavaju djelotvorno funkcioniranje aplikacijskih 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;
- kupovanjem, promjenama i održavanjem sistemskog softvera;
- promjenom programa;
- zaštitom pristupa; i
- kupovinom, razvojem i održavanjem aplikativnih sustava.

One se općenito provode radi suočavanja s rizicima navedenim ranije u točki A56.

A97. 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 nepovredivost 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.)

A98. Monitoring kontrola je postupak za procjenjivanje djelotvornosti 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.

A99. Menadžmentove monitoring aktivnosti mogu uključivati korištenje informacija iz komuniciranja s vanjskim strankama, 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

A100. 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.

Službe interne revizije (Vidjeti točku 23.)

A101. Subjektova služba interne revizije vjerojatno će biti relevantna za reviziju ako su sadržaji odgovornosti i aktivnosti službe interne revizije u vezi sa subjektovim financijskim izvještavanjem, i revizor očekuje da će koristiti rad internih revizora kako bi izmijenio vrste ili vremenski raspored ili smanjio obujam revizijskih postupaka koje treba obaviti. Ako revizor odrediti da će služba interne revizije vjerojatno biti relevantna za reviziju, primjenjuje se MRevS 610.

A102. Ciljevi službe interne revizije, stoga i sadržaji njezinih odgovornosti i njezin status unutar organizacije, jako će se razlikovati i ovise o veličini i strukturi subjekta i zahtjevima menadžmenta i, gdje je primjenjivo, onih koji su zaduženi za upravljanje. Odgovornosti službe interne revizije mogu uključiti, na primjer, monitoring internih kontrola, upravljanje rizicima, i pregled sukladnosti sa zakonima i regulativama. S druge strane, odgovornosti službe interne revizije mogu se ograničiti, na primjer, na pregled ekonomičnosti, djelotvornosti i učinkovitosti poslovanja i, prema tome, moguće je da neće biti u vezi sa subjektovim financijskim izvještavanjem.

A103. Ako su sadržaji odgovornosti službe interne revizije povezani sa subjektovim financijskim izvještavanjem, razmatranje eksternog revizora u vezi s obavljenim aktivnostima službe interne revizije ili s aktivnostima koje ona treba obaviti, može uključiti pregled plana revizija koji je sastavila služba interne revizije za razdoblje i, ako on postoji, raspravljanje tog plana s internim revizorima.

Izvori informacija (Vidjeti točku 24.)

A104. 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 subjektovim aktivnostima monitoringa; i
- osnovice po kojoj menadžment smatra da su informacije dovoljno pouzdane za tu svrhu.

Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja

Procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na razini financijskih izvještaja (Vidjeti točku 25 (a).)

A105. 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 prepoznaje uz određene tvrdnje na razini klase transakcija, stanja računa ili objava. Točnije, oni predstavljaju okolnosti koje mogu povećati rizik značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje, na primjer, kroz menadžmentovo zaobilaženje internih kontrola. Rizici za razinu financijskog izvještaja mogu biti naročito relevantni za revizorovo razmatranje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja nastalog temeljem prijevare.

A106. Rizici na razini financijskih izvještaja mogu naročito nastati zbog slabog okruženja kontrola (iako ti rizici mogu također biti u vezi s drugim faktorima, 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.

A107. Revizorovo razumijevanje internih kontrola može stvoriti dvojbu o mogućnosti revidiranja subjektovih financijskih izvještaja. Na primjer:

- zabrinutost u pogledu čestitosti subjektovog 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 subjektovih 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.

A108. MRevS 705[12] 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 kada je povlačenje moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi.

Procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje (Vidjeti točku 25(b).)

A109. Rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje za klase transakcija, stanja računa i objave treba razmotriti jer takva razmatranja izravno pomažu u određivanju

[12] MRevS 705 "Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora".

vrsta, vremenskog rasporeda i obujma daljnjih revizijskih postupaka na razini tvrdnji nužnih za pribavljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza. U prepoznavanju i procjenjivanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje, revizor može zaključiti da su prepoznati rizici prožimajuće povezani s financijskim izvještajima kao cjelinom i da potencijalno utječu na mnoge tvrdnje.

Korištenje tvrdnji

A110. U prezentiranju da su financijski izvještaji u skladu s primjenjivim 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.

A111. Tvrdnje koje revizor koristi za razmatranje različitih vrsta potencijalnih pogrešnih prikazivanja koje mogu nastati, mogu se svrstati u sljedeće tri kategorije te mogu imati sljedeće oblike:

(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.

(b) Tvrdnje o stanjima računa na kraju razdoblja:

(i) Postojanje – imovina, obveze, i glavnički interesi postoje.

(ii) Prava i obveze – subjekt drži ili kontrolira prava na imovinu i obveze pripadaju subjektu.

(iii) Potpunost – sva imovina, obveze i glavnički interesi koji su trebali biti evidentirani su i evidentirani.

(iv) Vrednovanje i alociranje – imovina, obveze i glavnički interesi uključeni su u financijske izvještaje s odgovarajućim iznosima i svako posljedično vrednovanje ili alociranje usklađivanja prikladno je evidentirano.

(c) Tvrdnje o prezentiranju i objavljivanju:

(i) Nastanka i prava i obveze – objavljeni događaji, transakcije i ostala pitanja nastali su i odnose se na subjekt.

(ii) Potpunost – sva objavljivanja koja su trebala biti uključena u financijskim izvještajima su i uključena.

(iii) Klasifikacija i razumljivost – financijske informacije prikladno su prezentirane i opisane i objavljivanja su jasno navedena.

(iv) Točnost i vrednovanje – financijske informacije prikladno su prezentirane i opisane i objavljivanja su jasno navedena.

A112. Revizor može koristiti tvrdnje onako kako su gore opisane ili ih može izraziti različito pod uvjetom da su obuhvaćeni svi gore navedeni aspekti. Na primjer, revizor može izabrati da kombinira tvrdnje o transakcijama i događajima s tvrdnjama o stanjima računa.

Posebna razmatranja subjekte javnog sektora

A113. Kada iznosi tvrdnje o financijskim izvještajima subjekta javnog sektora, osim onih navedenih u točki A111, menadžment često može tvrditi da su transakcije i događaji bili obavljeni u skladu sa zakonom, regulativom ili drugom pravnom stečevinom. Takve tvrdnje mogu biti u djelokrugu revizije financijskih izvještaja.

Proces prepoznavanja rizika značajnog pogrešnog prikazivanja (Vidjeti točku 26(a).)

A114. 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 obujam daljnjih revizijskih postupaka koje treba obaviti.

A115. Dodatak 2 sadrži primjere uvjeta i događaja koji mogu ukazivati na postojanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja.

Povezivanje kontrola s tvrdnjama (Vidjeti točku 26(c).)

A116. Pri obavljanju procjena rizika, revizor može prepoznati 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 po sebi ne suočavaju s rizikom. Često će tek višestruke kontrolne aktivnosti, zajedno s drugim elementima internih kontrola, biti dovoljne za suočavanje s rizikom.

A117. 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.

A118. Kontrole mogu biti ili izravno ili neizravno povezane s nekom tvrdnjom. Što je veza više neizravna, to manje djelotvorna 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 djelotvoran u smanjivanju rizika za tu tvrdnju od izravnijih kontrola povezanih s tom tvrdnjom, kao što je uparivanje otpremnica s fakturama.

Značajni rizici

Prepoznavanje značajnih rizika (Vidjeti točku 28.)

A119. Značajni rizici često su povezani s važnim nerutinskim transakcijama i pitanjima prosudbe. Nerutinske transakcije su transakcije koje su neuobičajene zbog veličine ili sadržaja pa stoga ne nastaju često. Pitanja prosudbe mogu uključivati stvaranje računovodstvenih procjena za koje je značajno mjerenje neizvjesnosti. Za rutinske, jednostavnije transakcije koje su podvrgnute sustavnom obrađivanju manje je vjerojatno da će stvarati značajne rizike.

A120. 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 djelotvornih kontrola nad rizicima.

A121. Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja mogu biti veći za rizike povezane sa značajnim pitanjima 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.

A122. MRevS 330 opisuje posljedice koje za daljnje revizijske postupke ima prepoznavanje rizika koji se smatraju važnim rizicima.[13]

Značajni rizici povezani s rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare

A123. MRevS 240 sadrži daljnje zahtjeve i upute u vezi s prepoznavanjem i procjenjivanjem rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare.[14]

Razumijevanje kontrola povezanih sa značajnim rizicima (Vidjeti točku 29.)

A124. Iako je manje vjerojatno da će kontrolama biti podvrgnuti rizici povezani s važnim nerutinskim pitanjima ili pitanjima 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 prosudbe 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 eksperti;
- dokumentirani postupak za procjene; i
- odobravanje od strane onih koji su zaduženi za upravljanje.

A125. Na primjer, kada 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 odgovarajućim stručnjacima (kao što su unutarnji ili vanjski pravni savjetnici), je li napravljena procjena mogućeg učinka te kako je predloženo da se te okolnosti objave u financijskim izvještajima.

A126. U nekim je slučajevima moguće da menadžment nije odgovarajuće reagirao na rizik značajnog pogrešnog prikazivanja implementiranjem kontrola za suočavanje s tim rizicima. Propust menadžmenta da implementira takve kontrole pokazatelj je značajnog nedostatka u internim kontrolama.[15]

Rizici za koje sami dokazni postupci ne osiguravaju dostatne i primjerene revizijske dokaze (Vidjeti točku 30.)

A127. 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

---

13 MRevS 330, točke 15 i 21.

14 MRevS 240, točke 25-27.

15 MRevS 265 "Priopćavanje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu", točka A7.

rutinskih i važnih klasa transakcija, kao što su subjektovi prihodi, nabave, naplate ili plaćanja.

A128. 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 ovise o djelotvornosti kontrola točnosti i potpunosti; i
- mogućnost da bude neotkriveno neispravno iniciranje ili mijenjanje informacija može biti veća ako se informacije iniciraju, evidentiraju, obrađuju ili izvještavaju samo u elektroničkom obliku te odgovarajuće kontrole nisu djelotvorne.

A129. Posljedice prepoznavanja takvih rizika na daljnje revizijske postupke opisane su u MRevS-u 330.[16]

Izmjena procjene rizika (Vidjeti točku 31.)

A130. 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 kontrole uspješno djeluju. Pri obavljanju 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 odgovarajuć 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.)

A131. Način na koji su dokumentirati 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.[17] Slično tome, na primjer, rezultati procjene rizika mogu se dokumentirati odvojeno ili se mogu

[16] MRevS 330, točka 8.

[17] MRevS 300, "Planiranje revizije financijskih izvještaja", točke 7 i 9.

dokumentirati kao dio revizorove dokumentacije o daljnjim postupcima.[18] Na oblik i obujam dokumentacije utječe vrsta, veličina i složenost subjekta i njegovih internih kontrola, dostupnost subjektovih informacija i revizijska metodologija i tehnologija koja se koristi tijekom revizije.

A132. Za subjekte koji imaju nekomplicirano 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.

A133. Obujam 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 dokumentacija kako bi im pomogla u stjecanju odgovarajućeg razumijevanja subjekta, nego što je to u slučaju kada uključuje iskusnije osobe.

A134. Za revizije koje se obavljaju iz godine u godinu, određena dokumentacija može se prenositi i ažurirati prema potrebama kako bi odražavala promjene u subjektovom poslovanju ili njegovim procesima.

[18] MRevS 330, točka 28.

Dodatak 1

(Vidjeti točke 4(c), 14-24, A69-A104)

Komponente internih kontrola

1. Ovaj Dodatak dodatno objašnjava komponente internih kontrola, kako je navedeno u točkama 4(c), 14-24 i A69-A104, te kako su one povezane s revizijom financijskih izvještaja.

Okruženje kontrola

2. Okruženje kontrola obuhvaća sljedeće sastavne dijelove:

   (a) *Priopćavanje i nametanje čestitosti i etičkih vrijednosti*. Djelotvornost kontrola ne može nadmašiti čestitost i etičke vrijednosti ljudi koji ih kreiraju, administriraju te ih nadziru. Čestitost i etičke vrijednosti produkt su subjektovih standarda etike i ponašanja, načina na koji se priopćavaju ti standardi i kako se nameću u praksi. Nametanje čestitosti 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 subjektovih politika u vezi sa čestitošću i etičkim vrijednostima može uključiti priopćavanje standarda ponašanja osoblju pomoću pravilnika ili kodeksa ponašanja i primjerima.

   (b) *Privrženost kompetentnosti*. Kompetentnost je znanje i vještina nužna za izvršavanje zadataka koji određuju 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 ili drugoj regulativi ili uputama. Ostale odgovornosti onih koji su zaduženi za upravljanje uključuju nadziranje oblikovanosti i učinkovitosti postupaka u vezi s unutarnjim prijavama nepravilnosti (djelovanjem tzv. zviždača) internih kontrola subjekta i postupka za pregledavanje učinkovitosti subjektovih 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 odgovarajuće 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 subjektove 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 subjektove procjene rizika

3. Za svrhe financijskog izvještavanja, subjektov postupak za procjenu rizika uključuje načine na koje menadžment prepoznaje 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 za upravljanje njima. Primjerice, subjektov postupak za procjenu rizika može uređivati način na koji subjekt sagledava mogućnost neevidentiranih transakcija ili prepoznaje i analizira značajne procjene iskazane u financijskim izvještajima.

4. Rizici relevantni za financijsko izvještavanje uključuju vanjske i unutarnje događaje i okolnosti koji mogu nastati ili negativno utjecati na mogućnost subjekta da inicira, evidentira, obradi i izvijesti 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 regulativnom ili poslovnom okruženju mogu imati za posljedicu promjene u pritiscima koje stvara konkurencija te značajno različite rizike.

- *Novo osoblje*. Novo osoblje može imati drugačiji odnos spram internih kontrola ili ih različito shvaćati.
- *Novi i 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 odgovarajuću 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 odgovarajućem obračunskom razdoblju; i
   - ispravno prezentiraju transakcije i objave u financijskim izvještajima.

7. Kvaliteta sustavom generiranih informacija utječe na sposobnost menadžmenta da donesi odgovarajuće 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*. 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 istražiteljskih i korektivnih aktivnosti; uspoređivanje internih podataka s vanjskim izvorima informacija; i pregledavanje funkcionalne ili poslovne uspješnosti.

- *Obrađivanje informacija*. Različite se kontrole obavljaju radi provjere točnosti, potpunosti i autorizacije transakcija. Dvije opsežne grupe kontrolnih aktivnosti informacijskih sustava su aplikacijske kontrole, koje se primjenjuju pri obradi pojedinačnih aplikacija i opće IT kontrole, koje su politike i postupci koji se odnose na mnoge aplikacije i podržavaju djelotvorno 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 takvih 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:

  - fizičku zaštitu imovine, uključujući odgovarajuće zaštite kao što su zaštitna sredstva za pristup imovini i evidencijama;

  - autoriziranje pristupa računalnim programima i datotekama; i

- 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 kada 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 odgovarajućih 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 pregled 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 djelotvorno 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 doprinose 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 strankama 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 A33, A115.)

Uvjeti i događaji koji mogu ukazivati na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja

U nastavku slijede primjeri uvjeta i događaji 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 strankama.
- Manjak osoblja s odgovarajućim 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.
- Upiti 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 popravljanje šteta u vezi s očuvanjem okoline.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 315 "Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja" Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

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	
Djelokrug ovog MRevS-a	1
Značajnost u kontekstu revizije	2-6
Datum stupanja na snagu	7
Cilj	8
Definicije	9
Zahtjevi	
Utvrđivanje značajnosti i značajnost za provedbu kada 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
Utvrđivanje značajnosti i značajnost za provedbu kada se planira revizija	A2-A12
Izmjena s napredovanjem revizije	A13

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

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski (MRevS) bavi se revizorovom odgovornošću da primijeni koncept značajnosti u planiranju i obavljanju revizije financijskih izvještaja. MRevS 450[1] objašnjava kako se u reviziji primjenjuje značajnost u ocjenjivanju učinka otkrivenih 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:

   - za pogrešne prikaze, uključujući ispuštanja, smatra se da su značajni ako se može razumno očekivati da oni, pojedinačno ili u zbroju, mogu utjecati na poslovne odluke korisnika donijete na osnovi financijskih izvještaja;
   - prosudbe o značajnosti stvaraju se 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 se na razmatranju zajedničkih potreba za financijskim informacijama korisnika kao grupe.[2] Ne sagledava se mogući učinak pogrešnih prikaza 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 u 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 da proučavaju informacije u financijskim izvještajima s razumnom ustrajnošću;

---

1 MRevS 450 "Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tijekom revizije".

2 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 rizičnim kapitalom subjekta, osiguravanje financijskih izvještaja koje ispunjava njihove potrebe također će ispuniti većinu potreba ostalih korisnika koje se mogu ispuniti financijskim izvještajima.

(b) razumiju da su financijski izvještaji sastavljeni, prezentirani i revidirani do razine značajnosti;

(c) uviđaju neizvjesnosti svojstvene mjerenju iznosa temeljenog na primjeni procjena, prosudbi i sagledavanja budućih događaja; i

(d) donose razumne poslovne odluke na osnovi informacija u financijskim izvještajima.

5. Revizor primjenjuje koncept značajnosti i u planiranju i u obavljanju revizije, i pri ocjenjivanju učinka pogrešnih prikaza otkrivenih u reviziji i neispravljenih pogrešnih prikaza, ako ih ima, na financijske izvještaje i pri formiranju mišljenja u revizorovu 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 obujma postupaka procjene rizika;

(b) prepoznavanja i procjenjivanja rizika značajnog pogrešnog prikazivanja; i

(c) utvrđivanje vrsta, vremenskog rasporeda i obujma daljnjih revizijskih postupaka.

Značajnost utvrđena kada se planira revizija ne ustanovljuje nužno iznos ispod kojeg će se neispravljeni pogrešni prikazi, pojedinačno ili u zbroju, uvijek ocjenjivati kao neznačajni. Okolnosti u vezi s nekim pogrešnim prikazima mogu uzrokovati da ih revizor ocijeni kao značajne, čak ako su ispod iznosa značajnosti. Iako nije izvedivo oblikovati revizijske postupke radi otkrivanja pogrešnih prikaza koji bi bili značajni isključivo zbog svoje vrste, revizor, kada ocjenjuje njihov učinak na financijski izvještaji[3], sagledava ne samo veličinu, nego i vrstu neispravljenih pogrešnih prikaza te određene okolnosti njihovog nastanka.

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 neispravljena i neotkrivena pogrešna prikazivanja prijeđu iznos značajnosti za financijski izvještaj kao cjelinu.

[3] MRevS 450, točka A16.

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 kada se planira revizija

10. Kada ustanovljuje opću strategiju revizije, revizor će odrediti značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu. Ako, u određenim okolnostima subjekta, postoji jedna ili više određenih klasa transakcija, stanja računa i objava 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 će također odrediti razinu ili razine značajnosti koje treba primijeniti na te određene klase transakcija, stanja računa i objava. (Vidjeti točke A2-A11.)

11. Revizor će odrediti značajnost za provedbu za svrhe procjenjivanja rizika značajnog pogrešnog prikazivanja i utvrđivanje vrste, vremenskog rasporeda i obujma daljnjih revizijskih postupaka. (Vidjeti točku A12.)

Izmjena s napredovanjem revizije

12. Revizor će 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 kada tijekom revizije spozna informacije koje bi uzrokovale da bi revizor početno odredio različit iznos ili različite iznose. (Vidjeti točku A13.)

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 objava) nego što je početno određena, revizor će utvrditi je li nužno izmijeniti značajnost za provedbu i jesu li vrste, vremenski raspored i obujam daljnjih revizijskih postupaka i nadalje primjereni.

Dokumentacija

14. U revizijsku dokumentaciju revizor će uključiti sljedeće iznose i faktore razmotrene u njihovom određivanju:[4]

    (a) značajnost za financijski izvještaji kao cjelinu; (Vidjeti točku 10.)

    (b) ako je primjenjivo, razinu ili razine značajnosti za određene klase transakcija, stanja računa i objava; (Vidjeti točku 10.)

    (c) značajnost za provedbu; i (Vidjeti točku 11.)

    (d) svaku izmjenu za (a)-(c) kako revizija napreduje. (Vidjeti točke 12-13.)

***

[4] MRevS 230 "Revizijska dokumentacija", točke 8-11 i točka A6.

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 prikazivana, zbog prijevare ili pogreške, omogućavajući na taj način revizoru da izrazi mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja; i da izvijesti o financijskim izvještajima, i komunicira kako se zahtijeva MRevS-ovima, u skladu s revizorovim nalazima.[5] Revizor stječe razumno uvjerenje pribavljanjem dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza kako bi smanjio revizijski rizik na prihvatljivo nisku razinu.[6] Revizijski rizik je rizik da revizor izrazi neodgovarajuće revizijsko mišljenje kada su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani. Revizijski rizik je funkcija rizika značajnog pogrešnog prikazivanja i rizika neotkrivanja.[7] Značajnost i revizijski rizik razmatraju se kroz reviziju, naročito, pri:

(a) prepoznavanju i procjenjivanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja;[8]

(b) utvrđivanju vrste, vremenskog rasporeda i obujma daljnjih revizijskih postupaka;[9] i

(c) ocjenjivanju učinka neispravljenih pogrešnih prikaza, ako ih ima, na financijske izvještaje[10] i pri formiranju mišljenja u revizorovu izvješću.[11]

Utvrđivanje značajnosti i značajnosti za provedbu kada se planira revizija

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora (Vidjeti točku 10.)

A2. 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.

---

5 MRevS 200 "Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima", točka 11.

6 MRevS 200, točka 17.

7 MRevS 200, točka 13(c).

8 MRevS 315 "Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja".

9 MRevS 330 "Revizorove reakcije na procijenjene rizike".

10 MRevS 450 "Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tijekom revizije".

11 MRevS 700 "Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima".

Upotreba mjerila u utvrđivanju značajnosti za financijske izvještaje kao cjelinu (Vidjeti točku 10.)

A3. Utvrđivanje značajnost uključuje uporabu dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza. Postotak se često primjenjuje na odabrano mjerilo kao početna točka u utvrđivanju značajnosti za financijske izvještaje kao cjelinu. Faktori koji mogu utjecati na prepoznavanje primjerenog mjerila uključuju sljedeće:

- elemente financijskih izvještaja (na primjer, imovinu, obveze, glavnicu, 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 zaduživanje, radije nego kroz glavnicu, korisnici mogu veći naglasak staviti na imovinu i zahtjeve u vezi s njom, nego na subjektove zarade); i
- relativnu nepostojanost mjerila.

A4. Primjeri mjerila koji mogu biti primjereni, ovisno o okolnostima subjekta, uključuju kategorije izvještavane dobiti, kao što je dobit prije poreza, ukupne prihode, bruto dobit i ukupne rashode, ukupnu glavnicu ili vrijednost neto imovine. Dobit prije poreza iz kontinuiranog poslovanja često se koristi za profitno orijentirane subjekte. Kada je dobit prije poreza iz kontinuiranog poslovanja nepostojana, druga mjerila mogu biti primjerena, kao što su bruto dobit ili ukupni prihodi.

A5. 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 gospodarsko okruženju u kojem subjekt posluje. Na primjer, kada se kao početno, 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.

A6. Značajnost je u vezi s financijskim izvještajima 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.

A7. Utvrđivanje postotka koji treba primijeniti na odabrano mjerilo uključuje korištenje 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

A8. Gdje je subjektova dobit prije poreza iz kontinuiranog poslovanja trajno podjednaka, 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 primanja može biti mjerodavnije.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

A9. 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 objava (Vidjeti točku 10.)

A10. Faktori koji mogu ukazivati na postojanje jedne ili više određenih klasa transakcija, stanja računa ili objava za koje je razumno očekivati da će pogrešni prikazi manjih iznosa nego što je značajnost za financijske izvještaje utjecati na ekonomske odluke korisnika donijete 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);
- 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, novo stjecanje).

A11. U razmatranju postoje li, u danim okolnostima subjekta, takve klase transakcija, stanja računa ili objave, revizor može smatrati kako je korisno steći razumijevanje stavova i očekivanja onih koji su zaduženi za upravljanje i menadžmenta.

Značajnost za provedbu (Vidjeti točku 11.)

A12. Planiranje revizije samo da bi se otkrili pojedinačni značajni pogrešni prikazi previđa činjenicu da zbroj pojedinačno neznačajnih pogrešnih prikaza može uzrokovati da financijski izvještaji budu značajno pogrešno prikazani i ne postavlja granicu za moguće neotkrivene pogrešne prikaze. Značajnost za provedbu (koja je, kako je definirano, jedan ili više iznosa) postavljena je da smanji 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 objavu postavljena je da na prihvatljivo nisku razinu smanji 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 objavu. Određivanje značajnosti za provedbu nije jednostavan mehanički izračun i uključuje korištenje profesionalne prosudbe. Na određivanje utječe revizorovo razumijevanje subjekta, ažurirano tijekom obavljanja postupaka procjene rizika, kao i vrste i obujam pogrešnih prikaza otkrivenih u ranijim revizijama i time i revizorova očekivanja u vezi s pogrešnim prikazima u tekućem razdoblju.

Izmjena s napredovanjem revizije (Vidjeti točku 12.)

A13. Značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu (i, ako je primjenjivo, razinu ili razine značajnosti za određene klase transakcija, stanja računa ili objave) može trebati izmijeniti kao posljedicu 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.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 320 "Značajnost u planiranju i obavljanju revizije" Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

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	
Djelokrug ovog MRevS-a	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 tvrdnji	6-23
Prikladnost prezentacije i objavljivanja	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 tvrdnji	A4-A58
Prikladnost prezentacije i objavljivanja	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

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski (MRevS) bavi se odgovornošću za oblikovanje i implementaciju reakcija na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja koje je tijekom revizije financijskih izvještaja pronašao i procijenio revizor u skladu s MRevS-om 315.[1]

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 značajnog pogrešnog prikazivanja prikupi dostatne i primjerene revizijske dokaze koji se odnose na te procijenjene rizike.

Definicije

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

   (a) Dokazni postupci – revizijski postupci oblikovani radi otkrivanja značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje. Dokazni postupci mogu uključivati:

      (i) testove detalja (za klase transakcija, stanja račun i objave); i

      (ii) dokazne analitičke postupke.

   (a) Testovi kontrola – revizijski postupci oblikovani radi ocjenjivanja učinkovitosti djelovanja kontrola u sprječavanju, ili otkrivanju i ispravljanju, značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje.

Zahtjevi

Sveobuhvatne reakcije

2. Revizor će oblikovati i ugraditi sveobuhvatne reakcije kako bi se suočio s procijenjenim rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja na razini financijskih izvještaja. (Vidjeti točke A1-A3.)

---

[1] MRevS 315 ''Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja''.

Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje

3. Revizor će oblikovati i provoditi 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.)

4. Prilikom oblikovanja daljnjih revizijskih postupaka koje treba obaviti, revizor će:

   (a) razmotriti razloge za danu procjenu rizika nastanka značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje za svaku klasu transakcija, stanje računa ili objavu, uključujući:

      (i) vjerojatnost značajnog pogrešnog prikazivanja zbog određenih karakteristika relevantne klase transakcija, stanja računa, ili objavljivanja (tj. inherentni rizik); i

      (ii) 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 učinkovito djelovanje kontrola prilikom određivanja vrsta, vremenskog rasporeda i obujma dokaznih postupaka); i (Vidjeti točke A9-A18.)

   (b) prikupiti to uvjerljivije revizijske dokaze što je viši revizijski rizik. (Vidjeti točku A19.)

Testovi kontrola

5. Revizor će oblikovati i obaviti testove kontrola kako bi prikupio dostatne i primjerene revizijske dokaze za učinkovitost djelovanja relevantnih kontrola ako:

   (a) revizorova procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje uključuje očekivanje da kontrole djeluju učinkovito (tj. revizor se namjerava pouzdati u učinkovitost djelovanja kontrola prilikom određivanja vrsta, vremenskog rasporeda i obujma dokaznih postupaka); ili

   (b) dokazni postupci sami za sebe ne mogu osigurati dostatne i primjerene revizijske dokaze na razini tvrdnje. (Vidjeti točke A20-A24.)

6. Prilikom oblikovanja i obavljanja testova kontrola, što je veći stupanj revizorova pouzdanja u učinkovitost kontrola, revizor će prikupiti uvjerljivije revizijske dokaze. (Vidjeti točku A25.)

Vrsta i obujam testova kontrola

7. Prilikom oblikovanja i obavljanja testova kontrola revizor će:

   (a) kako bi prikupio revizijske dokaze o učinkovitosti djelovanja kontrola provesti druge revizijske postupke u kombinaciji s postavljanjem upita, uključujući o:

(ii) načinu na koji su kontrole korištene u relevantnom vremenu tijekom razdoblja obuhvaćenog revizijom;

(iii) dosljednosti njihove primjene; i

(iv) tome tko ih je i u kojem smislu primijenio; (Vidjeti točke A26-A29.)

(b) odrediti ovise li kontrole koje treba testirati o drugim kontrolama (indirektne kontrole) i, ako ovise, je li potrebno prikupiti revizijske dokaze koji će potkrjepljivati učinkovitost djelovanja tih indirektnih kontrola. (Vidjeti točke A30-A31.)

Vremenski raspored testova kontrola

8. Revizor će 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 pouzdavanje. (Vidjeti točku A32.)

Korištenje revizijskih dokaza prikupljenih tijekom obračunskog razdoblja

9. Ako revizor prikuplja revizijski dokaz o učinkovitosti djelovanja kontrola tijekom obračunskog razdoblja, revizor će:

(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 revizijama prethodnih razdoblja

10. 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:

(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, nemijenjanje određene kontrole rizik; i

(f) rizike značajnog pogrešnog prikazivanja i razmjer pouzdavanja u kontrole. (Vidjeti točku A35.)

11. Ako revizor planira koristiti revizijski dokaz o učinkovitosti djelovanja određenih kontrola prikupljen u reviziji prethodnog razdoblja, revizor će 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 će taj dokaz prikupiti postavljanjem upita u kombinaciji s promatranjem ili provjeravanjem te će:

(a) ako su se dogodile promjene koje utječu na nastavak pouzdavanja u revizijski dokaz iz revizije prethodnog razdoblja, testirati kontrole tijekom tekuće revizije; i (Vidjeti točku A36.)

(b) ako nije bilo nikakvih promjena, 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 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

12. Ako se revizor planira pouzdati u kontrole nad rizikom koji smatra značajnim, revizor će testirati te kontrole u tekućem razdoblju.

Ocjenjivanje učinkovitosti djelovanja kontrola

13. Kada ocjenjuje učinkovitost djelovanja značajnih kontrola, revizor će 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.)

14. Ako se otkriju odstupanja od kontrola u koje se revizor namjerava pouzdati, revizor će postaviti posebne upite kako bi razumio te događaje i njihove moguće posljedice te će odrediti: (Vidjeti točku A41.)

(a) pružaju li obavljeni testovi kontrola odgovarajuću osnovu za oslanjanje na te kontrole;

(b) jesu li potrebni dodatni testovi kontrola; ili

(c) treba li se s potencijalnim rizicima pogrešnog prikazivanja suočiti korištenjem dokaznih postupaka.

Dokazni postupci

15. Neovisno o procijenjenim rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja, revizor će oblikovati i provesti dokazne postupke za svaku značajnu klasu transakcija, stanje računa i objavu. (Vidjeti točke A42-A47.)

16. Revizor će razmotriti trebaju li se postupci eksternih konfirmiranja provoditi kao dokazni revizijski postupci. (Vidjeti točke A48-A51.)

Dokazni postupci koji se odnose na proces zaključivanja financijskih izvještaja

17. Revizorovi dokazni postupci će uključiti sljedeće revizijske postupke koji se odnose na proces zaključivanja financijskih izvještaja:

    (a) prihvaćanje ili usklađivanje financijskih izvještaja s povezanim poslovnim knjigama; 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

18. Ako revizor utvrdi da je procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje značajan rizik, revizor će provesti dokazne postupke koji su odgovarajući za taj rizik. Kada se revizijski pristup reagiranja na značajne rizike sastoji samo u provedbi dokaznih postupaka, ti će postupci uključiti testove detalja. (Vidjeti točku A53.)

Vremenski raspored dokaznih postupaka

19. Ako se dokazni postupci provode prije datuma bilance, revizor će pokriti preostalo razdoblje provodeći:

    (a) dokazne postupke u kombinaciji s testovima kontrola za promatrano razdoblje; ili

    (b) ako revizor odredi da je dovoljno, samo daljnje dokazne postupke,

    koji osiguravaju razumnu osnovu za proširivanje revizijskih zaključaka na razdoblje od kada su postupci provedeni do kraja razdoblja obuhvaćenog revizijom. (Vidjeti točke A54-A57.)

20. Ako u tijeku obračunskog razdoblja otkrije pogrešna prikazivanja koja nije očekivao da će otkriti kada je procjenjivao rizik značajnog pogrešnog prikazivanja, revizor će ocijeniti trebaju li se mijenjati povezana procjena rizika i planirane vrste, vremenski raspored ili obujam dokaznih postupaka koji se odnose na preostalo razdoblje do datuma bilance. (Vidjeti točku A58.)

Prikladnost prezentacije i objavljivanja

21. 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.

Ocjenjivanje dostatnosti i primjerenosti revizijskih dokaza

22. Revizor će 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 prikladna. (Vidjeti točke A60-A61.)

23. Revizor će zaključiti jesu li prikupljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi. Prilikom izražavanja 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.)

24. Ako revizor nije prikupio dostatne i primjerene revizijske dokaze za značajne tvrdnje iz financijskih izvještaja, 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

25. Revizor će u revizijsku dokumentaciju uključiti:[2]

    (a) sveobuhvatne reakcije usmjerene na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na razini financijskih izvještaja te vrste, vremenski raspored i obujam 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.)

26. Ako revizor planira koristiti revizijske dokaze o učinkovitosti djelovanja kontrola prikupljene u proteklim revizijama, revizor će u revizijsku dokumentaciju uključiti zaključke u vezi s oslanjanjem na kontrole koje su bile testirane u prethodnoj reviziji.

27. Revizijska dokumentacija će pokazivati da su financijski izvještaji usklađeni s potkrepljujućim računovodstvenim evidencijama.

***

[2] MRevS 230 ''Revizijska dokumentacija'', točke 8-11 i točka A6.

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Sveobuhvatne reakcije (Vidjeti točku 5.)

A1. Sveobuhvatne reakcije radi suočavanja s procijenjenim rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja na razini financijskih izvještaja mogu uključivati:

- naglašavanje potrebe za održavanjem profesionalnog skepticizma revizijskog tima;
- dodjeljivanje iskusnijeg osoblja ili onog osoblja koje ima specijalne vještine, odnosno korištenje eksperata;
- osiguranje jačeg nadzora;
- uključivanje dodatnih elemenata nepredvidljivosti u izboru daljnjih revizijskih postupka; i
- 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 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 postupka 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; i
- povećava broj lokacija koje treba uključiti u djelokrug revizije.

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 obujam daljnjih revizijskih postupaka (Vidjeti točku 6.)

A4. Revizorova procjena prepoznatih rizika na razini tvrdnje osigurava osnovu za razmatranja prikladnog revizijskog pristupa u oblikovanju i provedbi daljnjih revizijskih postupaka. Na primjer, revizor može odrediti da:

- jedino obavljanjem testova kontrola revizor može postići učinkovitu reakciju na procijenjeni rizik nastanka značajnog pogrešnog prikazivanja za određenu tvrdnju;
- je obavljanje samo dokaznih postupaka prikladno 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 značajne 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 obujma 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 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 njegovu vrstu (tj. pregledavanje, 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 kada se postupak provodi, odnosno na razdoblje ili datum na koji se odnosi revizijski dokaz.

A7. Obujam 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 obujam 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, kada je procijenjeni rizik visok, revizor može tražiti da, uz ispitivanje dokumenta, treća stranka konfirmira potpunost uvjeta iz ugovora. Nadalje, za neke tvrdnje pojedini revizijski postupci mogu biti primjereniji nego neki drugi. Primjerice, kada 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 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 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 subjektovim informacijskim sustavom.

Vremenski raspored

A11. Revizor može obavljati testove kontrola ili dokazne postupke u tijeku razdoblja 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 će revizijske postupke obaviti nenajavljeno ili u nepredvidivo vrijeme (na primjer, provodeći nenajavljene revizijske postupke na odabranim lokacijama).To je naročito važno pri razmatranju reakcija na rizike prijevare. Na primjer, revizor može zaključiti da, kada su prepoznati rizici namjernog pogrešnog prikazivanja ili manipulacija, revizijski postupci, kojima se proširuju revizijski zaključci za razdoblje od kada su postupci provedeni do kraja razdoblja obuhvaćenog revizijom, neće biti učinkoviti.

A12. S druge strane, obavljanje revizijskih postupaka prije datuma kraja razdoblja može pomoći u prepoznavanju značajnih pitanja u ranim fazama revizije te ih prema tome može riješiti uz pomoć menadžmenta, odnosno razvijajući djelotvorni revizijski pristup rješavanja takvih pitanja.

A13. Nadalje, određeni revizijski postupci mogu se provoditi isključivo na kraju razdoblja ili nakon toga, na primjer:

- usklađivanje financijskih izvještaja s računovodstvenim evidencijama;
- ispitivanje prepravljanja 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 značajni čimbenici koji utječu na revizorovo razmatranje vremenskog rasporeda obavljanja revizijskih postupaka uključuju sljedeće:

- kontrolno okruženje;
- vrijeme dostupnosti značajne 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, ukoliko postoji rizik prikazivanja nerealnih 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); i
- razdoblje ili datum na koji se odnosi revizijski dokaz.

Obujam

A15. Obujam revizijskih postupaka koji se prosuđuje potrebnim određuje se nakon razmatranja značajnosti, procijenjenog rizika i stupnja uvjerenja koji revizor planira postići. Kada se pojedina svrha ostvaruje kombinacijom postupaka, obujam svakog postupka razmatra se zasebno. Općenito, obujam 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 obujma 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, kada revizor, reagirajući na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja koja se povezuju s prijevarom, odluči promijeniti obujam 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. Kada je riječ o revizijama subjekata javnog sektora, ovlaštenje za provedbu revizije i bilo koji drugi revizijski zahtjevi mogu utjecati na revizorovo razmatranje vrste, vremenskog rasporeda i obujma 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 provoditi 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. Kada zbog više procjene rizika prikuplja više uvjerljivijih revizijskih dokaza, revizor može povećati količinu dokaza ili prikupiti značajniji ili pouzdaniji dokaz, primjerice, stavljanjem većeg naglaska na prikupljanje dokaza od trećih stranaka ili prikupljanjem potvrđujućih dokaza iz brojnih 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, značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje. Ako su u različitim periodima obračunskog razdoblja obuhvaćenog revizijom korištene suštinski različite kontrole, svaka se razmatra odvojeno.

A21. estiranje učinkovitosti djelovanja 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 učinkovitost djelovanja kontrola u isto vrijeme kada se ocjenjuje i njihovo oblikovanje te kada 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 planova;
- promatranje menadžmentove usporedbe mjesečnih planiranih i ostvarenih rashoda; i
- pregledavanje 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 sprečavanju ili otkrivanju značajnog pogrešnog prikazivanja u razvrstavanju 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.[3] To može nastati kada subjekt u poslovanju koristi informacijske tehnologije te ne nastaje ni jedna 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 značajnih kontrola.

Revizijski dokaz i namjeravano oslanjanje na kontrole (Vidjeti točku 9.)

A25. Kada 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 pouzdanja u učinkovitost djelovanja kontrola.

Vrste i obujam testova kontrola

Drugi revizijski postupci u kombinaciji s upitom (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.

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 značajna. 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).

Obujam testova kontrola

A28. Kada je potreban još uvjerljiviji revizijski dokaz o učinkovitosti kontrole, može biti prikladno povećati obujam testova kontrole. Uz razmatranje stupnja oslanjanja na kontrole, prilikom određivanja obujma testova kontrola, revizor može razmotriti sljedeća pitanja:

---

[3] MRevS 315, točka 30.

- učestalost provedbe 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;
- značajnost i pouzdanost revizijskih dokaza koji se prikupljaju u vezi s učinkovitošću djelovanja kontrola na razini tvrdnji; i
- obujam revizijskih dokaza prikupljen testovima drugih kontrola povezanih s tvrdnjom.

MRevS 530[4] sadrži daljnje upute o obujmu testiranja.

A29. Revizor možda neće trebati povećati obujam 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 kada revizor odredi da automatizirana kontrola djeluje kao što je očekivano (što se može provesti u isto vrijeme kada se kontrole inicijalno ugrađuju ili na neki drugi datum), revizor razmatra provedbu testova kako bi utvrdio da kontrole i dalje učinkovito djeluju. Takvi testovi mogu uključiti zahtjev da:

- se program ne mijenja bez podvrgavanja kontrolama promjene programa;
- 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 kada 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 nastao neovlašteni pristup.

Testiranje indirektnih kontrola (Vidjeti točku 10(b).)

A30. U nekim slučajevima, može biti nužno prikupiti revizijski dokaz koji potkrjepljuje učinkovito djelovanje indirektnih kontrola. Na primjer, kada 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 ''indirektne kontrole''.

---

[4] MRevS 530 ''Revizijsko uzorkovanje''.

A31. Zbog dosljednosti svojstvene IT obradi, kada se razmatra zajedno s revizijskim dokazom o operativnoj učinkovitosti općih kontrola subjekta (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 vremensku točku može biti dovoljan za potrebe revizije, na primjer, kada 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 relevantnom vremenu tijekom razdoblja pod revizijom. Takvi testovi mogu uključiti testove subjektovog monitoringa kontrola.

Korištenje revizijskih dokaza prikupljenih u tijeku obračunskog razdoblja (Vidjeti točku 12(b).)

A33. Za određivanje koji se dodatni revizijski dokazi o kontrolama koje djeluju tijekom preostalog razdoblja nakon provedbe revizijskih postupaka trebaju prikupiti važni su sljedeći čimbenici:

- važnost procijenjenih rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje;
- specifične kontrole koje su testirane tijekom obračunskog razdoblja 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 dodatne dokazne postupke na temelju pouzdavanja 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 zadržao njihov kontinuirani značaj. Na primjer, prilikom obavljanja prethodne revi-

zije, 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. Uzimanje u obzir revizijskog dokaza o tim promjenama može biti razlogom za prikupljanje većeg ili manjeg obujma 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 značajnost 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 kada su posljednji put testirane, i

(b) kada se radi 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 provesti 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. Kada 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 prikladnosti pouzdavanja u revizijski dokaz prikupljen u prethodnim revizijama.

Procjena 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 da će nastati odstupanje u načinu primjene kontrola od strane poslovnog 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 usporedbi s očekivanom stopom, može upozoravati 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 točku 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 značajnog pogrešnog prikazivanja. Ovaj se zahtjev odnosi na činjenicu da: (a) revizorova procjena rizika je pitanje prosudbe pa revizor možda neće uočiti sve rizike značajnog pogrešnog prikazivanja; i (b) postoje inherentna ograničenja internih kontrola, uključujući mogućnost da ih menadžment zaobiđe.

Vrste i obujam 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 prikupljenim testovima kontrola;
- su jedino testovi detalja prikladni; i
- je kombinacija dokaznih analitičkih postupaka i testova detalja najbolja reakcija na procijenjene rizike.

A44. Dokazni analitički postupci općenito su primjenjiviji kod brojnih transakcija koje se mogu predvidjeti u tijeku razdoblja. MRevS 520[5] određuje zahtjeve i pruža upute za primjenu analitičkih postupaka tijekom revizije.

[5] MRevS 520 ''Analitički postupci''.

A45. Vrsta rizika i tvrdnje je značajna za oblikovanje detaljnih testova. 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 obujam dokaznih postupaka kada rezultati testova kontrola postanu nezadovoljavajući. Međutim, porast obujma revizijskog postupka prikladan je samo ako je sam revizijski postupak relevantan za određeni rizik.

A47. U oblikovanju testova detalja, pod obujmom testiranja uobičajeno se misli na veličinu uzorka. Međutim, druga su pitanja također važna, uključujući pitanje je li učinkovitije koristiti ostale načine testiranja. Vidjeti MRevS 500.[6]

Razmatranje treba li provesti postupke eksternog konfirmiranja (Vidjeti točku 19.)

A48. Postupci eksternih konfirmiranja često su značajni 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 ''pobočni sporazum'' koji može biti relevantan za ispitivanje tvrdnje o razgraničenju subjektovih prihoda. Druge situacije gdje postupci eksternog konfirmiranja mogu osigurati značajne revizijske dokaze koji se odnose na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja uključuju:

- stanje računa u banci i druge informacije značajne za odnose s bankom;
- stanje potraživanja od kupaca i rokove dospijeća;
- zalihe koje drže treće stranke u carinskim skladištima za obradu ili u konsignaciji;
- vlasničke dokumente koje drže odvjetnici ili financijski djelatnici radi sigurnog čuvanja ili kao osiguranje;
- ulaganja koja se drže kao zalog treće stranke ili kupovine od burzovnih mešetara koje nisu isporučene do datuma bilance;
- iznose koji se duguju vjerovnicima, uključujući značajne rokove otplate i restriktivne klauzule; i
- stanje obveza prema dobavljačima i rokove dospijeća.

[6] MRevS 500 ''Revizijski dokazi'', točka 10.

A49. Premda eksterna konfirmiranja mogu osigurati relevantne revizijske dokaze koji se odnose na određene tvrdnje, postoje neke tvrdnje za koje eksterna konfirmiranja osiguravaju manje značajne revizijske dokaze. Na primjer, eksterne konfirmacije pružaju manje značajne revizijske dokaze u vezi s naplativošću potraživanja od kupaca, nego u vezi s njihovim postojanjem.

A50. Revizor može odrediti da postupci eksternog konfirmiranja provedeni u jednu svrhu pružaju mogućnost prikupljanja revizijskih dokaza o drugim pitanjima. Na primjer, zahtjev za konfirmiranjem stanja računa u banci često uključuje zahtjev za informacijama koje su značajne za druge tvrdnje financijskih izvještaja. Takvo razmatranje može utjecati na revizorovo odlučivanje o tome hoće li provesti postupak eksternog konfirmiranja.

A51. Čimbenici koji mogu pomoći revizoru u odlučivanju trebaju li se obaviti postupci eksternog konfirmiranja kao dokazni revizijski postupci, uključuju:

- poznavanje problematike od strane osobe kojoj se upućuje zahtjev za konfirmiranje – odgovori mogu biti još pouzdaniji ako ih daje osoba koja ima potrebna saznanja o informacijama koje se potvrđuju;
- mogućnost ili spremnost ciljane osobe kojoj se upućuje zahtjev za konfirmiranje da odgovori, na primjer, da stranka na koju se odnosi zahtjev:
  - ne može prihvatiti odgovornost za odgovaranje na zahtjev za konfirmaciju;
  - može smatrati odgovaranje preskupim ili će smatrati da zahtijeva previše vremena;
  - je zabrinuta za potencijalnu pravnu odgovornost koja proizlazi iz odgovaranja;
  - može obračunavati transakcije u različitim valutama; ili
  - može djelovati u okruženju gdje odgovaranje na zahtjev za konfirmiranje 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 konfirmiranje – ako je ta osoba povezana stranka subjekta, odgovori na zahtjev za konfirmiranje mogu biti manje pouzdani.

Dokazni postupci povezani s procesom zaključivanja financijskih izvještaja (Vidjeti točku 20(b).)

A52. Vrsta, a također i obujam revizorovog ispitivanja unosa u dnevnik i drugih prilagođavanja ovisi o vrsti i složenosti subjektovog procesa financijskog izvještavanja i o povezanim rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja.

Dokazni postupci kao reakcija na značajne rizike (Vidjeti točku 21.)

A53. Točka 21 ovog MRevS-a zahtijeva od revizora da obavi dokazne postupke koji predstavljaju konkretnu reakciju na one rizike koje revizor smatra značajnima. Revizijski dokazi u obliku eksterne konfirmacije primljene izravno od odgovarajuće stranke kojoj je bio upućen zahtjev za konfirmiranje može pomoći revizoru u prikupljanju revizijskih dokaza s visokom razinom pouzdanosti koje revizor zahtijeva kako bi reagirao na značajne rizike značajnog pogrešnog prikazivanja, bilo zbog prijevare ili pogreške. Na primjer, ako revizor otkrije da je menadžment pod pritiskom kako bi ispunio očekivane zarade, može postojati rizik da menadžment napuhuje prodaju nepravilno priznavajući prihode povezane s ugovorom o prodaji u uvjetima koji onemogućavaju priznavanje prihoda ili fakturiranjem prodaje prije isporuke. U tim okolnostima, revizor može, na primjer, oblikovati postupke eksternog konfirmiranja ne samo da bi potvrdio iznadprosječne iznose, već da bi isto tako potvrdio detalje sporazuma o prodaji, uključujući datum, bilo koje pravo povrata i uvjete isporuke. Nadalje, revizor može smatrati učinkovitim dopuniti takve postupke eksternog konfirmiranja 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 predstavljaju ikakav revizijski dokaz za tekuće razdoblje. Međutim, postoje izuzeci koji mogu biti značajni 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 prikladno koristiti revizijski dokaz prikupljen dokaznim postupcima u prethodnoj reviziji ako se taj dokaz i povezano pitanje nisu značajno promijenili a revizijski se postupci provode tijekom tekućeg razdoblja kako bi se ustanovio njegov kontinuirani značaj.

Korištenje revizijskog dokaza prikupljenog prije kraja razdoblja (Vidjeti točku 22.)

A55. U nekim okolnostima, revizor može odrediti da je učinkovito provesti 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:

(a) otkrio iznose koji se ne događaju često;

(b) istražio sve takve iznose; i

(c) obavio dokazne analitičke postupke ili testove detalja u cilju testiranja međurazdoblja.

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 dokaznih postupaka;
- procijenjeni rizik značajnog pogrešnog 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 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 prikladni subjektovi postupci analiziranja i prilagodbe takvih klasa transakcija ili stanja računa provedeni 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 koji su dovoljni 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.

Pogrešno prikazivanje otkriveno tijekom razdoblja (Vidjeti točku 23.)

A58. Kada revizor zaključi da se planirane vrste, vremenski raspored ili obujam 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 obavljeni tijekom razdoblja.

Prikladnost prezentacije i objavljivanja (Vidjeti točku 24.)

A59. Ocjena cjelokupne prezentacije financijskih izvještaja, zajedno s povezanim objavama odnosi se na ocjenu jesu li pojedini financijski izvještaji prezentirani tako da odražavaju odgovarajuću klasifikaciju i opise financijskih informacija te oblik, raspored i sadržaj financijskih izvještaja i njima pripadajućih bilježaka. To uključuje, na primjer, korištenu terminologiju, prikazane detaljne iznose, klasifikaciju pozicija u izvještajima 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 obujma drugih planiranih revizijskih postupaka. Informacije koje revizor dobiva tijekom provedbe revizije mogu se značajno razlikovati od informacija na kojima se temeljila procjena rizika. Primjerice:

- obujam 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 neujednačenosti u računovodstvenim evidencijama 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 uočio.

U tim okolnostima, na temelju ponovnog razmatranja procijenjenih rizika za sve ili neke klase transakcija, stanja računa ili objave i povezane tvrdnje, revizor može trebati ponovno ocijeniti planirane revizijske postupke. MRevS 315 sadrži daljnje upute za mijenjanje revizorove procjene rizika.[7]

A61. Revizor ne može pretpostaviti da je pojava prijevare ili pogreške izolirani događaj. Stoga je razmatranje kako otkrivanje pogrešnog prikazivanja utječe na procijenjene

[7] MRevS 315, točka 31.

rizike značajnog pogrešnog prikazivanja važno za određivanje ostaje li procjena rizika prikladna.

A62. Revizorova prosudba o tome što čini dostatne i primjerene revizijske dokaze ovisi o nekim čimbenicima kao što su:

- značajnost potencijalnog pogrešnog prikazivanja u tvrdnji i vjerojatnost da će takvo prikazivanje, bilo pojedinačno ili skupno, s drugim potencijalno pogrešnim prikazivanjima imati značajan učinak na financijske izvještaje;
- učinkovitost menadžmentovih reakcija i kontrola za suočavanje s rizicima;
- iskustvo sa sličnim potencijalnim pogrešnim prikazivanja, koje je stečeno tijekom proteklih revizija;
- rezultati obavljenih revizijskih postupaka, uključujući pitanje jesu li takvi revizijski postupci otkrili određene slučajeve prijevare ili pogreške;
- izvor i pouzdanost dostupnih informacija;
- uvjerljivost revizijskih dokaza; i
- razumijevanje subjekta i njegova okruženja, uključujući i njegovih 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 internih kontrola, dostupnosti informacija od strane subjekta te revizijskoj metodologiji i tehnologiji koja se koristi u reviziji.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 330 “Revizorove reakcije na procijenjene rizike” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement - Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku.
Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 402

REVIZIJSKA RAZMATRANJA U VEZI SA SUBJEKTIMA KOJI KORISTE RAD USLUŽNIH ORGANIZACIJA

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

SADRŽAJ

	Točka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1-5
Datum stupanja na snagu	6
Ciljevi	7
Definicije	8
Zahtjevi	
Razumijevanje sadržaja usluge koju pruža uslužna organizacija, uključujući i interne kontrole	9-14
Reagiranje na procijenjeni rizik značajnih pogrešnih prikazivanja	15-17
Izvješće vrste 1 i izvješće vrste 2 koja isključuju usluge subuslužnih organizacija	18
Prijevara, neusklađenost sa zakonima i drugom regulativom i neispravljene značajne pogreške u vezi s aktivnostima u uslužnoj organizaciji	19
Izvješćivanje 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
Izvješće vrste 1 i izvješće vrste 2 koja isključuju usluge subuslužnih organizacija	A40
Prijevara, neusklađenost sa zakonima i drugom regulativom i neispravljene značajne pogreške u vezi s aktivnostima u uslužnoj organizaciji	A41
Izvješćivanje korisnikovog revizora	A42-A44

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 402 "Revizijska razmatranja u vezi sa subjektima koji koriste rad uslužnih organizacija" 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

1. Odredbe ovog 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 naročito odnosi i na način na koji revizor primjenjuje MRevS 315[1] i MRevS 330[2] i to posebice prilikom razumijevanja poslovanja subjekta, uključujući i interne kontrole. Ti aspekti trebaju biti relevantni za reviziju i dovoljni za prepoznavanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja te za oblikovanje i provođenje daljnjih revizijskih postupaka kao reakcija na to.

2. Mnogi subjekti određene aspekte svog poslovanja povjeravaju vanjskim uslužnim organizacijama, tj. koriste usluge outsoursinga, na primjer, za porezne svrhe. Većina usluga osigurana od strane takvih uslužnih organizacija predstavlja sastavni dio poslovnih aktivnosti subjekta no, s druge strane, sve te usluge ne moraju biti relevantne za svrhu revizije.

3. Usluge izvršene od strane uslužne organizacije relevantne su za reviziju financijskih izvještaja subjekta kada 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 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:

   (a) klase transakcija subjekta koje su značajne za njegovo financijsko izvještavanje;

   (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;

   (c) poslovne knjige, bilo u elektroničkom ili materijalnom obliku, koje osiguravaju informacije i specifične pozicije financijskih izvještaja 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;

---

[1] MRevS 315 "Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja".

[2] MRevS 330 "Revizorove reakcije na procijenjene rizike".

(d) informacijski sustav subjekta i način na koji taj sustav obrađuje poslovne događaje i okolnosti koji su značajni za financijske izvještaje;

(e) proces financijskog izvještavanja korišten u svrhu pripreme financijskih izvještaja subjekta, uključujući značajne računovodstvene procjene i objavljivanja; i

(f) kontrole dnevnika, uključujući nestandardne unose korištene za evidenciju jednokratnih, neuobičajenih transakcija ili korekcija.

4. Sadržaj i opseg rada korisnikovog revizora u pogledu usluga obavljenih od strane servisne organizacije ovisi o vrstama i značaju tih usluga za subjekt, kao i o značajnosti tih usluga za reviziju.

5. Odredbe ovog MRevS-a se ne odnose na usluge koje pružaju financijske institucije i koje su ograničene u izvršenju za račune subjekta koji se vode u financijskoj instituciji, transakcije koje subjekt posebno autorizira kao, na primjer, provjeru transakcija na računima od strane banke ili izvršenje transakcija s vrijednosnim papirima od strane brokera. Dodatno, ovaj MRevS se ne odnosi na reviziju transakcija proizašlih iz vlasničkih financijskih interesa u drugim subjektima kao što su, na primjer, partnerstvo, dioničarstvo, zajednička ulaganja, kada je vlasnički interes obrazložen i izvještavan držatelju interesa.

Datum stupanja na snagu

6. Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma.

Ciljevi

7. Ciljevi revizora subjekta, u slučaju kada subjekt koristi usluge servisne organizacije, su:

(a) steći razumijevanje sadržaja i značaja usluga korištenih od strane uslužne organizacije i njihov utjecaj na interne kontrole subjekta koje su relevantne za reviziju i dovoljne za prepoznavanje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja; i

(b) odrediti i provesti revizorske postupke koji odgovaraju tim rizicima.

Definicije

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

(a) Komplementarne kontrole korisničkog subjekta – kontrole za koje servisna organizacija prilikom oblikovanja svojih usluga pretpostavlja da će biti implementirane od strane korisničkog subjekta i koje su, ako je to zbog ostvarenja ciljeva kontrole potrebno, navedene u opisu njezinog sustava.

(b) Izvješće o opisu i oblikovanosti kontrola uslužne organizacije – (koje se u ovom MRevS-u naziva – izvješće vrste 1) – izvješće koje obuhvaća:

(i) opis sustava uslužne organizacije, kontrolnih ciljeva i povezanih kontrola koje su bile oblikovane i uvedene na određeni datum; sastavlja ga menadžment uslužne organizacije; i

(ii) izvješće 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.

(c) Izvješće o opisu, oblikovanosti i operativnoj djelotvornosti kontrola uslužne organizacije (koje se u ovom MRevS-u naziva – izvješće vrste 2) – izvješće koje obuhvaća:

(i) opis sustava uslužne organizacije, kontrolnih ciljeva i povezanih kontrola koje su bile oblikovane i uvedene na određeni datum ili tijekom određenog razdoblja i, u nekim slučajevima, njihove operativne djelotvornosti tijekom određenog razdoblja; sastavlja ga menadžment uslužne organizacije; i

(ii) izvješće revizora uslužne organizacije s ciljem davanja razumnog uvjerenja koje uključuje:

a) mišljenje revizora uslužne organizacije o opisu sustava uslužne organizacije, kontrolnim ciljevima i povezanim kontrolama, prikladnosti oblikovanosti kontrola za postizanje određenih kontrolnih ciljeva i operativnoj djelotvornosti kontrola; i

b) opis testova kontrola, koje je obavio revizor uslužne organizacije, i njihovih rezultata.

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

(e) Uslužna organizacija – organizacija koja je treća stranka (ili segment takve organizacije) i pruža usluge korisničkim subjektima koje su dio informacijskog sustava tih subjekata relevantan za financijsko izvještavanje.

(f) Sustav uslužne organizacije – politike i postupci koje je oblikovala, uvela i koje održava uslužna organizacija radi pružanja usluga korisničkim subjektima koje su obuhvaćene izvješćem revizora uslužne organizacije.

(g) Subuslužne organizacije – uslužne organizacije čije usluge koriste druge uslužne organizacije kako bi svojim klijentima osigurale određene usluge. Pri tome je važno napomenuti da te usluge čine sastavni dio informacijskog sustava klijenta (subjekta) i da su relevantne za financijsko izvještavanje.

(h) Revizor subjekta – revizor koji revidira i izvještava o financijskim izvještajima subjekta.

(i) Korisnički subjekt – subjekt koji koristi usluge uslužne organizacije i čiji se financijski izvještaji revidiraju.

Zahtjevi

Razumijevanje sadržaja usluge koju pruža uslužna organizacija, uključujući i interne kontrole

9. Kada se upoznaje s poslovanjem subjekta, u skladu s odredbama MRevS-a 315[3], revizor treba dobiti znanja o tome kako subjekt koristi usluge uslužne organizacije, uključujući:

   (a) sadržaj usluge koju je pružila uslužna organizacija i značajnost tih usluga za subjekt, uključujući i njihov utjecaj na interne kontrole subjekta; (Vidjeti točke A3-A5.)

   (b) vrste i značajnost transakcija obrađenih, knjiženih ili izvještavanih od strane uslužne organizacije; (Vidjeti točku A6.)

   (c) stupanj interakcija između aktivnosti subjekta i uslužne organizacije; (Vidjeti točku A7.)

   (d) sadržaj odnosa između korisničkog subjekta i uslužne organizacije, uključujući uvjete ugovora s uslužnom organizacijom. (Vidjeti točke A8-A11.)

10. Pri stjecanju razumijevanja o internim kontrolama relevantnim za reviziju, sukladno MRevS-u 315, revizor subjekta će 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 izvršila uslužna organizacija. (Vidjeti točke A12-A14.)

11. Revizor korisničkog subjekta će, u svrhu utvrđivanja i procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, odrediti je li dobio dovoljno saznanja potrebnog 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 ne može dobiti dovoljno informacija od subjekta, može ih dobiti na neki od sljedećih načina:

   (a) upotrebom izvješća vrste 1 ili izvješća vrste 2, ako je raspoloživo;

   (b) kontaktiranjem uslužne organizacije, putem subjekta, s ciljem dobivanja specifičnih informacija;

---

[3] MRevS 315, točka 11.

(c) posjetom uslužnoj organizaciji i izvođenjem postupaka koji će osigurati potrebne informacije o relevantnim kontrolama u uslužnoj organizaciji; i

(d) korištenjem drugih revizorskih postupaka koji će osigurati potrebne informacije o relevantnim kontrolama u uslužnoj organizaciji. (Vidjeti točke A15-A20.)

Korištenje izvješća vrste 1 ili vrste 2 za razumijevanje uloge uslužne organizacije

13. Prilikom utvrđivanja dostatnosti i prikladnosti revizijskih dokaza temeljem izvješća vrste 1 ili izvješća vrste 2, revizor će biti zadovoljan ako postoji:

(a) kompetentnost i neovisnost revizora uslužne organizacije; i

(b) adekvatnost standarda temeljem kojih je izdano izvješće vrste 1 ili izvješće vrste 2. (Vidjeti točku A21.)

14. Ako revizor namjerava za revizijski dokaz koristiti izvješće vrste 1 ili izvješće vrste 2, kako bi podržao svoje razumijevanje internih kontrola u uslužnoj organizaciji, revizor će:

(a) ocijeniti je li opisivanje i oblikovanje kontrola u uslužnoj organizaciji prikazano na određeni datum ili za određeno razdoblje koje odgovara svrsi revizije;

(b) ocijeniti dostatnost i prikladnost dokaza iz izvještaja za razumijevanje internih kontrola subjekta; i

(c) utvrditi jesu li dodatne kontrole, prepoznate od strane uslužne organizacije, relevantne za subjekt i, ako jesu, saznati je li subjekt oblikovao i implementirao takve kontrole. (Vidjeti točke A22-A23.)

Revizorova reakcija na procijenjeni rizik materijalno značajnih pogrešnih prikazivanja

15. Revizor će 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; a ako ne,

(b) provesti daljnje revizijske postupke kako bi pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze ili koristiti rad drugog revizora da u njegovo ime izvede te postupke u uslužnoj organizaciji. (Vidjeti točke A24-A28.)

Testovi kontrola

16. Kada revizorova procjena rizika uključuje očekivanja da kontrole u uslužnoj organizaciji funkcioniraju učinkovito, revizor će dokaze o učinkovitosti djelovanja tih kontrola dobiti temeljem jednog ili više sljedećih postupaka:

(a) korištenjem izvješća vrste 2, ako je raspoloživ;

(b) izvođenjem prikladnih testova kontrola u uslužnoj organizaciji; ili

(c) angažiranjem drugog revizora koji će u njegovo ime provesti testove kontrola u uslužnoj organizaciji.

Upotreba izvješća vrste 2 kao dokaza da su kontrole u uslužnoj organizaciji učinkovite

17. Ako, u skladu s točkom 16(a), revizor planira koristiti izvješće vrste 2 kao dokaz da su kontrole u uslužnoj organizaciji učinkovite, revizor će 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, koje su prepoznate od strane uslužne organizacije, relevantne za subjekt 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 i osiguravaju li dostatne i primjerene revizijske dokaze koji podržavaju revizorovu procjenu rizika. (Vidjeti točke A31-A39.)

Izvješće vrste 1 i izvješće vrste 2 koja isključuju usluge subuslužnih organizacija

18. Ukoliko revizor namjerava koristiti izvješće vrste 1 ili izvješće vrste 2 koje isključuje usluge izvršene od subuslužnih organizacija i ukoliko su te usluge relevantne za reviziju financijskih izvještaja subjekta, revizor treba primijeniti odredbe ovog MRevS-a na usluge izvršene od strane subuslužne organizacije. (Vidjeti točku A40.)

Prijevare, neusklađenost sa zakonima i neispravljena pogrešna prikazivanja u kontekstu aktivnosti uslužne organizacije

19. Revizor treba ispitati menadžment je li ih uslužna organizacija izvijestila, odnosno jesu li na neki drugi način postali svjesni postojanja prijevara, neusklađenosti sa zakonima ili postojanja značajnih pogrešnih prikazivanja koji utječu na financijske izvještaje subjekta. U takvim situacijama revizor treba ocijeniti kako takve situacije utječu na

vrste, vremenski raspored i obujam daljnjih revizijskih postupaka, uključujući utjecaj na revizorove zaključke i izvještaj. (Vidjeti točku A41.)

Izvješćivanje korisnikovog revizora

20. Ukoliko 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 će u izvještaju iskazati modificirano mišljenje sukladno odredbama MRevS-a 705[4]. (Vidjeti točku A42.)

21. Prilikom izražavanja nemodificiranog mišljenja, korisnikov revizor se neće pozivati na rad revizora uslužne organizacije, osim ako je to zahtijevano zakonskim propisima ili drugom regulativom. Ukoliko je takva referenca zakonom ili nekom drugom regulativom ipak zahtijevana, u izvješću korisnikovog revizora će se navesti da to ne umanjuje njegovu odgovornost za izraženo mišljenje. (Vidjeti točku A43.)

22. Ukoliko je pozivanje na rad revizora uslužne organizacije relevantno za razumijevanje modificiranog mišljenja korisnikovog revizora, u izvješću korisnikovog revizora će se navesti da to ne umanjuje njegovu odgovornost za izraženo mišljenje. (Vidjeti točku A44.)

* * *

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Razumijevanje sadržaja usluge koju pruža uslužna organizacija, uključujući i interne kontrole

Izvori informacija (Vidjeti točku 9.)

A1. Informacije o sadržaju usluga izvršenih od strane uslužnih organizacija mogu se dobiti iz raznih izvora kao što su, primjerice:

- različiti priručnici;
- promatranje sustava;
- tehničke upute;
- uvjeti ugovora ili odnos između subjekta i uslužne organizacije;
- izvještaji uslužne organizacije, izvještaji internih revizora ili izvještaji regulatornog tijela o kontrolama u uslužnoj organizaciji; i
- izvještaji revizora uslužne organizacije, uključujući izvještaje menadžmenta, ako su dostupni.

[4] 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 bilježenja 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
- agenta usluge za subjekta – iniciranje, bilježenje i procesiranje transakcija.

Razmatranja specifična za male poslovne subjekte

A5 Mali poduzetnici mogu koristiti knjigovodstvene servise za izvođenje određenih transakcija (kao, na primjer, plaćanje poreza) ili za vođenje poslovnih knjiga i izradu financijskih izvještaja. Korištenje takvih usluga uslužne organizacije ne umanjuje odgovornost menadžmenta za izradu financijskih izvještaja.[5]

Vrste i značajnost transakcija izvršenih od strane uslužne organizacije (Vidjeti točku 9(b).)

A6. Uslužna organizacija može uspostaviti politike i postupke koji utječu na interne kontrole subjekta. Takve politike i postupci su fizički i izvršno odvojeni od subjekta. Značajnost kontrola uslužne organizacije za kontrole subjekta ovisi o vrstama usluge i značajnosti takve transakcije za subjekt. U određenim situacijama, izvršavanje transakcija od strane uslužne organizacije, kao i njezin iznos, ne moraju biti značajni za financijske izvještaje subjekta, no sadržaj izvršene transakcije može biti značajan. U takvim slučajevima korisnikov revizor može odrediti da je potrebno razumijevanje tih kontrola.

Stupanj interakcije između aktivnosti uslužne organizacije i aktivnosti subjekta

A7. Značaj kontrola uslužne organizacije za kontrole subjekta također ovisi o stupnju interakcija između aktivnosti subjekta i aktivnosti uslužne organizacije. Stupanj in-

[5] MRevS 200 "Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima", točka 4 i točke A2-A3.

terakcije odnosi se na opseg u kojem je subjekt sposoban izabrati i implementirati učinkovite kontrole nad uslugama uslužne organizacije. Na primjer, visoki stupanj interakcije između aktivnosti subjekta i aktivnosti uslužne organizacije postoji kada subjekt autorizira transakcije, a uslužna organizacija ih izvršava i za te transakcije vodi računovodstvo. U tim okolnostima, može biti pragmatično da subjekt implementira učinkovite kontrole nad tim transakcijama. S druge strane, kada uslužna organizacija inicira ili inicijalno bilježi, izvršava i vodi računovodstvo za transakcije subjekta, postoji manji stupanj interakcija između ove dvije strane. U tim okolnostima subjekt neće biti nesposoban ili neće izabrati i implementirati učinkovite kontrole nad tim transakcijama te će se pouzdati na kontrole u uslužnoj organizaciji.

Sadržaj odnosa između subjekta i uslužne organizacije (Vidjeti točku 9(d).)

A8. Ugovor, odnosno sporazum između subjekta i uslužne organizacije može pokrivati pitanja kao što su:

- informacije koje će biti osigurane za subjekt 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;
- obeštećenje koje pripada subjektu ako izvršenje posla ne uspije;
- hoće li uslužna organizacija osigurati izvještaj o svojim kontrolama, i ako da, hoće li će to biti izvješće vrste 1 ili izvješće vrste 2;
- ima li korisnikov revizor pravo pristupa poslovnim knjigama subjekta koje vodi i održava uslužna organizacija, kao i drugim informacijama potrebnim za provođenje revizije; i
- dopušta li sporazum direktnu komunikaciju između revizora korisničkog subjekta i revizora uslužne organizacije.

A9. Postoji direktna veza između uslužne organizacije i subjekta, kao i između uslužne organizacije i revizora uslužne organizacije. Ta veza ne znači nužno postojanje direktne veze između revizora subjekta i revizora uslužne organizacije. Kada ne postoji direktna veze između ova dva revizora, komunikacija između revizora subjekta i revizora uslužne organizacije uobičajeno se provodi uz pomoć subjekta i uslužne organizacije. Direktna veza između revizora subjekta i revizora uslužne organizacije također može biti uspostavljena, uzimanjem u obzir relevantnih razmatranja vezanih uz etiku i povjerenje. Revizor uslužne organizacije može po ovlaštenju revizora subjekta provoditi postupke kao što su, na primjer:

(a) testovi kontrola u uslužnoj organizaciji; i

(b) dokazni postupci na pozicijama financijskih izvještaja subjekta koje je obradila i prezentirala uslužna organizacija.

Razmatranja specifična za subjekte javnog sektora

A10. Revizori javnog sektora imaju uobičajeno veća zakonom utvrđena prava pristupa. Međutim, mogu postojati i situacije gdje takva prava pristupa ne postoje, na primjer, kada je uslužna organizacija locirana u drugoj jurisdikciji. U takvim slučajevima, revizor javnog sektora mora provjeriti može li sukladno toj jurisdikciji dobiti pravo pristupa. Revizor javnog sektora također može dobiti pravo pristupa ili zatražiti od subjekta da u ugovor o suradnji između subjekta i uslužne organizacije unese odredbu o pravu pristupa.

A11. Revizor javnog sektora također može koristiti rad drugog revizora radi provođenja testova kontrola ili dokaznih postupaka vezano uz pitanja usklađenosti sa zakonom ili drugom regulativom.

Razumijevanje kontrola povezanih s uslugama koje pruža uslužna organizacija (Vidjeti točku 10.)

A12. Subjekt može ustanoviti kontrole nad uslugama koje pruža uslužna organizacija koje mogu biti testirane od strane revizora subjekta i koje mu mogu omogućiti da zaključi da kontrole subjekta djeluju učinkovito za neke ili za sve odnosne tvrdnje, bez obzira na kontrole na mjestu uslužne organizacije. Ako subjekt, primjerice, koristi uslužnu organizaciju za izvršenje usluga plaćanja, subjekt može ustanoviti kontrole nad informacijama o podnescima i potvrdama plaćanjima koje mogu spriječiti ili detektirati značajna pogrešna prikazivanja. Te kontrole mogu uključiti:

- uspoređivanje podataka prikupljenih za uslužnu organizaciju s izvještajima o obradi podataka koje je uslužna organizacija dostavila subjektu; i
- ponovno izračunavanje plaćenih iznosa na određenom uzorku radi provjere njihove točnosti, kao i ponovni pregled ukupnih plaćanja radi utvrđivanja njihove opravdanosti

A13. U tim situacijama, revizor može provesti testove kontrola nad procesom plaćanja koji onda mogu osigurati osnovu za zaključivanje da kontrole subjekta djeluju učinkovito za tvrdnje koje su povezane s transakcijama plaćanja.

A14. Kao što je navedeno u MRevS-u 315[6], uz uvažavanje određenih rizika, 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 transakcija i salda, čije karakteristike dopuštaju visoko automatizirano obrađivanje bez udjela ili s vrlo malim udjelom ručnih radnji. Takve karakteristike automatiziranih procesa mogu osobito postojati kada subjekt koristi usluge uslužne organizacije. U takvim slučajevima, kontrole subjekta vezane uz takav rizik

[6] MRevS 315, točka 30.

su relevantne za reviziju i stoga se od revizora zahtijeva da dobije razumijevanje o tome te da ocijeni te kontrole u skladu s točkama 9 i 10 ovog MRevS-a.

Daljnji postupci koje je potrebno primijeniti kada se od korisničkog subjekta ne može dobiti dovoljno razumijevanje (Vidjeti točku 12.)

A15. Na odluku korisnikovog revizora o daljnjim postupcima, pojedinačno ili u kombinaciji s odredbama iz točke 12, a koji su potrebni za prepoznavanje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja vezano uz usluge uslužne organizacije, može utjecati:

- veličina subjekta, kao i veličina uslužne organizacije;
- kompleksnost transakcija korisnikovog subjekta i kompleksnost usluga izvršenih od strane uslužne organizacije;
- lokacija uslužne organizacije (na primjer, revizor može odlučiti koristiti rad drugog revizora za izvođenje postupaka u uslužnoj organizaciji ako je ta organizacija udaljena);
- očekuje li se od postupaka da će omogućiti učinkovito dobivanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza; i
- sadržaj odnosa između korisnikovog subjekta i uslužne organizacije

A16. Uslužna organizacija može angažirati svog revizora da izvijesti o opisu i oblikovanju njezinih kontrola (izvješće vrste 1) ili o opisu i oblikovanju tih kontrola i učinkovitosti njihovog djelovanja (izvješće vrste 2). Izvješće vrste 1 ili izvješće vrste 2 može biti izdano prema (predloženim) Međunarodnim standardima o angažmanima izražavanja – ISEA 3402[7] ili prema standardima donesenim od strane autoriziranih i priznatih tijela koja donose standarde (koja ih mogu nazvati različitim nazivima kao, na primjer, izvješće vrste A ili izvješće vrste B).

A17. Raspoloživost izvješća vrste 1 ili izvješća vrste 2 općenito će ovisiti o tome postoji li u ugovoru između subjekta i uslužne organizacije odredba o dostupnosti takvih izvješća. Uslužna organizacija također može iz praktičnih razloga odlučiti da za svoje klijente sastavi izvješće vrste 1 ili izvješće vrste 2. Međutim, u određenim slučajevima, takva izvješća ne moraju biti raspoloživa.

A18. U određenim okolnostima, subjekt može uslužnim organizacijama povjeriti izvođenje jedne ili više poslovnih funkcija kao što su to, na primjer, računovodstvo i financije, aktivnosti vezane uz poreze ili određene segmente kontrolne funkcije. Budući da izvještaj o kontrolama u uslužnoj organizaciji ne mora biti dostupan u tim okolnostima, posjet uslužnoj organizaciji može za revizora biti najučinkovitiji način stjecanja potrebnih znanja o kontrolama u toj organizaciji.

---

[7] (predloženi) Međunarodni standard o angažmanima izražavanja uvjerenja 3402 "Izražavanje uvjerenja o kontrolama u uslužnoj organizaciji".

A19. Drugi revizor može biti korišten za provođenje postupaka koji će osigurati relevantne informacije o kontrolama u uslužnoj organizaciji. Ako je sastavljeno izvješće vrste 1 ili izvješće vrste 2, revizor može koristiti rad revizora uslužne organizacije da provede te postupke budući da revizor uslužne organizacije ima već uspostavljene odnose s uslužnom organizacijom. Revizor koji koristi rad drugog revizora može u MRevS-u 600[8] 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 dobivenih revizijskih dokaza.

A20. Subjekt 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 subuslužnih organizacija. Subuslužna organizacija može biti zasebni subjekt ili može biti povezana s uslužnom organizacijom. U tom slučaju revizor treba razmotriti kontrole u subuslužnoj organizaciji. U situacijama gdje su korištene usluge jedne ili više subuslužnih organizacija, interakcija između aktivnosti subjekta i uslužne organizacije proširuje se na interakciju između subjekta, uslužne i subuslužne organizacije. Razina te interakcije, kao i vrste i značajnost transakcija izvršenih od strane uslužne i subuslužne organizacije, predstavljaju za revizora najznačajniji čimbenik koji mora uvažiti prilikom razmatranja i određivanja značaja kontrola uslužne i subuslužne organizacije za kontrole subjekta.

Korištenje izvješća vrste 1 i izvješća vrste 2 u svrhu razumijevanja uloge 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 regulativnom nadzoru. Revizor uslužne organizacije može djelovati u jurisdikciji koja primjenjuje drugačije standarde za izvještaje 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 vrste 1 i izvješće vrste 2, zajedno s informacijama o subjektu, mogu pomoći korisnikovom revizoru u dobivanju spoznaja o:

(a) aspektima kontrole u uslužnoj organizaciji koji mogu utjecati na izvršavanje transakcija subjekta, uključujući usluge subuslužne organizacije;

---

[8] MRevS 600 "Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente)", točka 2 navodi: "Revizor može smatrati ovaj MRevS, prilagođen okolnostima gdje je potrebno, korisnim kada revizor uključuje druge revizore u reviziju financijskih izvještaja koji nisu financijski izvještaji grupe…". Vidjeti također točku 19 MRevS-a 600.

(b) tijeku transakcija provedenih od strane uslužne organizacije koji može poslužiti za prepoznavanje mogućnosti nastanka značajnih pogrešnih prikazivanja;

(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 prevencije i detekcije pogrešaka koje mogu rezultirati materijalno značajnim pogrešnim prikazivanjima u financijskim izvještajima subjekta.

Izvješće vrste 1 ili izvješće vrste 2 može pomoći korisnikovom revizoru u dobivanju dovoljnog razumijevanja za prepoznavanje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. Izvješće vrste 1, međutim, ne osigurava dokaze o učinkovitosti djelovanja relevantnih kontrola.

A23. Izvješće vrste 1 ili izvješće vrste 2 sastavljeno na datum 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 provesti postupke za ažuriranje informacija iz tih izvješća na način da:

- raspravi o promjenama u uslužnoj organizaciji sa zaposlenicima subjekta koji mogu imati takva saznanja;
- ponovno pregleda tekuću dokumentaciju ili korespondenciju koju je izdala uslužna organizacija; ili
- raspravi promjene sa zaposlenicima uslužne organizacije.

Reakcija na procijenjeni rizik materijalno pogrešnih prikazivanja (Vidjeti točku 15.)

A24. U kojoj mjeri usluge uslužne organizacije povećavaju rizik materijalno značajnih pogrešnih prikazivanja ovisi o sadržaju primljenih usluga i kontrola nad tim uslugama. U određenim slučajevima, angažiranje uslužne organizacije može smanjiti rizik nastanka značajnih pogrešnih prikazivanja, osobito u situacijama kada subjekt ne posjeduje dovoljno znanja ili resursa za poduzimanje određenih aktivnosti, kao što to može biti slučaj kod primjene IT-a.

A25. Kada uslužna organizacija brine o značajnim elementima poslovnih knjiga subjekta, korisnikovom revizoru može biti potreban direktan pristup tim knjigama kako bi prikupio dostatne i primjerene revizijske dokaze u pogledu kontrola nad tim knjigama ili u pogledu značajnih transakcija i salda zabilježenih u njima, ili oboje. Takav pristup može uključivati ili fizičku inspekciju zapisa u poslovnom prostoru uslužne organizacije, ili ispitivanje elektroničkih zapisa održavanih kod korisnika ili s druge lokacije, ili

oboje. U situacijama gdje je omogućen direktan pristup, revizor uslužne organizacije može dobiti dokaze o adekvatnosti kontrola koje je uslužna organizacija primijenila radi osiguranja potpunosti i osiguranja integriteta podataka subjekta za koje je ona odgovorna.

A26. Prilikom razmatranja sadržaja i opsega revizijskih dokaza koje treba pribaviti u pogledu stanja imovine 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 koji su u nadležnosti subjekta; pouzdanost tih izvora dokaza određena je sadržajem i opsegom poslovnih knjiga i pripadajućom dokumentacijom čuvanom od strane subjekta. U određenim slučajevima, subjekt ne mora održavati neovisne detaljne zapise ili dokumentaciju o specifičnim transakcijama poduzetim u njegovo ime.

(b) Provjeravanje zapisa i dokumenata za koje je zadužena uslužna organizacija; revizorov pristup knjigama uslužne organizacije može biti dogovoren ugovorom između subjekta i uslužne organizacije. Korisnikov revizor također može koristiti rad drugog revizora, koji će u njegovo ime dobiti pristup knjigama subjekta a koje vodi uslužna organizacija.

(c) Dobivanje konfirmacija o stanjima i transakcijama od uslužne organizacije; ako subjekt održava evidenciju salda i transakcija, konfirmacija od strane uslužne organizacije koja potvrđuje te zapise subjekta može predstavljati pouzdane revizijske dokaze u pogledu odnosne imovine i transakcija. Na primjer, kada se koriste usluge složenih uslužnih organizacija kao, primjerice, usluge investicijskih menadžera i izvršitelja, i kada te uslužne organizacije brinu o neovisnosti zapisa, revizor može potvrditi salda s tim organizacijama u cilju komparacije informacija sa zapisima subjekta.

Ako subjekt ne održava neovisne zapise, informacije dobivene u konfirmaciji od uslužne organizacije samo su izvještaj o tome što se nalazi u knjigama održavanim od strane uslužne organizacije. Zato takve konfirmacije, ako se ne uzimaju samostalno, mogu činiti pouzdan revizijski dokaz. U takvim okolnostima, korisnikov revizor može razmotriti mogu li biti prepoznati alternativni izvori neovisnih dokaza.

(d) Izvođenje analitičkih postupaka nad knjigama održavanim od strane korisničkog subjekta ili na izvještajima dobivenim od uslužne organizacije; učinkovitost analitičkih postupaka će vjerojatno varirati od tvrdnji i bit će uvjetovana opsegom i detaljima raspoloživih informacija.

A27. Drugi revizor može provesti dokazne postupke za revizora korisničkog subjekta. Takav angažman može uključivati izvođenje postupaka koji su dogovoreni od strane

korisničkog subjekta i njegovog revizora te od strane uslužne organizacije i njezinog revizora. Nalaze koji proizlaze iz postupaka koje je proveo drugi revizor treba ponovo provjeriti kako bi se utvrdilo sadrže li oni dostatne i primjerene revizijske dokaze. Dodatno, mogu postojati zahtjevi koji su nametnuti od strane državnih tijela ili kroz ugovorne odredbe gdje revizor uslužne organizacije provodi postupke koji su dokaznog karaktera. Rezultate primjene zahtijevanih postupaka na stanja i transakcije izvršene od strane uslužne organizacije revizor može koristiti kao dio dokaza za argumentaciju svog mišljenja. U takvim okolnostima, za revizora korisničkog subjekta, kao i za revizora uslužne organizacije, može biti korisno da se prethodno usuglase u pogledu izvođenja tih postupaka, kao i u pogledu revizijske dokumentacije, odnosno pristupa toj dokumentaciji.

A28. U određenim okolnostima, osobito kada korisnički subjekt povjerava izvođenje dijela ili svih svojih financijskih funkcija vanjskoj uslužnoj organizaciji, korisnikov revizor se može suočiti sa situacijom da se značajni dio revizijskih dokaza nalazi u uslužnoj organizaciji. Stoga će korisnikov revizor ili drugi revizor koji djeluje u njegovo ime moguće trebati provesti dokazne postupke u uslužnoj organizaciji. Revizor uslužne organizacije može osigurati izvješće vrste 2 ili dodatno, može izvesti dokazne postupke u ime revizora korisničkog subjekta. Uključenost drugog revizora ne mijenja odgovornost revizora korisničkog subjekta 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 dobiveni dostatni i primjereni revizijski dokazi te treba li provesti daljnje dokazne postupke vezana su za revizorovu povezanost s dokazima, smjernicama, supervizijom i izvođenjem dokaznih postupaka provedenim od strane drugog revizora.

Testovi kontrola (Vidjeti točku 16.)

A29. Od korisnikovog revizora se zahtijeva, u skladu s MRevS-om 330[9], 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 kada:

(a) revizorova procjena rizika materijalno 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 obujma dokaznih postupaka); ili

(b) dokazni postupci samostalno, ili u kombinaciji s testovima učinkovitosti djelovanja kontrola kod subjekta, ne mogu osigurati dostatne i primjerene revizijske dokaze na razini tvrdnje.

[9] MRevS 330, točka 8.

A30. Ako izvješće vrste 2 nije raspoloživo, korisnikov revizor može kontaktirati uslužnu organizaciju putem subjekta, kako bi zahtijevao da revizor uslužne organizacije bude angažiran da osigura izvješće vrste 2 koje uključuje testove učinkovitosti djelovanja relevantnih kontrola ili korisnikov revizor može koristiti rad drugog revizora za izvođenje postupaka u uslužnoj organizaciji koji testiraju učinkovitost djelovanja tih kontrola. Korisnikov revizor također može posjetiti uslužnu organizaciju i provesti testove relevantnih kontrola ako se uslužna organizacija s time slaže. Procjena rizika korisnikovog revizora temelji 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 učinkovite (Vidjeti točku 17.)

A31. Izvješće vrste 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:

(a) razdoblje koje pokriva testove kontrola i vrijeme proteklo od provođenja testova kontrola;

(b) 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

(c) 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 vrste 2 i izvještajnog razdoblja korisničkog subjekta, korisnikov revizor može zaključiti da izvješće vrste 2 nudi manje revizijskih dokaza ako postoji manje preklapanje između razdoblja prikazanog u izvješću vrste 2 i razdoblja na koje se korisnikov revizor namjerava osloniti u svom izvješću. Kada se pojavi takav slučaj, izvješće vrste 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 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 se dogodile izvan razdoblja pokrivenog izvješćem vrste 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.

A34. Dodatni revizijski dokazi mogu biti dobiveni, 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 proslijeđene 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, kon-

taktirati 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 vrste 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 vrste 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 provedenih od strane revizora uslužne organizacije razmatra i iznimke i pitanja koji uzrokuju modificirano mišljenje u izvješću vrste 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 pravovremeno[10] 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 nedostacima internih kontrola koji su uočeni za vrijeme obavljanja revizije i koji zahtijevaju pažnju menadžmenta[11] 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 vrste 1 ili izvješća vrste 2;
- primjere komplementarnih kontrola subjekta koje su zabilježene u izvješću vrste 1 ili izvješću vrste 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 pokrivene izvješćem vrste 2.

Izvješće vrste 1 i izvješće vrste 2 koji isključuju usluge subuslužne organizacije (Vidjeti točku 18.)

A40. Ako uslužna organizacija koristi usluge subuslužne organizacije, izvješće revizora uslužne organizacije može ili uključiti ili isključiti relevantne kontrolne ciljeve i kon-

[10] MRevS 265 "Priopćavanje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu", točke 9-10.

[11] MRevS 265, točka 10.

trole subuslužne organizacije u opisu sustava uslužne organizacije i djelokruga rada revizora uslužne organizacije. Te dvije metode izvješćivanja poznate su kao inclusive method i carve-out method. Ako izvješće vrste 1 ili vrste 2 isključuje kontrole u subuslužnoj organizaciji, a usluge subuslužne organizacije su relevantne za reviziju financijskih izvještaja subjekta, od korisnikovog revizora se zahtijeva da primjeni zahtjeve ovog MRevS-a i na subuslužne organizacije. Vrsta i opseg posla koji će revizor obaviti u pogledu usluga primljenih od strane subuslužne organizacije ovise 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 subuslužne 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 20.)

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 su pripisiva 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 obujam 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 djelokruga revizije postoji u slučaju kada 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 kada:

- korisnikov revizor ne može steći dovoljno razumijevanja o uslugama koje je pružila uslužna organizacija te nema osnova za prepoznavanje 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 primjerene 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 direktan pristup tim evidencijama.

Hoće li će korisnikov revizor izraziti mišljenje s rezervom ili će se suzdržati od mišljenja po ovoj osnovi ovisit će o njegovim zaključcima 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 korisnički subjekt koristi usluge uslužne organizacije ne mijenja odgovornost korisnikovog revizora definiranu u ovom MRevS-u da pribavi dostatne i primjerene 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, kada 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.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 402 "Revizijska razmatranja u vezi sa subjektima koji koriste uslužne organizacije" Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

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	
Djelokrug ovog MRevS-a	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
Pisana izjava	14
Dokumentacija	15
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Definicija pogrešnog prikaza	A1
Kumuliranje otkrivenih pogrešnih prikaza	A2-A3
Razmatranje pogrešnih prikaza otkrivenih odvijanjem revizije	A4-A6
Komuniciranje i ispravljanje pogrešnih prikaza	A7-A10
Ocjenjivanje učinka neispravljenih pogrešnih prikaza	A11-A23
Pisana izjava	A24
Dokumentacija	A25

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

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski (MRevS) bavi se revizorovom odgovornošću da ocijeni učinak pogrešnih prikaza otkrivenih 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, zaključi je li stekao razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnih pogrešnih prikaza. Pri stvaranju revizorovog zaključka zahtijevanog MRevS-om 700, uzima se u obzir revizorovo ocjenjivanje neispravljenih pogrešnih prikaza, ako ih ima, na financijske izvještaje, u skladu s ovim MRevS-om.[1] MRevS 320[2] bavi se revizorovom odgovornošću da primjereno 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 objave stavke predočenog financijskog izvještaja i iznosa, klasifikacije, prezentacije ili objave koji bi bio potreban za tu stavku 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 pružaju li istinit i fer prikaz, pogrešan prikaz također uključuje ona usklađivanja iznosa, klasifikacija, pre-

[1] MRevS 700 "Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima", točke 10-11.

[2] MRevS 320 "Značajnost u planiranju i obavljanju revizije".

zentacija ili objava 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.

(b) Neispravljeni pogrešni prikazi – pogrešna prikazivanja koja je revizor pronašao tijekom revizije i koja nisu ispravljena.

Zahtjevi

Kumuliranje otkrivenih pogrešnih prikaza

5. Revizor će kumulirati pogrešne prikaze otkrivene tijekom revizije, osim onih koji su načisto beznačajni. (Vidjeti točke A2-A3.)

Razmatranje pogrešnih prikaza otkrivenih odvijanjem revizije

6. Revizor će 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 A4.)

(b) se zbroj pogrešnih prikaza kumuliranih tijekom revizije približava iznosu značajnosti utvrđenom u skladu s MRevS-om 320. (Vidjeti točku A5.)

7. Ako je, po revizorovom zahtjevu, menadžment ispitao klase transakcija, stanja računa ili objave i ispravio pogrešne prikaze koji su bili otkriveni, revizor će obavit dodatne revizijske postupke kako bi utvrdio ima li preostalih pogrešnih prikaza. (Vidjeti točku A6.)

Komuniciranje i ispravljanje pogrešnih prikaza

8. Revizor će pravodobno komunicirati s odgovarajućom razinom menadžmenta o svim pogrešnim prikazima kumuliranim tijekom revizije, osim ako to nije zabranjeno.[3] Revizor će zahtijevati da menadžment ispravi te pogrešne prikaze. (Vidjeti točke A7-A9.)

9. Ako menadžment odbije ispraviti neke ili sve pogrešne prikaze o kojima ga je obavijestio revizor, revizor će steći razumijevanje menadžmentovih razloga za neispravljanje pogrešnih prikaza i to će shvaćanje uzeti u obzir pri ocjenjivanju jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnih pogrešnih prikaza. (Vidjeti točku A10.)

---

[3] MRevS 260 "Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje", točka 7.

Ocjenjivanje učinka neispravljenih pogrešnih prikaza

10. Prije ocjenjivanja učinka neispravljenih pogrešnih prikaza, revizor će ponovno procijeniti značajnost utvrđenu u skladu s MRevS-om 320 kako bi potvrdio je li ona i nadalje odgovarajuća u kontekstu subjektovih stvarnih financijskih rezultata. (Vidjeti točke A11-A12.)

11. Revizor će odrediti jesu li neispravljeni pogrešni prikazi značajni, pojedinačno ili skupno. U tom odlučivanju, revizor će razmotriti:

    (a) veličinu i vrstu pogrešnih prikaza u odnosu na određene klase transakcija, stanja računa ili objave te u odnosu na financijske izvještaje kao cjelinu, i pojedinosti okolnosti njihovog nastanka; i (Vidjeti točke A13-A17, A19-A20.)

    (b) učinak neispravljenih pogrešnih prikaza koji se odnose na prethodna razdoblja za relevantne klase transakcija, stanja računa ili objave i financijske izvještaje kao cjelinu. (Vidjeti točku A18.)

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje

12. Revizor će komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o neispravljenim pogrešnim prikazima i učinku koji oni, pojedinačno ili skupno, mogu imati na mišljenje u revizorovom izvješću, osim ako nije zabranjeno zakonom ili regulativom.[4] Revizor će u priopćavanju pojedinačno navesti značajne pogrešne prikaze. Revizor će zahtijevati da ti neispravljeni pogrešni prikazi budu ispravljeni. (Vidjeti točke A21-A23.)

13. Revizor će 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 objave i financijske izvještaje kao cjelinu.

Pisana izjava

14. Revizor će 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 skupno, za financijske izvještaje kao cjelinu. Rekapitulacija takvih stavki bit će uključena ili priložena pisanoj izjavi. (Vidjeti točku A24.)

Dokumentacija

15. Revizor će u revizijsku dokumentaciju uključiti:[5] (Vidjeti točku A25.)

---

4 Vidjeti fusnotu 3.

5 MRevS 230 "Revizijska dokumentacija", točke 8-11 i točka A6.

(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 ispravljeni (točke 5, 8 i 12); i

(c) revizorov zaključak o tome jesu li značajni neispravljeni pogrešni prikazi, pojedinačno ili skupno, 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) ispuštanja iznosa ili objava;

(c) netočne računovodstvene procjene nastale previdom činjenica ili običnim pogrešnim shvaćanjem činjenica; i

(d) prosudbi menadžmenta u vezi s računovodstvenim procjenama koje revizor smatra nerazumnima ili izbora i primjene računovodstvenih politika koje revizor smatra neprimjerenima.

Primjeri pogrešnih prikaza nastalih prijevarom navedeni su u MRevS-u 240.[6]

Kumuliranje otkrivenih pogrešnih prikaza (Vidjeti točku 5.)

A2. Revizor može odrediti iznos ispod kojeg bi pogreške bile načisto beznačajne i ne bi se trebale kumulirati jer revizor očekuje da kumuliranje takvih iznosa načisto ne bi imalo značajan učinak na financijske izvještaje. Izraz "načisto beznačajan" nije drugi naziv za izražavanje da "nije značajan". Pitanja koja su načisto beznačajna bit će potpuno različitog (manjeg) reda veličine nego značajnost utvrđena u skladu s MRevS-om 320 i bit će pitanja koja su potpuno beznačajna, neovisno o tome sagledavaju li se pojedinačno ili skupno, te prosuđuje li ih se po bilo kojem kriteriju veličine, vrste ili okolnosti. Kada postoji neizvjesnost oko toga je li jedna ili više stavaka načisto beznačajna, smatra se da pitanje nije načisto beznačajno.

A3. Kako bi se pomoglo revizoru u ocjenjivanju učinaka pogreške kumulirane tijekom revizije i komuniciranje o pogrešnim prikazima s menadžmentom i onima koji su

[6] MRevS 240 "Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja", točke A1-A6.

zaduženi za upravljanje, može biti korisno razlikovati stvarne pogrešne prikaze, prosudbene pogrešne prikaze i projicirane pogrešne prikaze.

- 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 neprimjernim.
- 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.[7]

Razmatranje pogrešnih prikaza otkrivenih odvijanjem revizije (Vidjeti točke 6-7.)

A4. 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 loma u internim kontrolama ili iz neprimjerene pretpostavke ili metoda vrednovanja koje subjekt raširenо koristi.

A5. Ako se zbroj pogrešnih prikaza kumuliran tijekom revizije približava značajnosti utvrđenoj u skladu s MRevS-om 320, on može biti veći od prihvatljivo niske razine da mogući neotkriveni pogrešni prikazi, kada se pribroje zbroju pogrešnih prikaza kumuliranih tijekom revizije, mogu premašiti značajnost. Neotkriveni pogrešni prikazi mogu postojati zbog postojanja rizika uzorkovanja i rizika neuvjetovanog uzorkovanjem.[8]

A6. Revizor može zahtijevati da menadžment ispita klase transakcija, stanja računa ili objave kako bi menadžment shvatio uzrok pogrešnog prikaza koji je otkrio revizor, obavio postupke radi utvrđivanja iznosa stvarnog pogrešnog prikaza za klase transakcija, stanja računa ili objave, i obavio odgovarajuća prepravljanja 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.)

A7. Pravodobna komunikacija o pogrešnim prikazima s odgovarajućom razinom menadžmenta je važna jer omogućava menadžmentu da ocijeni jesu li stavke pogrešno prikazane, obavještavanje revizora o svom neslaganju i poduzimanje radnji, ako su nužne. Uobičajeno, odgovarajuća razina menadžmenta je ona koja ima odgovornost i ovlast ocijeniti pogrešne prikaze i poduzeti nužne radnje.

---

7 MRevS 530 "Revizijsko uzorkovanje", točke 14-15.

8 MRevS 530, točke 5(c)-(d).

A8. Zakon ili regulativa može ograničiti revizorovo komuniciranje o određenim pogrešnim prikazima s menadžmentom, ili drugima, unutar subjekta. Na primjer, zakoni ili regulative mogu posebno zabraniti komuniciranje ili druge radnje, koje mogu prejudicirati istragu odgovarajućeg tijela o stvarnoj nezakonitoj radnji ili sumnji da je počinjena. U nekim okolnostima, potencijalni konflikt između revizorovih obveza povjerljivosti i obveza komuniciranja mogu biti složeni. U takvim slučajevima, revizor može razmotriti traženje pravnog savjeta.

A9. Menadžmentovo ispravljanje svih pogrešnih prikaza, uključujući one koje je priopćio revizor, omogućava menadžmentu održavati točne poslovne knjige i računovodstvene evidencije i smanjuje rizike značajnih pogrešnih prikaza budućih financijskih izvještaja zbog kumulativnog učinka neznačajnih neispravljenih pogrešnih prikaza koji se odnose na prethodna razdoblja.

A10. MRevS 700 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, uključujući pokazatelje moguće pristranosti u menadžmentovim prosudbama,[9] na koje može utjecati revizorovo shvaćanje menadžmentovih razloga za neobavljanje ispravaka.

Ocjenjivanje učinka neispravljenih pogrešnih prikaza (Vidjeti točke 10-11.)

A11. Revizorovo utvrđivanje značajnosti u skladu s MRevS-om 320 često je temeljeno na procjenama subjektovih 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.

A12. MRevS 320 objašnjava da, kako revizija napreduje, značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu (i, ako je primjenjivo, značajnost razine ili razina određenih klasa transakcija, stanja računa ili objava) mijenja se u slučaju kada revizor tijekom revizije spozna informaciju koja bi uzrokovala da revizor početno utvrdi različiti iznos ili iznose.[10] Stoga je vjerojatno da je 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 značajnost za izvođenje i primjerenost vrsta, vremenskog rasporeda i obujma daljnjih revizijskih postupaka ponovno razmatraju kako bi se pribavili dostatni primjereni revizijski dokazi na kojima revizor temelji revizijsko mišljenje.

---

[9] MRevS 700, točka 12.

[10] MRevS 320, točka 12.

A13. Svaki pojedini pogrešan prikaz sagledava se kako bi se ocijenio učinak na relevantne klase transakcija, stanja računa ili objave, uključujući je li premašena razina značajnosti za određenu klasu transakcija, stanje računa ili objavu, ako je ona bila utvrđena.

A14. 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 primjeren prijeboj čak neznačajnih pogrešnih prikaza razmatra se rizik da mogu postojati daljnji neotkriveni pogrešni prikazi.[11]

A15. 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 stavke izvještaja ili podstavke ili učinak na ključne pokazatelje. Mogu postojati okolnosti gdje 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 stavkama bilance ne mora se smatrati značajnom u kontekstu financijskih izvještaja kao cjeline kada je iznos pogrešne klasifikacije malen u odnosu na veličine stavaka bilance na koje se odnosi i pogrešna klasifikacija ne utječe na račun dobiti i gubitka ili neki ključan pokazatelj.

A16. Okolnosti u vezi s nekim pogrešnim prikazima mogu uzrokovati da ih revizor ocijeni značajnima, pojedinačno ili kada se sagledavaju 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 razmjer u kojem pogrešan prikaz:

- utječe na sukladnost sa zahtjevima iz regulative;
- utječe na sukladnost s klauzulama o zaduživanju 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;
- maskira promjenu u zaradama ili drugim trendovima, naročito u kontekstu općih gospodarskih uvjeta i uvjeta u djelatnosti;

[11] Pronalazak brojnih neznačajnih pogrešnih prikaza unutar istog računa ili klase transakcija može zahtijevati da revizor ponovno procijeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja za taj račun ili klasu transakcija.

- 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 stavke (na primjer, jesu li eksterne stranke u transakciji povezane sa subjektovim menadžmentom);
- je 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 stanja poslovanja i financija") za koje se može razumno očekivati da će utjecati na poslovne odluke korisnika financijskih izvještaja. MRevS 720[12] bavi se revizorovim razmatranjem 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.

A17. MRevS 240[13] objašnjava kako posljedice pogrešnog prikaza koji je, ili može biti, posljedica prijevare trebaju biti sagledane u vezi s ostalim aspektima revizije, čak ako veličina pogrešnog prikaza nije značajna u odnosu na financijske izvještaje.

A18. Kumulativni učinak neznačajnih 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

---

[12] MRevS 720 "Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje".

[13] MRevS 240, točka 35.

pogrešnih prikaza za financijske izvještaje tekućeg razdoblja. Korištenje istog pristupa ocjenjivanja osigurava dosljednost iz razdoblja u razdoblje.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

A19. U slučaju revizije subjekta javnog sektora, na ocjenjivanje je li pogrešan prikaz značajan mogu također utjecati i revizorove odgovornosti ustanovljene zakonom, regulativom i drugom pravnom stečevinom da izvijesti o određenim pitanjima kao, na primjer, o prijevari.

A20. Nadalje, pitanja kao što su javni interes, odgovornost, nepodmitljivost i osiguranje učinkovitog zakonskog nadzora, mogu naročito utjecati na procjenu je li neka stavka značajna već samim svojim sadržajem. To naročito vrijedi za stavke koje su u vezi s poštivanjem zakona, regulative ili druge pravne stečevine.

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti točku 12.)

A21. Ako se o neispravljenim pogrešnim prikazima komuniciralo s osobom 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 kada se radi 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.[14]

A22. Gdje je velik broj pojedinačno neznačajnih neispravljenih pogrešnih prikaza, revizor može priopćiti broj i ukupan novčani učinak neispravljenih pogrešnih prikaza, umjesto detalja o svakom pojedinačnom neispravljenom pogrešnom prikazu.

A23. MRevS 260 zahtijeva da revizor komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje i to pisanim izjavama koje zahtijeva (vidjeti točku 14 tog MRevS-a).[15] 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 prosuđenih u okružujućim okolnostima i o mogućim posljedicama u odnosu na buduće financijske izvještaje.

Pisana izjava (Vidjeti točku 14.)

A24. Budući da sastavljanje financijskih izvještaja zahtijeva da menadžment i, gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje preprave 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

[14] MRevS 260, točka 13.

[15] MRevS 260, točka 16(c)(ii).

neispravljeni pogrešni prikazi nisu pogrešni prikazi. Iz tog razloga, oni mogu željeti 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.)

A25. Pri revizorovom dokumentiranju neispravljenih pogrešnih prikaza, može se uzeti u obzir:

(a) sagledavanje zbrojnog učinka neispravljenih pogrešnih prikaza;

(b) ocjena o tome jesu li za određenu klasu transakcija, stanje računa ili objave premašene razine značajnosti, ako ih ima; i

(c) ocjenjivanje učinka neispravljenih pogrešnih prikazivanja na ključne pokazatelje ili trendove, sukladnost sa zakonskim, regulativnim i ugovornim zahtjevima (na primjer, klauzulom o zaduživanju).

Ovaj Međunarodni revizijski standard 450 "Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tijekom revizije" Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

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	
Djelokrug ovog MRevS-a	1-2
Datum stupanja na snagu	3
Cilj	4
Definicije	5
Zahtjevi	
Dostatnost i primjerenost revizijskih dokaza	6
Informacije koje će se koristiti kao revizijski dokazi	7-9
Odabir stavki za testiranje u svrhu prikupljanja revizijskih dokaza	10
Nekonzistentnost, ili dvojbe o pouzdanosti, revizijskih dokaza	11
Primjena i ostali materijali s objašnjenjima	
Dostatnost i primjerenost revizijskih dokaza	A1-A25
Informacije koje će se koristiti kao revizijski dokazi	A26-A51
Odabir stavki za testiranje u svrhu prikupljanja revizijskih dokaza	A52-A56
Nekonzistentnost, ili dvojbe o pouzdanosti, revizijskih dokaza	A57

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 500 “Revizijski dokazi” 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

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) objašnjava revizijske dokaze u reviziji financijskih izvještaja, kao i pitanje revizorove odgovornosti da oblikuje i izvodi revizorske postupke kojima će pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze kako bi mogao stvoriti razumne zaključke na kojima treba temeljiti revizorovo mišljenje.

2. Ovaj MRevS je primjenjiv za sve revizijske dokaze prikupljene u reviziji. Ostali MRevS-ovi obrađuju specijalna područja revizije (primjerice, MRevS 315[1]), revizijske dokaze prikupljene u posebne svrhe (primjerice, MRevS 570[2]), specifične postupke za prikupljanje revizijskih dokaza (primjerice, MRevS 520[3]) te ocjenu jesu li prikupljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi (MRevS 200[4] i MRevS 330[5]).

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 je revizora oblikovati i provesti revizijske postupke na način da omogućuju revizoru pribavljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza kako bi bio u mogućnosti izvesti razumne zaključke na kojima će temeljiti revizorovo mišljenje.

Definicije

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

   (a) *Računovodstvene evidencije* – zapisi početnih računovodstvenih unosa i potkrjepljujućih zapisa, kao što su čekovi i zapisi o elektroničkom transferu novca; fakture; ugovori; glavna i pomoćne knjige; knjiženja u dnevniku i ostala usklađivanja financijskih izvještaja koja se ne odražavaju kroz formalna knjiženja; i kao što su dokumentacija i liste koje potkrjepljuju raspored troškova, izračune, usklađivanja i objavljivanja.

---

1 MRevS 315 "Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja".

2 MRevS 570 "Vremenska neograničenost poslovanja".

3 MRevS 520 "Analitički postupci".

4 MRevS 200 "Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima".

5 MRevS 330 "Revizorove reakcije na procijenjene rizike".

(b) *Primjerenost (revizijskog dokaza)* – mjera kvalitete revizijskog dokaza, tj. njegove važnosti i pouzdanosti u potkrjepljivanju zaključaka na kojima se temelji revizorovo 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) *Menadžmentov ekspert* – osoba ili tvrtka 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.

(e) *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

Dostatnost i primjerenost revizijskih dokaza

6. Revizor će oblikovati i izvesti revizijske postupke koji su prikladni u danim uvjetima kako bi pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze. (Vidjeti točke A1-A25.)

Informacije koje će se koristiti kao revizijski dokazi

7. Prilikom oblikovanja i izvođenja revizijskih postupaka, revizor će razmotriti relevantnost i pouzdanost informacija koje će upotrijebiti kao revizijske dokaze. (Vidjeti točke A26-A33.)

8. Ukoliko je menadžmentov ekspert pripremio informacije koje će biti upotrijebljene kao revizijski dokazi, revizor će, prema potrebi, vodeći računa o značajnosti ekspertovog posla za revizijske svrhe: (Vidjeti točke A34-A36.)

   (a) ocijeniti kompetentnost, sposobnost i objektivnost tog eksperta; (Vidjeti točke A37-A43.)

   (b) steći razumijevanje o ekspertovom radu; i (Vidjeti točke A44-A47.)

   (c) ocijeniti adekvatnost stručnjakovog poslova kao revizijskog dokaza za relevantnu tvrdnju. (Vidjeti točku A48.)

9. Kada se u reviziji upotrebljava informacija koju je pripremio subjekt, revizor će ocijeniti je li informacija dovoljno pouzdana za revizorove svrhe što je nužno u sljedećim slučajevima:

   (a) pribavljanja revizijskih dokaza o točnosti i potpunosti informacije; i (Vidjeti točke A49-A50.)

(b) ocjenjivanja je li informacija dovoljno precizna i detaljna za revizijske svrhe. (Vidjeti točku A51.)

Odabir stavki za testiranje u svrhu pribavljanja revizijskih dokaza

10. Prilikom oblikovanja testova kontrola i testova detalja poslovnih događaja, revizor će odabrati načine izbora stavki za testiranje koji su učinkoviti za ostvarivanje svrhe revizijskog postupka. (Vidjeti točke A52-A56.)

Nekonzistentnost, ili dvojbe o pouzdanosti, revizijskih dokaza

11. Ako:

(a) je revizijski dokaz pribavljan iz jednog izvora nekonzistentan s revizijskim dokazom pribavljenim iz drugog izvora, ili

(b) revizor ima dvojbi oko pouzdanosti informacija koje će koristiti kao revizijski dokaz,

revizor će odrediti koje su modifikacije revizijskih postupaka ili dodaci tim postupcima potrebni kako bi se razriješilo pitanje te će razmotriti učinak tog pitanja, ako ga ima, na ostale aspekte revizije. (Vidjeti točku A57.)

***

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Dostatnost i primjerenost revizijskih dokaza

A1. Revizijski dokazi potrebni su kako bi potkrijepili revizorovo mišljenje i izvještaj. Revizijski su dokazi kumulativni po prirodi te su primarno pribavljeni iz revizijskih postupaka provođenih tijekom obavljanja revizije. Oni također mogu uključivati informacije prikupljene iz drugih izvora, kao i iz prijašnjih revizija (pod pretpostavkom da je revizor razmotrio mogu li promjene koje su se dogodile od prijašnje revizije imati utjecaja na sadašnju reviziju[6]) ili postupke kontrole kvalitete za prihvaćanje i zadržavanje klijenta. Pored ostalih izvora unutar ili izvan subjekta, računovodstveni zapisi subjekta važan su izvor revizijskih dokaza. Također, informacije koje se mogu upotrijebiti kao revizijski dokazi mogu biti pripremljene korištenjem rada menadžmentovog eksperta. Revizijski dokazi uključuju informacije koje podupiru i podržavaju menadžmentove tvrdnje, ali i sve informacije koje pobijaju te tvrdnje. Osim toga, u nekim slučajevima nedostatak informacije (primjerice, zbog odbijanja menadžmenta da pruži zahtijevanu izjavu) također može poslužiti kao revizijski dokaz.

[6] MRevs 315, točka 9.

A2. Većina rada revizora u formiranju mišljenja uključuje pribavljanje i ocjenjivanje revizijskih dokaza. Revizijski postupci za pribavljanje revizijskih dokaza mogu uključivati provjeru, promatranje, konfirmacije, izračunavanje, preračunavanje i analitičke postupke, vrlo često u kombinaciji, u dodatku upitima. Iako upiti mogu osigurati revizijski dokaz te čak mogu pružiti dokaz za pogrešan prikaz, ipak upiti sami za sebe ne osiguravaju dostatne revizijske dokaze za nepostojanje značajnog pogrešnog prikaza za pojedinu tvrdnju, niti za operativnu efikasnost kontrola.

A3. Kako je objašnjeno u MRevS 200,[7] razumno uvjerenje stečeno je kada je revizor prikupio dostatne i primjerene revizijske dokaze kako bi smanjio revizijski rizik (tj. rizik da revizor izrazi neadekvatno mišljenje u slučajevima kada su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani) na prihvatljivo nisku razinu.

A4. 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 procijene viši, to će vjerojatno biti potrebno više revizijskih dokaza), kao i kvaliteta tako prikupljenih revizijskih dokaza (što je veća kvaliteta, manja količina revizijskih dokaza se zahtijeva). Pribavljanje više revizijskih dokaza, međutim, ne može biti zamjena za njihovu slabu kvalitetu.

A5. Primjerenost je mjera za kvalitetu revizijskog dokaza; tj. to je njegova relevantnost i pouzdanost u pružanju potpore zaključcima na kojima se temelji revizorovo mišljenje. Pouzdanost revizijskih dokaza ovisi o izvoru i njegovoj vrsti te je ovisna i o pojedinačnim okolnostima u kojima je revizijski dokaz pribavljen.

A6. MRevS 330 zahtijeva od revizora da donese zaključak jesu li pribavljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi. 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 temelju kojih treba izraziti svoje mišljenje. U MRevS-u 200 razmatraju se pitanja vrsta revizijskih postupaka, pravodobnosti financijskog izvještavanja, kao i odnosa troškova i koristi, koja su relevantni čimbenici na kojima će revizor temeljiti profesionalnu prosudbu o tome jesu li prikupljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi.

Izvori revizijskih dokaza

A7. Neki revizijski dokazi prikupljaju se provođenjem revizijskih postupaka kako bi se testirali računovodstvene evidencije, primjerice, pregledima i analizama te ponovnim provođenjem postupaka u procesu financijskog izvještavanja, kao i usklađivanjem povezanim s vrstama i aplikacijama nekih informacija. Izvođenjem takvih revizijskih postupaka, revizor može utvrditi da su računovodstvene evidencije interno konzistentne i usklađene s financijskim izvještajima.

---

[7] MRevS 200, točka 5.

A8. Revizor će steći veće uvjerenje kada su revizijskih dokazi konzistentni i pribavljeni iz više različitih izvora ili više vrsta izvora, nego iz pojedinačno sagledavanih stavki revizijskih dokaza. Primjerice, potkrjepljujući informacije pribavljene iz izvora neovisnog o subjektu mogu povećati revizorovo uvjerenje koje stječe iz interno generiranog revizijskog dokaza kao što su, primjerice, računovodstvene evidencije, zapisnici sa sastanaka ili izjave menadžmenta.

A9. Informacije pribavljene od izvora neovisnih o subjektu koje revizor može upotrijebiti kao revizijski dokaz mogu uključiti konfirmacije od trećih stranaka, izvještaje analitičara kao i usporedive podatke konkurenata (podaci o referentnim veličinama).

Revizijski postupci za pribavljanje revizijskih dokaza

A10. Kao što se zahtjeva i objašnjava u MRevS-u 315 i MRevS-u 339, revizijski dokazi za stvaranje razumnih zaključaka na kojima treba temeljiti revizorovo mišljenje pribavljaju se obavljanjem:

(a) postupaka procjene rizika; i

(b) daljnjih revizijskih postupaka, što uključuje:

(i) testove kontrola, kada to zahtijevaju MRevS-ovi ili kada je revizor to odabrao; i

(ii) dokazne postupke, koji uključuju testove detalja i dokazne analitičke postupke.

A11. Revizijski postupci opisani u nastavku u točkama A14-A25 mogu se koristiti kao postupci procjene rizika, testovi kontrola i dokazni postupci ovisno o kontekstu u kojem ih primjenjuje revizor. Kako je objašnjeno u MRevS-u 330, revizijski dokazi pribavljeni u prijašnjim revizijama mogu, u određenim okolnostima, pružiti primjerene revizijske dokaze gdje revizor provodi revizijske postupke kako bi ustanovio jesu li i nadalje relevantni.

A12. Na vrstu i vrijeme provođenja 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. Primjerice, izvori dokumenata kao što su narudžbenice i fakture mogu postojati samo u elektroničkom obliku kada subjekt upotrebljava elektroničko poslovanje ili mogu biti bačeni nakon skeniranja kada poslovni subjekt upotrebljava slikovne procesne sustave koji omogućavaju čuvanje i reference.

A13. Pojedine elektroničke informacije mogu biti nepovratne nakon određenog vremenskog perioda, primjerice, ako se datoteke promjene i ako ne postoje sigurnosne kopije. Naposljetku, revizor može, na osnovi subjektovih politika čuvanja podataka, smatrati da je nužno tražiti posebno čuvanje nekih informacija kako bi ih revizor morao pregledati ili obaviti revizijske postupke baš onda kada su informacije dostupne.

Pregledavanje

A14. Pregledavanje 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 pouzdanosti, ovisno o njihovim vrstama i izvorima, te u slučaju internih evidencija i dokumenata, o učinkovitosti kontrola nad njihovim stvaranjem. Primjer pregledavanja korištenog kao testa kontrole je provjeravanje evidencija radi pribavljanja dokaza o autorizaciji.

A15. Neki dokumenti predstavljaju izravni revizijski dokaz postojanja imovine, primjerice, dokument koji tvori financijski instrument kao što je dionica ili obveznica. Pregledavanje takvih dokumenata ne mora nužno pružiti revizijski dokaz o vlasništvu ili vrijednosti. Također, pregledavanje izvršenih ugovora može pružiti revizijski dokaz važan za primjenu subjektovih računovodstvenih politika, kao što je priznavanje prihoda.

A16. Pregledavanje materijalne imovine pruža pouzdan revizijski dokaz o postojanju, ali ne nužno i o subjektovim pravima i obvezama ili o vrednovanju imovine. Pregledavanje pojedinačnih stavki zaliha može biti popraćeno promatranjem inventure zaliha.

Promatranje

A17. Promatranje uključuje gledanje posla ili postupke što obavljaju drugi, primjerice, revizor promatra brojenje zaliha što ga provodi osoblje subjekta ili promatranje izvođenja kontrolnih 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 podvrgnutosti promatranju može utjecati na način kako se provodi proces ili postupak. Vidjeti MRevS 501 za upute o promatranju brojanja zaliha.[8]

Eksterne konfirmacije

A18. Eksterne konfirmacije predstavljaju revizijski dokaz koji je pribavio revizor kao pisani odgovor od treće stranke, u papirnatom, elektroničkom obliku ili na ostalim medijima. Eksterne konfirmacije su u pravilu značajne kada se odnose na tvrdnje povezane s računima bilance i njezinim elementima. Međutim, eksterne konfirmacije ne trebaju se ograničiti samo na račune bilance. Primjerice, revizor može tražiti konfirmaciju trećih stranaka u pogledu uvjeta ugovora ili transakcija što je poslovni subjekt obavio s trećim strankama; konfirmacijski zahtjev mora biti kreiran na način da pita jesu li obavljene kakve modifikacije ugovora, i ako jesu, koji su njegovi relevantni detalji. Postupci provođenja eksternih konfirmacija mogu se također koristiti za pribavljanje revizijskih dokaza o izostajanju pojedinih uvjeta, primjerice, o nepostojanju pobočnog

[8] MRevS 501 "Revizijski dokazi – posebna razmatranja za odabrane stavke".

sporazuma koji može utjecati na priznavanje prihoda. Za daljnje upute vidjeti MRevS 505.[9]

Ponovno izračunavanje

A19. Ponovno izračunavanje znači provjeru matematičke točnosti dokumenata ili evidencija. Izračunavanje se može provoditi ručno ili elektronički.

Ponovno izvođenje

A20. Ponovno izvođenje uključuje revizorovo neovisno izvršenje postupaka ili kontrola koje se originalno provode kao dio internih kontrola subjekta.

Analitički postupci

A21. Analitički postupci sastoje se od ocjenjivanja financijskih informacija kroz analiziranje 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. Za daljnje upute vidjeti MRevS 520.

Upiti

A22. Upiti predstavljaju traženje informacija od upućenih osoba, i to financijskih i nefinancijskih informacija, unutar ili izvan subjekta. Upiti se intenzivno upotrebljavaju kao dodaci ostalim revizijskim postupcima. Upiti se mogu bazirati na strogo formalnim pisanim ili neformalnim usmenim pitanjima. Ocjenjivanje odgovora na upite integralni je dio procesa propitkivanja.

A23. Odgovori na upite mogu dati revizoru informacije koje nije prethodno imao ili mogu biti potkrjepljujući revizijski dokazi. Suprotno tome, odgovori mogu dati informacije koje su značajno različite od ostalih informacija koje je revizor prikupio, primjerice, informacije o mogućnosti da menadžment zaobiđe sustav internih kontrola. U nekim slučajevima, odgovori na upite daju revizoru osnovu za modificiranje ili izvođenje dodatnih revizijskih postupaka.

A24. Iako odgovori dobiveni na upite mogu biti potkrjepljujući revizijskih dokazi posebne važnosti, u slučaju upita o namjerama menadžmenta, informacije raspoložive za potkrjepljivanje namjere menadžmenta često su ograničene. U takvim slučajevima relevantne informacije koje mogu poslužiti kao potkrjepljujući dokazi odgovorima menadžmenta ovise o razumijevanju prijašnjih postupanja menadžmenta u provedbi iskazanih namjera, razloga menadžmentovog odabira određenog smjera djelovanja te sposobnosti menadžmenta da provedi određeni smjer djelovanja.

---

[9] MRevS 505 “Eksterne konfirmacije”.

A25. U vezi s nekim pitanjima revizor treba razmotriti je li potrebno pribaviti pisane izjave menadžmenta i, kada je odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje kako bi potvrdio odgovore na usmene upite. Za daljnje upute vidjeti MRevS 580.[10]

Informacije koje se upotrebljavaju kao revizijski dokazi

Relevantnost i pouzdanost (Vidjeti točku 7.)

A26. Kao što je navedeno u točki A1, revizijski dokazi primarno se prikupljaju na temelju revizijskih postupaka obavljenih tijekom provođenja revizije, ali oni također mogu sadržavati informacije prikupljene iz ostalih izvora što uključuje, primjerice, informacije iz prijašnjih revizija, u određenim okolnostima, kao i iz revizorovih postupaka kontrola kvalitete za prihvaćanje ili zadržavanje klijenta. Kvaliteta svih revizijskih dokaza ovisi o relevantnosti i pouzdanosti informacija na kojima su isti bazirani.

Relevantnost

A27. Relevantnost predstavlja logičnu povezanost sa svrhom provođenja revizijskog postupka i, kada je prikladno, s tvrdnjom koju se razmatra. Relevantnost informacije koja će biti upotrijebljena kao revizijski dokaz može biti pod utjecajem smjera testiranja. Primjerice, 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, kada 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, neplaćene fakture, izjave dobavljača te izvješća o neuparenim primkama mogu biti relevantna.

A28. Dani skup revizijskih postupaka može osigurati revizijske dokaze koji su relevantni za neke tvrdnje, dok za druge nisu. Primjerice, 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 (engl. *cut off*). Slično tome, pribavljanje revizijskog dokaza za pojedinu tvrdnju, primjerice za postojanje zaliha, nije zamjena za pribavljanje dokaza za drugu tvrdnju, primjerice za vrednovanje tih zaliha. Nasuprot tome, revizijski dokazi prikupljeni iz različitih izvora ili vrsta mogu često biti relevantni za istu tvrdnju.

A29. Testovi kontrole oblikuju se kako bi se ocijenila operativna učinkovitost kontrola u sprječavanju, ili otkrivanju i ispravljanju, značajnih pogrešnih prikaza na razini tvrdnje. Oblikovanje testova kontrole zbog pribavljanja relevantnih revizijskih dokaza uključuje prepoznavanje uvjeta (karakteristika ili svojstava) koji pokazuju uspješnost kontrola te uvjeta koji ukazuju na odstupanja od primjerenog provođenja. Revizor treba testirati postojanje ili nepostojanje prepoznatih uvjeta.

---

[10] MRevS 580 "Pisane izjave".

A30. Dokazni testovi oblikuju se kako bi se otkrili značajni pogrešni prikazi na razini tvrdnje. Oni obuhvaćaju testove detalja i dokazne analitičke postupke. Oblikovanje dokaznih postupaka uključuje prepoznavanje uvjeta relevantnih za svrhu testiranja koji tvore pogrešan prikaz u relevantnoj tvrdnji.

Pouzdanost

A31. Pouzdanost informacija koje će se upotrijebiti kao revizijski dokazi i tako postati same revizijski dokazi pod utjecajem je izvora i vrsta informacija, ali i okolnosti u kojima su pribavljene, uključujući i kontrola 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 njegovu pouzdanost. Primjerice, informacije pribavljene iz neovisnih eksternih izvora neće biti pouzdan dokaz ako izvor nije poznat ili ako menadžmentov ekspert nije objektivan. Prepoznavanjem izuzetaka koji mogu postojati, sljedeće generalizacije oko pouzdanosti revizijskih dokaza mogu biti korisne:

- pouzdanost revizijskog dokaza povećava se kada je pribavljen iz neovisnih izvora izvan subjekta;
- pouzdaniji su revizijski dokazi koji su pribavljeni unutar subjekta kada povezane kontrole, uključujući kontrole nad pripremom i održavanjem kontrola, djeluju i ako su one učinkovite;
- revizijski dokazi koje revizor izravno pribavi (primjerice, promatranjem primjene kontrola) 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 (primjerice, zapisnik vođen tijekom sastanka pouzdaniji je dokaz od 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.

A32. MRevS 520 sadrži daljnje upute u vezi s pouzdanošću podataka upotrijebljenih za svrhe oblikovanja analitičkih postupaka kao dokaznih postupaka.[11]

[11] MRevS 520, točka 5(a).

A33. MRevS 240 obrađuje uvjete kada revizor ima razloga vjerovati da dokumenti nisu autentični ili kada su mijenjani, a da modifikacije nisu izložene revizoru.[12]

Pouzdanost informacija pribavljenih od menadžmentovog eksperta

A34. Priprema financijskih izvještaja subjekta može zahtijevati znanja iz područja izvan računovodstva i revizije, kao što su aktuarske kalkulacije, procjene ili inženjerski podaci. Subjekt u tim područjima može zaposliti ili angažirati eksperta kako bi pribavio potrebna stručna mišljenja za izradu financijskih izvještaja. Propust da se to učini kada je takva ekspertiza nužna, povećava rizike značajnog pogrešnog prikazivanja.

A35. Kada se upotrebljavaju informacije koje će služiti kao revizijski dokazi, a koje je pripremio menadžmentov ekspert, primjenjuje se točka 8 ovog MRevS-a. Primjerice, pojedinac ili organizacija može imati stručnost za primjenu modela procjene fer vrijednosti vrijednosnica za koje nema aktivnog tržišta. Ako pojedinac ili organizacija primjenjuje ekspertizu u stvaranju procjena koje subjekt koristi u pripremanju financijskih izvještaja, osoba ili organizacija smatra se menadžmentovim ekspertom 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, na takve se informacije, ako se upotrebljavaju kao revizijski dokazi, odnosi točka 7 ovog MRevS-a i ne smatraju se subjektovim korištenjem menadžmentovog eksperta.

A36. Na vrste, vremenski raspored i obujam revizijskih postupaka u vezi sa zahtjevima točke 8 ovog MRevS-a mogu utjecati sljedeći čimbenici:

- vrsta i kompleksnosti pitanja za koje je angažiran menadžmentov ekspert;
- rizici značajnog pogrešnog prikazivanja;
- dostupnost alternativnih izvora revizijskih dokaza;
- vrsta, djelokrug i ciljevi posla koji obavlja menadžmentov ekspert;
- pitanje je li menadžmentov ekspert zaposlen u subjektu ili ga je angažirao subjekt kako bi pružio relevantnu uslugu;
- razmjer u kojem menadžment može provoditi kontrolu ili utjecati na rad eksperta;
- pitanje je li menadžmentov ekspert podložan standardima tehničkog izvođenja ili drugim profesionalnim zahtjevima ili zahtjevima djelatnosti;
- vrsta i opseg bilo kakvih kontrola koje je menadžment provodio nad radom eksperta;

[12] MRevS 240 "Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja".

- revizorovo znanje i iskustvo o području za koje je menadžment angažirao eksperta; i
- revizorovo prijašnje iskustvo o poslu iz domene eksperta.

Kompetentnost, sposobnosti i objektivnost menadžmentovog eksperta (Vidjeti točku 8 (a).)

A37. Kompetentnost se odnosi na prirodu i razinu stručnosti menadžmentovog eksperta. Sposobnost je povezana s mogućnostima da ekspert primjenjuje svoju sposobnost u određenim okolnostima. Čimbenici koji utječu na sposobnost mogu uključivati, primjerice, zemljopisni položaj, dostupnost resursa i vremena. Objektivnost se odnosi na moguće učinke nepristranosti, sukoba interesa ili utjecaja drugih na profesionalne i poslovne prosudbe menadžmentovog eksperta. Kompetentnost, sposobnost i objektivnost menadžmentovog eksperta i sve kontrole koje je subjekt poduzeo kao bi nadzirao njegov rad važni su čimbenici u vezi s pouzdanošću informacija koje je stvorio menadžmentov ekspert.

A38. Informacije povezane s kompetentnošću, sposobnostima i objektivnošću menadžmentovog eksperta mogu se prikupiti iz različitih izvora, kao što su:

- osobno iskustvo o prijašnjem radu eksperta;
- rasprave obavljene s ekspertom;
- rasprave obavljene s ostalima koji su upoznati s radom eksperta;
- znanje o ekspertovoj kvalifikaciji, članstvu u profesionalnim tijelima ili industrijskim organizacijama, licenci za obavljanje prakse ili ostalim oblicima eksternog priznavanja kompetencija;
- objavljeni ekspertovi članci ili knjige; i
- revizorov ekspert, ako postoji, koji pomaže revizoru u pribavljanju primjerenih revizijskih dokaza cijeneći rad menadžmentovog eksperta.

A39. Pitanja relevantna za procjenu kompetencija, sposobnosti i objektivnosti menadžmentovog eksperta uključuju je li njegov rad podložan standardima tehničkog izvođenja ili ostalim profesionalnim i industrijskim zahtjevima, primjerice etičkim standardima i ostalim zahtjevima profesionalnih tijela i industrijskih udruženja, akreditacijskim standardima tijela koje obavlja licenciranje ili zahtjevima nametnutim zakonima ili regulativama.

A40. Ostale činjenice koji mogu biti relevantne uključuju:

- relevantnost kompetencija menadžmentovog eksperta u odnosu na posao koji obavlja, uključujući područja specijalizacije unutar područja njegove ekspertize. Primjerice, aktuar može biti specijaliziran za stvari i osiguranja od nezgode, ali ne i za aktuarski izračun mirovina;

- kompetentnost menadžmentovog eksperta za relevantne računovodstvene zahtjeve, primjerice, poznavanje pretpostavki i metoda, uključujući i modele, gdje su primjenjivi, koji su konzistentni s relevantnim okvirom financijskog izvještavanja;
- kada se dogode nepredvidljivi događaji, promjene u uvjetima ili kada revizijski dokazi pribavljeni kao rezultat provedenih revizijskih postupaka upućuju na to da je nužno ponovno razmotriti inicijalnu kompetentnost, sposobnost i objektivnost menadžmentovog eksperta u revizijskom procesu.

A41. Mnogo različitih okolnosti može narušiti objektivnost, primjerice, samointeresne prijetnje, prijetnje temeljem parničenja, prijetnje temeljem zbližavanja, prijetnje temeljem samopregledavanja i prijetnje zastrašivanja. Zaštita može smanjiti takve prijetnje, a zaštite mogu biti kreiranje ili kroz eksterne strukture (primjerice, profesiju eksperta, zakonsku i regulativnu zaštitu) ili poslovno okruženje manadžmentovog eksperta (primjerice, politike i postupci kontrole kvalitete).

A42. Iako zaštita ne može eliminirati sve prijetnje objektivnosti menadžmentovog eksperta, prijetnje temeljem zastrašivanja mogu biti od manjeg značenja kada je ekspert angažiran od strane subjekta nego kada je zaposlenik subjekta te učinkovitost zaštita, kao što su politike i postupci kontrole kvalitete, može biti veća. Zbog toga što će prijetnje objektivnosti uvijek postojati kod zaposlenika subjekta, za eksperta koji je zaposlen kod subjekta ne može se smatrati da će vjerojatno biti objektivniji od ostalih zaposlenika subjekta.

A43. Kada se procjenjuje objektivnost eksperta zaposlenog kod subjekta, vrlo je relevantno raspraviti s menadžmentom i ekspertom sve interese i odnose koji mogu predstavljati prijetnju objektivnosti eksperta i sve raspoložive zaštite, uključujući sve profesionalne zahtjeve koji se mogu primijeniti na eksperta; i procijeniti jesu li zaštite adekvatne. Interesi i odnosi koji mogu stvarati prijetnje uključuju:

- financijske interese;
- poslovne i osobne odnose; i
- pružanje ostalih usluga.

Stjecanje razumijevanja rada menadžmentovog eksperta

A44. Razumijevanje rada menadžmentovog eksperta uključuje razumijevanje njegovog relevantnog područja ekspertize. Razumijevanje relevantnog područja ekspertize može biti stečeno povezano s revizorovim određivanjem ima li revizor stručnost da procijeni rad menadžmentovog eksperta, ili treba li revizor svog eksperta za ovu svrhu.[13]

[13] MRevS 620 "Korištenje radom revizorovog eksperta", točka 7.

A45. Pitanja područja menadžmentovog eksperta relevantna za revizorovo razumijevanje uključuju:

- je li ekspertova specijalizacija za neko područje relevantna za reviziju;
- primjenjuju li se neki profesionalni ili ostali, standardi, regulativni ili zakonski zahtjevi; i
- koje je pretpostavke ili metode primijenio menadžmentov ekspert i jesu li navedene metode općeprihvaćene unutar ekspertovog područja te prikladne za svrhe financijskog izvještavanja.

Priroda internih i eksternih podataka ili informacija koje upotrebljava revizorov ekspert

A46. U slučaju kada je menadžmentovog eksperta angažirao subjekt, uobičajeno će postojati ugovori ili pisani oblik dogovora sklopljenog između subjekta i eksperta. Ocjenjivanje tog ugovora prilikom stjecanja razumijevanja rada menadžmentovog eksperta može pomoći revizoru u određivanju prikladnosti sljedećeg:

- vrste, opsega i ciljeva ekspertovog posla;
- odgovarajuće uloge i odgovornosti menadžmenta i tog eksperta; i
- vrste, vremena i opsega komunikacija između menadžmenta i tog eksperta, uključujući formu bilo kojeg izvještaja koji će izdati ekspert.

A47. U slučaju kada je ekspert zaposlen u subjektu, vrlo je malo vjerojatno da će postojati pisani sporazum ove vrste. Upiti ekspertu i ostalim članovima menadžmenta najprikladniji su način za stjecanje potrebnog razumijevanja rada eksperta.

Procjenjivanje prikladnosti rada menadžmentovog eksperta (Vidjeti točku 8(c).)

A48. Razmatranje prikladnosti upotrebe rada menadžmentovog eksperta kao revizijskih dokaza za pojedine tvrdnje može uključivati:

- relevantnost i razumnost ekspertovih nalaza ili zaključaka, njihovu konzistentnost s ostalim revizijskim dokazima, i odražavaju li se prikladno u financijskim izvještajima;
- ako rad eksperta uključuje upotrebu značajnih pretpostavki i metoda, relevantnost i razumnost tih pretpostavki i metoda; i
- ako ekspertov rad uključuje značajnu upotrebu izvornih podataka, relevantnost, potpunost i postojanost tih izvornih podataka.

Informacije pripremljene od strane subjekta i upotrijebljene u revizijske svrhe (Vidjeti točke 9(a)-(b).)

A49. Kako bi revizor prikupio pouzdane revizijske dokaze, informacije pripremljene od strane subjekta koje će se upotrijebiti za provođenje revizijskih postupaka trebaju biti dovoljno potpune i točne. Primjerice, na učinkovitost revizije prihoda, primjenjujući standardne cijene na evidentirani obujam prodaje, utjecaj imaju točnost cijena i potpunost i točnost informacija o obujmu prodaje. Slično tome, ukoliko revizor namjerava testirati populaciju (primjerice, plaćanja) za određene karakteristike (primjerice, autorizaciju), rezultati testa bit će manje pouzdani ukoliko nije potpuna populacija iz koje su odabrane stavke za testiranje.

A50. Pribavljanje revizijskih dokaza o točnosti i potpunosti takvih informacija može biti obavljeno istovremeno sa stvarnim revizijskim postupkom koji se primjenjuje na tu informaciju kada je pribavljanje takvih informacija sastavni dio samih revizijskih postupaka. U ostalim situacijama revizor može pribavljati revizijske dokaze o točnosti i postupnosti takve informacije testirajući kontrole nad pripremom i čuvanjem informacije. U nekim slučajevima, međutim, revizor može odrediti da su potrebni dodatni revizijski postupci.

A51. U nekim slučajevima, revizor može namjeravati upotrijebiti informaciju pripremljenu od strane subjekta za ostale revizijske svrhe. Primjerice, revizor može namjeravati koristiti klijentovo mjerilo uspješnosti u svrhu analitičkih postupaka ili upotrijebiti informacije pripremljene od strane subjekta za aktivnosti nadzora, kao što su izvješća interne revizije. U takvim slučajevima, prikladnost revizijskog dokaza ovisi o tome jesu li informacije dovoljno precizne i detaljne kako bi poslužile u revizijske svrhe. Primjerice, mjerila uspješnosti koja koristi menadžment možda nisu dovoljno precizna kako bi se otkrila značajna pogrešna prikazivanja.

Odabir stavki za testiranje u svrhu prikupljanja revizijskih dokaza (Vidjeti točku 10.)

A52. Djelotvoran 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 da, prema točki 7, odredi relevantnost i pouzdanost informacija koje će se upotrijebiti kao revizijski dokazi; ostale aspekte učinkovitosti (dostatnosti) potrebno je razmotriti u odabiru stavki za testiranje. U tom smislu revizor može odabrati stavke za testiranje na sljedeće načine:

(a) odabirom svih stavki (100%-tno ispitivanje);

(b) odabirom pojedinih stavki; i

(c) revizijskim uzorkovanjem.

Primjena jedne metode ili kombinacije može biti prikladna ovisno o pojedinim okolnostima, primjerice, o rizicima značajnog pogrešnog prikaza povezanim s tvrdnjom koja se testira i o izvedivosti i učinkovitosti različitih načina.

Odabir svih stavki

A53. Revizor može odlučiti da će najprikladnije biti ispitati sve stavke populacije koje čine klasu transakcija ili stanje računa (ili stratu unutar populacije). 100%-tno ispitivanje se vrlo vjerojatno neće provoditi prilikom testiranja kontrola, dok je uobičajeno za testiranje detalja. 100%-tno ispitivanje može biti prikladno, primjerice;

- kada se populacija sastoji od malog broja stavki visokih vrijednosti;
- postoji značajan rizik, a ostale metode ne pružaju dostatne i primjerene revizijske dokaze; ili
- ponavljajuća priroda kalkulacija ili ostalih procesa koji se provode automatski u informacijskom sustavu tako da je ispitivanje 100% stavki troškovno učinkovito.

Odabir specifičnih stavki

A54. Revizor može odlučiti odabrati pojedine stavke iz populacije. U donošenju takve odluke revizor treba voditi računa o čimbenicima kao što su revizorovo razumijevanje poslovanja subjekta, procijenjeni rizici značajnih pogrešnih prikazivanja, kao i karakteristike populacije koja se testira. Odabir specifičnih stavki na temelju prosudbe podložan je riziku neuvjetovanom uzorkovanjem. Specifične odabrane stavke mogu uključivati:

- *Visoke vrijednosti ili ključne stavke*. Revizor može odlučiti odabrati specifične stavke iz populacije zbog njihove visoke vrijednosti ili specifične po pojedinim karakteristikama, primjerice, sumnjive, neuobičajene, pojedine riziku izložene stavke ili stavke u kojima su se u prošlosti pojavljivale pogreške.
- *Sve stavke iznad određenog iznosa*. Revizor može odlučiti ispitati stavke čiji evidentirani iznosi prelaze određen zbroj kako bi provjerio veliku proporciju 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.

A55. 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 primjenjivi na određene stavke ne mogu se primijeniti za cijelu populaciju; naposljetku, selektivno ispitivanje pojedinih stavki ne predstavlja revizijski dokaz koji će se odnositi na cijelu populaciju.

A56. Revizorovo uzorkovanje oblikuje se kako bi se omogućili zaključci koji se odnose na cijelu populaciju na temelju testiranja uzoraka iz nje. Revizorovo uzorkovanje obrađeno je u MRevS-u 530.[14]

Nekonzistentnost, ili dvojbe o pouzdanosti, revizijskih dokaza

A57. 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 kada je revizijski dokaz pribavljen iz jednog izvora nekonzistentan s revizijskim dokazom pribavljenim iz drugog izvora. To može biti slučaj kada odgovori na upite menadžmenta, interne revizije ili ostalih nisu konzistentni ili kada su odgovori na upite onih koji su zaduženi za upravljanje, a koji bi trebali poduprijeti odgovore na upite menadžmenta nekonzistentni s odgovorima menadžmenta. MRevS 230 uključuje zahtjeve za specifičnom dokumentacijom kada je revizor otkrio informacije koje su nekonzistentne s revizorovim konačnim zaključkom o značajnom pitanju.[15]

Ovaj Međunarodni revizijski standard 500 "Revizijski dokazi" Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

[14] MRevS 530 "Revizijsko uzorkovanje".

[15] MRevS 230 "Revizijska dokumentacija", točka 11.

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	
Djelokrug ovog MRevS-a	1
Datum stupanja na snagu	2
Cilj	3
Zahtjevi	
Zalihe	4-8
Parnice i odštetni zahtjevi	9-12
Informacije po segmentima	13
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Zalihe	A1-A16
Parnice 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

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) bavi se specifičnim razmatranjima revizora u pribavljanju dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza u skladu s MRevS-om 330[1], MRevS-om 500[2] i ostalim relevantnim MRevS-ovima u vezi s posebnim aspektima zaliha, tužbama i odštetnim zahtjevima te informacijama po segmentima u reviziji financijskih izvještaja.

Datum stupanja na snagu

2. Ovaj 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 pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s:

   (a) postojanjem i kvalitativnim stanjem zaliha;

   (b) potpunošću tužbi i odštetnih zahtjeva; i

   (c) prezentacijom i objavom informacija po segmentima u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

Zahtjevi

Zalihe

4. Ako su zalihe značajne za financijske izvještaje, revizor će pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s postojanjem i kvalitativnim stanjem zaliha na način da:

   (a) prisustvuje fizičkom brojanju zaliha, osim ako nije izvedivo, kako bi (Vidjeti točke A1-A3.)

      (i) ocijenio menadžmentove upute i postupke za evidentiranje i kontroliranje rezultata subjektovog fizičkog brojanja zaliha; (Vidjeti točku A4.)

      (ii) promatrao izvođenje menadžmentovih postupaka za brojanje; (Vidjeti točku A5.)

      (iii) provjerio zalihe; i (Vidjeti točku A6.)

      (iv) obavio test brojenja; i (Vidjeti točke A7-A8.)

   (b) obavi revizijske postupke nad konačnim evidencijama zaliha subjekta kako bi se odredilo održavaju li one stvarne rezultate brojanja zaliha.

---

[1] MRevS 330 "Revizorove reakcije na procijenjene rizike".

[2] MRevS 500 "Revizijski dokazi".

5. Ako se fizičko brojanje zaliha odvija na datum koji je različit od datuma financijskih izvještaja, revizor će, 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.)

6. Ako revizor zbog nepredviđenih okolnosti nije mogao prisustvovati brojanju zaliha, revizor će provesti ili promatrati fizičko brojanje zaliha na alternativni datum i obaviti revizijske postupke za transakcije nastale u međuvremenu između ta dva datuma.

7. Ako fizičko prisustvovanje brojanju zaliha nije izvedivo, revizor će 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 će modificirati mišljenje u revizorovom izvješću u skladu s MRevS-om 705.[3] (Vidjeti točke A12-A14.)

8. Ako su zalihe koje se nalaze pod skrbništvom ili kontrolom treće stranke značajne za financijske izvještaje, revizor će pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s postojanjem i kvalitativnim stanjem zaliha na način da učini jedno ili oboje od sljedećeg:

   (a) zatraži konfirmaciju od treće stranke o količini i kvalitativnom stanju zaliha koje drži u ime subjekta; (Vidjeti točku A15.)

   (b) obavi pregled ili druge revizijske postupke primjerene u danim okolnostima. (Vidjeti točku A16.)

Parnice i odštetni zahtjevi

9. Revizor će oblikovati i obaviti revizijske postupke kako bi otkrio parnice i odštetne zahtjeve koji se odnose na subjekt i mogu stvoriti rizik značajnog pogrešnog prikazivanja, uključujući: (Vidjeti točke A17-A19.)

   (a) postavljanje upita menadžmentu i, gdje je primjenjivo, ostalima unutar subjekta, kao i subjektovom internom pravnom savjetniku;

   (b) pregledavanje zapisnika sa sastanaka onih koji su zaduženi za upravljanje i korespondenciju između subjekata i njihovog eksternog pravnog savjetnika; i

   (c) pregledavanje knjigovodstvenih računa rashoda za pravne usluge. (Vidjeti točku A20.)

10. Ako revizor procijeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja u vezi s otkrivenim tužbama ili odštetnim zahtjevima ili kada obavljeni revizijski postupci ukažu na to

[3] MRevS 705 "Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora".

da mogu postojati i druge parnice i odštetni zahtjevi, revizor će, osim postupaka koji zahtijevaju ostali MRevS-ovi, tražiti izravno komuniciranje sa subjektovim eksternim pravnim savjetnikom. Revizor će 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. Ukoliko zakon, regulativa ili ostala odgovarajuća pravna profesionalna tijela zabranjuju komunikaciju između subjektova eksternog pravnog savjetnika i revizora, revizor će obaviti alternativne revizijske postupke. (Vidjeti točke A21-A25.)

11. Ako:

(a) menadžment odbije dati suglasnost revizoru za komunikaciju ili sastanak sa subjektovim eksternim pravnim savjetnikom, ili ukoliko subjektov eksterni pravni savjetnik odbije odgovoriti prikladno na pismo s upitima, ili mu je zabranjeno na njega odgovoriti; i

(b) revizor nije u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze objavljenjem alternativnih revizijskih postupaka;

revizor će modificirati mišljenje u revizorovom izvješću u skladu s MRevS-om 705.

Pisane izjave

12. Revizor će tražiti od menadžmenta i, kada je odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje davanje pisane izjave da su sve stvarne ili moguće parnice 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 će 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.)

(a) stjecanjem razumijevanja o metodama koje je upotrijebio menadžment prilikom određivanja informacija po segmentima, i: (Vidjeti točku A27.)

(i) ocjenjivanjem je li vjerojatno da će upotreba navedenih metoda imati za posljedicu objave u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja; i

(ii) gdje je prikladno, testiranjem primjene takvih metoda; te

(b) obavljanjem analitičkih postupaka ili drugih revizijskih postupka prikladnih 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 u različitim lokacijama, pri odlučivanju o tome na kojim je lokacijama primjereno prisustvovanje popisu. MRevS 600[4] se bavi pitanjem uključenosti ostalih revizora i može biti relevantan ukoliko se takvo uključivanje odnosi na prisustvovanje fizičkom brojanju zaliha na udaljenoj lokaciji; i

[4] MRevS 600 "Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente)".

- je li potrebna pomoć revizorova eksperta. MRevS 620[5] se bavi korištenjem revizorovog eksperta zbog 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 lista, upisivanje neiskorištenih popisnih lista i u brojenju i ponavljanju 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;
- postupke ustanovljene kako bi se procijenile fizičke količine, gdje je primjenjivo, kao što može biti potrebno pri procjenjivanju fizičke količine za gomilu balvana; i
- kontrolu nad kretanjem zaliha između pojedinih područja i primitak zaliha prije i nakon datuma razgraničenja.

Nadzor nad provođenjem menadžmentovih postupaka brojanja (Vidjeti točku 4 (a)(ii).)

A5. Nadzor nad provođenjem 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. Osim toga, revizor može pribaviti kopije o informacijama na datum razgraničenja, kao što su detalji o kretanju zaliha, kako bi mu pomogle u provođenju 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 revizori u potvrđivanju postojanju zaliha (ne nužno i njihovog vlasništva) kao i u otkrivanju, primjerice, nekorištenih, oštećenih ili zastarjelih zaliha.

Izvođenje testa brojanja (Vidjeti točku 4(a)(iv).)

A7. Izvođenje testa brojanja, primjerice, praćenjem odabranih stavki iz menadžmentovih popisnih lista i uspoređivanjem s fizičkim zalihama i praćenjem stavki fizičkih zaliha

[5] MRevS 620 "Korištenje radom revizorovog eksperta".

i uspoređivanjem s brojanjem s menadžmentovim popisnim listama, pruža revizijski dokaz o potpunosti i točnosti tih popisnih lista.

A8. Osim evidentiranja revizorovog testa brojanja, pribavljanje kopija menadžmentovih konačnih popisnih lista pomaže revizoru u izvođenju kasnijih revizijskih postupaka zbog utvrđivanja odražavaju li subjektove konačne popisne liste 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 prikladno 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.[6]

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 liste 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 kada 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 popisnih lista uključuju:

- jesu li ispravno prepravljene popisne liste kontinuiranog popisa;
- pouzdanost subjektovih 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.

---

[6] MRevS 330, točke 22-23.

Međutim, pitanje neprikladnosti za revizora nije dovoljno da bi revizor donio odluku o neizvedivosti prisustvovanju popisa. Nadalje, kako je objašnjeno u MRevS-u 200[7], 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 kada 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 zahtjeva da revizor modificira mišljenje u revizorovom izvješću uslijed ograničenja djelokruga.[8]

Zalihe pod skrbništvom ili kontrolom treće stranke

Konfirmacije (Vidjeti točku 8(a).)

A15. MRevS 505[9] 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 čestitost ili objektivnost treće stranke, revizor može smatrati prikladnim obaviti ostale revizijske postupke umjesto konfirmacija s trećim strankama ili kao njihov dodatak. Primjeri ostalih revizijskih postupaka uključuju:

- prisustvovanje, ili organiziranje da drugi revizor prisustvuje, fizičkom brojanju zaliha kod treće stranke, ako je primjenjivo;
- pribavljanje izvješća drugog revizorova ili izvješća uslužnog revizora o primjerenosti internih kontrola treće stranke za osiguranje da se zalihe pravilno broje te da su adekvatno zaštićene;
- pregledavanje dokumentacije u vezi sa zalihama kod trećih stranaka, primjerice, skladišnica; i
- zahtijevanje konfirmacija od ostalih stranaka kada su zalihe založene kao kolateral.

---

7 MRevS 200 "Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima", točka A48.

8 MRevS 705, točka 13.

9 MRevS 505 "Eksterne konfirmacije".

Parnice i odštetni zahtjevi

Potpunost parnica i odštetnih zahtjeva (Vidjeti točku 9.)

A17. Parnice 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 parnica i odštetnih zahtjeva u koje je uključen subjekt.

A19. Revizijski dokazi pribavljeni za svrhe prepoznavanja parnica 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 parnice i odštetne zahtjeve. MRevS 540[10] ustanovljuje zahtjeve i daje upute relevantne za revizorovo razmatranje parnica 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 subjektovim eksternim pravnim savjetnikom (Vidjeti točke 10-11.)

A21. Izravna komunikacija sa subjektovim eksternim pravnim savjetnikom pomaže revizoru u pribavljanju dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza o tome jesu li poznate potencijalne značajne parnice 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 subjektovog eksternog pravnog savjetnika informacije o svim parnicama i odštetnim zahtjevima s kojima je on upoznat zajedno s procjenom ishoda parnica i odštetnih zahtjeva i procjenom financijskih implikacija, kao i sadržanih troškova.

---

[10] MRevS 540 "Revidiranje računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti, i s tim povezana objavljivanja".

A23. Ako se smatra da nije vjerojatno da će subjektov eksterni pravni savjetnik primjereno odgovoriti na pismo s općim upitima, primjerice, ukoliko 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 parnica i odštetnih zahtjeva;

(b) gdje su dostupne, menadžmentove procjene ishoda svake od navedenih parnica, odnosno odštetnog zahtjeva, kao i njegove procjene financijskih implikacija, uključujući i sadržanih troškova; i

(c) zahtjev da subjektov eksterni pravni savjetnik potvrdi razumnost menadžmentovih procjena i pruži revizoru daljnje informacije ukoliko 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 parnica 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 subjektovog eksternog pravnog savjetnika.

Uobičajeno, takvi sastanci zahtijevaju odobrenje menadžmenta i održavaju se u prisutnosti predstavnika menadžmenta.

A25. Sukladno MRevS-u 700[11] od revizora se zahtjeva da datum revizorova izvješća ne bude ranije od datuma kada je revizor pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze na kojima temelji revizorovo mišljenje o financijskim izvještajima. Revizijski dokazi o statusu parnica i odštetnih zahtjeva do datuma revizorova izvješća mogu biti pribavljeni 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 subjektovog 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

[11] MRevS 700 "Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima", točka 41.

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 objavama koje su u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanje, 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 objava u vezi s nedosljednostima.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 501 “Revizijski dokazi - posebna razmatranja za odabrane stavke” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

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	
Djelokrug ovog MRevS-a	1
Postupci eksternog konfirmiranja zbog dobivanja revizijskih dokaza	2-3
Datum stupanja na snagu	4
Ciljevi	5
Definicije	6
Zahtjevi	
Postupci eksternog konfirmiranja	7
Menadžmentovo odbijanje da dopusti revizoru poslati zahtjev za konfirmiranje	8-9
Rezultati postupaka eksternog konfirmiranja	10-14
Negativne konfirmacije	15
Ocjenjivanje dobivenih dokaza	16
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Postupci eksternog konfirmiranja	A1-A7
Menadžmentovo odbijanje da dopusti revizoru poslati zahtjev za konfirmiranje	A8-A10
Rezultati postupaka eksternog konfirmiranja	A11-A22
Negativne konfirmacije	A23
Ocjenjivanje dobivenih dokaza	A24-A25

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 505 “Eksterne konfirmacije” 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

1. Ovaj Međunarodni revizijski (MRevS) bavi se revizorovim korištenjem postupaka eksternog konfirmiranja zbog dobivanja revizijskih dokaza u skladu sa zahtjevima MRevS-a 330[1] i MRevS-a 500.[2] On ne uređuje propitkivanja u vezi sa sudskim sporovima i odštetnim zahtjevima, kojima se bavi MRevS 501.[3]

Postupci eksternog konfirmiranja zbog dobivanja revizijskih dokaza

2. MRevS 500 navodi da na pouzdanost revizijskih dokaza utječe njihov izvor i njihova vrsta te da ovise o pojedinačnim okolnostima u kojima su dobiveni.[4] Taj MRevS također sadrži sljedeća uopćavanja primjenjiva na revizijske dokaze:[5]

   - revizijski dokazi su pouzdaniji kada su pribavljeni iz neovisnog izvora izvan subjekta;
   - revizijske dokaze koje je izravno pribavio revizor pouzdaniji su od revizijskih dokaza dobivenih posredno ili deduktivno; i
   - revizijski dokazi su pouzdaniji kada 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 konfirmacija koje revizor izravno dobije od stranaka kojima se šalju zahtjevi za konfirmiranjem mogu biti pouzdaniji od dokaza koje interno stvara subjekt. Namjera je ovim MRevS-om pomoći revizoru u oblikovanju i provođenju postupaka eksternog konfirmiranja kako bi se pribavili relevantni i pouzdani revizijski dokazi.

3. Ostali MRevS-ovi priznaju važnost eksternih konfirmacija kao revizijskih dokaza, na primjer:
   - MRevS 330 razmatra revizorovu odgovornost za oblikovanje i implementiranje obuhvatnih reakcija na prepoznate rizike pogrešnog prikazivanja na razini financijskog izvještaja i za oblikovanje i provođenje daljnjih revizijskih postupaka kojima su vrste, vremenski raspored i obujam temeljeni na procijenjenim rizicima pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje[6] 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

---

1 MRevS 330 "Revizorove reakcije na procijenjene rizike".
2 MRevS 500 "Revizijski dokazi".
3 MRevS 501 "Revizijski dokazi – dodatna razmatranja za posebne stavke".
4 MRevS 500, točka A5.
5 MRevS 500, točka A31.
6 MRevS 330, točke 5-6.

klasu transakcija, stanje računa i objavu. Od revizora se također zahtijeva da razmotri trebaju li se obaviti postupci eksternog konfirmiranja kao dokazni revizijski postupci.[7]

- MRevS 330 zahtijeva da revizor pribavi to uvjerljivije revizijske dokaze što je viša revizorova procjena rizika.[8] 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 konfirmiranja mogu pomoći revizoru u pribavljanju revizijskih dokaza s visokom razinom pouzdanosti koja je potrebna revizoru kao reakcija na značajne rizike pogrešnog prikazivanja zbog prijevare ili pogreške.[9]
- MRevS 240 navodi da revizor može oblikovati zahtjeve za konfirmiranje kako bi pribavio dodatne potvrđujuće informacije kao reakciju na procijenjene rizike pogrešnog prikazivanja zbog prijevare na razini tvrdnje.[10]
- MRevS 500 navodi da potvrđujuće informacije pribavljene iz izvora neovisnog o subjektu, kao što su eksterne konfirmacije, mogu povećati uvjerenje koje revizor stječe iz dokaza koji postoje unutar računovodstvenih evidencija ili iz izjava koje daje menadžment.[11]

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, kada koristi postupke eksternog konfirmiranja, 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 konfirmacija – revizijski dokaz dobiven kao izravan pisani odgovor revizoru od treće stranke (stranke od koje se zahtijeva konfirmiranje), u pisanom obliku ili u elektroničkom ili drugom mediju.

---

7 MRevS 330, točke 18-19.

8 MRevS 330, točka 7(b).

9 MRevS 330, točka A53.

10 MRevS 240 "Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja", točka A37.

11 MRevS 500, točka A8.

(b) Zahtjev za pozitivnu konfirmaciju – zahtjev da stranka kojoj se šalje zahtjev za konfirmiranje odgovori izravno revizoru navodeći slaže li se ili ne s informacijama sadržanim u traženoj konfirmaciji ili da odgovori dostavljanjem traženih informacija.

(c) Zahtjev za negativnu konfirmaciju – zahtjev da stranka kojoj se šalje zahtjev za konfirmiranje odgovori izravno revizoru samo ako se ne slaže s informacijama sadržanim u traženoj konfirmaciji.

(d) Neodgovaranje – propust stranke kojoj se upućuje zahtjev za konfirmiranje da odgovori, djelomično ili u cijelosti, na zahtjev za pozitivno konfirmiranje ili kada je vraćen neuručen zahtjev za konfirmiranje.

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

Zahtjevi

Postupci eksternog konfirmiranja

7. Kada se koriste postupci eksternog konfirmiranja, revizor će održavati kontrolu nad zahtjevima za eksterno konfirmiranje, uključujući nad:

(a) određivanjem informacija koje treba konfirmirati ili zahtijevati; (Vidjeti točku A1.)

(b) odabiranjem odgovarajuće stranke kojoj se upućuje zahtjev za konfirmiranje; (Vidjeti točku A2.)

(c) oblikovanjem zahtjeva za konfirmiranje, uključujući određivanjem 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 strankama od kojih se zahtijeva konfirmiranje, kada je primjenjivo. (Vidjeti točku A7.)

Menadžmentovo odbijanje da dopusti revizoru poslati zahtjev za konfirmiranje

8. Ako menadžment odbije dopustiti revizoru slanje zahtjeva za konfirmiranje, revizor će:

(a) propitkivati o menadžmentovim razlozima odbijanja i tražiti revizijske dokaze za njihovu valjanost i razumnost; (Vidjeti točku A8.)

(b) ocijeniti posljedice menadžmentovog odbijanja na revizorovu procjenu relevantnih rizika pogrešnog prikazivanja, uključujući na rizik prijevare i na vr-

ste, vremenski raspored i obujam 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 konfirmiranje ili revizor ne može pribaviti relevantne i pouzdane revizijske dokaze pomoću alternativnih revizijskih postupaka, revizor će komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje u skladu s MRevS-om 260.[12] Revizor će također utvrditi posljedice za reviziju i revizorovo mišljenje u skladu s MRevS-om 705.[13]

Rezultati postupaka eksternog konfirmiranja

Pouzdanost odgovora na zahtjeve za konfirmaciju

10. Ako revizor prepozna faktore koji stvaraju dvojbe o pouzdanosti odgovora na zahtjeve za konfirmaciju, revizor će pribaviti daljnje revizijske dokaze kako bi riješio te dvojbe. (Vidjeti točke A11-A16.)

11. Ako revizor utvrditi da odgovor na zahtjev za konfirmaciju nije pouzdan, revizor će ocijeniti posljedice na procjenu rizika pogrešnog prikazivanja, uključujući na rizik prijevare i na vrste, vremenski raspored i obujam drugih revizijskih postupaka. (Vidjeti točku A17.)

Neodgovaranje

12. U slučaju svakog neodgovaranja, revizor će obaviti alternativne revizijske postupke kako bi pribavio relevantne i pouzdane revizijske dokaze. (Vidjeti točke A18-A19.)

Kada je odgovor na zahtjev za pozitivnu konfirmaciju nužan za pribavljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza

13. Ako je revizor utvrdio da je nužan odgovor na zahtjev za pozitivnu konfirmaciju kako bi se pribavili dostatni i primjereni revizijski dokazi, alternativni revizijski postupci neće osigurati revizijske dokaze koje revizor zahtijeva. Ako revizor ne dobije takvu konfirmaciju, revizor će utvrditi posljedice za reviziju i revizorovo mišljenje u skladu s MRevS-om 705. (Vidjeti točku A20.)

Izuzeci

14. Revizor će istražiti izuzetke kako bi utvrdio ukazuju li ili ne na pogrešne prikaze. (Vidjeti točke A21-A22.)

---

12 MRevS 260 "Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje", točka 16.

13 MRevS 705 "Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora".

Negativne konfirmacije

15. Negativne konfirmacije osiguravaju manje uvjerljive revizijske dokaze nego od pozitivnih konfirmacija. U skladu s tim, revizor neće koristiti zahtjeve za negativne konfirmacije 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 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 dobivenih dokaza

16. Revizor će 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 stranaka ili zbog potvrđivanja nepostojanja određenih uvjeta, kao što su pobočni ugovori.

Izbor odgovarajuće stranke kojoj se upućuje zahtjev za konfirmaciju (Vidjeti točku 7(b).)

A2. Odgovori na zahtjev za konfirmaciju pružaju relevantnije i pouzdanije revizijske dokaze kada se zahtjev šalje stranki 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 zahtijeva za konfirmaciju može izravno utjecati na razmjer odgovora i na pouzdanost i sadržaj revizijskih dokaza pribavljenih odgovorima.

A4. Faktori koje treba razmotriti pri oblikovanju zahtijeva za konfirmacije uključuju:

- tvrdnju na koju će se odnositi;
- konkretno prepoznate rizike pogrešnog prikazivanja, uključujući rizike prijevare;
- izgled i prezentaciju zahtijeva 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 stranaka kojima se upućuje zahtjev da odgovore revizoru. Stranke kojima se upućuje zahtjev mogu biti spremne odgovoriti samo na zahtjev za konfirmaciju koji sadrži menadžmentovu autorizaciju; i
- mogućnost stranke kojoj se namjerava uputiti zahtjev da potvrdi ili pruži zahtijevanu informaciju (na primjer, pojedinačni iznos fakture nasuprot ukupnom stanju).

A5. Zahtjev za pozitivno eksterno konfirmiranje traži od stanke 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 stranka kojoj je upućen zahtjev za konfirmaciju može odgovoriti na njega bez provjeravanja da je 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 stranka 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 stranke 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 kada 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 da dopusti revizoru poslati zahtjev 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 da se raspita o razlozima za to ograničavanje. Uobičajeni razlog zbog kojeg se postavlja je postojanje spora ili postupka pregovaranja sa strankom 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.[14] Na primjer, ako nije razuman menadžmentov zahtjev da se konfirmiranje ne provede, to može ukazati na faktor rizika prijevare koji zahtijeva ocjenjivanje u skladu s MRevS-om 240.[15]

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.

Rezultati postupaka eksternog konfirmiranja

Pouzdanost odgovora na zahtjeve za konfirmiranjem (Vidjeti točku 10.)

A11. MRevS 500 navodi da, čak kada su revizijski dokazi pribavljeni iz vanjskih izvora u odnosu na subjekt, mogu postojati okolnosti koje utječu na njihovu pouzdanost.[16] Svi odgovori stvaraju rizik presretanja, mijenjanja ili prijevare. Takvi rizici postoje neovisno o tome jesu li odgovori dobiveni u pisanom obliku ili pomoću elektroničkih ili drugih medija. Faktori koji mogu stvarati sumnju u pouzdanost odgovora uključuju da:

---

[14] MRevS 315 "Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja", točka 31.

[15] MRevS 240, točka 24.

[16] MRevS 500, točka A31.

- ih je revizor dobio posredno; ili
- se doima da nisu došli od stranke 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 stranka 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 stranka kojoj je upućen zahtjev za konfirmaciju koristi treću stranku 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.[17] Revizor može odabrati da provjeri izvor ili sadržaj odgovora na zahtjev za konfirmaciju tako da kontaktira stranku kojoj je upućen zahtjev za konfirmaciju. Na primjer, kada stranka kojoj je upućen zahtjev za konfirmaciju odgovori elektroničkom porukom, revizor može telefonski nazvati stranku kojoj je upućen zahtjev za konfirmaciju kako bi utvrdio je li ona stvarno poslala odgovor. Kada se odgovor vrati revizoru posredno (na primjer, jer ga je stranka kojoj je upućen zahtjev za konfirmaciju netočno adresirala na subjekt umjesto na revizora), revizor može zahtijevati da mu stranka 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 stranke kojoj je upućen zahtjev za konfirmaciju da mu izravno odgovori u pisanom obliku. Ako ne dobije takav odgovor, u skladu s točkom 12,

[17] MRevS 500, točka 11.

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.

Nepouzdani odgovori (Vidjeti točku 11.)

A17. Kada 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.[18] Na primjer, nepouzdan odgovor može ukazati na faktor rizika prijevare koji zahtijeva ocjenjivanje u skladu s MRevS-om 240.[19]

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 – ispitivane kasnijih dokaza o plaćanju ili dopisa primljenih od trećih osoba i drugih zapisa, kao što su primke.

A19. Na vrste i obujam revizijskih postupaka utječe predmetni račun ili tvrdnja. Neodgovaranje na zahtjev za konfirmaciju može ukazati na ranije neprepoznati 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.[20] Na primjer, manje odgovora na zahtjeve za konfirmacije nego što je bilo anticipirano, može ukazati na ranije neprepoznati faktor rizika prijevare koji zahtijeva ocjenu u skladu s MRevS-om 240.[21]

Kada 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:

---

18 MRevS 315, točka 31.

19 MRevS 240, točka 24.

20 MRevS 315, točka 31.

21 MRevS 240, točka 24.

- su samo izvan subjekta raspoložive informacije za potvrđivanje menadžmentove tvrdnje ili njegovih tvrdnji; i
- revizora sprječavaju u oslanjanju na dokaze iz subjekta određeni faktori rizika prijevare, kao što je rizik da menadžment zaobiđe kontrole ili rizik tajnog sporazuma koji može uključivati zaposlenike i/ili menadžment.

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. Kada je otkriveno pogrešno prikazivanje, MRevS 240 zahtijeva od revizora da ocijeni je li takav pogrešan prikaz indikacija za prijevaru.[22] Izuzeci mogu stvoriti okvir za sagledavanje kvalitete odgovora sličnih stranaka kojima su upućeni zahtjevi za konfirmacije ili za slične račune. Izuzeci također mogu ukazati na nedostatak ili nedostatke u subjektovim 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 konfirmiranje zbog izbora momenta, mjerenja ili administrativnih pogrešaka u postupcima eksternog konfirmiranja.

Negativne konfirmacije (Vidjeti točku 15.)

A23. Nedobivanje odgovora na zahtjev za negativnu konfirmaciju ne pokazuje izričito da je došlo do primitka zahtjeva za konfirmaciju kod stranke kojoj je namijenjen zahtjev ili provjeravanja točnosti informacije sadržane u zahtjevu. Prema tome, propust stranke kojoj je upućen zahtjev za konfirmaciju da odgovori na zahtjev za negativnu konfirmaciju pruža značajno manje uvjerljive revizijske dokaze nego što pruža odgovor na zahtjev za pozitivnu konfirmaciju. Također, vjerojatnije je da će stranka kojoj je upućen zahtjev odgovoriti navodeći svoje neslaganje sa zahtjevom za konfirmaciju kada 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 kada vjeruje da je stanje njegovog računa podcijenjeno u zahtjevu za konfirmaciju, dok je manje vjerojatno da će odgovoriti kada vjeruje da je stanje precijenjeno. Zbog toga, slanje zahtjeva za negativnu konfirmaciju 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.

Ocjenjivanje dobivenih dokaza (Vidjeti točku 16.)

A24. Kada ocjenjuje rezultate pojedinačnih zahtjeva za konfirmiranje, revizor može kategorizirati takve rezultate u kako slijedi:

---

[22] MRevS 240, točka 35.

(a) odgovore odgovarajuće stranke kojoj je upućen zahtjev koji ukazuje na suglasnost s informacijama danim u zahtjevu za konfirmaciju 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, kada 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 zahtijeva MRevS 330.[23]

Ovaj Međunarodni revizijski standard 505 "Eksterne konfirmacije" Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

[23] MRevS 330, točke 28-29.

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

	Točke
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1
Datum stupanja na snagu	2
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 revizorovih 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

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) bavi se revizorovim odgovornostima u vezi s početnim stanjima u početnim revizijskim angažmanima. Osim iznosa financijskih izvještaja, početna stanja uključuju pitanja, koja su postojala na početku razdoblja i koja zahtijevaju objavljivanje, kao što su potencijalne obveze i potencijalna imovina i čvrsto preuzete obveze. Kada financijski izvještaji sadrže usporedne financijske informacije, zahtjeve i upute MRevS-a 710[1] se također primjenjuju, MRevS 300[2] 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.

   (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

---

[1] MRevS 710 "Usporedne informacije – podudarni iznosi i usporedni financijski izvještaji".

[2] MRevS 300 "Planiranje revizije financijskih izvještaja".

prethodnom razdoblju. Početna stanja također uključuju pitanja koja zahtijevaju objavljivanje, a postojala su na početku razdoblja, kao što su moguća imovina, odnosno obveze i čvrsto preuzete obveze.

(c) Prethodni revizor – revizor iz druge revizorske tvrtke koji je revidirao financijske izvještaje poslovnog subjekta u prethodnom razdoblju i kojeg je zamijenio revizor tekućeg razdoblja.

Zahtjevi

Revizijski postupci

Početna stanja

5. Revizor će čitati najnovije financijske izvještaje, ako ih ima, i izvješće revizora prethodnika, ako ga ima, za informacije relevantne za početna stanja, uključujući i za objave.

6. Revizor će 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 obavljeni 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 pogrešne prikaze koji mogu značajno utjecati na financijske izvještaje tekućeg razdoblja, revizor će 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 će komunicirati o pogrešnim prikazivanjima s odgovarajućom razinom menadžmenta i onima koji su zaduženi za upravljanje u skladu s MRevS-om 450.[3]

[3] MRevS 450 "Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tijekom revizije", točke 8 i 12.

Dosljednost računovodstvenih politika

8. Revizor će pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze o tome jesu li računovodstvene politike odražene u početnim stanjima dosljedno primijenjene u financijskim izvještajima 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 će pri procjenjivanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima tekućeg razdoblja, u skladu s MRevS-om 315[4], 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 će izraziti mišljenje s rezervom ili se suzdržati od mišljenja o financijskim izvještajima, već prema tome što je odgovarajuće, u skladu s MRevS-om 705.[5] (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 će izraziti mišljenje s rezervom ili se suzdržati od mišljenja o financijskim izvještajima, već prema tome što je odgovarajuće, u skladu s MRevS-om 705.

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,

---

4 MRevS 315 "Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja".

5 MRevS 705 "Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora".

revizor će izraziti mišljenje s rezervom ili se suzdržati od mišljenja o financijskim izvještajima, već prema tome što je odgovarajuće, u skladu s MRevS-om 705.

Modifikacija mišljenja u izvješću revizorova 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 će modificirati revizorovo mišljenje o financijskim izvještajima tekućeg razdoblja u skladu s MRevS-om 705 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 privatiziran subjekt javnog sektora koji je ranije revidirao zakonski imenovan revizor (primjerice, državni revizor ili druga prikladno kvalificirana osoba u ime državnog revizora), razmjer pristupa radnim papirima ili dugim informacijama, koji taj zakonski imenovani revizor može osigurati novoimenovanom revizoru iz privatnog sektora, može biti ograničen zakonom o zaštiti tajne ili privatnosti 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 revizorovo mišljenje.

A2. Ako zakonski imenovani revizor za reviziju subjekta javnog sektora angažira revizijske tvrtke iz privatnog sektora (tzv. outsourcing) i za tekuću godinu imenuje različitu revizorsku tvrtku iz privatnog sektora u odnosu na revizorsku tvrtku iz privatnog sektora koja je revidirala financijske izvještaje subjekta javnog sektora za prethodnu godinu, to se kod zakonski imenovanog revizora obično ne smatra promjenom revizora. Međutim, ovisno o vrsti aranžmana outsourcinga, 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 obujam revizijskih postupaka nužnih za pribavljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza u vezi s početnim stanjima ovise o pitanjima kao što su:

- računovodstvene politike koje slijedi subjekt;
- vrsta stanja računa, klasa transakcija i objave te rizici značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima tekućeg razdoblja;
- važnost 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 konfirmacije početnih stanja od trećih stranaka, primjerice za dugotrajne obveze i ulaganja. U ostalim slučajevima može zatrebati provesti dodatne revizijske postupke.

Revizijski zaključci i izvješćivanje

Početna stanja (Vidjeti točku 10.)

A8. MRevS 705 ustanovljuje zahtjeve i pruža upute za okolnosti koje za posljedicu mogu imati modifikaciju revizorova mišljenja o financijskim izvještajima, vrsti mišljenja primjerenoj u danim okolnostima i sadržaju revizorova izvješća kada je modificirano revizorovo 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 revizorovom izvješću:

(a) mišljenje s rezervom ili suzdržanost od mišljenja, već prema tome što je primjereno u danim okolnostima; ili

(b) ako nije zabranjeno zakonom ili regulativom, mišljenje koje je s rezervom ili sa suzdržavanjem, već prema tome koje je odgovarajuće, u vezi s rezultatima poslovanja i novčanim tokovima, gdje je relevantno, i nemodificirano u vezi s financijskim položajem.

Dodatak sadrži ilustracije revizorova 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 djelokruga u prethodnom razdoblju, ali je u tekućem razdoblju riješeno pitanje koje je stvaralo ograničenje djelokruga.

Dodatak

(Vidjeti točku A8.)

Ilustracije revizorovih izvješća s modificiranim mišljenjima

Ilustracija 1:

Okolnosti opisane u točki A8(a) uključuju sljedeće:

- **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.**[6]
- **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 pozitivnog mišljenja u vezi s financijskim položajem.**

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Primjereni naslovnik]

Izvješće o financijskim izvještajima[7]

Obavili smo reviziju priloženih financijskih izvještaja Društva ABC, koji obuhvaćaju bilancu na 31. prosinca 20X1. godine, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u glavnici i novčani tok za tada završenu godinu te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija.

Menadžmentova[8] *odgovornost za financijske izvještaje*

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju tih financijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja,[9] i za one interne kontrole za koje

---

6 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.

7 Podnaslov "Izvješće o financijskim izvještajima" nije potreban u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov "Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima".

8 Ili drugi naziv koji je odgovarajući u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

9 Gdje je menadžmentova odgovornost sastaviti financijske izvještaje koji pružaju istinit i fer prikaz, ova rečenica može glasiti: "Menadžment je odgovoran za sastavljanje financijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, i za takve ...".

menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o tim financijskim izvještajima temeljeno na našoj reviziji. Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Ti standardi zahtijevaju da postupamo u skladu s etičkim zahtjevima i planiramo te obavimo reviziju kako bismo stekli razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

Revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobivanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u financijskim izvještajima. Odabrani postupci ovise o revizorovoj prosudbi, kao i o procjeni rizika značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja uslijed prijevare ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne za subjektovo sastavljanje i fer prezentaciju[10] financijskih izvještaja kako bi se oblikovali revizijski postupci koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola poslovnog subjekta.[11] Revizija također uključuje ocjenjivanje primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena koje je stvorio menadžment, kao i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije financijskih izvještaja.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše revizijsko mišljenje.

Osnova za mišljenje s rezervom

Revizorima Društva bili smo imenovani 30. lipnja 20X1. godine i stoga nismo prisustvovali fizičkom popisu zaliha na početku godine. Nismo se mogli uvjeriti drugim načinima u količine zaliha sa stanjem na 31. prosinca 20X0. godine. Budući da početne zalihe ulaze u izračun financijske uspješnosti i novčanih tokova, nismo bili u mogućnosti utvrditi bi li bila potrebna neka prepravljanja u računu dobiti i gubitka u vezi s prikazanom dobiti za godinu i u izvještaju o novčanim tokovima za prikazane neto novčane tokove iz poslovnih aktivnosti.

---

10 U slučaju fusnote 9, ovo može glasiti: "Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti subjektovih internih kontrola".

11 U okolnostima kada revizor, povezano s revizijom financijskih izvještaja, ima također odgovornost da izrazi mišljenje o učinkovitosti internih kontrola, ova bi se rečenica formulirala kako slijedi: "Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima". U slučaju fusnote 9, ovo može glasiti: "Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima".

Mišljenje s rezervom

Prema našem mišljenju, osim za moguće učinke pitanja opisanog u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom, financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (ili *istinito i fer prikazuju*) financijski položaj Društva ABC na 31. prosinca 20X1. godine, njegovu financijsku uspješnost i njegove novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

Ostala pitanja

Financijske izvještaje Društva ABC za 31. prosinca 20X0. godine bio je revidirao drugi revizor koji je na 31. ožujak 20X1. godine izrazio pozitivno mišljenje o tim financijskim izvještajima.

Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima

[Oblik i sadržaj ovog dijela revizorova izvješća razlikovat će se ovisno o sadržaju revizorovih drugih odgovornosti izvještavanja.]

[Revizorov potpis]

[Datum revizorova izvješća]

[Revizorova adresa]

<u>Ilustracija 2</u>:

Okolnosti opisane u točkiA8(b) uključuju sljedeće:

- **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.**[12]
- **Financijski položaj na kraju godine je fer prezentiran.**
- **Mišljenje koje je s rezervom u vezi s financijskom uspješnošću i novčanim tokovima te pozitivno mišljenje u vezi s financijskim položajem smatraju se primjerenima u danim okolnostima.**

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Primjereni naslovnik]

Izvješće o financijskim izvještajima[13]

Obavili smo reviziju priloženih financijskih izvještaja Društva ABC, koji obuhvaćaju bilancu na 31. prosinca 20X1. godine, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u glavnici i novčani tok za tada završenu godinu te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija.

Menadžmentova[14] *odgovornost za financijske izvještaje*

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju tih financijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja,[15] 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.

---

12 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.

13 Podnaslov "Izvješće o financijskim izvještajima" nije potreban u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov "Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima".

14 Ili drugi naziv koji je odgovarajući u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

15 Gdje je menadžmentova odgovornost sastaviti financijske izvještaje koji pružaju istinit i fer prikaz, ova rečenica može glasiti: "Menadžment je odgovoran za sastavljanje financijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, i za takve ...".

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o tim financijskim izvještajima temeljeno na našoj reviziji. Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Ti standardi zahtijevaju da postupamo u skladu s etičkim zahtjevima i planiramo te obavimo reviziju kako bismo stekli razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

Revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobivanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u financijskim izvještajima. Odabrani postupci ovise o revizorovoj prosudbi, kao i o procjeni rizika značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja uslijed prijevare ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne za subjektovo sastavljanje i fer prezentaciju[16] financijskih izvještaja kako bi se oblikovali revizijski postupci koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola poslovnog subjekta.[17] Revizija također uključuje ocjenjivanje primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena koje je stvorio menadžment, kao i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije financijskih izvještaja.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše revizijsko mišljenje.

Osnova za mišljenje s rezervom o financijskoj uspješnosti i novčanim tokovima

Revizorima Društva bili smo imenovani 30. lipnja 20X1. godine i stoga nismo prisustvovali fizičkom popisu zaliha na početku godine. Nismo se mogli uvjeriti drugim načinima u količine zaliha sa stanjem na 31. prosinca 20X0. godine. Budući da početne zalihe ulaze u izračun financijske uspješnosti i novčanih tokova, nismo bili u mogućnosti utvrditi bi li bila potrebna neka prepravljanja u računu dobiti i gubitka u vezi s prikazanom dobiti za godinu i u izvještaju o novčanim tokovima za prikazane neto novčane tokove iz poslovnih aktivnosti.

---

16 U slučaju fusnote 15, ovo može glasiti: "Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti subjektovih internih kontrola".

17 U okolnostima kada revizor, povezano s revizijom financijskih izvještaja, ima također odgovornost da izrazi mišljenje o učinkovitosti internih kontrola, ova bi se rečenica formulirala kako slijedi: "Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima". U slučaju fusnote 15, ovo može glasiti: "Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima".

Mišljenje s rezervom za financijsku uspješnost i novčane tokove

Prema našem mišljenju, osim za moguće učinke pitanja opisanog u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom, račun dobiti i gubitka i izvještaj o novčanim tokovima fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (ili *istinito i fer prikazuju*) financijsku uspješnost i novčane tokove Društva ABC za godinu završenu na 31. prosinca 20X1. godine u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

Mišljenje o financijskom položaju

Prema našem mišljenju, bilanca fer prezentira (ili *istinito i fer prikazuje*) financijski položaj Društva ABC za godinu završenu na 31. prosinca 20X1. u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

Ostala pitanja

Financijske izvještaje Društva ABC za 31. prosinca 20X0. je bio revidirao drugi revizor koji je na 31. ožujak 20X1. godine izrazio pozitivno mišljenje o tim financijskim izvještajima.

Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima

[Oblik i sadržaj ovog dijela revizorova izvješća razlikovat će se ovisno o sadržaju revizorovih drugih odgovornosti izvještavanja.]

[Revizorov potpis]

[Datum revizorova izvješća]

[Revizorova adresa]

Ovaj Međunarodni revizijski standard 510 "Početni revizijski angažmani - Početna stanja" Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku.
Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

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

	Točke
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1
Datum stupanja na snagu	2
Cilj	3
Definicije	4
Zahtjevi	
Dokazni analitički postupci	5
Analitički postupci koji pomažu kada 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 kada se stvaraju opći zaključci	A17-A19
Istraživanje rezultata primjene analitičkih postupaka	A20-A21

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

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) bavi se upotrebom analitičkih postupaka kao dokaznih postupaka (dokazni analitički postupci). Također, bavi se revizorovom odgovornošću da obavi analitičke postupke blizu kraja revizije koji pomažu revizoru u stvaranju općih zaključaka o financijskim izvještajima. MRevS 315[1] obrađuje upotrebu analitičkih postupaka u postupcima procjene rizika. MRevS 330 uključuje zahtjeve i upute u pogledu vrsta, vremenskog rasporeda i obujma revizijskih postupaka kao reakcije na procijenjene rizike; ti revizijski postupci mogu uključivati dokazne analitičke postupke.[2]

Datum stupanja na snagu

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

Ciljevi

3. Ciljevi revizora su sljedeći:

   (a) pribaviti relevantne i pouzdane revizijske dokaze primjenjujući dokazne analitičke postupke; i

   (b) oblikovati i provesti analitičke postupke blizu kraja revizije koji pomažu revizoru pri formiranju općeg zaključka o tome jesu li financijski izvještaji konzistentni s revizorovim razumijevanjem subjekta.

Definicija

4. 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.)

---

1 MRevS 315 "Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja", točka 6 (b).

2 MRevS 330 "Revizorove reakcije na procijenjene rizike", točke 6 i 18.

Zahtjevi

Dokazni analitički postupci

5. Prilikom oblikovanja i provođenja dokaznih analitičkih postupaka, bilo samostalno ili u kombinaciji s testovima detalja, kao dokaznih postupaka u skladu s MRevS-om 330[3], revizor će: (Vidjeti točke A4-A5.)

   (a) 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;

   (b) ocijeniti pouzdanost podataka iz kojih se izvode revizorova očekivanja za evidentirane iznose ili pokazatelje, uzimajući u obzir izvor, komparabilnost, vrstu i relevantnost dostupnih informacija i kontrolu u pripremi tih informacija; (Vidjeti točke A12-A14.)

   (c) razviti očekivanja evidentiranih iznosa ili pokazatelja i procijeniti jesu li očekivanja dovoljno precizna da bi se prepoznao 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 provođenja daljnjih istraživanja zahtijevanih u točki 7. (Vidjeti točku A16.)

Analitički postupci koji pomažu kada se stvaraju opći zaključci

6. Revizor će oblikovati i provesti analitičke postupke blizu kraja revizije koji pomažu revizoru kada 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 će istražiti takve razlike:

   (a) postavljanjem upita menadžmentu i pribavljanjem adekvatnih revizijskih dokaza relevantnih za odgovore menadžmenta; i

   (b) provesti ostale revizijske postupke kako je potrebno u danim okolnostima. (Vidjeti točke A20-A21.)

***

[3] MRevS 330, točka 18.

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Definicija analitičkih postupaka

A1. Analitički postupci uključuju komparacije financijskih informacija subjekta, s primjerice:

- 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, primjerice:

- između elemenata financijskih informacija koji bi potvrđivali predvidivi uzorak 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 provođenja 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 provesti, 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

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 potvrđivali 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. Primjerice, kada subjekt ima poznati broj zaposlenih s fiksnim plaćama, tada revizor može koristiti tu informaciju kako bi procijenio ukupne troškove plaća za promatrani period s velikom pouzdanošću te na taj način pribavio revizijski dokaz za značajnu stavku u financijskim izvještajima te smanjio potrebu za provođenjem testova detalja za plaće. Upotreba 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, primjerice, predviđanje ukupnog prihoda od najma u zagradi s apartmanima, uzimajući u obzir cijene najma, broj apartmana i slobodne sobe, mogu pružiti uvjerljive dokaze koji mogu eliminirati potrebu za daljnje 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. Primjerice, 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 kada se obavljaju testovi detalja za istu tvrdnju. Primjerice, 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 kada se procjenjuje jesu li podaci relevantni za oblikovanje dokaznih analitičkih postupaka:

(a) izvor dostupnih informacija. Primjerice, informacija može biti pouzdanija kada je pribavljena iz neovisnog izvora izvan subjekta;[4]

(b) 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;

(c) vrsta i relevantnost dostupnih informacija. Primjerice, jesu li budžeti postavljeni kao rezultati koji se očekuju ili kao ciljevi koje treba postići; i

(d) 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 učinkovitosti djelovanja kontrola, ako postoje, nad subjektovom pripremom informacija koje revizor koristi u obavljanju dokaznih analitičkih postupaka kao reakciju na procijenjene rizike. Kada 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 prodajnih faktura, 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 određivanje revizorskih postupaka koje treba obaviti za informacije koje će se koristiti u dokaznim analitičkim postupcima.[5]

A14. Pitanja razmatrana u točkama A12(a)-(d) su relevantna bez obzira na to provodi li revizor dokazne analitičke postupke na godišnjim financijskim izvještajima ili na pri-

---

4 MRevS 500 "Revizijski dokazi", točka A31.

5 MRevS 500, točka 10.

vremeni 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.[6]

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 realnost informacija kako je 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 značajnost[7], 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 izvještaju budu značajno pogrešno prikazivani. MRevS 330 zahtjeva od revizora prikupljanje to uvjerljivijih dokaza što je veća revizorova procjena rizika.[8] 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.[9]

---

6 MRevS 330, točke 22-23.

7 MRevS 320 "Značajnost u planiranju i obavljanju revizije", točka A13.

8 MRevS 330, točka 7(b)

9 MRevS 330, točka A19.

Analitički postupci koji pomažu kada 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 pojedinačnih komponenti ili elemenata financijskih izvještaja. To pomaže revizoru u stvaranju razumnih zaključaka na kojima treba temeljiti revizorovo mišljenje.

A18. Rezultati takvih analitičkih postupaka mogu otkriti prijašnji neprepoznati rizik pogrešnog prikazivanja. U takvim uvjetima, MRevS 315 zahtjeva od revizora da izmijeni procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja te da prema tome izmijeni prijašnje planirane revizijske postupke.[10]

A19. Analitički postupci koji su obavljeni 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 provođenjem ostalih revizijskih postupaka može se pojaviti, primjerice, kada menadžment nije u mogućnosti dati objašnjenje ili kada objašnjenja u kontekstu s pribavljenim revizijskim dokazima u vezi s menadžmentovim objašnjenjem nisu primjerena.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 520 “Analitički postupci” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

[10] MRevS 315, točka 31.

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

	Točke
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1-2
Datum stupanja na snagu	3
Ciljevi	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
Projiciranje 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
Projiciranje 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

Djelokrug

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) se primjenjuje kada revizor odluči upotrijebiti uzorak u obavljanju revizijskih postupaka. On se bavi revizorovom upotrebom statističkog i nestatističkog uzorka pri oblikovanju i odabiru revizijskog uzorka, obavljanju testova kontrola i testova detalja, kao i ocjenjivanjem rezultata temeljenih na uzorku.

2. Ovaj MRevS komplementaran je MRevS-u 500[1] koji se bavi pitanjem revizorove odgovornosti da oblikuje i provodi revizijske postupke zbog pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza kako bi mogao stvoriti razumne zaključke na kojima će temeljiti revizorovo mišljenje. MRevS pruža upute o načinima dostupnima revizoru za odabir stavki za testiranje, od kojih je revizorovo uzorkovanje jedan od načina.

Datum primjene

3. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma.

Ciljevi

4. Cilj revizora je, kada koristi revizijsko uzorkovanje, osigurati razumnu osnovu na temelju koje će revizor izvući zaključke o populaciji iz koje je izabran uzorak.

Definicija

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

   (a) Revizijsko uzorkovanje – primjena revizijskih postupaka na manje od 100% stavki unutar populacije od važnosti za reviziju tako da sve jedinice uzoraka imaju jednaku mogućnost da bude odabrane kako bi revizoru osigurale razumnu osnovu za stvaranje zaključka o cijeloj populaciji.

   (b) Populacija – cjelovit skup podataka iz kojeg se odabiru uzorci i o kojem revizor želi stvoriti zaključke.

   (c) Rizik uvjetovan uzorkovanjem – rizik da revizorovi zaključci temeljeni na uzorku mogu biti drugačiji od zaključka do kojeg bi se došlo provođenjem istih revizijskih postupaka na čitavoj populaciji. Rizik uzorkovanja može voditi ka stvaranju dvije vrste pogrešnih zaključaka:

      (i) u slučaju testova kontrola, da su kontrole uspješnije nego što je to u stvarnosti, ili, u slučaju testova detalja, da značajna pogrešna prikazi-

[1] MRevS 500 "Revizijski dokazi".

vanja ne postoje iako u stvarnosti ona postoje. Revizor prvenstveno vodi računa o ovoj vrsti pogrešnih zaključaka jer ona utječe na djelotvornost revizije i vjerojatnije je da vodi k neprimjerenom revizijskom mišljenju; i

(ii) u slučaju 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 učinkovitost revizije jer će uobičajeno voditi k obavljanju dodatnih poslova koji će ustanoviti da su početni zaključci bili pogrešni.

(d) Rizik neuvjetovan uzorkovanjem – rizik da revizor stvori pogrešan zaključak zbog bilo kojeg razloga koji nije povezan s uzorkovanjem. (Vidjeti točku A1.)

(e) Anomalija – pogreška ili devijacija koja dokazivo nije reprezentativna za pogreške ili devijacije u populaciji.

(f) Jedinice uzorka – pojedinačne stavke koje čine populaciju. (Vidjeti točku A2.)

(g) Statističko uzorkovanje – pristup uzorkovanju koji ima sljedeće karakteristike:

(i) slučajan odabir stavki uzoraka; i

(ii) korištenje teorije vjerojatnosti u ocjeni rezultata uzorka, uključujući i pri mjerenju rizika uzorka.

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

(h) Stratificiranje – proces dijeljenja populacije u podskupine, od kojih je svaka grupa jedinica uzoraka koje imaju slična obilježja (često novčanu vrijednost).

(i) 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.)

(j) 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 će razmotriti svrhu revizijskog postupka, kao i karakteristike populacije iz koje će odabrati uzorak. (Vidjeti točke A4-A9.)

7. Revizor će odrediti veličinu uzorka dovoljnu da snizi rizik uzorkovanja na prihvatljivo nisku razinu. (Vidjeti točke A10-A11.)

8. Revizor će 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 će obaviti revizijske postupke, sukladno svrsi, na svakoj odabranoj stavci.

10. Ako revizijski postupak nije primjenjiv na odabranu stavku, revizor će primijeniti postupak na zamjensku stavku. (Vidjeti točku A14.)

11. Ukoliko revizor nije u mogućnosti primijeniti oblikovani revizijski postupak, ili prikladni alternativni postupak, na odabranu stavku, revizor će 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 će 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 kada revizor smatra da je pogrešan prikaz ili devijacija u uzorku anomalija, revizor će steći visoku razinu sigurnosti da takav pogrešan prikaz ili devijacija nisu reprezentativni za populaciju. Revizor će 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.

Projiciranje pogrešnih prikaza

14. Za testove detalja, revizor treba projicirati pronađene pogrešne prikaze u uzorku na cijelu populaciju. (Vidjeti točke A18-A20.)

Procjenjivanje rezultata revizorova uzorkovanja

15. Revizor će 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 stavke (na primjer, čekovi, krediti banaka, fakture ili salda kupaca) ili monetarne stavke.

Prihvatljivo pogrešno prikazivanje (Vidjeti točku 5(i).)

A3. Prilikom oblikovanje uzorka, revizor određuje prihvatljivu pogrešku kako bi se usmjerio na rizik da, skupno ili pojedinačno, neznačajni 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 prikaza 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 10 MRevS-a 500, kada 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 konfirmacija, plaćanja kupaca prije datuma konfirmacija, ali primljena ubrzo nakon tog datuma ne smatraju se pogrešnim prikazima. Također, pogrešna knjiženja na računima kupaca ne utječu na ukupno stanje računa kupaca. Zbog toga, može biti neprimjereno to smatrati pogrešnim prikazivanjem pri ocjenjivanju rezultata na temelju uzorka za pojedini revizijski postupak, čak i onda kada 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 provodi u cilju oblikovanja revizijskog uzorka, kao i određivanja veličine uzorka. Primjerice, ako je očekivana stopa devijacije neprihvatljivo visoka, revizor će uobičajeno odlučiti da neće provoditi 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 kada se obavljaju testovi detalja.

A8. U razmatranju karakteristika populacije iz koje će se odabrati uzorak, revizor može odrediti da su stratificiranje ili izbor ponderiranih veličina primjereni. Dodatak 1 pruža 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. Kada su okolnosti slične, učinak na veličinu uzorka faktora, 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 razumno uvjerenje revizoru kako bi stvorio zaključke o populaciji iz koje se uzorak odabire, važno je da revizor odabere 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 odabir prema ključu, sustavni odabir te slučajni odabir. Svaka od tih metoda obrađena je u Dodatku 4.

Obavljanje revizijskih postupaka (Vidjeti točke 10-11.)

A14. Primjer kada 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 kada revizor ne može primijeniti oblikovani revizijski postupak na odabranu jedinicu postoji kada je izgubljena dokumentacija vezana uz tu jedinicu.

A16. Primjer prikladnog alternativnog postupka može biti ispitivanje naplate u kasnijem razdobljem zajedno s dokazima o njihovim izvorima i stavki koje se namjeravaju naplatiti kada nije bilo odgovora na poslan zahtjev za pozitivnu konfirmaciju.

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 period vremena. 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 prijevara.

Projiciranje pogrešnih prikaza (Vidjeti točku 14.)

A18. Od revizora se zahtjeva da projicira pogrešne prikaze na populaciju kako bi dobio širi uvid u razmjer pogrešnih prikaza. Međutim, projekcija pogrešnih prikaza ne mora biti dovoljna za određivanje iznosa koji treba evidentirati.

A19. Kada 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 330[2] daje upute kada 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 uzorka može dovesti do povećanja procijenjenog rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, osim ako nisu dobiveni 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 kada ne postoje daljnji revizijski dokazi koji bi upućivali na suprotno.

A22. U slučaju testova detalja, projicirani pogrešni prikazi i anomalije su, ako postoje, revizorova najbolja procjena pogrešnih prikaza u populaciji. Kada projicirani pogrešni prikazi uvećani za pogrešne prikaze temeljem anomalije, ako postoje, premaše tolerantnu pogrešku, uzorak ne pruža razumnu osnovu za zaključke o populaciji koja se testira. 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, ukoliko 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 potrebna prepravljanja; i
- prilagoditi vrstu, vrijeme i obujam 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.

[2] MRevS 330 "Revizorove reakcije na procijenjene rizike", točka 17.

Dodatak 1

(Vidjeti točku A8.)

Stratifikacija i odabir prema ponderiranoj vrijednosti

U razmatranju karakteristika populacije iz koje će se oblikovati uzorak, revizor može odrediti da je primjerena stratifikacije ili odabir ponderirane 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 precjenjivanja. Slično, populacija može biti stratificirana prema specifičnim obilježjima koja imaju veći rizik pogrešnog prikazivanja, primjerice kada se kod vrednovanja računa potraživanja testiraju ispravci potraživanja od sumnjivih kupaca, stanja kupaca mogu se stratificirati prema rokovima dospijeća.

3. Rezultati revizijskih postupaka primijenjenih na uzorak jedinica unutar podpopulacije (strate) 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 populaciji 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 kada se razmatra mogući učinak pogrešnih prikazivanja na ukupno stanje računa ili ukupnu klasu transakcija.

Odabir prema ponderiranim vrijednostima

5. Prilikom provođenja testova detalja ponekad može biti učinkovito da se identificiraju jedinice uzorka kao pojedinačne vrijednosne stavke koje sačinjavaju 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 napori 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 kada se stavke odabiru prema ključu.

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, nije modificirao vrste ili vremenski raspored testova kontrole ili na drugi način promijenio pristup temeljen na dokaznim postupcima.

ČIMBENIK	UČINAK NA VELIČINU UZORKA	
1. Povećanje razmjera 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. Kada 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 tolerantnih odstupanja	Smanjenje	Što je niža stopa tolerantnih odstupanja, to veća treba biti veličina uzoraka.
3. Povećanje u očekivanoj stopi odstupanja od populacije koju treba testirati	Povećanje	Što je veća očekivana stopa odstupanje, 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 (posebice postupka procjene rizika koje su poduzete 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.

ČIMBENIK	UČINAK NA VELIČINU UZORKA	
4. Povećanje razine uvjerenja za koju revizor priželjkuje da stopa tolerantnih devijacija nije veća od stvarne stope odstupanja u populaciji	Povećanje	Što je veća razina uvjerenja koju priželjkuje 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 jediničnih uzorka u populaciji	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, nije modificirao vrste ili vremenski raspored testova kontrole ili na drugi način promijenio pristup temeljen na dokaznim postupcima.

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 potrebniji 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 priželjkuje da stopa tolerantnih devijacija 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.

ČIMBENIK	UČINAK NA VELIČINU UZORKA	
4. Povećanje tolerantnog 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	Kada je novčana vrijednost stavki u populaciji dosta širokog raspona (promjenjiva), može biti korisno stratificirati populaciju. Kada se populacija može primjereno stratificirati, ukupna veličina uzorka dobivena na osnovi slojeva obično će biti manja od veličine uzorka koja bi se zahtijevala za dostizanje tražene razine rizika uzorkovanja da se pojedini uzorak odabirao iz cijele populacije.
7. Broj jedinica uzoraka u populaciji	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 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 objava]).

Dodatak 4

(Vidjeti točku A13.)

Metode odabira uzorka

Postoje brojne metode odabira uzorka. Glavne metode su sljedeće:

(a) Odabir prema ključu (primjenjuje se korištenjem tablice slučajnih brojeva).

(b) 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. Kada 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.

(c) Uzorkovanje monetarnih jedinica je jedan oblik odabira ponderiranih veličina (kao što je opisano u Dodatku 1) u kojem veličina uzorka, odabir i ocjena rezultiraju s izrazom u monetarnim iznosima.

(d) Slučajni uzorak 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. Slučajni uzorak nije prikladan kada se upotrebljava statističko uzorkovanje.

(e) 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 kada revizor na temelju uzorka nastoji donijeti zaključke o cijeloj populaciji.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 530 “Revizijsko uzorkovanje” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 540

REVIDIRANJE RAČUNOVODSTVENIH PROCJENA, UKLJUČUJUĆI RAČUNOVODSTVENE PROCJENE FER VRIJEDNOSTI, I S TIM POVEZANA OBJAVLJIVANJA

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

SADRŽAJ

	Točka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1
Sadržaj računovodstvenih procjena	2-4
Datum stupanja na snagu	5
Cilj	6
Definicije	7
Zahtjevi	
Postupci procjene rizika i povezane radnje	8-9
Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikaza	10-11
Reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikaza	12-14
Daljnji dokazni postupci kao reakcija na značajne rizike	15-17
Ocjenjivanje razumnosti računovodstvenih procjena i utvrđivanje pogrešnih prikaza	18
Objave povezane s računovodstvenim procjenama	19-20
Pokazatelji moguće menadžmentove pristranosti	21
Pisane izjave	22
Dokumentacija	23
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Sadržaj računovodstvenih procjena	A1-A11
Postupci procjene rizika i povezane radnje	A12-A44

Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikaza A45-A51

Reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikaza A52-A101

Daljnji dokazni postupci kao reakcija na značajne rizike A102-A115

Ocjenjivanje razumnosti računovodstvenih procjena i utvrđivanje pogrešnih prikaza A116-A119

Objave povezane s računovodstvenim procjenama A120-A123

Pokazatelji moguće menadžmentove pristranosti A124-A125

Pisane izjave A126-A127

Dokumentacija A128

Dodatak: Mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti prema različitim okvirima financijskog izvještavanja

---

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 540 "Revidiranje računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti, i s tim povezana objavljivanja" 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

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) bavi se revizorovim odgovornostima povezanim s računovodstvenim procjenama, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti, i s povezanim objavama u reviziji financijskih izvještaja. On osobito objašnjava kako se MRevS 315[1] i MRevS 330[2] te drugi relevantni MRevS-ovi trebaju primijeniti u vezi s računovodstvenim procjenama. On također sadrži zahtjeve i upute za pogrešne prikaze pojedinačnih računovodstvenih procjena i pokazatelje moguće menadžmentove pristranosti.

Sadržaj računovodstvenih procjena

2. Neke stavke financijskog izvještaja ne mogu biti precizno izmjerene, nego samo mogu biti procijenjene. Za svrhe ovog MRevS-a, takve stavke financijskog izvještaja nazivaju se računovodstvene procjene. Vrste i pouzdanosti informacija dostupnih menadžmentu kao potpora za stvaranje računovodstvene procjene vrlo se razlikuju, što na taj način utječe na stupanj nesigurnosti procjene povezane s računovodstvenim procjenama. Stupanj nesigurnost procjene pak utječe na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja računovodstvenih procjena, uključujući na njihovu podložnost nenamjernoj ili namjernoj menadžmentovoj pristranosti. (Vidjeti točke A1-A11.)

3. Cilj mjerenja računovodstvene procjene može biti različit ovisno o primjenjivom okviru financijskog izvještavanja i financijskoj stavci o kojoj se izvještava. Cilj je mjerenja za neke računovodstvene procjene prognozirati ishod jedne ili više transakcija, događaja ili uvjeta koji stvaraju potrebu za računovodstvenu procjenu. Za ostale računovodstvene procjene, uključujući mnoge računovodstvene procjene fer vrijednosti, cilj mjerenja je različit i izražava se vrijednošću tekuće transakcije ili stavke financijskog izvještaja temeljenoj na uvjetima koji vladaju na datum mjerenja, kao što je procijenjena tržišna cijena za određenu vrstu imovine ili obveze. Na primjer, primjenjivi okvir financijskog izvještavanja može zahtijevati mjerenje fer vrijednosti temeljeno na pretpostavljenoj hipotetskoj tekućoj transakciji između informiranih, spremnih stranaka (ponekad nazvanih "tržišnim sudionicima" ili ekvivalentno tome) u transakciji pred pogodbom, radije nego na podmirenju transakcije na neki prošli ili budući datum.[3]

4. Razlika između ishoda računovodstvene procjene i iznosa izvorno priznatog ili objavljenog u financijskim izvještajima ne predstavlja nužno pogrešan prikaz u financijskim

---

1 MRevS 315 "Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja".

2 MRevS 330 "Revizorove reakcije na procijenjene rizike".

3 Različite definicije fer vrijednosti mogu postojati između okvira financijskog izvještavanja.

izvještajima. To je naročito slučaj kod računovodstvenih procjena fer vrijednosti jer na svaki opažljivi ishod stalno utječu događaji ili uvjeti nakon datuma kada se mjerilo procjenom za potrebe financijskih izvještaja.

Datum stupanja na snagu

5. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma.

Cilj

6. Cilj revizor je pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze o tome jesu li:

   (a) razumne računovodstvene procjene, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti, priznate ili objavljene u financijskim izvještajima; i

   (b) odgovarajuće s tim povezane objave u financijskim izvještajima, u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja.

Definicije

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

   (a) Računovodstvena procjena – aproksimacija novčanog iznosa u nedostatku mogućnosti preciznog mjerenja. Ovaj se pojam koristi za iznose mjerene po fer vrijednosti, kada je procjena nepouzdana, kao i za druge iznose koji zahtijevaju procjenjivanje. Gdje ovaj MRevS uređuje samo računovodstvene procjene koje uključuju mjerenje po fer vrijednosti, koristi se pojam "računovodstvene procjene fer vrijednosti".

   (b) Revizorova točka procjene ili revizorov raspon – iznos ili raspon iznosa, već prema tome što je primjenjivo, izveden iz revizijskih dokaza za primjenu pri ocjenjivanju menadžmentove točke procjene.

   (c) Nesigurnost procjene – podložnost računovodstvenih procjena i povezanih objavljivanja svojstvenom nepostojanju preciznosti u njihovom mjerenju.

   (d) Pristranost menadžmenta – pomanjkanje neutralnosti menadžmenta u pripremanju informacija.

   (e) Menadžmentova točka procjene – iznos koji je odabrao menadžment za priznavanje ili objavljivanje računovodstvenih procjena u financijskim izvještajima.

   (f) Ishod računovodstvene procjene – stvarni novčani iznos koji nastaje kao posljedica okončavanja transakcije, događaja ili uvjeta na koje se odnosila računovodstvena procjena.

Zahtjevi

Postupci procjene rizika i povezane radnje

8. Kada obavlja postupke procjene rizika i povezane radnje kako bi stekao razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, kao i subjektovih internih kontrola, kako zahtijeva MRevS 315,[4] revizor će steći razumijevanje, kako bi osigurao osnovu za prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikaza za računovodstvene procjene, sljedećeg: (Vidjeti točku A12.)

   (a) zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja relevantnih za računovodstvene procjene, uključujući i za povezane objave; (Vidjeti točke A13-A15.)

   (b) kako menadžment prepoznaje one transakcije, događaje i uvjete koji mogu stvarati potrebu da računovodstvene procjene budu priznate ili objavljene u financijskim izvještajima. U stjecanju tog razumijevanja, revizor će postaviti upite menadžmentu o promjenama u okolnostima koje mogu uzrokovati nove računovodstvene procjene ili potrebu za mijenjanjem postojeće; i (Vidjeti točke A16-A21.)

   (c) kako menadžment stvara računovodstvene procjene, i razumijevanje u vezi s podacima na kojima se one temelje: (Vidjeti točke A22-A23.)

      (i) metodom korištenom u stvaranju računovodstvene procjene, uključujući i, gdje je primjenjivo, modelom; (Vidjeti točke A24-A26.)

      (ii) relevantnim kontrolama; (Vidjeti točke A27-A28.)

      (iii) pitanjem je li menadžment koristio eksperta; (Vidjeti točke A29-A30.)

      (iv) pretpostavkama na kojima se zasnivaju računovodstvene procjene; (Vidjeti točke A31-A36.)

      (v) pitanjem je li bilo ili se čini da je bilo promjene metoda za stvaranje računovodstvenih procjena u odnosu na prethodno razdoblje, i ako je došlo do promjene koji je razlog tome; i (Vidjeti točku A37.)

      (vi) pitanjem je li menadžment procijenio učinak nesigurnosti procjene, i ako je, kako je to obavio. (Vidjeti točku A38.)

9. Revizor će pregledati ishod računovodstvenih procjena uključenih u financijske izvještaje prethodnog razdoblja, ili, gdje je primjenjivo, njihovo kasnije ponovno procjenjivanje za svrhe tekućeg razdoblja. Vrste i obujam revizorova pregleda uzimaju u obzir vrste računovodstvenih procjena, kao i hoće li informacije pribavljene pregledom biti relevantne za prepoznavanje i ocjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja računovodstvenih procjena sadržanih u financijskim izvještajima tekućeg

[4] MRevS 315, točke 5-6 i 11-12.

razdoblja. Međutim, pregled se ne obavlja s namjerom da se u pitanje dovedu prosudbe stvorene u prethodnim razdobljima koje su bile temeljene na informacijama raspoloživim u to vrijeme. (Vidjeti točke A39-A44.)

Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja

10. U prepoznavanju i procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, kako se zahtijeva MRevS-om 315,[5] revizor će ocijeniti stupanj nesigurnosti procjene povezan s računovodstvenom procjenom. (Vidjeti točke A45-A46.)
11. Revizor će utvrditi stvara li značajne rizike, po revizorovoj prosudbi, bilo koja od onih računovodstvenih procjena koja je prepoznata kao ona s visokim stupnjem nesigurnosti procjene. (Vidjeti točke A47-A51.)

Reakcije na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja

12. Temeljeno na procijenjenim rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja, revizor će utvrditi: (Vidjeti točku A52.)

    (a) je li menadžment na odgovarajući način primijenio zahtjeve primjenjivog okvira financijskog izvještavanja relevantne za računovodstvenu procjenu; i (Vidjeti točke A53-A56.)

    (b) jesu li primjerene metode za stvaranje računovodstvenih procjena i jesu li dosljedno primijenjene te jesu li promjene u odnosu na prethodno razdoblje, ako ih ima, u računovodstvenim procjenama ili u metodi za njihovo stvaranje, primjerene u danim okolnostima. (Vidjeti točke A57-A58.)

13. U reagiranju na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja, kako se zahtijeva MRevS-om 330,[6] revizor će, vodeći računa o vrsti računovodstvene procjene, poduzeti jedno ili više od sljedećeg: (Vidjeti točke A59-A61.)

    (a) utvrditi pružaju li događaji nastali do datuma revizorova izvješća revizijske dokaze u vezi s računovodstvenom procjenom; (Vidjeti točke A62-A67.)

    (b) testirati kako je menadžment stvorio računovodstvenu procjenu i podatke na kojima je ona temeljena. U obavljanju toga, revizor će ocijeniti: (Vidjeti točke A68-A70.)

        (i) je li korištena metoda mjerenja primjerena u danim okolnostima; i (Vidjeti točke A71-A76.)

        (ii) jesu li pretpostavke koje je koristio menadžment razumne u kontekstu ciljeva mjerenja iz primjenjivog okvira financijskog izvještavanja; (Vidjeti točke A77-A83.)

---

[5] MRevS 315, točka 25.

[6] MRevS 330, točka 5.

(c) testirati učinkovitosti djelovanja kontrola nad načinom kako je menadžment stvorio računovodstvenu procjenu, zajedno s odgovarajućim dokaznim postupcima; i (Vidjeti točke A84-A86.)

(d) odrediti točku procjene ili raspon procjena za ocjenjivanje menadžmentove točke procjene. Za tu svrhu: (Vidjeti točke A87-A91.)

(i) ako revizor koristi pretpostavke ili metode koje se razlikuju od menadžmentovih, revizor će steći razumijevanje menadžmentovih pretpostavki ili metoda dostatno za ustanovljivanje da revizorova točka procjene ili raspon procjena uzima u obzir relevantne varijable, kao i za ocjenjivanje svake značajne razlike u odnosu na menadžmentovu točku procjene; i (Vidjeti točku A92.)

(ii) Ako revizor zaključi da je primjereno koristiti raspon, revizor će suziti raspon, na osnovi raspoloživih revizijskih dokaza, sve dok se svih ishodi unutar raspona smatraju razumnim. (Vidjeti točke A93-A95.)

14. U određivanju pitanja navedenih u točki 12 ili u reagiranju na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja u skladu s točkom 13, revizor će razmotriti jesu li potrebna specijalističke vještine ili znanja u vezi s jednim ili više aspekata računovodstvenih procjena kako bi pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze. (Vidjeti točke A96-A101.)

Daljnji dokazni postupci kao reakcija na značajne rizike

Nesigurnost procjene

15. Za računovodstvene procjene koje stvaraju značajne rizike, osim obavljanja drugih dokaznih postupaka kako bi se ispunili zahtjevi MRevS-a 330,[7] revizor će ocijeniti sljedeće: (Vidjeti točku A102.)

(a) kako je menadžment razmotrio alternativne pretpostavke ili ishode, i zašto ih je odbacio, ili kako je pri stvaranju računovodstvene procjene menadžment na drugi način sagledao nesigurnost procjene; (Vidjeti točke A103-A106.)

(b) jesu li razumne značajne pretpostavke koje je koristio menadžment; i (Vidjeti točke A107-A109.)

(c) gdje je relevantno za razumnost značajnih pretpostavki koje je koristio menadžment ili za odgovarajuću primjenu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, menadžmentovu namjeru da provede određeni pravac djelovanja i njegovu mogućnost da to učini. (Vidjeti točke A110.)

[7] MRevS 330, točka 18.

16. Ako, po revizorovoj prosudbi, menadžment nije odgovarajuće sagledao učinke nesigurnosti procjene na računovodstvene procjene koje stvaraju značajne rizike, revizor će, ako smatra nužnim, odrediti raspon s kojim će ocijeniti razumnost računovodstvene procjene. (Vidjeti točke A111-A112.)

Kriterij za priznavanje i mjerenje

17. Za računovodstvene procjene koje stvaraju značajne rizike, revizor će pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze o tome je li u skladu sa zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja:

    (a) menadžmentova odluka da prizna ili ne prizna računovodstvene procjene u financijskim izvještajima; i (Vidjeti točke A113-A114.)

    (b) odabrana osnova mjerenja za računovodstvene procjene. (Vidjeti točku A115.)

Ocjenjivanje razumnosti računovodstvene procjene i utvrđivanje pogrešnih prikazivanja

18. Revizor će ocijeniti, temeljeno na revizijskim dokazima, jesu li računovodstvene procjene u financijskim izvještajima ili razumne u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja ili pogrešno prikazane. (Vidjeti točke A116-A119.)

Objave povezane s računovodstvenim procjenama

19. Revizor će pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze o tome jesu li objave u financijskim izvještajima u vezi s računovodstvenim procjenama u skladu sa zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. (Vidjeti točke A120-A121.)

20. Za računovodstvene procjene koje stvaraju značajne rizike, revizor će također ocijeniti primjerenost objava o njihovim nesigurnostima procjene u financijskim izvještajima u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. (Vidjeti točke A122-A123.)

Pokazatelji moguće menadžmentove pristranosti

21. Revizor će pregledati prosudbe i odluke koje je donio menadžment pri stvaranju računovodstvenih procjena kako bi prepoznao postoje li pokazatelji moguće menadžmentove pristranosti. Za svrhe stvaranja zaključka o razumnosti pojedine računovodstvene procjene, pokazatelji moguće menadžmentove pristranosti sami za sebe ne tvore pogreške. (Vidjeti točke A124-A125.)

Pisane izjave

22. Revizor će pribaviti pisane izjave od menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje o tome vjeruju li oni da su razumne pretpostavke koje su koristili pri stvaranju računovodstvenih procjena. (Vidjeti točke A126-A127.)

Dokumentacija

23. U revizijsku dokumentaciju revizor će uključiti:[8]

    (a) osnovu za revizorove zaključke o razumnosti računovodstvenih procjena koje stvaraju značajne rizike i za njihovu objavu; i

    (b) pokazatelje mogućih menadžmentovih pristranosti, ako ih ima. (Vidjeti točku A128.)

***

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Sadržaj računovodstvenih procjena (Vidjeti točku 2.)

A1. Zbog neizvjesnosti svojstvene poslovnim aktivnostima, neke stavke financijskog izvještaja mogu biti samo procijenjene. Nadalje, određene karakteristike imovine, obveza ili sastavnih dijelova glavnice ili osnove mjerenja ili metode propisane okvirom financijskog izvještavanja, mogu stvarati potrebu da se procjenjuju stavke financijskog izvještaja. Neki okviri financijskog izvještavanja propisuju određene metode mjerenja i objave za koje su zahtijeva da se daju u financijskim izvještajima, dok su drugi okviri financijskog izvještavanja manje određeniji. U Dodatku ovog MRevS-a razmatraju se mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti prema različitim okvirima financijskog izvještavanja.

A2. Neke računovodstvene procjene uključuju relativnu nesigurnost procjene i mogu stvarati niže rizike značajnih pogrešnih prikazivanja, na primjer:

- računovodstvene procjene nastale u subjektima koji su angažirani u poslovnim aktivnostima koje nisu složene;
- računovodstvene procjene koje se učestalo rade i ažuriraju jer se odnose na rutinske transakcije;
- računovodstvene procjene izvedene iz podataka koji su brzo dostupni, kao što su objavljeni podaci o kamatnim stopama ili cijenama vrijednosnih papira na burzi. Takvi se podaci, u kontekstu računovodstvene procjene fer vrijednosti, nazivaju – "opažljivi";
- računovodstvene procjene fer vrijednosti gdje je metoda mjerenja propisana primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja jednostavna i može se lako primijeniti na imovinu ili obveze koji zahtijevaju mjerenje po fer vrijednosti; i

[8] MRevS 230 “Revizijska dokumentacija”, točke 8-11 i točka A6.

- računovodstvene procjene fer vrijednosti gdje je model korišten za mjerenje računovodstvene procjene dobro poznat ili općeprihvaćen, pod uvjetom da su opažljive pretpostavke ili ulazne veličine za model.

A3. Za neke računovodstvene procjene, međutim, može biti relativno velika nesigurnost procjene, naročito gdje su temeljene na značajnim pretpostavkama, na primjer:

- računovodstvene procjene povezane s ishodom sudskog spora;
- računovodstvene procjene fer vrijednosti za derivativne financijske instrumente kojima se ne trguje javno; i
- računovodstvene procjene fer vrijednosti za koje se koristi vrlo specijalizirani model koji je kreirao subjekt ili za koje su pretpostavke ili ulazne veličine takve da se ne mogu vidjeti na tržištu.

A4. Stupanj nesigurnosti procjene razlikuje se prema vrsti računovodstvene procjene, mjeri u kojoj je metoda ili model za stvaranje računovodstvene procjene općeprihvaćena metoda ili općeprihvaćen model i prema subjektivnosti pretpostavki korištenih za stvaranje računovodstvene procjene. U nekim slučajevima, nesigurnost procjene povezana s računovodstvenom procjenom može biti toliko velika da se ne ispunjavaju kriteriji priznavanja iz primjenjivog okvir financijskog izvještavanja i računovodstvena procjena ne može se stvoriti.

A5. Sve stavke financijskog izvještaja koje zahtijevaju mjerenje po fer vrijednosti, ne uključuju nesigurnost procjene. Na primjer, to može biti slučaj za neke stavke financijskog izvještaja gdje postoji aktivno i otvoreno tržište koje osigurava brzo dostupne i pouzdane informacije o cijenama po kojima se događaju stvarne razmjene, a u tom je slučaju postojanje objavljenih kotacijskih cijena uobičajeno najbolji revizijski dokaz za fer vrijednosti. Međutim, nesigurnost procjene može postojati čak i kada su metoda vrednovanja i podaci dobro definirani. Na primjer, vrednovanje vrijednosnih papira u kotaciji na aktivnom i otvorenom tržištu po kotacijskim tržišnim cijenama može zahtijevati prepravljanje ako je paket značajan u odnosu na tržište ili je podložan ograničenjima u pogledu utrživosti. Osim toga, opće ekonomske prilike koje postoje u nekom vremenu, na primjer, nelikvidnost u određenom tržištu, mogu utjecati na nesigurnost procjene.

A6. Dodatni primjeri situacija gdje mogu biti potrebne računovodstvene procjene, različite od računovodstvenih procjena fer vrijednosti, uključuju:

- ispravljanje sumnjivih potraživanja;
- zastarjele zalihe;
- obveze za otklanjanje reklamacija tijekom jamstvenog razdoblja;
- metode amortizacije ili vijek uporabe imovine;

- ispravljanje knjigovodstvene vrijednosti ulaganja gdje postoji neizvjesnost u pogledu nadoknadivosti tih vrijednosti;
- ishod dugoročnih ugovora; i
- troškove temeljem okončavanja sudskog postupka i prosudbi.

A7. Dodatni primjeri situacija gdje mogu biti potrebne računovodstvene fer vrijednosti, uključuju:

- složene financijske instrumente, kojima se ne trguje na aktivnom i otvorenom tržištu;
- plaćanja temeljena na dionicama;
- nekretnine ili opremu koja se drži za prodaju;
- određenu imovinu ili obvezu stečena u poslovnim kombinacijama, uključujući goodwill i dugotrajnu nematerijalnu imovinu; i
- transakcije koje uključuju razmjenu imovine ili obveza između neovisnih stranaka bez novčane naknade, na primjer, nemonetarna razmjena proizvodnih pogona u različitim djelatnostima.

A8. Procjene uključuju prosudbe temeljene na informacijama raspoloživim kada su sastavljani financijski izvještaji. Za mnoge računovodstvene procjene, to uključuje stvaranje pretpostavki o pitanjima koja su neizvjesna u vrijeme procjenjivanja. Revizor nije odgovoran za predviđanje budućih uvjeta, transakcija ili događaja koji bi, da su poznati u vrijeme revidiranja, mogli značajno utjecati na menadžmentove radnje ili pretpostavke koje je koristio menadžment.

Menadžmentova pristranost

A9. Okviri financijskog izvještavanja često traže neutralnost, što je nepostojanje pristranosti. Računovodstvene procjene su neprecizne, međutim, na njih može utjecati i prosudba menadžmenta. Takva prosudba može uključiti nenamjernu ili namjernu menadžmentovu pristranost (na primjer, kao posljedicu motivacije da se postigne željeni rezultat). Podložnost računovodstvene procjene menadžmentovoj pristranosti povećava se subjektivnošću sadržanom u stvaranju procjene. Nenamjerna menadžmentova pristranost i mogućnost za namjernu menadžmentovu pristranost svojstvene su subjektivnim odlukama koje su često potrebne pri stvaranju računovodstvene procjene. Kod revizija koje se obavljaju iz godine u godinu, pokazatelji moguće menadžmentove pristranosti prepoznati tijekom revizija prethodnih razdoblja utječu na revizorovo planiranje i revizorove aktivnosti prepoznavanja i procjenjivanja rizika u tekućem razdoblju.

A10. Može biti teško otkriti menadžmentovu pristranost na razini knjigovodstvenog računa. Ono se može prepoznati kada se sagledava zbroj grupa računovodstvenih procjena

ili sve računovodstvene procjene ili kada se promatra kroz brojna računovodstvena razdoblja. Iako je neki oblik menadžmentove pristranosti svojstven subjektivnim odlukama, u stvaranju takvih prosudbi ne može biti namjere menadžmenta da dovede u zabludu korisnike financijskih izvještaja. Gdje, međutim, postoji namjera dovođenja u zabludu, menadžmentova pristranost je u biti prijevarna.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

A11. Subjekti javnog sektora mogu imati značajna posjedovanja specijalne imovine za koju nema brzo dostupnih i pouzdanih izvora informacija za svrhe mjerenja po fer vrijednosti ili drugim osnovama za tekuće vrijednosti, ili kombinacije i jednog i drugog. Često specijalizirana imovina ne stvara novčane tokove i nema aktivno tržište. Mjerenje po fer vrijednosti zbog toga obično zahtijeva procjenu i može biti složeno, i u nekim rijetkim slučajevima moguće je da uopće neće biti izvedivo.

Postupci procjene rizika i povezane radnje (Vidjeti točku 8.)

A12. Postupci procjene rizika i povezane radnje zahtijevane točkom 8 ovog MRevS-a pomažu revizoru u stvaranju očekivanja o sadržaju i vrstama računovodstvenih procjena koje subjekt može imati. Revizorovo osnovno sagledavanje usmjereno je na pitanje je li razumijevanje koje je stekao dovoljno da prepozna i ocijeni rizike značajnog pogrešnog prikaza u vezi s računovodstvenim procjenama i da planira vrste, vremenski raspored i obujam daljnjih revizijskih postupaka.

Stjecanja razumijevanja zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja (Vidjeti točku 8(a).)

A13. Stjecanja razumijevanja zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja pomaže revizoru u utvrđivanju, na primjer:

- propisuje li okvir određene uvjete za priznavanje[9] ili metode za mjerenje računovodstvenih procjena;
- određuje li okvir određene uvjete koji dopuštaju ili zahtijevaju mjerenje po fer vrijednosti, na primjer, pozivanjem na menadžmentove namjere da zadrži određeni pravac djelovanja u vezi s imovinom ili obvezom; i
- određuje li okvir zahtijevane ili dopuštene objave.

Stjecanje tog razumijevanja također stvara revizoru osnovu za raspravu s menadžmentom o tome kako je menadžment primijenio te zahtjeve relevantne za računovodstvene procjene te za revizorovo utvrđivanje jesu li bili odgovarajuće primijenjeni.

[9] Većina okvira financijskog izvještavanja zahtijeva uključivanje u bilancu ili račun dobiti i gubitka stavaka koje ispunjavaju uvjete za priznavanje. Objava računovodstvenih politika ili dodavanje bilježaka u financijske izvještaje ne ispravlja propust priznavanja takvih stavki, kao ni računovodstvenih procjena.

A14. Okviri financijskog izvještavanja mogu pružati upute menadžmentu o određivanju točke procjene (iznosa), gdje postoje alternative. Neki okviri financijskog izvještavanja, na primjer, zahtijevaju da odabrana točka procjene bude ona koja odražava menadžmentovu prosudbu o najvjerojatnijem ishodu.[10] Drugi mogu zahtijevati, na primjer, korištenje diskontirane, vjerojatnošću ponderirane, očekivane vrijednosti. U nekim slučajevima, moguće je da menadžment može izravno utvrditi točku procjene. U drugim slučajevima, menadžment je može pouzdano utvrditi samo nakon razmatranja alternativnih pretpostavki ili ishoda iz kojih je moguće odrediti točku procjene.

A15. Okviri financijskog izvještavanja mogu zahtijevati objavu informacija u vezi sa značajnim pretpostavkama na koje je računovodstvena procjena naročito osjetljiva. Štoviše, gdje postoji visoki stupanj nesigurnost procjene, neki okviri financijskog izvještavanja ne dopuštaju priznavanje računovodstvene procjene u financijskim izvještajima, nego se mogu zahtijevati određene objave u bilješkama uz financijske izvještaje.

Stjecanja razumijevanja kako menadžment prepoznaje potrebu za računovodstvenu procjenu (Vidjeti točku 8(b).)

A16. Sastavljanje financijskih izvještaja zahtijeva da menadžment utvrdi uzrokuje li transakcija, događaj ili uvjet potrebu za stvaranjem računovodstvene procjene te jesu li sve nužne računovodstvene procjene priznate, izmjerene i objavljene u financijskim izvještajima u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

A17. Menadžmentovo prepoznavanje transakcija, događaja ili uvjeta koji stvaraju potrebu za računovodstvenim procjenama vjerojatno je temeljen na:

- menadžmentovom poznavanju subjektovog poslovanja i djelatnosti u kojoj posluje;
- menadžmentovom poznavanju implementacije poslovnih strategija u tekućem razdoblju; i
- gdje je primjenjivo, menadžmentovom kumulativnom iskustvu sastavljanja subjektovih financijskih izvještaja u prethodnim razdobljima.

U takvim slučajevima, revizor može steći razumijevanje o tome kako menadžment prepoznaje potrebu za računovodstvenim procjenama primarno pomoću postavljanja upita menadžmentu. U drugim slučajevima, gdje je menadžmentov postupak jače strukturiran, na primjer, gdje menadžment ima formalnu službu upravljanja rizicima, revizor može obaviti postupke procjene rizika usmjerene na metode i postupke koje slijedi menadžment pri periodičnom pregledavanju okolnosti koje stvaraju

[10] Različiti okviri financijskog izvještavanja mogu koristiti različitu terminologiju za opisivanje točke procjene na ovaj način.

računovodstvene procjene i prema potrebi ponovno procjenjivati računovodstvene procjene. Potpunost računovodstvenih procjena često je važna u revizorovom razmatranju, naročito za računovodstvene procjene u vezi s obvezama.

A18. Revizorovo razumijevanje subjekta i njegovog okruženja stečeno tijekom obavljanja postupaka procjene rizika, zajedno s drugim revizijskim dokazima pribavljenim tijekom odvijanja revizije, pomažu revizoru u prepoznavanju okolnosti ili promjena u okolnostima, koje mogu stvarati potrebu za računovodstvenu procjenu.

A19. Upiti postavljeni menadžmentu o promjenama u okolnostima mogu uključiti, na primjer, upite o tome:

- je li subjekt angažiran u novoj vrsti transakcije koja može uzrokovati računovodstvene procjene;
- jesu li se izmijenili uvjeti transakcije koji mogu uzrokovati računovodstvene procjene;
- jesu li se izmijenile računovodstvene politike u vezi s računovodstvenim procjenama, kao posljedica promjena u zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja ili iz nekog drugog razloga;
- jesu li nastale regulativne ili druge promjene izvan kontrole menadžmenta koje mogu zahtijevati da menadžment izmijeni, ili stvori nove, računovodstvene procjene; i
- jesu li nastali novi uvjeti ili događaji koji mogu stvarati potrebu za novim ili izmijenjenim računovodstvenim procjenama.

A20. Tijekom revizije, revizor može prepoznati transakcije, događaje i uvjete koji stvaraju potrebu za računovodstvene procjene, a koje je menadžment propustio prepoznati. MRevS 315 bavi se okolnostima gdje revizor prepoznaje rizike značajnog pogrešnog prikaza koje je menadžment propustio prepoznati, kao i s utvrđivanjem postoji li značajan nedostatak u internim kontrolama u vezi sa subjektovim postupkom procjena rizika.[11]

Posebna razmatranja za manje subjekte

A21. Stjecanje tog razumijevanja za manje subjekte često je manje složeno jer su njihove poslovne aktivnosti često ograničene i transakcije su manje složene. Nadalje, često jedna osoba, na primjer vlasnik-menadžer, prepoznaje potrebu za stvaranjem računovodstvene procjene i revizor može u skladu s tim usmjeriti svoje upite.

[11] MRevS 315, točka 16.

Stjecanja razumijevanja kako menadžment stvara računovodstvene procjene (Vidjeti točku 8(c).)

A22. Sastavljanje financijskih izvještaja također zahtijeva da menadžment ustanovi postupak financijskog izvještavanja za stvaranje računovodstvenih procjena, uključujući i odgovarajuće interne kontrole. Takav postupak uključuje sljedeće:

- odabiranje odgovarajućih računovodstvenih politika i propisivanje procesa procjenjivanja, uključujući odgovarajuće metode procjenjivanja ili vrednovanja te, gdje je primjenjivo, i modela;
- stvaranje ili prepoznavanje relevantnih podataka i pretpostavki koje utječu na računovodstvene procjene; i
- periodično pregledavanje okolnosti koje uzrokuju računovodstvene procjene i ponovno procjenjivanje računovodstvenih procjena prema potrebi.

A23. Pitanja koja revizor može razmatrati pri stjecanju razumijevanja kako menadžment stvara računovodstvene procjene uključuju, na primjer:

- vrste računa ili transakcija na koje se odnose računovodstvene procjene (na primjer, nastaju li računovodstvene procjene iz evidentiranja rutinskih i ponavljajućih transakcija ili nastaju iz nerutinskih i neponavljajućih transakcija);
- koristi li menadžment i, ako je odgovor potvrdan, na koji način priznate tehnike mjerenja za stvaranje određenih računovodstvenih procjena; i
- jesu li računovodstvene procjene stvorene na temelju podataka dostupnih prije datuma kraja razdoblja i, ako je odgovor potvrdan, je li i kako je menadžment uzeo u obzir učinke događaja, transakcija i promjena u okolnostima nastalim između tog datuma i kraja razdoblja.

Metoda mjerenja, uključujući korištenje modela (Vidjeti točku 8(c)(i).)

A24. U nekim slučajevima, primjenjivi okvir financijskog izvještavanja može za računovodstvenu procjenu propisati metodu mjerenja, na primjer, određeni model koji treba biti korišten u mjerenju procjene fer vrijednosti. U mnogim slučajevima, međutim, primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ne propisuje metodu mjerenja ili može navoditi alternativne metode za mjerenja.

A25. Kada primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ne propisuje određenu metodu koju bi trebalo koristiti u danim okolnostima, pitanja koja revizor može razmatrati pri stjecanju razumijevanja metoda ili, gdje je primjenjivo modela, korištenih za stvaranje računovodstvenih procjena uključuju, na primjer:

- kako menadžment, kada odabire određenu metodu, razmatra vrstu imovine ili obveze koja se procjenjuje; i

- posluje li subjekt u određenoj djelatnosti, industriji ili okruženju u kojima postoje metode koje se uobičajeno koriste za stvaranje određene vrste računovodstvene procjene.

A26. Mogu postojati veći rizici značajnog pogrešnog prikazivanja u slučajevima, na primjer, u kojima je menadžment interno razvio model koji treba koristiti u stvaranju računovodstvene procjene ili odstupio od metode koja se uobičajeno koristi u određenoj industriji ili određenom okruženju.

Relevantne kontrole (Vidjeti točku 8(c)(ii).)

A27. Pitanja koja revizor može razmotriti u stjecanju razumijevanja relevantnih kontrola uključuju, na primjer, iskustvo i kompetentnosti onih koji stvaraju računovodstvene procjene te kontrole povezane s:

- načinom na koji menadžment utvrđuje potpunost, relevantnost i točnost podataka korištenih u stvaranju računovodstvenih procjena;
- pregledavanjem i odobravanjem računovodstvenih procjena, kao i pretpostavki ili ulaznih veličina za njihovo stvaranje, koje obavljaju odgovarajuće razine menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje; i
- podjelom dužnosti između onih koji stvaraju obveze subjektu za transakcije iz kojih one nastaju i onih koji su odgovorni za stvaranje računovodstvenih procjena, kao i s pitanjem vodi li se računa pri primjerenom dodjeljivanju odgovornosti, o vrsti subjekta i njegovim proizvodima ili uslugama (na primjer, u slučaju velike financijske institucije, relevantna podjela dužnosti može uključiti neovisnu službu odgovornu za procjenjivanje i vrednovanje fer vrijednosti cijena subjektovih vlasničkih financijskih proizvoda u kojoj su zaposlene osobe kojima primanja nisu povezana s tim proizvodima).

A28. Ostale kontrole mogu biti relevantne za stvaranje računovodstvenih procjena o okolnostima. Na primjer, ako subjekt koristi određene modele za stvaranje računovodstvenih procjena, menadžment može utvrditi određene politike i postupke za takve modele. Relevantne kontrole mogu uključiti, na primjer, one ustanovljene u vezi s:

- oblikovanjem i razvojem ili izborom određenog modela za određenu svrhu;
- korištenjem modela; i
- održavanjem i periodičnim ocjenjivanjem nepovredivosti modela.

Menadžmentovo korištenje eksperata (Vidjeti točku 8(c)(iii).)

A29. Menadžment može imati, ili subjekt može zapošljavati osobe koje imaju, iskustvo i kompetentnost za utvrđivanje zahtijevanih točki procjena. U nekim slučajevima,

međutim, menadžment može trebati angažirati eksperte kako bi ih oni utvrdili ili pomogli u njihovom utvrđivanju. Ta potreba može nastati zbog, na primjer:

- specifičnosti vrste pitanja koje zahtijeva procjenjivanje, na primjer, mjerenje mineralnih rezervi ili rezervi ugljikovodika u ekstraktivnim industrijama;
- tehničkih svojstava modela potrebnog za ispunjavanje zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, kao što može biti u slučaju određenih mjerenja po fer vrijednosti; i
- neuobičajenosti ili neučestalosti vrste uvjeta, transakcije ili događaja koji zahtijevaju računovodstvenu procjenu.

Posebna razmatranja za manje subjekte

A30. U manjim subjektima, okolnosti koje zahtijevaju računovodstvenu procjenu često su takve da je vlasnik-menadžer u stanju odrediti zahtijevanu točku procjene. U nekim slučajevima, međutim, bit će potreban ekspert. Rasprava s vlasnikom-menadžerom u ranoj etapi revizijskog procesa o svakoj vrsti računovodstvene procjene, potpunosti zahtijevanih računovodstvenih procjena i primjerenosti procesa procjenjivanja može pomoći vlasniku-menadžeru u određivanju je li potrebno koristiti eksperta.

Pretpostavke (Vidjeti točku 8(c)(iv).)

A31. Pretpostavke su nerazdvojivi sastavni dio računovodstvenih procjena. Pitanja koja revizor može razmotriti u stjecanju razumijevanja pretpostavki na kojima se zasnivaju računovodstvene procjene uključuju, na primjer:

- vrste pretpostavki, uključujući i one za koje je vjerojatno da su značajne pretpostavke;
- kako menadžment procjenjuje jesu li pretpostavke relevantne i potpune (tj. da su u obzir uzete sve relevantne varijable);
- gdje je primjenjivo, kako menadžment utvrđuje da su korištene pretpostavke međusobno sukladne;
- odnose li se pretpostavke na pitanja pod kontrolom menadžmenta (na primjer, pretpostavke o programima održavanja koji mogu utjecati na procjenu vijeka upotrebe imovine) i kako se uklapaju u subjektove poslovne planove i vanjsko okruženje, ili na pitanja koja su izvan njegove kontrole (na primjer, pretpostavke o kamatnim stopama, stopama mortaliteta, potencijalnim pravosudnim ili regulativnim aktivnostima ili o kolebljivosti i vremenskom rasporedu budućih novčanih tokova); i
- vrste i obujam dokumentacije, ako ih ima, koja potkrjepljuje pretpostavke.

Pretpostavke može dati, ili na njih ukazati, ekspert kako bi pomogao menadžmentu u stvaranju računovodstvenih procjena. Takve pretpostavke, kada ih koristi menadžment, postaju menadžmentove pretpostavke.

A32. U neki slučajevima, pretpostavke se mogu nazivati ulaznim veličinama, na primjer, gdje menadžment koristi model za stvaranje računovodstvene procjene, iako se pojam – ulazne veličine također može koristiti za polazne podatke na koje se primjenjuje određena pretpostavka.

A33. Menadžment može potkrijepiti pretpostavke s različitim vrstama informacija iz internih ili eksternih izvora, relevantnost i pouzdanost koji će se razlikovati. U neki slučajevima, pretpostavka može biti pouzdano utemeljena na primjenjivim informacijama iz eksternog izvora (na primjer, objavljena kamatna stopa ili drugi statistički podatak) ili iz internih izvora (na primjer, subjektove povijesne informacije ili prethodna iskustva za uvjete). U drugim slučajevima, pretpostavka može biti subjektivnija, na primjer, gdje subjekt nema iskustvo u vezi s eksternim izvorima na koje se oslanja.

A34. U slučaju računovodstvenih procjena fer vrijednosti, pretpostavke odražavaju, ili su u skladu s onim što bi informirane, spremne stranke (ponekad nazvane "tržišni sudionici" ili ekvivalentno tome) koristile u određivanju fer vrijednosti kada razmjenjuju imovinu ili podmiruju obvezu. Određene pretpostavke također će se razlikovati prema karakteristikama imovine ili obveze koja se vrednuje, korištenoj metodi vrednovanja (na primjer, tržišni pristup ili pristup prema dobiti) i zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja.

A35. U vezi s računovodstvenim procjenama fer vrijednosti, pretpostavke ili ulazne veličine razlikovat će se prema njihovim izvorima i osnovama, kako slijedi:

(a) one koje odražavaju što bi tržišni sudionici koristili u određivanju cijene imovine ili obveze stvorene na osnovi podataka tržišta dobivenih iz izvora neovisnih od subjekta koji izvještava (ponekad se nazivaju – "opažljive ulazne veličine" ili ekvivalentno tome); i

(b) one koje odražavaju subjektove vlastite prosudbe o pretpostavkama koje bi tržišni sudionici koristili u određivanju cijene imovine ili obveze stvorene na osnovi najboljih informacija raspoloživih u danim okolnostima (ponekad se nazivaju – "neopažljive ulazne veličine" ili ekvivalentno tome).

U praksi, međutim, razlika između (a) i (b) nije uvijek očigledna. Nadalje, može biti potrebno da menadžment izabire između brojnih različitih pretpostavki koje koriste različiti tržišni sudionici.

A36. Razmjer subjektivnosti, poput toga je li pretpostavka ili ulazna veličina opažljiva, utječe na stupanj nesigurnosti procjene te na taj način i na revizorovu procjenu rizika značajnog pogrešnog prikaza za određenu računovodstvenu procjenu.

Promjene u metodama za stvaranje računovodstvene procjene (Vidjeti točku 8(c)(v).)

A37. U ocjenjivanju kako menadžment stvara računovodstvene procjene, od revizora se zahtijeva da razumije je li bilo ili bi trebalo biti promjena u odnosu na metode prethodnog razdoblja korištene za stvaranje računovodstvenih procjena. Određenu metodu procjene može trebati promijeniti kao reakciju na promjene u okruženju ili okolnostima koje utječu na subjekt ili na zahtjeve iz primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. Ako je menadžment promijenio metodu za stvaranje računovodstvene procjene, važno je da menadžment može pokazati da je nova metoda primjerenija, ili je sama po sebi reakcija na takve promjene. Na primjer, ako menadžment mijenja osnovu računovodstvene procjene s pristupa povezivanja na tržište na korištenje modela, revizor preispituje jesu li menadžmentove pretpostavke o tržištu razumne u kontekstu ekonomskih okolnosti.

Nesigurnost procjene (Vidjeti točku 8(c)(vi).)

A38. Pitanja koja revizor može razmotriti u stjecanju razumijevanja je li i, ako je, na koji način menadžment procijenio učinak nesigurnosti procjene uključuju, na primjer:

- je li i, ako je, na koji način menadžment razmotrio alternativne pretpostavke ili ishode, na primjer, obavljanjem analize osjetljivosti kako bi utvrdio učinak promjena u pretpostavkama na računovodstvenu procjenu;
- kako menadžment određuje računovodstvenu procjenu kada analiza pokazuje scenarije s brojnim ishodima; i
- prati li menadžment ishode računovodstvenih procjena stvorenih u prethodnom razdoblju i reagira li menadžment primjereno na ishod tih postupaka monitoringa.

Pregledavanje računovodstvenih procjena iz prethodnog razdoblja (Vidjeti točku 9.)

A39. Ishod računovodstvene procjene često će se razlikovati od računovodstvene procjene priznate u financijskim izvještajima prethodnog razdoblja. Obavljanjem postupaka procjene rizika zbog prepoznavanja i razumijevanja razloga za takve razlike, revizor može steći:

- informacije u vezi s učinkovitošću menadžmentovog postupka procjenjivanja iz prethodnog razdoblja, na osnovi kojih može prosuditi vjerojatnu učinkovitost menadžmentovog postupka za tekuće razdoblje;
- revizijske dokaze koji su važni za ponovno ocjenjivanje, u tekućem razdoblju, računovodstvenih procjena za prethodno razdoblje; i
- revizijske dokaze o pitanjima, kao što je nesigurnost procjene, za koja može biti zahtijevano da ih se objavi u financijskim izvještajima.

A40. Pregled računovodstvenih procjena za prethodno razdoblje također može pomoći revizoru, u tekućem razdoblju, u prepoznavanju okolnosti ili uvjeta koji povećavaju podložnosti računovodstvenih procjena mogućoj menadžmentovoj pristranosti ili koje ukazuju na njezinu prisutnost. Revizorov profesionalni skepticizam pomaže u prepoznavanju takvih okolnosti ili uvjeta i u određivanju vrste, vremenskog rasporeda i obujma daljnjih revizijskih postupaka.

A41. Retrogradni pregled menadžmentovih prosudbi i pretpostavki u vezi sa značajnim računovodstvenim procjenama također se zahtijeva prema MRevS-u 240.[12] Kao reakcija na rizike menadžmentovog zaobilaženja kontrola, taj se pregled obavlja u sklopu zahtjeva da revizor oblikuje i obavi postupke kako bi pregledao računovodstvene procjene radi otkrivanja pristranosti koje mogu predstavljati rizik značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare. Iz praktičnih razloga, revizorov pregled računovodstvenih procjena iz prethodnog razdoblja kao postupak procjene rizika u skladu s ovim MRevS-om može se obaviti zajedno s pregledom koji zahtijeva MRevS 240.

A42. Revizor može prosuditi da je potreban detaljniji pregled za one računovodstvene procjene koje su prepoznate tijekom prethodnog razdoblja kao one s većom nesigurnošću procjene, ili za one računovodstvene procjene koje su značajno izmijenjene u odnosu na prethodno razdoblje. S druge pak strane, na primjer, za računovodstvene procjene koje nastaju iz evidentiranih rutinskih i ponavljajućih transakcija, revizor može prosuditi da je za svrhe pregleda dovoljna primjena analitičkih postupaka kao postupaka procjene rizika.

A43. Za računovodstvene procjene fer vrijednosti i druge računovodstvene procjene temeljene na tekućim uvjetima na datum mjerenja, može postojati veliko odstupanje između iznosa fer vrijednosti priznatih u financijskim izvještajima prethodnog razdoblja i ishoda ili iznosa ponovno procijenjenog za svrhe tekućeg razdoblja. To je zbog toga što se cilj mjerenja za takve računovodstvene procjene bavi s percepcijama o vrijednosti u određenoj točki vremena, koja se može značajno i brzo promijeniti, kao što se mijenja okruženje u kojem subjekt posluje. Revizor zbog toga može usmjeriti pregled na pribavljanje informacija koje bi bile relevantne za prepoznavanje i ocjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja. Na primjer, u nekim slučajevima stjecanje razumijevanja promjena pretpostavki tržišnih sudionika koje su utjecale na ishod računovodstvenih procjena za fer vrijednosti prethodnog razdoblja vjerojatno neće pružiti relevantne informacije za svrhe revizije. Ako je to slučaj, tada revizorovo razmatranje ishoda računovodstvenih procjena fer vrijednosti prethodnog razdoblja može biti usmjereno više prema razumijevanju učinkovitosti tog ranijeg menadžmentovog postupka procjenjivanja, tj. na menadžmentovo praćenje protokola,

[12] MRevS 240 "Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja", točka 32(b)(ii).

na osnovi čega revizor može prosuditi o vjerojatnoj učinkovitosti menadžmentovog tekućeg postupka.

A44. Razlika između ishoda računovodstvene procjene i iznosa priznatog u financijskim izvještajima prethodnog razdoblja ne predstavlja nužno i pogrešno prikazivanje financijskih izvještaja prethodnog razdoblja. Međutim, ono to može biti ako, na primjer, razlika nastaje temeljem informacija koje su bile dostupne menadžmentu kada su dovršeni financijski izvještaji prethodnog razdoblja, ili za koje bi bilo razumno očekivati da su bile pribavljene i uzete u obzir pri sastavljanju i prezentiranju tih financijskih izvještaja. Mnogi okviri financijskog izvještavanja sadrže upute za razlikovanje promjena u računovodstvenim procjenama koje predstavljaju pogrešne prikaze od onih koje to nisu i treba slijediti zahtijevani računovodstveni tretman.

Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja

Nesigurnost procjene (Vidjeti točku 10.)

A45. Na stupanj nesigurnosti procjene povezane s računovodstvenom procjenom mogu utjecati faktori kao što su:

- razmjer u kojem računovodstvena procjena ovisi o prosudbi;
- osjetljivost računovodstvene procjene na promjene u pretpostavkama;
- postojanje priznatih tehnika mjerenja koje mogu ublažiti nesigurnost procjene (iako subjektivnost pretpostavki korištenih kao ulazne veličine može ipak stvoriti nesigurnost procjene);
- dužina razdoblja prognoze i relevantnost podataka temeljem prošlih događaja na prognozu budućih događaja;
- dostupnost pouzdanih podataka iz vanjskih izvora; i
- razmjer u kojem se računovodstvena procjena temelji na uočljivim i neuočljivim ulaznim veličinama.

Na stupanj nesigurnosti procjene povezane s računovodstvenom procjenom može utjecati podložnost procjene pristranosti.

A46. Pitanja koja revizor razmatra u procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikaza također mogu uključiti:

- stvarni ili očekivani raspon računovodstvene procjena;
- evidentirani iznos računovodstvene procjene (tj. menadžmentovu točku procjene) u odnosu na iznos koji je revizor očekivao da će biti iskazan;
- je li menadžment koristio eksperta u stvaranju računovodstvene procjene; i
- ishod pregleda računovodstvene procjene prethodnog razdoblja.

Velika nesigurnost procjene i značajni rizici (Vidjeti točku 11.)

A47. Primjeri računovodstvenih procjena koji mogu imati veliku nesigurnost procjene uključuju sljedeće:

- računovodstvene procjene koje su jako ovisne o prosudbi, na primjer, prosudbe o ishodu sudskih sporova ili iznos i vremenski raspored budućih novčanih tokova ovisnih o neizvjesnim događajima mnogo godina u budućnosti;
- računovodstvene procjene koje nisu izračunane korištenjem priznatih tehnika mjerenja;
- računovodstvene procjene gdje rezultati revizorova pregleda sličnih računovodstvenih procjena sadržanih u financijskim izvještajima prethodnog razdoblja pokazuju značajne razlike između izvorne računovodstvene procjene i stvarnog ishoda; i
- računovodstvene procjene fer vrijednosti za koje se koristi vrlo specijaliziran interno razvijen model ili za koje nema opažljive ulazne veličine.

A48. Prividno neznačajna računovodstvena procjena može imati potencijal da rezultira značajnim pogrešnim prikazivanjima zbog nesigurnost procjene povezane s procjenom; to znači da veličina iznosa priznatog ili objavljenog u financijskim izvještajima za računovodstvenu procjenu ne mora biti pokazatelj za njezinu nesigurnost procjene.

A49. U nekim je okolnostima nesigurnost procjene toliko velika da se ne može napraviti razumna računovodstvena procjena. Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja može, stoga, zabranjivati priznavanje stavke u financijskim izvještajima ili njezino mjerenje po fer vrijednosti. U takvim slučajevima, značajni rizici ne odnose se samo na to treba li priznati računovodstvenu procjenu ili treba li ju mjeriti po fer vrijednosti, nego također i na adekvatnost objava. U vezi s takvim računovodstvenim procjenama, primjenjivi okvir financijskog izvještavanja može zahtijevati objavljivanje računovodstvene procjene i s njima povezanih velikih nesigurnosti procjena. (Vidjeti točke A120-A123.)

A50. Ako revizor utvrdi da računovodstvena procjena stvara značajan rizik, od revizora se zahtijeva da stekne razumijevanje subjektovih kontrola, kao i kontrolnih aktivnosti.[13]

A51. U nekim slučajevima, nesigurnost procjene računovodstvene procjene može stvoriti značajnu dvojbu o mogućnosti subjekta da nastavi poslovati po konceptu vremenske neograničenosti poslovanja. MRevS 570[14] ustanovljuje zahtjeve i pruža upute u takvim okolnostima.

---

[13] MRevS 315, točka 29.

[14] MRevS 570 "Vremenska neograničenost poslovanja".

Reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikaza (Vidjeti točku 12.)

A52. MRevS 330 zahtijeva da revizor oblikuje i obavi revizijske postupke koji su u pogledu vrsta, vremenskog rasporeda i obujma reakcija na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja u vezi s računovodstvenim procjenama na razini financijskih izvještaja i razini tvrdnje.[15] Točke A53-A115 usmjerene su samo na određene reakcije za razinu tvrdnji.

Primjena zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja (Vidjeti točku 12(a).)

A53. Mnogi okviri financijskog izvještavanja propisuju određene uvjete za priznavanje računovodstvene procjene i određuje metode za njihovo stvaranje te zahtijevaju objavljivanje. Takvi zahtjevi mogu biti složeni i zahtijevati korištenje prosuđivanja. Temeljem razumijevanja stečenog obavljanjem postupaka procjene rizika, u fokus revizorove pozornosti dolaze zahtjevi primjenjivog okvira financijskog izvještavanja koji mogu biti podložni pogrešnom primjenjivanju ili različitom tumačenju.

A54. Utvrđivanje je li menadžment odgovarajuće primijenio zahtjeve primjenjivog okvira financijskog izvještavanja temelji se, dijelom, na revizorovom razumijevanju subjekta i njegovog okruženja. Na primjer, mjerenje fer vrijednosti nekih stavki, kao što je dugotrajna nematerijalna imovina stečena u poslovnoj kombinaciji, može uključiti posebna razmatranja na koja utječe vrsta subjekta i njegovo poslovanje.

A55. U nekim situacijama, dodatni revizijski postupci, kao što je tekuća revizorova provjera fizičkog stanja neke imovine, mogu biti nužni za utvrđivanje je li menadžment odgovarajuće primijenio zahtjeve primjenjivog okvira financijskog izvještavanja.

A56. Primjena zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja zahtijeva od menadžmenta da razmotri promjene u okruženju ili okolnostima koje utječu na subjekt. Na primjer, uvođenje aktivnog tržišta za određenu klasu imovine ili obveza može ukazivati na to da više nije primjerena upotreba diskontiranih novčanih tokova za procjenjivanje fer vrijednosti takve imovine ili obveza.

Dosljednost metoda i osnova za promjene (Vidjeti točku 12(b).)

A57. Revizorovo razmatranje promjene u računovodstvenoj procjeni ili u metodi za njezino stvaranje u odnosu na prethodno razdoblje važno je jer se samovoljnima smatraju one promjene koje nisu temeljene na promjenama okolnostima ili novim informacijama. Samovoljne promjene u računovodstvenoj procjeni imaju za posljedicu nedosljedne financijske izvještaje tijekom vremena i mogu uzrokovati pogrešno prikazivanje financijskih izvještaja ili biti pokazatelj moguće menadžmentove pristranosti.

---

[15] MRevS 330, točke 5-6.

A58. Menadžment često može ukazati na dobre razloge za promjene u računovodstvenoj procjeni ili metodi za stvaranje računovodstvene procjene iz jednog u drugo razdoblje temeljene na promjenama u okolnostima. Što predstavlja dobre razloge te je li primjereno ono čime menadžment potkrjepljuje svoj navod da je bilo promjena u okolnostima koje zahtijevaju promjenu u računovodstvenoj procjeni ili metodi za stvaranje računovodstvene procjene, pitanja su za prosudbu.

Reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikaza (Vidjeti točku 13.)

A59. Na revizorovu odluku o tome koju od reakcija iz točke 13 treba poduzeti, pojedinačno ili skupno, kao reakciju na rizike značajnog pogrešnog prikaza mogu utjecati pitanja kao što su:

- vrsta računovodstvene procjene, uključujući nastaje li ona temeljem rutinskih ili nerutinskih transakcija;
- očekuje li se da će postupak ili postupci učinkovito osigurati revizoru dostatne i primjerene revizijske dokaze; i
- procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikaza, uključujući je li procijenjeni rizik ujedno i značajan rizik.

A60. Na primjer, kod ocjenjivanja razumnosti ispravka sumnjivih potraživanja, učinkovit postupak za revizora može biti pregled kasnije naplate u kombinaciji s drugim postupcima. Gdje je nesigurnost procjene povezane s računovodstvenom procjenom velika, na primjer, kao što je računovodstvena procjena temeljena na vlasničkom modelu za koji ne postoje opažljive ulazne veličine, moguće je da će biti potrebna kombinacija reakcija iz točke 13 na procijenjene rizike kako bi se pribavili dostatni i primjereni revizijski dokazi.

A61. U točkama A62-A95 dodatne su upute koje objašnjavaju okolnosti u kojima svaka od reakcija može biti primjerena.

Događaji nastali do datuma revizorova izvješća (Vidjeti točku 13(a).)

A62. Utvrđivanje osiguravaju li događaji nastali do datuma revizorova izvješća revizijske dokaze u vezi s računovodstvenom procjenom može biti odgovarajuća reakcija kada se očekuje da će takvi događaji:

- nastati; i
- osigurati revizijske dokaze koji potvrđuju ili osporavaju računovodstvenu procjenu.

A63. Događaji nastali do datuma revizorova izvješća mogu ponekad osigurati dostatne i primjerene revizijske dokaze o računovodstvenoj procjeni. Na primjer, prodaja cje-

lokupne zalihe rashodovanih proizvoda ubrzo nakon kraja razdoblja može osigurati revizijske dokaze u vezi s njezinom neto nadoknadivom vrijednošću. U takvim slučajevima, moguće je da neće biti potrebno obaviti dodatne revizijske postupke za računovodstvenu procjenu, pod uvjetom da su pribavljeni dostatni i primjereni dokazi o događajima.

A64. Za neke računovodstvene procjene, događaji nastali do datuma revizorova izvješća vjerojatno neće osigurati revizijske dokaze u vezi s računovodstvenom procjenom. Na primjer, uvjeti ili događaji povezani s nekom računovodstvenom procjenom nastaju samo tijekom dužeg razdoblja. Također, polazeći od cilja mjerenja računovodstvenih procjena fer vrijednosti, informacije nakon kraja razdoblja ne moraju odražavati događaje ili uvjete koji su postojali na datum bilance i stoga ne moraju biti relevantne za mjerenje računovodstvene procjene fer vrijednosti. Točka 13 navodi druge reakcije na rizike značajnog pogrešnog prikaza koje revizor može poduzeti.

A65. U nekim slučajevima, događaji koji proturječe računovodstvenoj procjeni mogu ukazivati na to da menadžment ima neučinkovit postupak stvaranja računovodstvenih procjena ili da postoji menadžmentova pristranost u stvaranju računovodstvenih procjena.

A66. Iako revizor može čak odlučiti ne postupiti prema ovom pristupu u vezi s određenom računovodstvenom procjenom, od revizora se zahtijeva da postupi u skladu s MRevS-om 560.[16] Od revizora se zahtijeva da obavi revizijske postupke kako bi pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze da su prepoznati[17] i primjereno odraženi u financijskim izvještajima[18] svi događaji nastali između datuma financijskih izvještajima i datuma revizorova izvješća koji zahtijevaju prepravljanje financijskih izvještaja ili objavljivanje u njima. Budući da mjerenja mnogih računovodstvenih procjena, različitih od računovodstvenih procjena fer vrijednosti, obično ovise o ishodu budućih uvjeta, transakcija ili događaja, revizorov rad u vezi s MRevS-om 560 naročito je relevantan.

Posebna razmatranja za manje subjekte

A67. Kada je duže razdoblje između datuma bilance i datuma revizorova izvješća, revizorov pregled događaja u tom razdoblju može biti učinkovita reakcija na računovodstvene procjene različite od računovodstvenih procjena fer vrijednosti. To naročito može biti slučaj u nekim malim subjektima kojima upravlja vlasnik, posebno kada menadžment nema formalizirane kontrolne postupke za računovodstvene procjene.

---

16 MRevS 560 "Naknadni događaji".

17 MRevS 560, točka 6.

18 MRevS 560, točka 7.

Testiranje kako je menadžment stvorio računovodstvenu procjenu (Vidjeti točku 13(b).)

A68. Testiranje kako je menadžment stvorio računovodstvenu procjenu i podataka na kojima se ona temelji može biti primjerena reakcija kada se računovodstvena procjena fer vrijednosti stvara s modelom koji koristi opažljive i neopažljive ulazne veličine. Također to može biti primjereno kada, na primjer:

- računovodstvena procjena izvedena je subjektovim računovodstvenim sustavom iz rutinske obrade podataka;
- revizorov pregled sličnih računovodstvenih procjena sadržanih u financijskim izvještajima prethodnog razdoblja nagovještava da je vjerojatno da će subjektov postupak u tekućem razdoblju biti djelotvoran; i
- računovodstvena procjena temeljena je na velikoj populaciji stavki slične vrste koje pojedinačno nisu značajne.

A69. Testiranje kako je menadžment izradio računovodstvenu procjenu može uključiti, na primjer:

- testiranje razmjera u kojem su podaci na kojima se temelji računovodstvena procjena točni, potpuni i relevantni te je li računovodstvena procjena bila ispravno utvrđena korištenjem tih podataka i menadžmentovih pretpostavki;
- razmatranje izvora, relevantnosti i pouzdanosti eksternih podataka ili informacija, uključujući one primljene od eksternih eksperata koje je angažirao menadžment za pomaganje u stvaranju računovodstvene procjene;
- ponovno izračunavanje računovodstvene procjene te pregledavanje informacija o računovodstvenoj procjeni; i
- razmatranje menadžmentovog pregleda i procesa odobravanja.

Posebna razmatranja za manje subjekte

A70. U manjim subjektima, proces stvaranja računovodstvenih procjena vjerojatno će biti manje strukturiran nego u većim subjektima. Manji subjekti s aktivnom uključenošću menadžmenta mogu biti bez opširnih opisa računovodstvenih postupaka, sofisticiranih računovodstvenih evidencija ili pisanih politika. Čak ako subjekt nema formalno uspostavljen proces, to ne znači da menadžment nije u stanju osigurati osnovu kojom revizor može testirati računovodstvenu procjenu.

Ocjenjivanje metoda mjerenja (Vidjeti točku 13(b)(i).)

A71. Kada primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ne propisuje metodu mjerenja, ocjenjivanje je li korištena metoda primjerena, uključujući svaki primjenjivi model, u danim je okolnostima pitanje za profesionalnu prosudbu.

A72. Za tu svrhu, pitanja koja revizor može razmotriti uključuju, na primjer, je li:

- razumna menadžmentova logika za odabranu metodu;
- menadžment dovoljno ocijenio i primjereno primijenio kriterij, ako ga ima, dan u primjenjivom okviru financijskog izvještavanja kao potporu za odabranu metodu;
- metoda odgovarajuća u danim okolnostima, vrstu imovine ili obveze koja se procjenjuje, kao i jesu li zahtjevi primjenjivog okvira financijskog izvještavanja relevantni za računovodstvene procjene; i
- metoda odgovarajuća u odnosu na poslovanje, djelatnost i okruženje u kojem subjekt posluje.

A73. U nekim slučajevima, menadžment može utvrditi da različite metode za posljedicu imaju raspon značajno različitih procjena. U takvim slučajevima, stjecanje razumijevanja o tome kako subjekt istražuje razloge tih razlika može pomoći revizoru u ocjenjivanju primjerenosti odabrane metode.

Ocjenjivanje korištenja modela

A74. U nekim slučajevima, naročito kada se stvaraju računovodstvene procjene fer vrijednosti, menadžment može koristiti model. Je li korišteni model primjeren u danim okolnostima može ovisiti o brojnim faktorima, kao što je vrsta subjekta i njegovog okruženja, uključujući djelatnost u kojoj posluje, te određenu imovinu ili obvezu koja se mjeri.

A75. Razmjer u kojem su sljedeća razmatranja relevantna ovisi o okolnostima, uključujući je li model jedan od komercijalno dostupnih za korištenje u određenom sektoru ili djelatnosti ili je vlastiti model. U nekim slučajevima, subjekt može koristiti eksperta radi stvaranja i testiranja modela.

A76. Ovisno o okolnostima, pitanja koja revizor može razmatrati pri testiranju modela uključuju, na primjer:

- je li ispitivana valjanost modela prije njegove upotrebe kroz periodične preglede kako bi se osiguralo da je i nadalje prikladan za namjeravanu upotrebu. Subjektov postupak ispitivanja može uključiti ocjenjivanje:
    - o aktualnosti modela s aspekta teorije i održivosti s matematičkog aspekta, uključujući i primjerenosti parametara modela;
    - o sukladnosti i potpunosti izlaznih veličina modela s tržišnim praksama; i
    - o izlaznih veličina modela u usporedbi sa stvarnim transakcijama;
- postoje li odgovarajuće politike i postupci kontrole;

- podešava li se model periodično i testira zbog provjere valjanosti, naročito kada su subjektivne ulazne veličine;
- rade li se usklađivanja izlaznih veličina modela, uključujući u slučaju računovodstvenih procjena fer vrijednosti, te odražavaju li takva usklađivanja pretpostavke koje bi koristili tržišni sudionici u sličnim okolnostima; i
- je li model odgovarajuće dokumentiran, uključujući i namjeravane primjene modela i ograničenja i njegove ključne parametre, potrebne ulazne veličine i rezultate bilo koje obavljene analize njegove valjanosti.

Pretpostavke koje koristi menadžment (Vidjeti točku 13(b)(ii).)

A77. Revizorovo ocjenjivanje pretpostavki koje koristi menadžment temelji se samo na informacijama dostupnim revizoru u vrijeme revizije. Revizijski postupci koji se bave menadžmentovim pretpostavkama obavljaju se u kontekstu revizije subjektovih financijskih izvještaja i ne za svrhu stvaranja mišljenja o samim pretpostavkama.

A78. Pitanja koja revizor može razmotriti pri ocjenjivanju razumnosti pretpostavki koje koristi menadžment uključuju, na primjer:

- čine li se razumnima pojedinačne pretpostavke;
- jesu li pretpostavke međusobno ovisne i sukladne;
- čine li se pretpostavke razumnima kada se razmatraju zajednički ili povezano s drugim pretpostavkama, bilo za računovodstvenu procjenu ili za ostale računovodstvene procjene; i
- u slučaju računovodstvenih procjena fer vrijednosti, odražavaju li pretpostavke na primjeren način opažljive tržišne pretpostavke.

A79. Pretpostavke na kojima se temelje računovodstvene procjene mogu odražavati ono što menadžment očekuje da će biti ishod određenih ciljeva i strategija. U takvim slučajevima, revizor može obaviti revizijske postupke kako bi ocijenio razumnost takvih pretpostavki razmatranjem, na primjer, jesu li pretpostavke sukladne s:

- općim ekonomskim okruženjem i subjektovim ekonomskim okolnostima;
- planovima subjekta;
- ako je relevantno, pretpostavkama korištenim u prethodnim razdobljima;
- iskustvom ili prijašnjim uvjetima subjekta, u razmjeru u kojem se te povijesne informacije mogu smatrati reprezentativnim za buduće uvjete ili događaje; i
- drugim pretpostavkama koje koristi menadžment u vezi s financijskim izvještajima.

A80. Razumnost korištenih pretpostavki može ovisi o menadžmentovoj namjeri i mogućnosti da provede određeni pravac djelovanja. Menadžment često dokumentira planove i namjere relevantne za određenu imovinu ili obveze i okvir financijskog izvještavanja može zahtijevati da se to učini. Iako je pitanje za profesionalnu prosudbu koliki obujam revizijskih dokaza treba pribaviti o menadžmentovoj namjeri ili mogućnosti, revizorovi postupci mogu uključiti sljedeće:

- pregled menadžmentovog provođenja u prošlosti namjera koje si je bio zacrtao;
- pregled pisanih planova i druge dokumentacije, uključujući, gdje je primjenjivo, formalno odobrene budžete, autorizacije ili zapisnike;
- postavljanje upita menadžmentu o njegovim razlozima za zalaganje za određeni pravac djelovanja;
- pregled događaja nastalih nakon datuma financijskih izvještaja i do datuma revizorova izvješća; i
- ocjenjivanje subjektove mogućnosti da provede određeni pravac djelovanja u danim ekonomskim okolnostima, uključujući i posljedice njegovih postojećih čvrsto preuzetih obveza.

Određeni okviri financijskog izvještavanja, međutim, mogu ne dopuštati da se pri stvaranju računovodstvene procjene uzimaju u obzir menadžmentove namjere ili planovi. To je čest slučaj za računovodstvene procjene fer vrijednosti jer njihov cilj mjerenja zahtijeva da pretpostavke odražavaju one koje koriste tržišni sudionici.

A81. Pitanja koja revizor može razmotriti pri ocjenjivanju razumnosti pretpostavki koje koristi menadžment kao polazište za računovodstvene procjene fer vrijednosti, osim onih koje su prethodno razmotrene, gdje je primjenjivo, mogu uključiti, na primjer:

- gdje je relevantno, je li i, ako je, kako je menadžment uključio ulazne veličine specifične za tržište u stvaranje pretpostavki;
- jesu li pretpostavke sukladne s opažljivim tržišnim uvjetima i karakteristikama imovine ili obveze koja se mjeri po fer vrijednosti;
- jesu li relevantni i pouzdani izvori pretpostavki tržišnih sudionika i kako je menadžment odabrao pretpostavke za upotrebu kada postoje brojne različite pretpostavke tržišnih sudionika; i
- gdje je odgovarajuće, je li i, ako je, kako je menadžment razmotrio pretpostavke korištene za usporedive transakcije, imovinu ili obveze, ili informacije o njima.

A82. Nadalje, računovodstvene procjene fer vrijednosti mogu obuhvaćati opažljive ulazne veličine, kao i neopažljive ulazne veličine. Gdje su računovodstvene procjene fer vrijednosti temeljene na neopažljivim ulaznim veličinama, pitanja koja revizor može razmotriti uključuju, na primjer, kako menadžment potkrjepljuje sljedeće:

- prepoznavanje karakteristika tržišnih sudionika relevantnih za računovodstvenu procjenu;
- modifikacije koje je obavio u svojim pretpostavkama kako bi odražavale njegov stav o pretpostavkama koje bi koristili tržišni sudionici;
- je li uključio najbolje informacije dostupne u danim okolnostima; i
- gdje je primjenjivo, kako njegove pretpostavke uzimaju u obzir usporedive transakcije, imovinu ili obvezu.

Ako postoje neopažljive ulazne veličine, vjerojatnije je da će revizorovo ocjenjivanje pretpostavki trebati biti kombinirano s drugim reakcijama na procijenjene rizike iz točke 13 kako bi se pribavili dostatni i primjereni revizijski dokazi. U takvim slučajevima, može biti nužno da revizor obavi druge revizijske postupke, na primjer, ispitivanje dokumentacije koja potkrjepljuje pregled i odobravanje računovodstvene procjene od strane odgovarajućih razina menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje.

A83. U ocjenjivanju razumnosti pretpostavki koje potkrjepljuju računovodstvenu procjenu, revizor može prepoznati jednu ili više značajnih pretpostavki. Ako je takav slučaj, to može ukazivati na to da računovodstvena procjena ima veliku nesigurnost procjene i može, zbog toga, stvarati značajni rizik. Dodatne reakcije na značajne rizike opisane su u točkama A102-A115.

Testiranje učinkovitosti djelovanja kontrola (Vidjeti točku 13(c).)

A84. Testiranje učinkovitosti djelovanja kontrola nad načinom na koji menadžment stvara računovodstvenu procjenu može biti primjerena reakcija kada je menadžmentov proces dobro oblikovan, implementiran i održavan, na primjer kada:

- postoji kontrola za pregled i odobravanje računovodstvenih procjena od strane odgovarajućih razina menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje; i
- je računovodstvena procjena izvedena subjektovim računovodstvenim sustavom iz rutinske obrade podataka.

A85. Testiranje učinkovitosti djelovanja kontrola se zahtijeva kada:

(a) revizorova procjena rizika značajnog pogrešnog prikaza na razini tvrdnje uključuje očekivanje da kontrole nad procesom djeluju učinkovito; ili

(b) sami dokazni postupci ne pružaju dostatne i primjerene revizijske dokaze na razini tvrdnje.[19]

[19] MRevS 330, točka 8.

Posebna razmatranja za manje subjekte

A86. Kontrole nad procesom stvaranja računovodstvene procjene mogu postojati u manjim subjektima, ali se razlikuju s kolikom se formalnošću one provode. Nadalje, manji subjekti mogu odrediti da određene vrste kontrola nisu nužne zbog aktivne uključenosti menadžmenta u proces financijskog izvještavanja. U slučaju vrlo malih subjekata, međutim, može biti malo kontrola koje revizor može uočiti. Iz tog razloga, revizorova reakcija na procijenjene rizike vjerojatno će biti oslanjanje na dokazne postupke, uz obavljanje jedne ili više reakcija iz točke 13.

Stvaranje točke procjene ili raspona (Vidjeti točku 13(d).)

A87. Stvaranje točke procjene ili raspona kako bi se ocijenila menadžmentova točka procjene može biti primjerena reakcija gdje, na primjer:

- računovodstvena procjena nije izvedena pomoću računovodstvenog sustava iz rutinske obrade podataka;
- revizorov pregled sličnih računovodstvenih procjena danih u financijskim izvještajima prethodnog razdoblja sugerira da nije vjerojatno da će biti djelotvoran menadžmentov proces u tekućem razdoblju;
- nisu dobro oblikovane ili primjereno implementirane subjektove kontrole unutar ili nad menadžmentovim postupcima za utvrđivanje računovodstvenih procjena;
- događaji ili transakcije između kraja razdoblja i datuma revizorova izvješća proturječe menadžmentovoj točki procjene; i
- postoje alternativni izvori relevantnih podataka dostupni revizoru koji se mogu koristiti za stvaranje točke procjene ili raspona.

A88. Čak i gdje su subjektove kontrole dobro oblikovane i primjereno implementirane, stvaranje točke procjene ili raspona može biti djelotvorna ili učinkovita reakcija na procijenjene rizike. U drugim situacijama, revizor može razmotriti taj pristup kao dio utvrđivanja jesu li nužni daljnji postupci, i ako jesu, njihove vrste i obujam.

A89. Pristup koji revizor koristi u stvaranju, ili točke procjene ili raspona procjene, mogu se mijenjati temeljeno na onom što se smatra najdjelotvornijim u danim okolnostima. Na primjer, revizor može početno stvoriti preliminarnu točku procjene i zatim procijeniti njezinu osjetljivost na promjene u pretpostavkama kako bi utvrdio raspon s kojim će ocjenjivati menadžmentovu točku procjene. Alternativno, revizor može započeti sa stvaranjem raspona za svrhe utvrđivanja, gdje je moguće, točke procjene.

A90. Mogućnost revizora da stvori točku procjene, kao suprotnost rasponu, ovisi o nekoliko faktora, uključujući korišteni model, vrste i obujam dostupnih podataka i nesigurnost

procjene sadržane u računovodstvenoj procjeni. Nadalje, na odluku o stvaranju točke procjene ili raspona može utjecati primjenjivi okvir financijskog izvještavanja, koji može propisati da se točka procjene treba koristiti nakon razmatranja alternativnih ishoda i pretpostavki, ili propisivati određenu metodu mjerenja (na primjer, korištenje diskontirane vjerojatnošću ponderirane očekivane vrijednosti).

A91. Revizor može stvoriti točku procjene ili raspon na brojne načine, na primjer:

- korištenjem modela, na primjer, koji je komercijalno dostupan za korištenje u određenom sektoru ili industriji ili zakonom zaštićenog modela ili modela koji je razvio revizor;
- daljnjim dopunjavanjem menadžmentovih razmatranja alternativnih pretpostavki ili ishoda, na primjer, uvođenjem različitih skupova pretpostavki;
- zapošljavanjem ili angažiranjem osobe sa specijaliziranom stručnošću da razvije model ili primijeni model ili da postavi relevantne pretpostavke; i
- povezivanjem na druge usporedive uvjete, transakcije ili događaje, ili, gdje je relevantno, na tržišta za usporedivu imovinu ili obvezu.

Razumijevanje menadžmentovih pretpostavki ili metode (Vidjeti točku 13(d)(i).)

A92. Kada revizor stvara točku procjene ili raspon i koristi pretpostavke ili metodu različite od onih koje je koristio menadžment, točka 13(d)(i) zahtijeva da revizor stekne dovoljno razumijevanje pretpostavki ili modela koji je menadžment koristio u stvaranju računovodstvene procjene. To razumijevanje revizoru pruža informacije koje mu mogu biti relevantne za njegovo stvaranje odgovarajuće točke procjene ili raspona. Nadalje, revizoru to pomaže shvatiti i ocijeniti svaku značajnu razliku u odnosu na menadžmentovu točku procjene. Na primjer, razlika može nastati jer revizor koristi različite, ali jednako valjane, pretpostavke u usporedbi s onima koje koristi menadžment. To može otkriti da je računovodstvena procjena jako osjetljiva na određene pretpostavke i zbog toga podložna velikoj nesigurnosti procjene, ukazujući na to da računovodstvena procjena može biti značajan rizik. Alternativno, razlika može nastati kao posljedica stvarne menadžmentove pogreške. Ovisno o okolnostima, revizor može ustanoviti da je u stvaranju zaključaka od pomoći raspraviti s menadžmentom osnovu za korištene pretpostavke i njihovu valjanost, kao i razlike, ako ih ima, u pristupu korištenom pri stvaranju računovodstvene procjene.

Sužavanje raspona (Vidjeti točku 13(d)(ii).)

A93. Kada revizor zaključi da je primjereno koristiti raspon za ocjenjivanje razumnosti menadžmentove točke procjene (revizorov raspon), točka 13(d)(ii) zahtijeva da raspon obuhvati sve "razumne ishode", radije nego sve moguće ishode. Raspon ne može biti onaj koji bi obuhvatio sve moguće ishode ako se želi da on bude koristan,

budući da bi takav raspon bio preširok za svrhe revizije. Revizorov raspon koristan je i djelotvoran kada je dovoljno uzak da omogući revizoru zaključiti je li pogrešna računovodstvena procjena.

A94. Uobičajeno, raspon koji je sužen da bi bio jedak ili manji od značajnosti za provedbu odgovarajući je za svrhe ocjenjivanja razumnosti menadžmentove točke procjene. Međutim, naročito u nekim industrijama, neće biti moguće suziti raspon ispod takvog iznosa. To nužno ne sprječava priznavanje računovodstvene procjene. Međutim, to može ukazivati na to da je nesigurnost procjene povezana s računovodstvenom procjenom takva da stvara značajan rizik. Dodatne reakcije na značajne rizike opisane su u točkama A102-A115.

A95. Sužavanje raspona u stanje gdje se svi ishodi unutar raspona smatraju razumnima može se postići:

(a) eliminiranjem iz raspona onih ishoda koji su krajnosti za koje po prosudbi revizora nije vjerojatno da će se dogoditi; i

(b) nastavljanjem sužavanja raspona, temeljenom na dostupnim revizijskim dokazima, sve dok revizor ne zaključi da se svi ishodi unutar raspona smatraju razumnima. U nekim rijetkim slučajevima, revizor može biti u mogućnosti sužavati raspon sve dok revizijski dokazi ne ukažu na točku procjene.

Razmatranje jesu li potrebne specijalizirane vještine ili znanja (Vidjeti točku 14.)

A96. U planiranju revizije, od revizora se zahtijeva da utvrdi vrste, vremenski raspored i obujam resursa nužnih za obavljanje revizijskog angažmana.[20] To može uključiti, kao nužno, angažiranje onih sa specijaliziranim vještinama ili znanjima. Osim toga, MRevS 220 zahtijeva da se angažirani partner uvjeri da angažirani tim, i svaki revizorov eksterni ekspert koji nije dio angažiranog tima, zajedno imaju odgovarajuće kompetentnosti i sposobnosti da obave revizijski angažman.[21] Tijekom revizije računovodstvene procjene revizor može prepoznati, u kontekstu iskustva revizora i okolnosti angažmana, potrebu da se koriste specijalizirane vještine ili znanja u vezi s jednim aspektom ili više aspekata računovodstvenih procjena.

A97. Pitanja koja mogu utjecati na revizorovo razmatranje o tome jesu li potrebne specijalizirane vještine ili znanja uključuju, na primjer:

- vrstu odnosne imovine, obveze ili sastavnog dijela glavnice u određenoj djelatnosti ili industriji (na primjer, rezerve minerala, biološku imovinu, složene financijske instrumente);
- visok stupanj nesigurnosti procjene;

[20] MRevS 300 "Planiranje revizije financijskih izvještaja", točka 8(e).

[21] MRevS 220 "Kontrola kvalitete za revizije financijskih izvještaja", točka 14.

- kada se, na primjer, procjenjuju fer vrijednosti a nema opažljivog tržišta, uključeni su složeni izračuni ili specijalizirani modeli;
- složenost zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja relevantnih za računovodstvene procjene, uključujući postoje li područja poznata kao ona koja su podložna različitim tumačenjima ili je praksa nedosljedna ili u razvoju; i
- postupke koje revizor namjerava poduzeti u reagiranju na procijenjene rizike.

A98. Za većinu računovodstvenih procjena, čak i kada postoji nesigurnost procjene, nije vjerojatno da će biti potrebne specijalizirane vještine ili znanja. Na primjer, nije vjerojatno da će specijalizirana znanja i vještine biti nužna za revizora da bi ocijenio ispravke sumnjivih potraživanja.

A99. Međutim, moguće je da revizor neće imati specijalizirana znanja i vještine potrebne kada se radi o pitanju iz područja različitog od računovodstva ili revidiranja i može trebati pribaviti to od revizorovog eksperta. MRevS 620[22] ustanovljuje zahtjeve i daje upute u određivanju potrebe zapošljavanja ili angažiranja revizorovog eksperta i o revizorovim odgovornostima kada se koristi radom revizorova eksperta.

A100. Nadalje, u nekim slučajevima, revizor može zaključiti da je nužno pribaviti specijalizirana znanja i vještine u vezi s određenim područjima računovodstva ili revidiranja. Osobe s takvim vještinama ili znanjima mogu biti zaposlene u revizorovoj tvrtki ili ih ona može angažirati iz eksterne organizacije izvan revizorske tvrtke. Gdje takve osobe obave revizijske postupke u angažmanu, one su dio angažiranog tima i u skladu s tim podložne su zahtjevima iz MRevS-a 220.

A101. Ovisno o revizorovom shvaćanju i iskustvu u vezi s radom revizorovog eksperta ili radom onih drugih osoba sa specijaliziranim znanjima i vještinama, revizor može smatrati da je primjereno raspraviti s uključenim osobama pitanja, kao što su zahtjevi primjenjivog okvira financijskog izvještavanja kako bi se postiglo da je njihov rad relevantan za svrhe revizije.

Daljnji dokazni postupci kao reakcija na značajne rizike (Vidjeti točku 15.)

A102. U revidiranju računovodstvenih procjena koje stvaraju značajne rizike, revizorovi daljnji dokazni postupci usmjereni su na ocjenjivanje:

(a) kako je menadžment procijenio učinak nesigurnosti procjene na računovodstvenu procjenu i učinak koji ta nesigurnost može imati na primjerenost priznavanja računovodstvene procjene u financijskim izvještajima; i

(b) primjerenosti povezanih objava.

[22] MRevS 620 "Korištenje radom revizorovog eksperta".

Nesigurnost procjene

Menadžmentovo razmatranje nesigurnosti procjene (Vidjeti točku 15(a).)

A103. Menadžment može ocijeniti alternativne pretpostavke ili ishode računovodstvenih procjena brojnim metodama, ovisno o okolnostima. Jedna od mogućih metoda koju koristi menadžment jest obavljanje analize osjetljivosti. To može uključivati utvrđivanje kako se monetarni iznosi računovodstvenih procjena mijenjaju s različitim pretpostavkama. Čak i za računovodstvene procjene mjerene po fer vrijednosti mogu postojati varijacije jer će različiti tržišni sudionici koristiti različite pretpostavke. Analiza osjetljivosti može voditi k razvijanju brojnih scenarija ishoda, koje menadžment ponekad karakterizira kao raspone ishoda, kao što "pesimistički" i "optimistički" scenariji.

A104. Analiza osjetljivosti može pokazati da računovodstvena procjena nije osjetljiva na promjene u određenoj pretpostavki. Alternativno, ona može pokazati da je računovodstvena procjena osjetljiva na jednu ili više pretpostavki koje tada dolaze u fokus revizorove pozornosti.

A105. Ovo nije navedeno s namjerom da se sugerira kako je jedna određena metoda za bavljenje s nesigurnošću procjene (kao što je analiza osjetljivosti) prikladnija od drugih ili da menadžmentovo razmatranje alternativnih pretpostavki ili ishoda treba biti obavljeno kroz detaljni postupak potkrijepljen obimnom dokumentacijom. Točnije, bit je u tome je li menadžment procijenio kako nesigurnost procjene može utjecati na računovodstvenu procjenu koja je važna, a ne u načinu na koji se to obavlja. U skladu s tim, gdje menadžment nije razmotrio alternativne pretpostavke ili ishode, može biti nužno da revizor raspravi s menadžmentom, i zahtijeva potkrjepljivanje, kako se bavio s učincima nesigurnosti procjene na računovodstvenu procjenu.

Posebna razmatranja za manje subjekte

A106. Manji subjekti mogu koristiti jednostavnije načine procjenjivanja nesigurnosti procjene. Osim revizorovog pregledavanja raspoložive dokumentacije, revizor može postavljanjem upita menadžmentu pribaviti druge revizijske dokaze o menadžmentovom razmatranju alternativnih pretpostavki ili ishoda. Nadalje, menadžment ne mora imati stručnost za razmatranje alternativnih ishoda ili se na drugi način baviti s nesigurnošću procjene računovodstvene procjene. U takvim slučajevima, revizor može objasniti menadžmentu postupak ili različite metode dostupne za obavljanje toga i dokumentaciju o tome. To ne bi, međutim, promijenilo odgovornosti menadžmenta za sastavljanje financijskih izvještaja.

Značajne pretpostavke (Vidjeti točku 15(b).)

A107. Pretpostavka korištena u stvaranju računovodstvene procjene može se smatrati značajnom ako bi razumna promjena u pretpostavci značajno utjecala na mjerenje računovodstvene procjene.

A108. Potpora za značajne pretpostavke izvedene iz menadžmentovog poznavanja poslovanja može se dobiti iz menadžmentovog kontinuiranog procesa strateškog analiziranja i upravljanja rizicima. Čak bez formalno uspostavljenog procesa, kako je moguće u slučaju manjih subjekata, revizor može ocijeniti pretpostavke pomoću postavljanja upita i rasprave s menadžmentom, zajedno s drugim revizijskim postupcima kako bi pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze.

A109. Revizorova razmatranja za menadžmentovo ocjenjivanje pretpostavki opisana su u točkama A77-A83.

Menadžmentova namjera i mogućnost (Vidjeti točku 15(c).)

A110. Revizorova razmatranja u vezi s menadžmentovim pretpostavkama te menadžmentove namjere i mogućnosti opisani su u točkama A13 i A80.

Stvaranje raspona (Vidjeti točku 16.)

A111. Pri sastavljanju financijskih izvještaja, menadžment može biti uvjeren da se primjereno bavio s učincima nesigurnosti procjene na računovodstvene procjene koje stvaraju značajne rizike. U nekim okolnostima, međutim, revizor može smatrati da napori menadžmenta nisu odgovarajući. To može biti slučaj, na primjer, gdje, po revizorovoj prosudbi:

- dostatni i primjereni revizijski dokazi ne mogu se pribaviti pomoću revizorove ocjene menadžmentovog bavljenja s učincima nesigurnosti procjene;
- je nužno dalje istražiti stupanj nesigurnosti procjene povezane s računovodstvenom procjenom, na primjer, gdje je revizor svjestan postojanja velikih oscilacija u ishodima za slične računovodstvene procjene u sličnim okolnostima;
- nije vjerojatno da se mogu pribaviti drugi revizijski dokazi, na primjer, pomoću pregleda događaja nastalih do datuma revizorova izvješća; i
- mogu postojati pokazatelji za menadžmentovu pristranost u stvaranju računovodstvenih procjena.

A112. Revizorova razmatranja za određivanje raspona za ovu svrhu opisana su u točkama A87-A95.

Kriterij za priznavanje i mjerenje

Priznavanje računovodstvene procjene u financijskim izvještajima (Vidjeti točku 17(a).)

A113. Gdje je menadžment priznao računovodstvenu procjenu u financijskim izvještajima, fokus revizorova ocjenjivanja o tome je li dovoljno pouzdano mjerenje računovodstvenih procjena za ispunjavanje kriterija priznavanja iz primjenjivog okvira financijskog izvještavanja.

A114. U vezi s računovodstvenim procjenama koje nisu bile priznate, fokus je revizorovog ocjenjivanja je li u stvarnosti ispunjen kriterij za priznavanje iz primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. Čak i gdje računovodstvena procjena nije bila priznata i revizor zaključi da je takav tretman primjeren, može postojati potreba za objavljivanjem okolnosti u bilješkama uz financijske izvještaje. Revizor također može utvrditi da je potrebno skrenuti pozornost čitatelja na značajnu neizvjesnost dodavanjem odjeljka za isticanje pitanja u revizorovom izvješću. MRevS 706[23] ustanovljuje zahtjeve i pruža upute u vezi takvih odjeljaka.

Osnove mjerenja za računovodstvene procjene (Vidjeti točku 17(b).)

A115. U vezi s računovodstvenim procjenama fer vrijednosti, neki okviri financijskog izvještavanja pretpostavljaju, kao uvjet za zahtijevanje ili dopuštanje mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti, da se fer vrijednost može pouzdano izmjeriti. U nekim slučajevima, ta se pretpostavka može zanemariti kada, na primjer, nema primjerene metode ili osnove za mjerenje. U takvim slučajevima, u žarištu je revizorove ocjene je li odgovarajuća menadžmentova osnova za neprimjenjivanje pretpostavke u vezi s korištenjem fer vrijednosti navedenom u primjenjivom okviru financijskog izvještavanja.

Ocjenjivanje razumnosti računovodstvene procjene i utvrđivanje pogrešnih prikaza (Vidjeti točku 18.)

A116. Temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, revizor može zaključiti da dokazi ukazuju na računovodstvenu procjenu koja se razlikuje od menadžmentove točke procjene. Gdje revizijski dokazi podržavaju točku procjene, razlika između revizorove točke procjene i menadžmentove točke procjene predstavlja pogrešan prikaz. Gdje je revizor zaključio da korištenje revizorova raspona osigurava dostatne i primjerene revizijske dokaze, menadžmentovu točku procjene koja je izvan revizorovog raspona neće podržavati revizijski dokazi. U takvim slučajevima, pogrešan prikaz nije manji od razlike između menadžmentove točke procjene i najbliže točke iz revizorova raspona.

A117. Gdje je menadžment izmijenio računovodstvenu procjenu ili metodu za njezino stvaranje u odnosu na prethodno razdoblje na temelju subjektivne procjene da je bilo promjena u okolnostima, revizor može zaključiti, temeljeno na revizijskim dokazima, da je pogrešno prikazana računovodstvena procjena kao posljedica menadžmentove samovoljne promjene ili se može smatrati pokazateljem za moguću menadžmentovu pristranost. (Vidjeti točke A124-A125.)

A118. MRevS 450[24] pruža upute za razlikovanje pogrešnog prikazivanja za svrhe revizorova ocjenjivanja učinaka neispravljenih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvješ-

[23] MRevS 706 "Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora".

[24] MRevS 450 "Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tijekom revizije".

tajima. U vezi s računovodstvenim procjenama, pogrešno prikazivanje, uzrokovano ili prijevarom ili pogreškom, može nastati kao posljedica:

- pogrešnih prikaza o kojima nema nikakve dvojbe (stvarni pogrešni prikazi);
- razlike nastale temeljem menadžmentovih prosudbi u vezi s računovodstvenim procjenama koje revizor smatra nerazumnim, ili izbora ili primjene računovodstvenih politika koje revizor smatra neprimjerenim (prosudbeni pogrešni prikazi); i
- revizorove najbolje procjene pogrešnih prikaza u populaciji, uključujući projiciranja pogrešnih prikaza utvrđenih u revizijskim uzorcima na cijelu populaciju iz koje su izvučeni uzorci (projicirani pogrešni prikazi).

U nekim slučajevima koji uključuju računovodstvene procjene, pogrešan prikaz može nastati kao posljedica kombinacije tih okolnosti, uzrokujući da je razdvojeno prepoznavanje teško ili neizvedivo.

A119. Ocjenjivanje razumnosti računovodstvene procjene i povezanih objava uključenih u bilješke uz financijske izvještaje, bilo zahtijevanih primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja ili dobrovoljno objavljenih, uključuje u biti iste vrste razmatranja koje se primjenjuju kada se revidiraju računovodstvene procjene priznate u financijskim izvještajima.

Objave povezane s računovodstvenim procjenama

Objave u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja (Vidjeti točku 19.)

A120. Prezentacija financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja uključuje odgovarajuće objave značajnih pitanja. Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja može dopustiti ili propisati objave povezane s računovodstvenim procjenama i neki subjekti mogu dobrovoljno objaviti dodatne informacije u bilješkama uz financijske izvještaje. Te objave mogu sadržati, na primjer:

- korištene pretpostavke;
- korištenu metodu procjene, uključujući primjenjivi model;
- osnovu za izbor metode procjene;
- učinak svake promjene metode procjene u odnosu na prethodno razdoblje; i
- izvore i implikacije nesigurnosti procjene.

Takve su objave relevantne korisnicima za razumijevanje računovodstvenih procjena priznatih ili objavljenih u financijskim izvještajima te je potrebno pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze o tome jesu li objave u skladu sa zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja.

A121. U nekim slučajevima, primjenjivi okvir financijskog izvještavanja može zahtijevati određene objave u vezi s nesigurnostima. Na primjer, neki okviri financijskog izvještavanja propisuju:

- objave ključnih pretpostavki i ostalih ishodišta nesigurnosti procjene koje imaju značajan rizik uzrokovanja značajnih prepravljanja knjigovodstvenih iznosa imovine i obveza. Takvi zahtjevi mogu se opisati primjenom izraza kao što su "ključna ishodišta nesigurnosti procjena" ili "ključne računovodstvene procjene";
- objave raspona mogućih ishoda i pretpostavke korištene u utvrđivanju raspona;
- objave informacija u vezi s važnošću računovodstvenih procjena fer vrijednosti za subjektov financijski položaj i uspješnost;
- kvalitativne objave, kao što su izloženosti rizicima i kako one nastaju, subjektovi ciljevi, politike i postupci za upravljanje rizicima i metode korištene za mjerenje rizika i sve promjene tih kvalitativnih koncepata u odnosu na prethodno razdoblje; i
- kvantitativne objave, kao što je razmjer u kojem je subjekt izložen riziku, temeljen na internim informacijama danim subjektovom ključnom menadžerskom osoblju, uključujući i objave o kreditnom riziku, riziku likvidnosti i tržišnom riziku.

Objave nesigurnosti procjene za računovodstvene procjene koje stvaraju značajne rizike (Vidjeti točku 20.)

A122. U vezi s računovodstvenim procjenama koje imaju značajan rizik, čak i gdje su objave u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, revizor može zaključiti da objava o nesigurnosti procjene nije odgovarajuća u kontekstu konkretnih okolnosti i činjenica. Revizorova ocjena primjerenosti objave o nesigurnosti procjene je tim važnija što je veći raspon mogućih ishoda računovodstvenih procjena u vezi sa značajnošću. (Vidjeti s tim povezana razmatranja u točki A94.)

A123. U nekim slučajevima, revizor može smatrati da je primjereno potaknuti menadžment da opiše, u bilješkama uz financijske izvještaje, okolnosti u vezi s nesigurnošću procjene. MRevS 705[25] sadrži upute o posljedicama na revizorovo mišljenje kada revizor vjeruje da menadžmentova objava o nesigurnosti procjene u financijskim izvještajima nije odgovarajuća ili dovodi u zabludu.

[25] MRevS 705 "Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora".

Pokazatelji moguće menadžmentove pristranosti (Vidjeti točku 21.)

A124. Tijekom revizije, revizor može postati svjestan menadžmentovih prosudbi i odluka koje stvaraju pokazatelje moguće menadžmentove pristranosti. Takvi pokazatelji mogu utjecati na revizorov zaključak o tome jesu li i nadalje primjerene revizorove procjene rizika i povezane reakcije te revizor može trebati razmotriti posljedice na preostalo obavljanje revizije. Nadalje, oni mogu utjecati na revizorovu ocjenu o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnih pogrešnih prikazivanja, kako je objašnjeno u MRevS-u 700.[26]

A125. Primjeri pokazatelja moguće menadžmentove pristranosti u vezi s računovodstvenim procjenama uključuju:

- promjene u računovodstvenoj procjeni ili metodi njezinog stvaranja, gdje je menadžment obavio subjektivnu procjenu da su nastale promjene u okolnostima;
- korištenje vlastitih subjektovih pretpostavki za računovodstvene procjene fer vrijednosti kada su nesukladne s opažljivim tržišnim pretpostavkama;
- odabir ili stvaranje značajnih pretpostavki koje daju točku procjene povoljnu za subjektove ciljeve; i
- izbor točke procjene koja može ukazivati na primjenu obrasca optimizma ili pesimizma.

Pisane izjave (Vidjeti točku 22.)

A126. MRevS 580[27] razmatra pisane izjave. Ovisno o vrsti, značajnosti i razmjeru nesigurnosti procjene, pisane izjave o računovodstvenim procjenama, priznatim ili objavljenim u financijskim izvještajima, mogu uključiti izjave o:

- prikladnosti procesa mjerenja, kao i s njime povezane pretpostavke i modele kojima se koristio menadžment u određivanju računovodstvenih procjena u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja te o dosljednosti primjene tog procesa;
- tome da pretpostavke primjereno odražavaju menadžmentovu namjeru i mogućnost provođenja određenog pravca djelovanja u ime subjekta, gdje je relevantno za računovodstvene procjene i objave osnova koje je menadžment koristio u ispunjavanju pretpostavki u vezi s uporabom fer vrijednosti koje su ustanovljene subjektovim okvirom financijskog izvještavanja;

---

26 MRevS 700 "Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima".

27 MRevS 580 "Pisane izjave".

- tome da su objave povezane s računovodstvenim procjenama potpune i odgovarajuće prema primjenjivom okviru financijskog izvještavanja; i
- tome da nema naknadnih događaja koji zahtijevaju prepravljanje računovodstvenih procjena i objava uključenih u financijske izvještaje.

A127. Za one računovodstvene procjene koje nisu priznate ili objavljene u financijskim izvještajima, pisane izjave mogu također uključiti izjave o:

- primjerenosti osnove koju je menadžment koristio za utvrđivanje da nisu ispunjeni kriteriji za priznavanje ili objavljivanje prema primjenjivom okviru financijskog izvještavanja; i (Vidjeti točku A114.)
- primjerenosti osnove koju je menadžment koristio za neprimjenjivanje pretpostavke u vezi s korištenjem fer vrijednosti navedenih u subjektovom primjenjivom okviru financijskog izvještavanja, za one računovodstvene procjene koje nisu mjerene ili objavljene po fer vrijednosti. (Vidjeti točku A115.)

Dokumentacija (Vidjeti točku 23.)

A128. Dokumentacija o pokazateljima moguće menadžmentove pristranosti prepoznatima tijekom revizije pomaže revizoru u zaključivanju je li i nadalje primjerena revizorova procjena rizika i s njom povezana reakcija, kao i u ocjenjivanju jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnih pogrešnih prikaza. Vidjeti točku A125 za primjere pokazatelja moguće menadžmentove pristranosti.

Dodatak

(Vidjeti točku A1.)

Mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti prema različitim okvirima financijskog izvještavanja

Svrha ovog Dodatka je samo dati opća razmatranja mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti prema različitim okvirima financijskog izvještavanja, za razumijevanje podloge i konteksta.

1. Različiti okviri financijskog izvještavanja zahtijevaju ili dopuštaju raznolika mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti u financijskim izvještajima. Oni se također razlikuju i po obuhvatu uputa koje pružaju za mjerenja imovine i obveza ili s njima povezanog objavljivanja. Neki okviri financijskog izvještavanja daju detaljne upute, drugi općenite upute, a neki ni ne sadrže upute. Osim toga, postoji i praksa mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti svojstvena nekim djelatnostima.

2. Definicije fer vrijednosti razlikuju se od okvira do okvira ili za različitu imovinu, obveze ili objave unutar pojedinog okvira. Primjerice, Međunarodni računovodstveni standard (MRS) 39[28] definira fer vrijednost kao "iznos za koji sredstvo može biti razmijenjeno, ili obveza podmirena, između informiranih i spremnih stranaka u transakciji pred pogodbom". Koncept fer vrijednosti obično podrazumijeva tekuću transakciju, a ne njezino razrješavanje na neki prošli ili budući datum. U skladu s tim, proces mjerenja fer vrijednosti bit će pronalaženje procijenjene cijene po kojoj će se dogoditi transakcija. Osim toga, u različitim okvirima financijskog izvještavanja mogu se nalaziti i različiti nazivi, kao što su "specifična vrijednost za subjekta", "vrijednost u uporabi" ili slično, ali će bez obzira na to biti i dalje unutar koncepta fer vrijednosti iz ovog MRevS-a.

3. Različiti okviri financijskog izvještavanja mogu na različite načine tretirati promjene fer vrijednosti koje nastanu tijekom vremena. Primjerice, neki okvir financijskog izvještavanja može zahtijevati da se promjene mjerenja fer vrijednosti određene imovine ili obveza izravno odražavaju u glavnici, dok se prema drugima takve promjene mogu odražavati u dobiti. U nekim okvirima odlučivanje o tome treba li primijeniti računovodstveno iskazivanje fer vrijednosti, odnosno kako je to obavljeno, ovisi o menadžmentovoj namjeri da provede određene aktivnosti u vezi s određenom imovinom ili obvezom.

4. Različiti okviri financijskog izvještavanja mogu zahtijevati određena specifična mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti u financijskim izvještajima i propisivati ih ili dopuštati u različitim razmjerima. Okviri financijskog izvještavanja mogu:

[28] MRS 39 "Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje".

- propisivati zahtjeve mjerenja, prezentiranja i objavljivanja za određene informacije sadržane u financijskim izvještajima ili za informacije objavljene u bilješkama uz financijske izvještaje ili prikazane kao informacije u dodatku financijskih izvještaja;
- dopustiti određena mjerenja primjenom fer vrijednosti po izboru subjekta ili tek nakon što su ispunjeni određeni uvjeti;
- propisivati specifične metode određivanja fer vrijednosti, primjerice, korištenjem neovisnog procjenjivanja vrijednosti ili posebnog načina korištenja diskontiranih novčanih tokova;
- dopustiti izbor metode za određivanje fer vrijednosti između nekoliko alternativnih metoda (kriteriji za izbor mogu, ali i ne moraju biti propisani okvirom financijskog izvještavanja); ili
- ne sadržavati upute o mjerenjima fer vrijednosti ili objavljivanjima fer vrijednosti osim onoga što je očito kroz običaje ili praksu, primjerice praksu koja je svojstvena nekoj djelatnosti.

5. Neki okviri financijskog izvještavanja pretpostavljaju da se fer vrijednosti imovine ili obveza mogu pouzdano izmjeriti kao preduvjet za zahtijevanje ili dopuštanje mjerenja ili objavljivanja fer vrijednosti. U nekim slučajevima takva se pretpostavka može zanemariti kada neko sredstvo ili obveza nema kotiranu tržišnu cijenu na aktivnom tržištu i za koje je očigledno da su druge metode za razumno procjenjivanje fer vrijednosti neodgovarajuće ili neprimjenjive. Neki okviri financijskog izvještavanja mogu određivati hijerarhiju za fer vrijednosti koja razlikuje ulazne veličine za utvrđivanje fer vrijednosti rangirajući ih u one koji sadrže potpuno "opažljive ulazne veličine" temeljene na cijenama iz kotacije i aktivnom tržištu i one "neopažljive ulazne veličine" koje uključuju subjektove vlastite prosudbe o pretpostavkama koje bi koristili tržišni sudionici.

6. Neki okviri financijskog izvještavanja zahtijevaju specifične ispravke ili modifikacije informacija o vrednovanju ili druga prikazivanja svojstvena određenoj imovini ili obvezama. Na primjer, računovodstveno iskazivanje ulaganja u nekretnine može zahtijevati obavljanje ispravaka procijenjenih tržišnih vrijednosti, kao što su ispravci za procijenjene troškove okončanja prodaje, ispravci koji se odnose za stanje ili položaj nekretnine i druga pitanja. Slično tome, ako tržište za određenu imovinu nije aktivno, može se tražiti da se objavljene kotirane tržišne cijene isprave ili modificiraju kako bi bile prikladnije za mjerenje fer vrijednosti. Primjerice, kotirane tržišne cijene ne moraju biti pokazatelj fer vrijednosti ako aktivnosti na tržištu nisu česte, tržište nije dobro uređeno ili se trguje malim obujmom u odnosu na ukupno raspoloživ volumen za prodaju. U skladu s tim, takve se tržišne cijene trebaju ispraviti ili modificirati. Alternativni izvori tržišnih informacija mogu biti potrebni da bi se obavili takvi ispravci ili modifikacije. Nadalje, u nekim slučajevima, dobiveni kolateral (na primjer, kada je

kolateral dobiven za određene vrste potraživanja za dane kredite) treba biti razmatran pri utvrđivanju fer vrijednosti ili mogućeg umanjenja vrijednosti imovine ili obveze.

7. U većini okvira financijskog izvještavanja, polazni koncept mjerenja fer vrijednosti jest pretpostavka da subjekt vremenski neograničeno posluje bez namjere ili potrebe da likvidira ili značajno smanji svoje poslovanje ili poduzima transakcije pod nepovoljnim uvjetima. Zbog toga, u tom slučaju, fer vrijednost ne bi bio iznos koji bi subjekt primio ili platio u prisilnoj transakciji, nenamjeravanoj likvidaciji ili prisilnoj prodaji. S druge strane, opći ekonomski uvjeti ili posebni ekonomski uvjeti za određenu industriju mogu uzrokovati nelikvidnost na tržištu i zahtijevaju da se fer vrijednosti predviđaju po depreciranim, potencijalno značajno depreciranim cijenama. Subjekt, međutim, može trebati uzimati u obzir svoj tekući ekonomski ili poslovni položaj pri određivanju fer vrijednosti svoje imovine i obveza kako je to propisano ili dopušteno njegovim okvirom financijskog izvještavanja i okvir može ili ne mora određivati kako da to učini. Na primjer, menadžmentov plan da proda neku imovinu po ubrzanom postupku radi ostvarivanja određenih poslovnih ciljeva može biti relevantan za određivanje fer vrijednosti te imovine.

Prevlast mjerenja fer vrijednosti

8. Mjerenja i objavljivanja temeljena na fer vrijednostima postaju prevladavajuća u okvirima financijskog izvještavanja. Fer vrijednosti mogu biti iskazane u financijskim izvještajima, ili utjecati na njih, na brojne načine, uključujući mjerenja fer vrijednosti:

- određene imovine ili obveza, kao što su utrživi vrijednosni papiri ili obveza podmirivanja obveze financijskim instrumentom, rutinski ili periodičnim "povezivanjem na tržište";
- specifičnih sastavnih dijelova glavnice, primjerice kod računovodstvenog priznavanja, mjerenja i prezentiranja određenih financijskih instrumenata s karakteristikama glavničkog instrumenta, kao što su obveznice pretvorive u redovne dionice;
- specifične imovine ili obveza stečenih u poslovnom spajanju. Primjerice, interno određeni goodwill nastao stjecanjem subjekta u poslovnom spajanju obično se temelji na mjerenju fer vrijednosti prepoznatljive stečene imovine i obveza i fer vrijednosti dane naknade;
- jednokratnog ispravljanja vrijednosti određene imovine ili obveza svođenjem na fer vrijednosti. Neki okviri financijskog izvještavanja mogu zahtijevati primjenu mjerenja fer vrijednosti radi kvantificiranja ispravaka vrijednosti neke imovine ili grupe imovine kao dio postupka određivanja umanjivanja vrijednosti, primjerice, test umanjenja vrijednosti goodwilla stečenog u poslovnom spajanju temeljen na fer vrijednostima definiranih izvještajnih jedinica ili po-

slovnih dijelova, čija se vrijednost zatim raspoređuje na imovinu i obveze jedinice ili poslovnih dijelova kako bi se dobio iznos goodwilla za usporedbu s iskazanim goodwillom;

- skupina imovine i obveza. U nekim okolnostima mjerenje klase ili skupine imovine ili obveza nalaže spajanje fer vrijednosti nekih pojedinačnih stavki imovine ili obveza u takvoj klasi ili skupini. Primjerice, prema subjektovom okviru financijskog izvještavanja, mjerenje diversificiranog portfelja kredita može se odrediti na temelju fer vrijednosti nekih kategorija kredita sadržanih u tom portfelju; i
- informacije objavljene u bilješkama uz financijske izvještaje ili prezentirane kao dopunske informacije, ali koje nisu priznate u financijskim izvještajima.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 540 "Revidiranje računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti, i s tim povezana objavljivanja" Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku.
Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 550

POVEZANE STRANKE

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

SADRŽAJ

	Točka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1
Sadržaj odnosa i transakcija s povezanom strankom	2
Odgovornosti revizora	3-7
Datum stupanja na snagu	8
Ciljevi	9
Definicije	10
Zahtjevi	
Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti	11-17
Prepoznavanje i procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog s odnosima i transakcijama s povezanom strankom	18-19
Reakcija na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog s odnosima i transakcijama s povezanom strankom	20-24
Ocjena računovodstvenog iskazivanja i objave prepoznatih odnosa i transakcija s povezanom strankom	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 stranke	A4-A7
Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti	A8-A28

Prepoznavanje i procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog s odnosima i transakcijama s povezanom strankom A29-A30

Reakcija na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog s odnosima i transakcijama s povezanom strankom..... A31-A45

Ocjena računovodstvenog iskazivanja i objave prepoznatih odnosa i transakcija s povezanom strankom..... A46-A47

Pisane izjave..... A48-A49

Dokumentacija A50

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 550 "Povezane stranke" 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

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) bavi se odgovornostima revizora u reviziji financijskih izvještaja vezanim za odnose i transakcije s povezanim strankama. Posebice, on detaljnije objašnjava kako MRevS 315[1], MRevS 330[2] i MRevS 240[3] trebaju biti primijenjeni u vezi s rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja povezanim s odnosima i transakcijama s povezanom strankom.

Sadržaj odnosa i transakcija s povezanom strankom

2. Mnoge transakcije s povezanom strankom 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 strankama. Međutim, sam sadržaj odnosa i transakcija s povezanim strankama u nekim slučajevima stvara veći rizik značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima nego transakcije između nepovezanih stranaka. Na primjer:

   - povezane stranke mogu djelovati kroz opsežan i složen raspon odnosa i struktura s pripadajućim povećanjem složenosti transakcija s povezanim strankama;
   - informacijski sustav može biti neučinkovit u prepoznavanju ili sumiranju transakcija i otvorenih stanja između subjekta i njegovih povezanih stranaka; i
   - transakcije s povezanom strankom ne moraju biti provedene pod normalnim tržišnim uvjetima i odnosima; na primjer, neke transakcije s povezanom strankom mogu biti izvedene bez razmjene protučinidbi.

Odgovornosti revizora

3. S obzirom na to da povezane stranke međusobno nisu neovisne, mnogi okviri financijskog izvještavanja postavljaju specifične računovodstvene zahtjeve i zahtjeve objavljivanja odnosa, transakcija i otvorenih stanja s povezanim strankama 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 prepoznao, procijenio i reagirao na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja koji proizlaze iz propusta subjekta da na odgovarajući način računovodstveno iskaže i objavi odnose, transakcije ili otvorena stanja s povezanim strankama u skladu sa zahtjevima okvira.

---

[1] MRevS 315 “Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja”.

[2] MRevS 330 “Revizorove reakcije na procijenjene rizike”.

[3] MRevS 240 “Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja”.

4. Čak ako okvir financijskog izvještavanja postavlja minimalne zahtjeve ili nema zahtjeve u vezi s povezanim strankama, revizor ipak treba steći razumijevanje subjektovih odnosa i transakcija s povezanim strankama 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 subjektovih odnosa i transakcija s povezanim strankama važno je za revizorovu ocjenu o tome postoji li jedan ili više čimbenika rizika prijevare prema MRevS-u 240[4], upravo stoga što je lakše počiniti prijevaru kroz transakcije s povezanom strankom.

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-ovima[5]. U kontekstu povezanih stranaka, potencijalni učinci inherentnih ograničenja revizorove mogućnosti otkrivanja značajnih pogrešnih prikazivanja su veći zbog razloga poput sljedećih:

   - menadžment subjekta ne mora biti svjestan postojanja svih odnosa i transakcija s povezanim strankama, pogotovo ako primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ne postavlja zahtjeve u vezi s povezanim strankama; i
   - transakcije s povezanom strankom mogu dati menadžmentu veću mogućnost za tajne sporazume, zatajivanje ili manipulacije.

7. Planiranje i obavljanje revizije s profesionalnim skepticizmom, kako zahtjeva MRevS 200[6], u ovom je kontekstu izuzetno važno, upravo zbog mogućnosti neobjavljivanja odnosa i transakcija s povezanim strankama. Zahtjevi u ovom MRevS-u su oblikovani kako bi pomogli revizoru u prepoznavanju i procjenjivanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja povezanih s odnosima i transakcijama s povezanim strankama 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.

---

4 MRevS 240, točka 24.

5 MRevS 200 "Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima", točka A52.

6 MRevS 200, točka 15.

Ciljevi

9. Ciljevi revizora jesu:

(a) bez obzira na to postavlja li primjenjivi okviri financijskog izvještavanja zahtjeve u vezi s povezanim strankama, pribaviti razumijevanje o odnosima i transakcijama s povezanim strankama dovoljno da bi mogao:

(i) prepoznati faktore rizika prijevare, ako postoje, koji nastaju iz transakcija i odnosa s povezanim strankama, a koji su važni u prepoznavanju i procjenjivanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare; i

(ii) zaključiti, temeljem sakupljenih 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 strankama bili odgovarajuće prepoznati, 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 pred pogodbom – transakcija koja se obavlja pod uvjetima i okolnostima kao što su oni između spremnog kupca i spremnog prodavatelja koji su nepovezani i djeluju neovisno jedan o drugome i teže ostvarenju svojih krajnjih ciljeva.

(b) Povezana stanka – stranka koja je: (Vidjeti točke A4-A7.)

(i) povezana stranka prema definiciji primjenjivog okvira financijskog izvještavanja; ili

(ii) gdje primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ne uređuje ili minimalno uređuje zahtjeve u vezi s povezanom strankom:

a. osoba ili drugi subjekt koji ima kontrolu ili značajan utjecaj, izravno ili neizravno preko jednog ili više posrednika, nad subjektom koji izvještava;

b. drugi subjekt nad kojim subjekt koji izvještava ima kontrolu ili značajan utjecaj, izravno ili neizravno preko jednog ili više posrednika; ili

c. drugi subjekt koji je pod zajedničkom kontrolom subjekta koji izvještava ako ima:

i. zajedničko kontrolno vlasništvo;

ii. vlasnike koji su članovi uže obitelji; ili

iii. 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 i MRevS 240 zahtijevaju od revizora da ih obavi tijekom revizije[7], revizor će obaviti revizijske postupke i povezane aktivnosti navedene u točkama 12-17 kako bi pribavio informacije relevantne za prepoznavanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja povezane s odnosima i transakcijama s povezanom strankom. (Vidjeti točku A8.)

Razumijevanje subjektovih odnosa i transakcija s povezanom strankom

12. Diskusija angažiranog tima koju zahtijevaju MRevS 315 i MRevS 240[8] uključit će posebno razmatranje osjetljivosti financijskih izvještaja na značajno pogrešno prikazivanje zbog prijevare ili pogreške koje može biti posljedica subjektovih odnosa i transakcija s povezanom strankom.(Vidjeti točke A9-A10.)

13. Revizor će postaviti upit menadžmentu:

(a) o identitetu subjektovih povezanih stranaka, kao i o promjenama u odnosu na prethodno razdoblje; (Vidjeti točke A11-A14.)

(b) o sadržaju odnosa između subjekta i tih povezanih stranaka; i

(c) je li subjekt obavio bilo kakvu transakciju s tim povezanim strankama tijekom razdoblja i, ako je, koja je bila vrsta i svrha tih transakcija.

14. Revizor će 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.)

---

7 MRevS 315, točka 5; MRevS 240, točka 16.

8 MRevS 315, točka 10; MRevS 240, točka 15.

(a) prepoznao, računovodstveno iskazao i objavio odnose i transakcije s povezanom strankom u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja;

(b) autorizirao i odobrio značajne transakcije i dogovore s povezanim strankama; i (Vidjeti točku A21.)

(c) autorizirao i odobrio značajne transakcije i dogovore izvan normalnog tijeka poslovanja subjekta.

Zadržavanje pozornosti spram informacija o povezanim strankama prilikom pregledavanja evidencija i dokumenata

15. Za vrijeme revizije, revizor će, kada pregledava evidencije ili dokumente, ostati obazriv spram aranžmana i ostalih informacija koji mogu ukazivati na odnose i transakcije s povezanom strankom, a koje menadžment nije prethodno identificirao i priopćio revizoru. (Vidjeti točke A22-A23.)

Revizor će, kako bi pronašao indikacije koje upućuju na mogućnost postojanja odnosa i transakcija s povezanim strankama, a koje menadžment nije prethodno identificirao i priopćio revizoru, osobito pregledati sljedeće:

(a) konfirmacije od banaka i konfirmacije o pravnim pitanjima dobivene kao dio revizorovih postupaka u provođenju revizije;

(b) zapisnike sastanaka između vlasnika i onih koji su zaduženi za upravljanje; i

(c) neke druge dokumente ili evidencije koje revizor smatra važnima u danim okolnostima subjekta.

16. Ako revizor prepozna neke druge važne transakcije izvan normalnog tijeka poslovanja subjekta, provodeći revizijske postupke zahtijevane točkom 15 ili neke druge revizijske postupke, revizor će postaviti upite menadžmentu o: (Vidjeti točke A24-A25.)

(a) sadržaju tih transakcija; i (Vidjeti točku A26.)

(b) tome mogu li one uključivati povezane stranke. (Vidjeti točku A27.)

Dijeljenje informacija o povezanim strankama s angažiranim timom

17. Revizor će podijeliti dobivene relevantne informacije o povezanim strankama s ostalim članovima angažiranog tima. (Vidjeti točku A28.)

Prepoznavanje i procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog s odnosima i transakcijama s povezanom strankom

18. U ispunjavanju zahtjeva MRevS-a 315 da prepozna i procijeni rizike značajnog pogrešnog prikazivanja[9], revizor će prepoznati i procijeniti rizike značajnog pogrešnog

[9] MRevS 315, točka 25.

prikazivanja povezanog s odnosima i transakcijama s povezanim strankama te utvrditi je li neki od tih rizika značajan. U tom određivanju, revizor će tretirati prepoznate značajne transakcije s povezanom strankom 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 stranke s dominantnim utjecajem) prilikom provođenja postupaka procjene rizika i povezanih aktivnosti u vezi s povezanim strankama, revizor će razmotriti takve informacije prilikom prepoznavanja i procjenjivanja rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare u skladu s MRevS-om 240. (Vidjeti točku A6 i točke A29-A30)

Reakcije na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog s odnosima i transakcijama s povezanom strankom

20. Kao dio zahtjeva iz MRevS-a 330[10] da revizor reagira na procijenjene rizike, 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 povezanom strankom. Ti revizijski postupci uključuju one koji su navedeni u točkama 21-24. (Vidjeti točke A31-A34.)

Prepoznavanje prethodno neidentificiranih ili neobjavljenih povezanih stranaka ili značajnih transakcija s povezanim strankama

21. Ako revizor prepozna aranžmane ili informacije koji sugeriraju postojanje odnosa i transakcija s povezanom strankom koje menadžment nije prethodno identificirao i priopćio revizoru, revizor će utvrditi potvrđuju li ishodišne okolnosti postojanje tih odnosa ili transakcija.

22. Ako revizor naknadno otkrije povezane stranke ili značajne transakcije s povezanim strankama, a koje mu menadžment nije prethodno identificirao i priopćio, revizor će:

    (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 strankama:

        (i) zatražiti od menadžmenta da identificira sve transakcije s novo prepoznatom povezanom strankom za revizorovu daljnju ocjenu; i

        (ii) postaviti upite o tome zašto su kontrole subjekta nad odnosima i transakcijama s povezanim strankama propustile identificiranje ili objavljivanje odnosa i transakcija s povezanom strankom;

[10] MRevS 330, točke 5-6.

(c) obaviti odgovarajuće dokazne revizijske postupke povezane s tim novo prepoznatim povezanim strankama ili sa značajnim transakcijama s povezanom strankom; (Vidjeti točku A36.)

(d) ponovo razmotriti rizik postojanja još nekih povezanih stranaka i značajnih transakcija s povezanom strankom 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.)

Prepoznate značajne transakcije s povezanom strankom izvan normalnog tijeka poslovanja subjekta

23. Za prepoznate značajne transakcije s povezanom strankom izvan normalnog tijeka poslovanja subjekta, revizor će:

(a) pregledati ishodišne ugovore ili dogovore 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;[11] (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 dogovarajući način odobrene i dopuštene. (Vidjeti točke A40-A41.)

Dokazivanje tvrdnje da su transakcije s povezanom strankom provedene prema istovjetnim uvjetima koji prevladavaju u transakciji pred pogodbom

24. Ako je menadžment izrazio tvrdnju u financijskim izvještajima kako su transakcije s povezanim strankama provedene prema istovjetnim uvjetima koji prevladavaju u transakciji pred pogodbom, revizor će pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze o toj tvrdnji. (Vidjeti točke A42-A45.)

[11] MRevS 240, točka 32(c).

Ocjena objašnjenja i objavljivanja identificiranih odnosa i transakcija s povezanom strankom

25. U formiranju mišljenja o financijskim izvještajima u skladu s MRevS-om 700[12], revizor će ocijeniti jesu li: (Vidjeti točku A46.)

    (a) prepoznati odnosi i transakcije s povezanim strankama odgovarajuće računovodstveno iskazani i objavljeni u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja; i (Vidjeti točku A47.)

    (b) učinci transakcija i odnosa s povezanim strankama:

        (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 strankama, revizor će 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 subjektovih povezanih stranaka i sve transakcije i odnose s povezanim strankama 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 subjektom[13], revizor će komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o značajnim pitanjima nastalim tijekom revizije u vezi sa subjektovim povezanim strankama. (Vidjeti točku A50.)

Dokumentacija

28. Revizor će uključiti u revizijsku dokumentaciju imena identificiranih povezanih stranaka i sadržaj odnosa s povezanim strankama.[14]

***

---

12 MRevS 700 "Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima", točke10-15.

13 MRevS 260 "Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje", točka 13.

14 MRevS 230 "Revizijska dokumentacija", točke 8-11 i točka A6.

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Odgovornosti revizora

Okviri financijskog izvještavanja koji propisuju minimalne zahtjeve o povezanim strankama (Vidjeti točku 4.)

A1. Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja koji propisuje minimalne zahtjeve o povezanim strankama je onaj koji definira značenje povezanih stranaka, 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 strankama primijeniti na značajno manje odnosa i transakcija s povezanim strankama.

Okviri fer prezentacije (Vidjeti točku 4(a).)

A2. U kontekstu okvira fer prezentacije,[15] odnosi i transakcije s povezanom strankom 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 kada 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 povezanom strankom uzrokovati da financijski izvještaji dovode u zabludu, kako je razmatrano u MRevS-u 700, ovisi o posebnim okolnostima angažmana. Na primjer, čak i ako je neobjavljivanje transakcija s povezanom strankom u financijskim izvještajima u skladu s okvirom i primjenjivim zakonom ili regulativom, financijski izvještaji svejedno mogu dovoditi u zabludu ako subjektu značajan udio prihoda potječe iz transakcija s povezanim strankama, 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 dovode u zabludu, ako je revizor utvrdio, u skladu s MRevS-om 210[16], da je okvir prihvatljiv.[17]

Definicija povezanih stranaka (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:

---

15 MRevS 200, točka 13(a) definira značenje okvira fer prezentacije i okvira sukladnosti.

16 MRevS 210 "Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana", točka 6(a).

17 MRevS 700, točka A12.

(a) kontrola je ovlast upravljanja financijskim i operativnim politikama subjekta kako bi se stekle koristi iz njegovih aktivnosti; i

(b) značajan utjecaj (koji se može steći vlasništvom dionica, zakonom ili dogovorom) je ovlast sudjelovanja u financijskim i operativnim politikama i odlukama subjekta, ali bez kontrole nad njima.

A5. Postojanje sljedećih odnosa može ukazivati na postojanje kontrole ili značajnog utjecaja:

(a) direktni ili indirektni udjeli u kapitalu ili neki drugi financijski interesi u subjektu;

(b) direktni ili indirektni 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 stranke s dominantnim utjecajem

A6. Povezane stranke 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.

Subjekt posebne namjene kao povezane stranke

A7. U nekim okolnostima, subjekt posebne namjene[18] može biti povezana stranka subjekta zato što ga subjekt može u suštini 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 stranaka (Vidjeti točku11.)

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

A8. Na odgovornosti revizora subjekata javnog sektora koje se odnose na transakcije i odnose s povezanim strankama može utjecati mandat revizije ili obveze subjekta javnog

[18] MRevS 315, točke A26-A27 pružaju upute u vezi s vrstama subjekta posebne namjene.

sektora proizašle iz zakona, regulative ili druge pravne stečevine. Stoga, odgovornosti revizora ne moraju biti ograničene na suočavanje s rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja povezanim s odnosima i transakcijama s povezanim strankama, već također mogu uključivati i širu odgovornost za suočavanje s rizicima nepoštivanja zakona, regulative i drugih pravnih stečevina koji uređuju poslovanje tijela javnog sektora i sadrže posebne zahtjeve u vođenju poslova s povezanim strankama. Nadalje, revizor subjekata javnog sektora mora uzeti u obzir zahtjeve financijskog izvještavanja javnog sektora u vezi s odnosima i transakcijama s povezanim strankama koji mogu biti različiti od onih u privatnom sektoru.

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:

- sadržaj i opseg subjektovih odnosa i transakcija s povezanim strankama (koristeći, na primjer, revizorove bilješke o prepoznatim povezanim strankama 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 strankama;
- okolnosti ili uvjete subjekta koji mogu ukazivati na postojanje odnosa i transakcija s povezanim strankama 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 strankama; i
- važnost da menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje identifikaciji priključe odgovarajuće računovodstveno iskazivanje i objavljene odnose i transakcije s povezanim strankama (ako primjenjivi okvir financijskog izvještavanja postavlja zahtjeve u vezi s povezanim strankama) i povezani rizik da menadžment zaobiđe relevantne kontrole.

A10. Dodatno, diskusija u kontekstu prijevare može uključiti i specifične okolnosti u kojima povezane stranke mogu biti uključene u prijevaru. Na primjer:

- kako subjekti posebne namjene koje kontrolira menadžment mogu biti korišteni za omogućavanje zarade menadžmentu; i
- kako transakcije između subjekta i poznatog poslovnog partnera ključnog člana menadžmenta mogu biti uređene tako da olakšaju protupravno prisvajanje imovine subjekta.

Identitet subjektovih povezanih stranaka (Vidjeti točku 13(a).)

A11. Tamo gdje primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ustanovljuje zahtjeve u vezi s povezanim strankama, informacije o identitetu subjektovih povezanih stranaka vjerojatno će biti lako dostupne menadžmentu zato što informacijski sustav subjekta mora zabilježiti, obraditi i sumirati odnose i transakcije s povezanim strankama kako bi omogućio subjektu da zadovolji zahtjeve iz okvira za računovodstveno iskazivanje i objavljivanje. Menadžment će stoga vjerojatno imati sveobuhvatni popis povezanih stranaka 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 strankama iz ranijih revizija.

A12. Međutim, tamo gdje okvir ne postavlja zahtjeve o povezanim strankama, subjekt ne mora imati 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 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 stranke s kojima subjekt obavlja značajne transakcije ili u značajnoj mjeri s njima dijeli resurse, povezane stranke.

A13. U kontekstu revizije grupe, MRevS 600 zahtjeva od angažiranog tima za grupu da svakom revizoru komponente osigura popis povezanih stranaka koji je pripremio menadžment grupe, ali i sa svim ostalim povezanim strankama kojih je svjestan angažirani tim za grupu.[19] Kada je subjekt komponenta grupe, te informacije pružaju korisnu osnovu za revizorovo propitkivanje menadžmenta u vezi s identitetom subjektovih povezanih stranaka.

[19] MRevS 600 "Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente)", točka 40(e).

A14. Revizor također može dobiti neke informacije u pogledu identiteta subjektovih povezanih stranaka kroz ispitivanje menadžmenta za vrijeme postupka prihvaćanja ili zadržavanja angažmana.

Subjektova kontrola nad odnosima i transakcijama s povezanim strankama (Vidjeti točku 14.)

A15. Ostali u subjektu su oni za koje se smatra da znaju za odnose i transakcije s povezanim strankama ali i o subjektovim kontrolama tih odnosa i transakcija. Oni mogu uključivati, ali do te mjere da nisu 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;
- interne revizore;
- unutarnjeg pravnog savjetnika; i
- glavnog službenika za etiku ili neku sličnu osobu.

A16. Revizija se provodi 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 prijevare ili pogreške.[20] U skladu s tim, tamo gdje okvir sadrži zahtjeve u vezi s povezanim strankama, pripremanje financijskih izvještaja zahtijeva od menadžmenta, uz nadzor onih koji su zaduženi za upravljanje, da oblikuju, implementiraju i održavaju odgovarajuće kontrole nad odnosima i transakcijama s povezanom strankom, 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 strankama 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 strankama.

A17. U ispunjavanju zahtjeva MRevS-a 315 da se stekne razumijevanje okruženja kontrola[21], revizor može razmatrati značajke okruženja kontrola važne za umanjivanje

[20] MRevS 200, točka A2.

[21] MRevS 315, točka 14.

rizika značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog s odnosima i transakcijama s povezanom strankom, kao što su:

- interni etički kodeks, pravilno raspravljen između osoblja subjekta i pravilno proveden, može upravljati okolnostima u kojima subjekt može ući u posebne transakcije s povezanom strankom;
- politike i postupci za otvoreno i pravovremeno objavljivanje interesa koje menadžment i oni zaduženi za upravljanje imaju u transakcijama s povezanom strankom;
- dodjeljivanje odgovornosti unutar subjekta za identificiranje, bilježenje, sumiranje i objavljivanje transakcija s povezanom strankom;
- pravovremeno objavljivanje i raspravljanje između menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje o značajnim transakcijama s povezanom strankom 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 strankama 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 obavljaju interni revizori, gdje je primjenjivo;
- proaktivno djelovanje menadžmenta u rješavanju problematike objavljivanja povezanih stranaka 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 povezanom strankom 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 povezanom strankom;
- nedostatak pravilnog nadgledanja onih koji su zaduženi za upravljanje;
- namjerno ignoriranje tih kontrola zbog toga što objavljivanje povezanih stranaka može otkriti informacije koje menadžment smatra osjetljivima kao, na primjer, transakcije s članovima obitelji menadžmenta;
- nedovoljno menadžmentovo razumijevanje zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja u vezi s povezanim strankama; i

- nepostojanje zahtjeva objavljivanja u primjenjivom okviru financijskog izvještavanja.

  Tamo gdje su te kontrole neučinkovite ili čak ne postoje, moguće je da revizor neće moći dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze o odnosima i transakcijama s povezanim strankama. Ako je takav slučaj, revizor će, u skladu s MRevS-om 705[22], razmotriti implikacije na sam postupak revizije, uključujući i na mišljenje u revizorovom izvješću.

A19. Prijevarno financijsko izvještavanje često uključuje menadžmentovo zaobilaženje kontrola za koje se inače čini da učinkovito djeluju.[23] Rizik zaobilaženja kontrola je veći ako menadžment ima transakcije koje uključuju kontrolu ili značajan utjecaj nad strankama 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 strankama može predstavljati poticaj za zaobilaženje kontrola kako bi (a) usmjerio subjekt, protivno njegovom interesu, da zaključi transakciju u korist tih povezanih stranaka, ili (b) tajno se sporazumio s povezanim strankama ili nadzirao njihove aktivnosti. Primjeri moguće prijevare uključuju:

- stvaranje fiktivnih uvjeta transakcija s povezanim strankama 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 strankama 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 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 mora 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.

---

22 MRevS 705 "Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora".

23 MRevS 240, točke 31 i A4.

Autorizacija i odobrenje značajnih transakcija i dogovora (Vidjeti točku 14(b).)

A21. Autorizacija obuhvaća dobivanje dozvole od stranke ili stranaka 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 stranaka, 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 strankama 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 strankama 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 strankama, kao na primjer:

- konfirmacije od trećih stranaka (uz bankovne konfirmacije i konfirmacije za pravna pitanja);
- subjektovu prijavu poreza na dobit;
- informacije predane regulativnom tijelu od strane subjekta;
- registar dioničara radi utvrđivanja glavnih dioničara subjekta;
- izjave 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 subjektovim profesionalnim savjetnikom;
- stečene police životnog osiguranja od strane subjekta;
- važne ugovore kojima su promijenjeni uvjeti za vrijeme promatranog razdoblja;
- izvješća internih revizora;

- 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 strankama.

A23. Dogovor uključuje formalnu ili neformalnu pogodbu između subjekta i jedne stranke ili više stranaka za sljedeće svrhe:

- uspostavljanje poslovnih odnosa kroz odgovarajuće načine i strukture;
- provođenje 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 strankama koje menadžment nije prethodno identificirao ili otkrio revizoru, uključuju:

- sudjelovanje u neosnovanim partnerstvima s drugim strankama;
- dogovore za pružanje usluga određenim strankama pod uvjetima i odnosima koji su izvan normalnog tijeka poslovanja subjekta; i
- garancije i jamstvene odnose.

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 prepoznati rizike značajnog pogrešnog prikazivanja, gdje primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ustanovljuje zahtjeve u vezi s povezanim strankama.

A25. Primjeri transakcija izvan normalnog poslovanja subjekta mogu uključivati:

- složene glavničke transakcije 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 razmjene protučinidbi;
- 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 tome mogu li biti umiješane povezane stranke (Vidjeti točku 16(b).)

A27. Povezana stranka može biti uključena u značajne transakcije izvan normalnog poslovanja subjekta ne samo kao stranka 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 strankama unutar angažiranog tima (Vidjeti točku 17.)

A28. Važne informacije o povezanim strankama mogu se podijeliti između članova angažiranog tima, a te informacije mogu uključivati sljedeće:

- identitet subjektovih povezanih stranaka;
- sadržaj odnosa i transakcija s povezanim strankama; i
- značajne ili složene odnose i transakcije s povezanim strankama koji mogu zahtijevati posebnu pozornost kod provođenja revizije, posebno one transakcije u kojima su menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje financijski umiješani.

Prepoznavanje i procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja povezanih s odnosom i transakcijama s povezanim strankama

Čimbenici rizika prijevare povezani s povezanim strankama 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.[24] Pokazatelji dominantnog utjecaja koji ima povezana stranka uključuju sljedeće:

- povezana stranka je zabranila značajnu poslovnu odluku donesenu od strane menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje;
- značajne transakcije se daju na konačno odobrenje povezanoj stranki;
- postojanje male ili nikakve rasprave između menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje vezano za poslovne prijedloge povezane stranke; i

[24] MRevS 240, Dodatak 1.

- transakcije koje uključuju povezane stranke (ili člana uže obitelji povezane stranke) se rijetko nezavisno pregledavaju i odobravaju.

Dominantan utjecaj također može postojati u nekim slučajevima kada je povezana stranka imala glavnu ulogu u osnivanju subjekta te je ima i dalje u upravljanju subjektom.

A30. U prisutnosti drugih čimbenika rizika, postojanje povezanih stranaka 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 u korist povezanih stranaka;
- korištenje poslovnih posrednika kod značajnih transakcija za koje se čini da ne postoji jasno poslovno opravdanje može ukazivati na to da povezane stranke imaju interes u takvim transakcijama preko tih posrednika sa svrhom prijevare; i
- dokaz o pretjeranom zanimanju ili sudjelovanju povezanih stranaka 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 strankama (Vidjeti točku 20.)

A31. Vrste, vremenski raspored i obujam daljnjih revizijskih postupaka koje je revizor može odabrati kao reakciju na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog s odnosima i transakcijama s povezanim strankama ovise o vrsti tih rizika i okolnostima u kojima se subjekt nalazi.[25]

A32. Primjeri dokaznih revizijskih postupaka koje revizor može provesti ukoliko je procijenio značajan rizik da menadžment nije pravilno obračunao i objavio određene transakcije s povezanim strankama u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja (zbog prijevare ili pogreške) uključuju:

- konfirmiranje ili raspravljanje specifičnih aspekata transakcija s posrednicima kao što su banke, pravne tvrtke, jamstvenici ili agenti, tamo gdje je izvedivo i nije zabranjeno zakonom, regulativom ili etičkim pravilima;
- konfirmiranje svrhe, specifičnih uvjeta ili novčanih iznosa transakcije s povezanim strankama (takvi revizijski postupci mogu biti manje učinkoviti ako re-

[25] MRevS 330 daje daljnje upute za razmatranje vrsta, vremenskog rasporeda i obujma daljnjih revizijskih postupaka. MRevS 240 postavlja zahtjeve i pruža upute za odgovarajuće reakcije na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare.

vizor procjeni da postoji mogućnost subjektovog utjecaja na povezane stranke u njihovim odgovorima revizoru); i

- gdje je primjenjivo, čitanje financijskih izvještaja ili nekih drugih financijskih informacija, ako su dostupni, od povezanih stranaka radi traženja dokaza o računovodstvenom iskazivanju transakcija u računovodstvenim evidencijama povezanih stranaka.

A33. Ako je revizor procijenio značajan rizik značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare kao rezultat prisutnosti povezanih stranaka s dominantnim utjecajem, revizor može, kao dodatak općim zahtjevima MRevS-a 240, izvesti 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 odgovarajućim dokaznim revizijskim postupcima:

- postavljanje upita i raspravu s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje;
- postavljanje upita povezanoj stranki;
- provjeru značajnih ugovora s povezanim strankama;
- odgovarajuće osnovno istraživanje, preko interneta ili kroz specifične vanjske baze podataka o poslovnim informacijama; i
- pregledavanje izvještaja zaposlenika o "zviždačima", tamo gdje su ti izvještaji sačuvani.

A34. Ovisno o rezultatima 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 značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog uz odnose i transakcije 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 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,[26] od revizora se zahtjeva testiranje subjektovih kontrola potpunosti i točnosti evidentiranja odnosa i transakcija s povezanim strankama.

[26] MRevS 330, točka 8(b).

Prepoznavanje prethodno neidentificiranih ili neotkrivenih povezanih stranaka ili značajnih transakcija s povezanim strankama

Priopćavanje informacija angažiranom timu o novo prepoznatim povezanim strankama (Vidjeti točku 22(a).)

A35. Ažurno priopćavanje informacija drugim članovima angažiranog tima o bilo kojoj novoj identificiranoj povezanoj stranki 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 prepoznatim povezanim strankama ili značajnim transakcijama s povezanim strankama (Vidjeti točku 22(c).)

A36. Primjeri dokaznih postupaka revizije koje revizor može obaviti u vezi s novo prepoznatim povezanim strankama ili značajnim transakcijama s povezanim strankama uključuju:

- postavljanje upita u vezi sa sadržajem subjektovih odnosa s novo prepoznatim povezanim strankama, kao i (gdje je odgovarajuće i nije zabranjeno zakonom, regulativom ili etičkim pravilima) postaviti upite strankama 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, jamstvenici ili drugi bliski poslovni partneri;
- provođenje analize računovodstvenih evidencija o transakcijama s novo prepoznatim povezanim strankama. Takva analiza može biti provedena korištenjem revizijskih tehnika potpomognutih primjenom računala; i
- verificiranje uvjeta i odnosa u transakcijama s novo prepoznatim povezanim strankama, ocjenjivanjem jesu li te 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 stranke ili značajne transakcije s povezanim strankama. Revizor može razmotriti je li potrebno ponovno ocjenjivanje pouzdanosti odgovora menadžmenta dobivenih na revizorove upite i izjava menadžmenta danih revizoru.

Prepoznate značajne transakcije s povezanim strankama izvan normalnog tijeka poslovanja subjekta

Ocjenjivanje poslovne logike značajnih transakcija s povezanim strankama (Vidjeti točku 23.)

A38. U ocjenjivanju poslovne logike značajnih transakcija s povezanim strankama izvan normalnog tijeka poslovanja subjekta, revizor može razmotriti sljedeće:

- je li transakcija:
  - o presložena (na primjer, može obuhvaćati više povezanih stranaka 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 stranke; i
  - o provedena 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 povezanom strankom, od revizora se zahtijeva prema MRevS-u 500,[27] da razmotri pouzdanost objašnjenja i izjava menadžmenta o ostalim važnim pitanjima.

A39. Revizor također može pokušati razumjeti poslovnu logiku takve transakcije iz perspektive povezane stranke jer mu to može pomoći u boljem razumijevanju ekonomske stvarnosti transakcije te zašto je ona provedena. Poslovna logika iz perspektive povezanih stranaka koja nije dosljedna vrsti njegovog poslovanja može predstavljati čimbenik rizika prijevare.

Autoriziranje i odobrenje značajnih transakcija s povezanim strankama (Vidjeti točku 23(b).)

A40. Autoriziranje i odobrenje od strane menadžmenta, onih koji su zaduženi za upravljanje i, gdje je primjenjivo, od vlasnika značajnih transakcija s povezanim strankama 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 od-

[27] MRevS 500 "Revizijski dokazi", točka 11.

nosi 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 pogreške ili prijevare. 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 tajni sporazum između povezanih stranaka ili je subjekt podložan dominantnom utjecaju povezane stranke.

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, kada se provodi 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 provođenje drugih revizijskih postupaka, kao što su provjeravanje relevantnih dokumenata, konfirmiranje specifičnih aspekata transakcija s povezanim strankama ili promatranje uključenosti vlasnika-menadžera u transakcije.

Tvrdnja da su transakcije s povezanim strankama provedene pod istovjetnim uvjetima koji prevladavaju u transakcijama pred pogodbom (Vidjeti točku 24.)

A42. Iako revizijski dokazi mogu biti lako dostupni o tome kako se cijena transakcija s povezanim strankama uspoređuje s onom u sličnim transakcijama pred pogodbom, postoje obične praktične poteškoće koje ograničavaju revizorovu mogućnost dobivanja revizijskih dokaza da su svi ostali aspekti transakcija istovjetni onima u transakcijama pred pogodbom. Na primjer, iako revizor može potvrditi da je transakcija s povezanim strankama provedena 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 nepovezanim strankama. U skladu s tim, može postojati rizik da tvrdnja menadžmenta, o tome kako je transakcija s povezanim strankama provedena pod istovjetnim uvjetima koji prevladavaju u transakciji pred pogodbom, može biti značajno pogrešno prikazana.

A43. Pripremanje financijskih izvještaja zahtjeva od menadžmenta dokazivanje tvrdnje da je transakcija s povezanom strankom provedena pod istovjetnim uvjetima koji prevladavaju u transakciji pred pogodbom. Potpora menadžmenta u dokazivanju te tvrdnje može uključivati:

- usporedbu uvjeta transakcije s povezanom strankom s identičnom ili sličnom transakcijom između jedne ili više nepovezanih stranaka;

- angažiranje vanjskog eksperta za utvrđivanja 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 utvrdio njihovu točnost, potpunost i važnost; i
- ocjenjivanje razumnosti bilo kojih važnih pretpostavki na kojima se temelji dokazivanje.

A45. Neki okviri financijskog izvještavanja zahtijevaju objavljivanje transakcija s povezanom strankom koje nisu provedene pod istovjetnim uvjetima koji prevladavaju u transakcijama pred pogodbom. U tim okolnostima, ako menadžment nije objavio transakciju s povezanom strankom u financijskim izvještajima, može postojati implicitna tvrdnja kako je transakcija provedena pod istovjetnim uvjetima koji prevladavaju u transakciji pred pogodbom.

Ocjena objašnjenja i razotkrivanja identificiranih odnosa i transakcija s povezanim strankama

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 kada ocjenjuje je li pogrešno prikazivanje značajno.[28] 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 povezanom strankom.

Ocjena objava o povezanim strankama (Vidjeti točku 25(a).)

A47. Ocjenjivanje objava o povezanim strankama u kontekstu zahtjeva objavljivanja iz primjenjivog okvira financijskog izvještavanja znači razmatranje jesu li činjenice i okolnosti odnosa i transakcija s povezanim strankama bile odgovarajuće sumirane i prikazane na način da su objave razumljive. Objave o povezanim strankama ne mogu biti razumljive ako:

- su poslovna logika i učinci transakcije na financijske izvještaje nejasni ili pogrešno prikazani; ili

[28] MRevS 450 "Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tijekom revizije", točka 11(a). Točka A16 daje upute o okolnostima koje mogu utjecati na ocjenu pogrešnog prikazivanja.

- 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:

- kada su odobrili specifične transakcije s povezanom strankom koje (a) značajno utječu na financijske izvještaje, ili (b) uključuju menadžment;
- kada su usmeno izjavili revizoru detalje o određenim transakcijama s povezanom strankom; i
- kada imaju financijske ili neke druge interese s povezanim strankama ili u transakcijama s povezanom strankom.

A49. Revizor također može odlučiti tražiti pisanu izjavu vezanu za tvrdnje menadžmenta kao, na primjer, da određene transakcije s povezanom strankom ne uključuju neobjavljene pobočne ugovore.

Komunikacija s osobama zaduženim za upravljanje (Vidjeti točku 27.)

A50. Komuniciranje o značajnim pitanjima koja su izašla na vidjelo za vrijeme revizije[29], a u vezi su sa subjektovim povezanim strankama, pomaže revizoru u postizanju zajedničkog shvaćanja s onima koji su zaduženi za upravljanje o sadržaju i rješavanju tih pitanja. Primjeri značajnih pitanja o povezanim strankama uključuju:

- menadžmentovo neobjavljivanje (namjerno ili ne) povezanih stranka ili značajnih transakcija s povezanim strankama revizoru, koji može upozoriti one koji su zaduženi za upravljanje o značajnim odnosima i transakcijama s povezanim strankama kojih prethodno nisu bili svjesni;
- prepoznavanje značajnih transakcija s povezanom strankom koje nisu bile pravilno autorizirane i odobrene što stvara sumnju u prijevaru;
- neslaganje s menadžmentom u vezi s obračunavanjem i objavljivanjem značajnih transakcija s povezanom strankom u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja;
- neusklađenost s primjenjivim zakonom ili regulativama koji zabranjuju ili ograničavaju određene vrste transakcija s povezanom strankom; i
- poteškoće prilikom identificiranja stranke koja ima krajnju kontrolu nad subjektom.

[29] MRevS 230, točka A8 pruža daljnje upute o sadržaju značajnih pitanja proizašlih za vrijeme revizije.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 550 “Povezane stranke” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

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	
Djelokrug ovog MRevS-a	1
Naknadni događaji	2
Datum stupanja na snagu	3
Ciljevi	4
Definicije	6
Zahtjevi	
Događaji nastali između datuma financijskih izvještaja i datuma revizorova izvješća	6-9
Činjenice koje postaju poznate revizoru nakon datuma revizorova 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	
Djelokrug ovog MRevS-a	A1
Definicije	A2-A5
Događaji nastali između datuma financijskih izvještaja i datuma revizorova izvješća	A6-A10
Činjenice koje postaju poznate revizoru nakon datuma revizorova izvješća ali prije datuma kada su izdani financijski izvještaji	A11-A16
Činjenice koje postaju poznate revizoru nakon što su bili izdani financijski izvještaji	A17-A18

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”.

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski (MRevS) bavi se revizorovim odgovornostima u reviziji financijskih izvještaja u vezi s naknadnim događajima.

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.[1] 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 revizorova 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.[2]

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 revizorova izvješća koji zahtijevaju prepravljanje financijskih izvještaja ili objavljivanje u njima; i

   (b) primjereno reagirati na činjenice koje su revizoru postale poznate nakon datuma revizorova izvješća, koje bi, da su bile poznate revizoru na taj datum, mogle uzrokovati revizorovo mijenjanje revizorova izvješća.

---

1 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.

2 MRevS 700 "Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima", točka A38.

Definicije

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

   (a) Datum financijskih izvještaja – datum kraja posljednjeg razdoblja obuhvaćenog financijskim izvještajima.

   (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 revizorova 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 revizorovo izvješće i revidirani financijski izvještaji postali dostupni trećim osobama. (Vidjeti točke A4-A5.)

   (e) Naknadni događaji – događaji nastali između datuma financijskih izvještaja i datuma revizorova izvješća i činjenice koje postanu poznate revizoru nakon datuma revizorova izvješća.

Zahtjevi

Događaji nastali između datuma financijskih izvještaja i datuma revizorova izvješća

6. Revizor će obaviti revizijske postupke oblikovane kako bi se pribavili dostatni i primjereni revizijski dokazi da su prepoznati svi događaji nastali između datuma financijskih izvještaja i datuma revizorova 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 će obaviti postupke zahtijevane točkom 6 tako da oni obuhvate razdoblje od datuma financijskih izvještaja do datuma revizorova izvješća, ili što je bliže izvedivo njemu. Revizor će uzeti u obzir svoju procjenu rizika u određivanju vrsta i obujma takvih revizijskih postupaka, koji će uključiti sljedeće: (Vidjeti točke A7-A8.)

   (a) stjecanje razumijevanja bilo kojeg postupka koji je ustanovio menadžment kako bi osigurao da se prepoznaju 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 finan-

cijskih izvještaja i postavljanje upita o pitanjima raspravljanim na takvim sastancima za koje zapisnici još nisu na raspolaganju; i (Vidjeti točku A10.)

(d) čitanje subjektovih najnovijih periodičnih financijskih izvještaja, ako ih ima.

8. Ako, kao posljedica postupaka obavljenih kako zahtijevaju točke 6 i 7, revizor otkrije događaje koji zahtijevaju prepravljanje financijskih izvještaja ili objavljivanje u njima, revizor će utvrditi je li se svaki takav događaj odgovarajuće odrazio u tim financijskim izvještajima u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

Pisane izjave

9. Revizor će zahtijevati da menadžment i, gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje, daju pisanu izjavu u skladu s MRevS-om 580[3] da su obavljena prepravljanja i objavljivanja za sve događaje nastale nakon datuma financijskih izvještaja za koje primjenjivi okvir financijskog izvještavanja zahtijeva prepravljanje ili objavljivanje.

Činjenice koje postaju poznate revizoru poslije datuma revizorova izvješća ali prije datuma kada su izdani financijski izvještaji

10. Revizor nema obvezu obaviti bilo koji revizijski postupak u vezi s financijskim izvještajima poslije datuma revizorova izvješća. Međutim, ako, poslije datuma revizorova izvješća ali prije datuma kada su izdani financijski izvještaji, neka činjenica postane poznata revizoru koja bi, da mu je bila poznata na datum revizorova izvješća, mogla uzrokovati da on izmijeni svoje izvješće, revizor će: (Vidjeti točku A11.)

(a) raspraviti pitanje s menadžmentom i, gdje je odgovarajuće, s onima koji su zaduženi za upravljanje;

(b) odrediti trebaju li financijski izvještaji izmijene i, ako je to slučaj;

(c) postaviti upit kako menadžment namjerava obraditi to pitanje u financijskim izvještajima.

11. Ako menadžment izmijeni financijske izvještaje, revizor će:

(a) obaviti revizijske postupke za izmjene nužne u danim okolnostima; i

(b) ako nisu primjenjive okolnosti iz točke 12:

(i) proširiti revizijske postupke navedene u točkama 6 i 7 do datuma novog revizorovog izvješća; i

(ii) predati novo revizorovo izvješće o izmijenjenim financijskim izvještajima. Novo revizorovo izvješće neće biti datirano prije datuma odobravanja izmijenjenih financijskih izvještaja.

[3] MRevS 580 "Pisane izjave".

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 će alternativno:

    (a) izmijeniti revizorovo 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 A12.)

    (b) predati novo ili izmijenjeno revizorovo izvješće koje sadrži navod u odjeljku za isticanje pitanja[4] ili odjeljku za ostala pitanja da proizlazi iz revizorovih postupaka o naknadnim događajima koji su 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 revizorovo izvješće. Međutim, ako menadžment ne izmijeni financijske izvještaje u okolnostima gdje revizor vjeruje da oni trebaju biti izmijenjeni, tada: (Vidjeti točke A13-A14.)

    (a) ako revizorovo izvješće još nije predano subjektu, revizor će modificirati mišljenje kako zahtijeva MRevS 705[5] i tada predati revizorovo izvješće; ili

    (b) ako je revizorovo izvješće već predano subjektu, revizor će 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 će poduzeti odgovarajuću radnju s ciljem traženja da se spriječi oslanjanje na revizorovo izvješće. (Vidjeti točke A15-A16.)

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

---

[4] Vidjeti MRevS 706 "Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora".

[5] MRevS 705 "Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora".

bi, da mu je bila poznata na datum revizorova izvješća, mogla uzrokovati da on izmijeni svoje izvješće, revizor će:

(a) raspraviti pitanje s menadžmentom i, gdje je odgovarajuće, s onima koji su zaduženi za upravljanje;

(b) odrediti trebaju li financijski izvještaji izmijene i, ako je to slučaj;

(c) postaviti upit kako menadžment namjerava obraditi to pitanje u financijskim izvještajima.

15. Ako menadžment izmijeni financijske izvještaje, revizor će: (Vidjeti točku A17.)

(a) obaviti revizijske postupke za izmjene nužne u danim okolnostima;

(b) pregledati radnje koje je obavio menadžment kako bi osigurao da su svi koji su primili prethodno izdane financijske izvještaje zajedno s revizorovim mišljenjem o njima obaviješteni o situaciji;

(c) ako nisu primjenjive okolnosti iz točke 12:

(i) proširiti revizijske postupke navedene u točkama 6 i 7 do datuma novog revizorovog izvješća, i datirati novo revizorovo izvješće s datumom koji nije prije datuma odobravanja izmijenjenih financijskih izvještaja; i

(ii) predati novo revizorovo izvješće o izmijenjenim financijskim izvještajima;

(d) kada su primjenjive okolnosti iz točke 12, izmijeniti revizorovo izvješće ili predati novo revizorovo izvješće kako zahtijeva točka 12.

16. Revizor će uključiti u novo ili izmijenjeno revizorovo 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 zajedno s revizorovim mišljenjem o njima obaviješteni o situaciji i ne izmijeni financijske izvještaje u okolnostima gdje revizor vjeruje da oni trebaju biti izmijenjeni, revizor će obavijestiti menadžment i, osim ako nisu svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni i u rukovođenje subjektom[6], 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 će poduzeti odgovarajuću radnju zbog traženja da se spriječi oslanjanje na njegovo izvješće. (Vidjeti točku A18.)

***

[6] MRevS 260 "Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje", točka 13.

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Djelokrug ovog MRevS-a (Vidjeti točku 1.)

A1. Kada su revidirani financijski izvještaji uključeni u druge dokumente nakon izdavanja financijskih izvještaja, 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 provedba 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.[7]

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 revizorovo 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 revizorova izvješća (Vidjeti točku 5(c).)

A3. Revizorovo 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.[8] Kao posljedica toga, da-

---

7 Vidjeti MRevS 200 "Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima", točka 2.

8 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.

tum revizorova izvješća ne može biti prije datuma odobravanja financijskih izvještaja definiranog u točki 5(b). Zbog administrativnih pitanja može proteći vrijeme između datuma revizorova izvješća definiranog u točki 5(c) i datuma kada je revizorovo izvješće predano subjektu.

Datum kada su izdani financijski izvještaji (Vidjeti točku 5(d).)

A4. Datum kada su izdani financijski izvještaji najčešće ovisi o regulativnom okruženju subjekta. U nekim okolnostima, datum kada su izdani financijski izvještaji može biti datum kada su dostavljeni regulativnom tijelu. Budući da revidirani financijski izvještaji ne mogu biti izdani bez revizorova izvješća, datum kada su izdani revidirani financijski izvještaji mora biti ne samo isti kao datum revizorova izvješća ili kasniji od tog datuma, nego također mora biti isti kao datum kada je revizorovo izvješće predano subjektu ili kasniji od tog datuma.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

A5. U slučaju javnog sektora, datum kada su izdani financijski izvještaji može biti datum kada su revidirani financijski izvještaji i revizorovo izvješće o njima prezentirani zakonodavcu ili na drugi način učinjeni dostupnima javnosti.

Događaji nastali između datuma financijskih izvještaja i datuma revizorova 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 revizorova 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, naročito, o razmjeru u kojem su računovodstvene evidencije pripremljene nakon datuma financijskih izvještaja. Gdje računovodstvene evidencije nisu ažurne, i u skladu s tim nisu sastavljani 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:

- čitati subjektove najnovije dostupne planove, prognoze novčanih 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 postavljanju 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 propitkivati 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 čvrsto preuzete obveze, posudbe 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 zadužnica, 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 prepravljanja 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 propitkivati o pitanjima razmatranim u raspravama za koje još nisu dostupni službeni zapisnici.

Činjenice koje postaju poznate revizoru poslije datuma revizorova izvješća ali prije datuma kada su izdani financijski izvještaji

Menadžmentova odgovornost prema revizoru (Vidjeti točku 10.)

A11. 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 revizorova izvješća do datuma kada su izdani financijski izvještaji.[9]

Dvojno datiranje (Vidjeti točku 12(a).)

A12. Kada, u okolnostima opisanim u točki 12(a), revizor izmijeni revizorovo izvješće kako bi uključio dodatni datum ograničen na te izmjene, datum revizorova izvješća o financijskim izvještajima prije njihovog kasnijeg menadžmentovog mijenjanja ostaje neizmijenjen jer taj datum informira čitatelje o tome kada je bio dovršen revizorov posao za te financijske izvještaje. Međutim, dodatni datum se uključuje u revizorovo 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 revizorova 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.)

A13. 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 kada je izdavanje financijskih izvještaja za sljedeće razdoblje blisko, pod uvjetom da to bude primjereno objavljeno u tim izvještajima.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

A14. U javnom sektoru, radnje poduzete u skladu s točkom 13 kada 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 revizorovo izvješće.

---

[9] MRevS 210 "Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana", točka A23.

Revizorova aktivnost u traženju da se spriječi oslanjanje na revizorovo izvješće (Vidjeti točku 13(b).)

A15. Revizor može trebati ispuniti dodatne zakonske obveze čak i kada je obavijestio menadžment da ne izda financijske izvještaje i menadžment je prihvatio taj zahtjev.

A16. Gdje je menadžment izdao financijske izvještaje unatoč revizorovoj obavijesti da ne izda financijske izvještaje trećim strankama, 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

Nema menadžmentove izmjene financijskih izvještaja (Vidjeti točku 15.)

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

A17. 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 revizorovo izvješće (Vidjeti točku 17.)

A18. Gdje revizor vjeruje da su menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje propustili poduzeti nužne radnje, kako bi spriječili oslanjanje na revizorovo izvješće o financijskim izvještajima koje je ranije izdao subjekt, unatoč revizorovoj ranijoj obavijesti da će poduzeti radnju zbog 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.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 560 “Naknadni događaji” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 570
VREMENSKA NEOGRANIČENOST POSLOVANJA

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

SADRŽAJ

	Točka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1
Pretpostavka vremenske neograničenosti poslovanja	2
Odgovornost za procjenjivanje subjektove sposobnosti da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem	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 prepoznati događaji ili uvjeti	16
Revizijski zaključci i izvješćivanje	17
Primjena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja je primjerena ali postoji značajna neizvjesnost	18-20
Primjena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja nije primjerena	21
Menadžment ne želi napraviti ili proširiti procjenu	22
Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje	23
Značajno kašnjenje u odobravanju financijskih izvještaja	24
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Pretpostavka vremenske neograničenosti poslovanja	A1
Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti	A2-A6
Ocjenjivanje menadžmentove procjene	A7-A12

Razdoblje nakon menadžmentove procjene..... A13-A14

Dodatni revizijski postupci kada su prepoznati događaji ili uvjeti..... A15-A18

Revizijski zaključci i izvješćivanje..... A19

Primjena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja je primjerena ali postoji značajna neizvjesnost..... A20-A24

Primjena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja nije primjerena .. A25-A26

Menadžment ne želi napraviti ili proširiti procjenu..... A27

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 570 "Vremenska neograničenost poslovanja" 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

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) bavi se revizorovim odgovornostima u reviziji financijskih izvještaja povezanim s menadžmentovom primjenom pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja.

Pretpostavka vremenske neograničenosti poslovanja

2. Prema pretpostavci vremenske neograničenosti poslovanja, za subjekt se smatra da će nastaviti s poslovanjem kroz doglednu budućnost. Financijski izvještaji opće namjene sastavljeni su uz pretpostavku 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, pretpostavka vremenske neograničenosti poslovanja nije relevantna za neke financijske izvještaje sastavljene po poreznoj osnovi u određenim jurisdikcijama). Kada je primjerena primjena 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 tijeku poslovanja. (Vidjeti točku A1.)

Odgovornost za procjenjivanje subjektove sposobnosti da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem

3. Neki okviri financijskog izvještavanja sadrže izričit zahtjev da menadžment obavi određenu procjenu subjektove sposobnosti nastavljanja s vremenski neograničenim poslovanjem i standarde povezane s pitanjima koja treba razmotriti i objavama koje treba napraviti u vezi s pretpostavkom vremenske neograničenosti poslovanja. Na primjer, Međunarodni računovodstveni standard 1 zahtijeva da menadžment obavi procjenu sposobnosti subjektovog nastavljanja vremenski neograničenog poslovanja[1]. Detaljni zahtjevi u vezi s menadžmentovom odgovornošću da procijeni subjektovu sposobnost nastavljanja vremenski neograničenog poslovanja i povezanim objavljivanjima 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 određenu procjenu subjektove sposobnosti nastavljanja vremenski neograničenog poslovanja. Unatoč tome i s obzirom na to da je pretpostavka vremenske neograničenosti poslovanja temeljno načelo u sastavljanju financijskih izvještaja, kako je navedeno u točki 2, sastavljanje financijskih izvještaja zahtijeva da menadžment pro-

[1] MRS 1 "Prezentiranje financijskih izvještaja" sa stanjem na 1. siječnja 2009., točke 25-26.

cijeni subjektovu sposobnost nastavljanja vremenski neograničenog poslovanja čak ako okvir financijskog izvještavanja ne sadrži izričit zahtjev da se to učini.

5. Menadžmentova procjena subjektove sposobnosti nastavljanja vremenski neograničenog poslovanja uključuje stvaranje prosudbe, u određenoj vremenskoj točki, o inherentno neizvjesnim budućim ishodima događaja i uvjeta. Za tu prosudbu relevantni su sljedeći faktori:

- 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 eksternih čimbenika imaju učinak na prosudbe vezane za ishode 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 razborita u vrijeme kada je rađena.

Odgovornosti revizora

6. Revizorova odgovornost je pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze o prikladnosti menadžmentove primjene pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju i prezentiranju financijskih izvještaja i stvoriti zaključak o tome postoji li značajna neizvjesnost za subjektovu sposobnost nastavljanja vremenski neograničenog poslovanja. Ta odgovornost postoji 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,[2] potencijalni učinci inherentnih ograničenja revizorove mogućnosti otkrivanja značajnih pogrešnih prikazivanja veći su za buduće događaje ili uvjete koji mogu uzrokovati da subjekt prestane nastavljanje s vremenski neograničenim poslovanjem. Revizor ne može predvidjeti buduće događaje i okolnosti koje mogu prouzročiti da subjekt prestane s vremenski neograničenim poslovanjem. Prema tome, nepostojanje bilo kakvog pozivanja u izvješću revizora na neizvjesnost nastavka vremenski neograničenog poslovanja ne može se smatrati garancijom da će subjekt biti sposoban nastaviti s vremenski neograničenim poslovanjem.

---

[2] MRevS 200 "Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima".

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 su:

   (a) pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s primjerenošću menadžmentove primjene pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja;

   (b) zaključiti, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, postoji li značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu uzrokovati značajnu dvojbu u mogućnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem; i

   (c) utvrditi posljedice za revizorovo izvješće.

Zahtjevi

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti

10. Kada se obavljaju postupci procjene rizika kako zahtijeva MRevS 315,[3] revizor će razmotriti postoje li događaji ili okolnosti koji mogu uzrokovati značajnu dvojbu o mogućnosti subjektovog nastavljanja vremenski neograničenog poslovanja. Pri tom obavljanju, revizor će utvrditi je li menadžment već obavio preliminarnu procjenu subjektove sposobnosti da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, i: (Vidjeti točke A2-A5.)

    (a) ako je takva procjena bila obavljena, revizor će raspraviti procjenu s menadžmentom i utvrditi je li menadžment prepoznao događaje ili okolnosti koji, pojedinačno ili skupno, mogu uzrokovati značajnu dvojbu u mogućnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem i, ako je takav slučaj, menadžmentove planove za suočavanje s njima; ili

    (b) ako takva procjena još nije bila obavljena, revizor će raspraviti s menadžmentom osnovu za namjeravanu primjenu pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja i postaviti upite menadžmentu o tome ima li događaja ili okolnosti koji, pojedinačno ili skupno, mogu uzrokovati značajnu sumnju u mogućnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem.

---

[3] MRevS 315 "Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja", točka 5.

11. Revizor će ostati na oprezu kroz cijelu reviziju spram revizijskih dokaza o događajima ili okolnostima koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u mogućnost da subjekt nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. (Vidjeti točku A6.)

Ocjenjivanje menadžmentove procjene

12. Revizor će ocijeniti menadžmentovu procjenu sposobnosti subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. (Vidjeti točke A7-A9; A11-A12.)

13. U ocjenjivanju menadžmentove procjene sposobnosti subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, revizor će uzeti u obzir isto razdoblje koje je koristio menadžment u svojoj procjeni kakvo zahtijeva primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ili zakon ili regulativa, ako okvir ili zakon ili regulativa određuju duže razdoblje. Ako se menadžmentova procjena subjektove sposobnosti nastavljanja vremenski neograničenog poslovanja odnosi na razdoblje kraće od dvanaest mjeseci od datuma financijskih izvještaja kako je definirano MRevS-om 560,[4] revizor će zahtijevati od menadžmenta da proširi svoje razdoblje procjene na razdoblje od barem dvanaest mjeseci od tog datuma. (Vidjeti točke A10-A12.)

14. U ocjenjivanju menadžmentove procjene, revizor će razmotriti uključuje li menadžmentova procjena sve relevantne informacije o kojima revizor ima spoznaju temeljem obavljanja revizije.

Razdoblje nakon menadžmentove procjene

15. Revizor će postaviti upite menadžmentu o njegovom saznanju o događajima ili okolnostima nakon razdoblja koje je menadžment koristio za procjena, a koja mogu stvarati značajnu sumnju u subjektovu sposobnost nastavka vremenski neograničenog poslovanja. (Vidjeti točke A13-A14.)

Dodatni revizijski postupci kada su prepoznati događaji ili uvjeti

16. Ako su utvrđeni događaji ili okolnosti koji mogu stvarati značajnu sumnju u subjektovu sposobnost nastavka vremenski neograničenog poslovanja, revizor će pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze za odlučivanje o tome postoji li ili ne postoji značajna neizvjesnost pomoću obavljanja dodatnih revizijskih postupaka, uključujući i kroz sagledavanje ublažavajućih čimbenika. Ti postupci će uključiti: (Vidjeti točku A15.)

    (a) gdje menadžment još nije obavio procjenu subjektove sposobnosti nastavljanja vremenski neograničenog poslovanja, zahtijevanje da menadžment obavi svoju procjenu;

[4] MRevS 560 "Događaji nakon datuma bilance", točka 5(a).

(b) pregledavanje menadžmentovih planova budućih aktivnosti u vezi s njegovom procjenom nastavka vremenski neograničenog poslovanja, sagledavanje je li vjerojatno da će ishod tih planova poboljšati situaciju i jesu li menadžmentovi planovi ostvarivi u danim okolnostima; (Vidjeti točku A16.)

(c) gdje je subjekt sastavio prognozu novčanih tokova i gdje su analize prognoza značajan faktor u razmatranju budućih ishoda događaja ili uvjeta u ocjenjivanju menadžmentovih planova za buduće aktivnosti: (Vidjeti točke A17-A18.)

(i) ocjenjivanje pouzdanosti polaznih podataka generiranih radi sastavljanja prognoze; i

(ii) utvrđivanje postoji li odgovarajuća 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 odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje, u vezi s njihovim planovima za buduće aktivnosti i izvedivošću tih planova.

Revizijski zaključci i izvješćivanje

17. Temeljem prikupljenih revizijskih dokaza, revizor će zaključiti postoje li, po njegovoj prosudbi, značajne neizvjesnosti u vezi s događajima ili okolnostima, koji pojedinačno ili skupno, mogu stvarati značajnu sumnju u subjektovu sposobnost nastavka vremenski neograničenog poslovanja. Značajna neizvjesnost postoji kada je raspon njezina mogućeg utjecaja takav da je, po revizorovoj prosudbi, jasno objavljivanje prirode i učinaka neizvjesnosti nužno:

(a) za fer prezentaciju financijskih izvještaja, u slučaju okvira financijskog izvještavanja s fer prezentacijom, ili

(b) u slučaju okvira sukladnosti, kako financijski izvještaji ne bi dovodili u zabludu. (Vidjeti točku A19.)

Primjena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja je primjerena ali postoji značajna neizvjesnost

18. Ako revizor zaključi da je primjena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja u danim okolnostima ali postoji značajna neizvjesnost, revizor će za financijske izvještaje utvrditi:

(a) opisuju na odgovarajući način glavne događaje ili okolnosti koji stvaraju značajnu sumnju u subjektovu sposobnost nastavljanja s vremenski neograničenim

poslovanjem, 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 nastavka vremenski neograničenog poslovanja i slijedom toga, ono može biti nesposobno iskoristiti svoju imovinu i podmirivati svoje obveze u normalnim uvjetima poslovanja. (Vidjeti točku A20.)

19. Ako je primjerena objava dana u financijskim izvještajima, revizor će izraziti pozitivno mišljenje i uključiti odjeljak za isticanje pitanja u revizorovo izvješće kako bi:

(a) istaknuo postojanje značajne neizvjesnosti u vezi s događajima ili okolnostima koji stvaraju značajnu sumnju u subjektovu sposobnost nastavka vremenski neograničenog poslovanja; i

(b) skrenuo pozornost na bilješku u financijskim izvještajima koja objavljuje pitanja navedena u točki 18. (Vidjeti MRevS 706.[5]) (Vidjeti točke A21-A22.)

20. Ako primjerena objava nije dana u financijskim izvještajima, revizor će izraziti mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje, već prema tome što je odgovarajuće, u skladu s MRevS-om 705.[6] Revizor će navesti u revizorovom izvješću da postoji značajna neizvjesnost koja može stvoriti značajnu sumnju u subjektovu sposobnost nastavka vremenski neograničenog poslovanja. (Vidjeti točke A23-A24.)

Primjena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja nije primjerena

21. Ako su financijski izvještaji bili sastavljeni primjenom pretpostavke vremenski neograničenog poslovanja ali, prema revizorovoj prosudbi, nije primjerena menadžmentova primjena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja u financijskim izvještajima, revizor će izraziti negativno mišljenje. (Vidjeti točke A25-A26.)

Menadžment ne želi napraviti ili proširiti procjenu

22. Ako menadžment ne želi napraviti ili proširiti svoju procjenu kada revizor to od njega zahtijeva, revizor će razmotriti posljedice na revizorovo izvješće. (Vidjeti točku A27.)

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje

23. Osim ako oni koji su zaduženi za upravljanje nisu uključeni u rukovođenje subjektom[7], revizor će komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o događajima

---

5 MRevS 706 "Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora".

6 MRevS 705 "Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora".

7 MRevS 260 "Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje", točka 13.

ili okolnostima koji stvaraju značajnu sumnju u subjektovu sposobnost nastavka vremenski neograničenog poslovanja. Takvo komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje uključit će sljedeće:

(a) stvaraju li događaji ili uvjeti značajnu neizvjesnost;

(b) je li primjerena primjena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju i prezentiranju financijskih izvještaja; i

(c) prikladnost odgovarajućih objava u financijskim izvještajima.

Značajno kašnjenje u odobravanju financijskih izvještaja

24. Ako postoji značajno kašnjenje u odobravanju financijskih izvještaja od strane menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje nakon datuma financijskih izvještaja, revizor će postaviti upit o razlozima kašnjenja. Ako revizor vjeruje da bi kašnjenje moglo biti povezano s događajima ili uvjetima u vezi s procjenom nastavka vremenski neograničenog poslovanja, revizor će obaviti one dodatne revizijske postupke koje smatra nužnim, kako je opisano u točki 16, kao i razmotriti učinak na revizorov zaključak u vezi s postojanjem značajne neizvjesnosti, kako je opisano u točki 17.

***

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Pretpostavka vremenske neograničenosti poslovanja (Vidjeti točku 2.)

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

A1. Menadžmentova primjena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja također je relevantna 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.[8] 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, ali to nisu i jedini mogući slučajevi. Događaji ili okolnosti koji mogu stvoriti značajnu sumnju u subjektovu sposobnost nastavka vremenski neograničenog poslovanja u javnom sektoru mogu uključiti situacije gdje subjektu javnog sektora manjkaju izvori financiranja za nastavak njegovog postojanja ili kada su donesene političke odluke koje imaju utjecaj na usluge koje pruža subjekt javnog sektora.

[8] IPSAS 1 "Prezentiranje financijskih izvještaja" sa stanjem na 1. siječnja 2007., točke 38-41.

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti

Događaji ili uvjeti koji mogu stvoriti sumnju u vezi s pretpostavkom vremenske neograničenosti poslovanja (Vidjeti točku 10.)

A2. U nastavku slijede primjeri događaja ili okolnosti koji, pojedinačno ili skupno, mogu stvoriti značajnu sumnju u vezi pretpostavke 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.
- Posudbe uz konvenciju nepromjenjivih uvjeta približavaju se dospijeću bez realnih izgleda za njihovo obnavljanje ili reprogramiranje; ili prekomjerno oslanjanje na kratkoročne posudbe za financiranje dugotrajne imovine.
- Postojanje indikacija o otkazivanju financijske suradnje od strane vjerovnika i drugih kreditora.
- Negativni novčani tokovi iz poslovanja iskazani u povijesnim ili prospektivnim financijskim izvještajima.
- Negativni ključni financijski pokazatelji.
- Značajni gubici u poslovanju ili značajno smanjivanje vrijednosti imovine korištene za stvaranje novčanih tokova.
- Kašnjenje u isplatama dividendi ili obustava isplata.
- Nemogućnost isplata vjerovnika na datume dospijeća.
- Nemogućnost poštivanja uvjeta iz ugovora o kreditima.
- Promjena kreditnih uvjeta dobavljača na isporuke tek po prethodnom plaćanju.
- Nemogućnost dobivanja financijskih sredstava za razvoj važnog novog proizvoda ili drugih značajnih ulaganja.

Poslovni

- Menadžment namjerava likvidirati subjekt ili prekinuti poslovanje.
- Gubitak ključnih rukovodećih osoba bez mogućnosti njihove zamjene.
- Gubitak glavnih tržišta, povlastica, licenci ili glavnog dobavljača.
- Teškoće sa zaposlenicima.
- Nedostatak važnih zaliha.
- Rast vrlo uspješne konkurencije.

Ostalo

- Nepostizanje potrebne visine kapitala ili drugih zakonskih zahtjeva.
- 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 zakonskih propisa ili politike vlade za koje se očekuje da će za subjekt imati nepovoljan učinak.
- Neosigurani ili nedovoljno osigurani katastrofalni događaji kada oni nastanu.

Drugi čimbenici često mogu ublažiti značaj takvih događaja ili okolnosti. Na primjer, učinak protumjera, kod subjekta koji nije u mogućnosti 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.

A3. Postupci procjene rizika zahtijevani točkom 10 pomažu revizoru utvrditi je li vjerojatno da će menadžmentova primjena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja biti važno pitanje i utvrditi njezin 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

A4. Veličina subjekta može utjecati na sposobnost odupiranja nepovoljnim uvjetima. Manji subjekti mogu brže iskoristiti povoljne prilike, ali im manjkaju rezerve da održe poslovanje.

A5. Uvjeti 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.)

A6. MRevS 315 zahtijeva da revizor izmijeni revizorovu procjenu rizika i u skladu s tim izmijeni planirane daljnje revizijske postupke kada su tijekom odvijanja revizije pribavljeni dodatni revizijski dokazi koji utječu na revizorovu procjenu rizika.[9] Ako su

[9] MRevS 315, točka 31.

otkriveni događaji ili okolnosti koji mogu stvoriti značajnu sumnju u subjektovu sposobnost nastavka vremenski neograničenog poslovanja nakon što je bila napravljena revizorova procjena rizika, osim obavljanja postupaka iz točke 16, revizorovu procjenu možda neće trebati mijenjati. Postojanje takvih događaja i okolnosti može također utjecati na sadržaj, obujam i vrijeme revizorovih daljnjih revizijskih postupaka koji su reakcija na procijenjene rizike. MRevS 330[10] ustanovljuje zahtjeve i pruža upute u vezi s tom problematikom.

Ocjenjivanje menadžmentove procjene

Menadžmentova procjena i potkrjepljujuća analiza i revizorova ocjena (Vidjeti točku 12.)

A7. Menadžmentova procjena sposobnosti subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem ključni je dio revizorovog razmatranja menadžmentove primjene pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja.

A8. Nije revizorova odgovornost da ispravi to što nedostaje menadžmentovoj analizi. U nekim okolnostima, međutim, nepostojanje menadžmentove detaljne analize radi potkrjepljivanja njegove procjene ne mora spriječiti revizora u zaključivanju je li primjerena menadžmentova primjena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja u danim okolnostima. Na primjer, kada 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, primjerena menadžmentova primjena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja.

A9. U drugim okolnostima, ocjenjivanje menadžmentove procjene subjektove sposobnosti nastavljanja 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.)

A10. Većina okvira financijskog izvještavanja koji izričito zahtijevaju menadžmentovu procjenu navode razdoblje za koje menadžment treba uzeti u obzir sve raspoložive informacije.[11]

---

[10] MRevS 330 "Revizorove reakcije na procijenjene rizike".

[11] 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.)

A11. U mnogim slučajevima, moguće je da menadžment manjih subjekata ne priprema detaljnu procjenu subjektove sposobnosti nastavljanja vremenski neograničenog poslovanja, nego se umjesto toga može oslanjati na podrobno poznavanje poslovanja i anticipirane buduće izglede. Unatoč tome, u skladu sa zahtjevima ovog MRevS-a, revizor treba ocijeniti menadžmentovu procjenu subjektove sposobnosti da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Za manje subjekte, može biti primjereno raspraviti s menadžmentom pitanje srednjoročnog i dugoročnog financiranja subjekta, pod uvjetom da se menadžmentove riječi mogu potvrditi dovoljno dokumentiranim dokazima i da nisu nedosljedne 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.

A12. Trajna potpora vlasnika-menadžera često je važna za sposobnost manjih subjekata da nastave s vremenski neograničenim poslovanjem. Gdje je mali subjekt uglavnom financiran kreditima 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 kredit 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 garancijama. Gdje je subjekt ovisan o dodatnoj podršci od vlasnika-menadžera, revizor može ocjenjivati mogućnost 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.)

A13. 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 menadžmentove primjene pretpostavke vremenski neograničenog poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja. Budući da stupanj neizvjesnosti povezan s ishodom događaja ili okolnosti raste što se događaj, odnosno 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 narednih koraka. Ako se prepoznaju takvi događaji ili uvjeti, revizor može trebati zahtijevati od menadžmenta da ocijeni potencijalnu značajnost događaja ili uvjeta na njegovu procjenu subjektove sposobnosti da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. U tim se okolnostima primjenjuju postupci iz točke 16.

A14. Revizor nije odgovoran za obavljanje nekih drugih revizijskih postupaka, osim postavljanja upita menadžmentu, radi prepoznavanja događaja ili okolnosti koji stvaraju značajnu sumnju u subjektovu sposobnost nastavljanja s vremenski neograničenim poslovanjem nakon razdoblja koje je menadžment procjenjivao, a koje, kako je navedeno u točki 13, treba biti barem dvanaest mjeseci od datuma financijskih izvještaja.

Dodatni revizijski postupci kada su prepoznati događaji ili uvjeti (Vidjeti točku 16.)

A15. Revizijski postupci koji su relevantni za zahtjev u točki 16 mogu uključiti sljedeće:

- analiziranje i raspravljanje novčanih tokova, profita i ostalih značajnih prognoza s menadžmentom;
- analiziranje i raspravljanje subjektovih posljednjih raspoloživih periodičnih financijskih izvještaja;
- čitanje uvjeta zadužnica i ugovora o kreditiranju te utvrđivanje je li došlo do nekakvog njihovog nepridržavanja;
- čitanje zapisnika sa sjednica dioničara, onih koji su zaduženi za upravljanje i važnih odbora radi stjecanja uvida u financijske probleme;
- propitkivanje subjektovih odvjetnika u vezi s postojanjem parnica ili tužbenih zahtjeva i prihvatljivost menadžmentovih procjena o njihovim ishodima i procjeni njihovih financijskih učinaka;
- konfirmiranje postojanja, zakonitosti i pravosnažnosti aranžmana radi osiguravanja ili zadržavanja financijske podrške s povezanim ili trećim osobama i procjenjivanje financijske sposobnosti tih osoba da osiguraju dodatne izvore;
- razmatranje subjektovih planova vezanih za neizvršene narudžbe kupaca;
- pregledavanje događaja nakon kraja razdoblja kako bi se utvrdili oni koji mogu ili umanjiti ili u nekom drugom obliku utjecati na subjektovu sposobnost nastavka 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).)

A16. 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, posudi novac ili restrukturira dug, smanji ili odloži izdatke ili poveća kapital.

Razdoblje menadžmentove procjene (Vidjeti točku 16(c).)

A17. 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.

A18. Gdje menadžmentove pretpostavke uključuju nastavljenu podršku trećih osoba, bilo kroz obećavanje kredita, preuzimanje obveze održavanja ili ostvarivanja dodatnog financiranja ili kroz garancije i takva je podrška važna za sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, revizor može trebati razmotriti traženje pisane konfirmacije (uključujući i za uvjete) od tih trećih osoba, kao i dobivanje dokaza o njihovim mogućnostima da pruže takvu podršku.

Revizijski zaključci i izvješćivanje (Vidjeti točku 17.)

A19. Pojam "značajna neizvjesnost" koristi se u MRS-u 1 u razmatranju neizvjesnosti povezanih s događajima ili uvjetima koji mogu stvoriti značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem koja treba biti objavljena u financijskim izvještajima. U nekim drugim okvirima financijskog izvještavanja u sličnim se okolnostima koristi pojam "važna neizvjesnost".

Primjena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja je primjerena ali postoji značajna neizvjesnost

Primjerenost objave značajne neizvjesnosti (Vidjeti točku 18.)

A20. Pri ocjenjivanju prikladnosti objave u financijskim izvještajima, revizor razmatra skreće li informacija eksplicitno pozornost čitatelju na mogućnost da subjekt može postati nesposoban nastaviti s iskorištavanjem svoje imovine i podmirivanjem svojih obveza u normalnim uvjetima poslovanja.

Revizijsko izvješćivanje kada je primjerena objava značajne neizvjesnosti (Vidjeti točku 19.)

A21. Slijedi ilustracija odjeljka za isticanje pitanja kada je revizor zadovoljan u pogledu primjernosti objave u bilješci:

> *Isticanje pitanja*
>
> Bez izražavanja rezerve na naše mišljenje, 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 ZZZ. Te okolnosti, uz ostala pitanja navedena u bilješci X, ukazuju na postojanje značajne neizvjesnosti koja stvara značajnu sumnju u sposobnost Društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem.

A22. U situacijama s višestrukim značajnim neizvjesnostima koje su bitne za financijske izvještaje kao cjelinu, revizor može smatrati da je primjereno, u iznimno rijetkim slučajevima, suzdržati se od mišljenja, umjesto dodavanja odjeljka za naglašavanje pitanja. MRevS 705 pruža upute za tu problematiku.

Revizijsko izvješćivanje kada nije primjerena objava značajne neizvjesnosti (Vidjeti točku 20.)

A23. Slijedi ilustracija relevantnih odjeljaka kada se treba izraziti mišljenje s rezervom:

Osnova za mišljenje s rezervom

Financijskim aranžmanima Društva istekli su rokovi i iznos otvorenog salda dospijeva za plaćanje 19. ožujka 20X1. godine. Društvo nije bilo u mogućnosti obnoviti financijske ugovore ili pribaviti zamjenske izvore financiranja. Takva situacija ukazuje na postojanje značajne neizvjesnosti koja može stvoriti značajnu sumnju u sposobnost Društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem te da, stoga, ne mora biti u mogućnosti iskoristiti svoju imovinu ili podmiriti svoje obveze u redovitom tijeku poslovanja. Financijski izvještaji (i njihove sastavne bilješke) ne objavljuju tu činjenicu.

Mišljenje s rezervom

Prema našem mišljenju, osim nepotpunog objavljivanja informacija navedenog u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom, financijski izvještaji fer prikazuju, u svim značajnim odrednicama, (ili *istinito i fer prikazuju*) financijski položaj Društva na 31. prosinca 20X0. godine i rezultate njegova poslovanja i njegove novčane tokove za tada završenu godinu, u skladu s… .

A24. Slijedi ilustracija relevantnih odjeljaka kada se treba izraziti negativno mišljenje:

Osnova za negativno mišljenje

Istekli su financijski aranžmani Društva i iznos otvorenog salda dospio je za plaćanje 31. prosinca 20X0. godine. Društvo nije bilo u mogućnosti obnoviti financijske ugovore ili pribaviti zamjenske izvore financiranja te razmatra potrebu proglašavanja stečaja. Ti događaji ukazuju na značajnu neizvjesnost koja može stvoriti značajnu sumnju u sposobnost Društva da

nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem te da, stoga, ne mora biti u mogućnosti iskoristiti svoju imovinu i podmiriti svoje obveze u redovnom tijeku poslovanja. Financijski izvještaji (i njihove sastavne bilješke) ne objavljuju tu činjenicu.

Negativno mišljenje

Prema našem mišljenju, zbog propuštanja objavljivanja informacija navedenih u odjeljku s osnovom za negativno mišljenje, financijski izvještaji ne prikazuju fer (ili *ne prikazuju istinito i fer*) financijski položaj Društva na 31. prosinca 20X0. godine i rezultate njegova poslovanja i njegove novčane tokove za tada završenu godinu, u skladu s... .

Primjena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja nije primjerena (Vidjeti točku 21.)

A25. Ako su financijski izvještaji bili sastavljeni na osnovi vremenske neograničenosti poslovanja ali, prema revizorovoj prosudbi, menadžmentova primjena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja u financijskim izvještajima nije primjerena, primjenjuje se zahtjev iz točke 21 da revizor izrazi negativno mišljenje neovisno o tome uključuju li financijski izvještaji ili ne uključuju objavu o neprimjerenosti menadžmentove primjene pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja.

A26. Ako se od subjektovog menadžmenta zahtijeva, ili je odabrao, sastaviti financijske izvještaje kada u danim okolnostima nije primjerena primjena pretpostavka vremenske neograničenosti poslovanja, financijski izvještaji sastavljaju se po alternativnoj osnovici (primjerice, likvidacijskoj osnovici). Revizor može biti u mogućnosti obaviti reviziju takvih financijskih izvještaja pod uvjetom da revizor utvrdi da je alternativna osnovica prihvatljiv okvir financijskog izvještavanja u danim okolnostima. Revizor može biti u mogućnosti izraziti pozitivno mišljenje o tim financijskim izvještajima, pod uvjetom da su u njemu sadržane odgovarajuće objave ali može smatrati da je primjereno ili nužno u revizorovo izvješće uključiti odjeljak za isticanje pitanja kako bi skrenuo pozornost korisnika na alternativnu osnovicu i razloge za njezino korištenje.

Menadžment ne želi napraviti ili proširiti procjenu (Vidjeti točku 22.)

A27. U određenim okolnostima, revizor može smatrati potrebnim tražiti od menadžmenta da provede ili proširi svoju procjenu. Ako menadžment to nije spreman učiniti, može biti primjereno mišljenje s rezervom ili suzdržanost od mišljenja jer revizor neće moći pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s primjenom pretpostavke vremenski neograničenog poslovanja pri sastavljanju financijskih izvještaja, kao što su revizijski dokazi u vezi s planom koji je usvojio menadžment ili postojanjem drugih ublažavajućih faktora.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 570 “Vremenska neograničenost poslovanja” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku.
Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

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	
Djelokrug ovog MRevS-a	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 izjavom	14
Oblik pisane izjave	15
Dvojba o pouzdanosti 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 izjavom	A15-A18
Oblik pisane izjave	A19-A21

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje A22

Dvojba o pouzdanosti 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 izjavom 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

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) bavi se revizorovom odgovornošću da u reviziji financijskih izvještaja pribavi pisane izjave od menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje.

2. 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

3. Revizijski dokaz je informacija koju koristi revizor u stvaranju zaključaka na kojima se temelji revizorovo mišljenje.[1] Pisane izjave su nužne informacije koje revizor zahtijeva u vezi s revizijom subjektovih financijskih izvještaja. U skladu s tim, slično kao i odgovori na upite, pisane izjave su revizijski dokaz. (Vidjeti točku A1.)

4. 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 dobiva o ispunjavanju menadžmentovih odgovornosti ili o određenim tvrdnjama.

Datum stupanja na snagu

5. Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma.

Ciljevi

6. Ciljevi revizora su:

   (a) pribaviti pisane izjave od menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, 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;

   (b) 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

   (c) primjereno reagirati na pisane izjave koje daje menadžment i, gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje, ili ako menadžment ili, gdje

[1] MRevS 500 "Revizijski dokazi", točka 5(c).

je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje ne daju pisane izjave koje zahtijeva revizor.

Definicije

7. 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.

8. Za svrhe ovog MRevS-a, poziv na "menadžment" treba se čitati kao "menadžment i, gdje je odgovarajuće, 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

9. Revizor će zahtijevati pisane izjave od menadžmenta o odgovarajućim odgovornostima za financijske izvještaje i saznanjima o pitanjima na koja se odnosi zahtijevana izjava. (Vidjeti točke A2-A6.)

Pisane izjave o menadžmentovim odgovornostima

Pripremanje financijskih izvještaja

10. Revizor će 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.[2] (Vidjeti točke A7-A9, A14, A22.)

Pružene informacije i potpunost transakcija

11. Revizor će zahtijevati od menadžmenta davanje pisane izjave da:

    (a) je revizoru pružio sve relevantne informacije i osigurao pristup kako je dogovoreno u uvjetima revizijskog angažmana,[3] i

---

[2] MRevS 210 "Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana", točka 6(b)(i).

[3] MRevS 210, točka 6(b)(ii).

(b) 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 bit će 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 će zahtijevati takve ostale pisane izjave. (Vidjeti točke A10-A13, A14, A22.)

Datum i razdoblje ili razdoblja obuhvaćena pisanom izjavom

14. Datum pisane izjave bit će što je bliže izvedivo datumu revizorova izvješća o financijskim izvještajima, ali ne nakon njega. Pisane izjave bit će za sve financijske izvještaje te za svako ili sva razdoblja na koja se poziva u revizorovom izvješću. (Vidjeti točke A15-A18.)

Oblik pisane izjave

15. Pisane izjave bit će 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.)

Dvojba o pouzdanosti pisane izjave i zahtijevana pisana izjava koja nije dobivena

Dvojba o pouzdanosti pisane izjave

16. Ako revizor ima dvojbe o kompetentnosti, čestitosti, etičkim i drugim vrijednosnim sudovima menadžmenta ili njegovoj privrženosti postizanja tih vrijednosti, revizor će 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 će obaviti revizijske postupke kako bi riješio to pitanje. Ako pitanje ostane nerazriješeno, revizor će ponovno razmotriti procjenu kompetentnosti, čestitosti, etičkih i drugih vrijednosnih sudova menadžmenta ili njegovu privrženost postizanju tih vrijednosti i utvrdit će 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 će poduzeti odgovarajuće radnje, uključujući utvrđivanje mogućeg učinka na mišljenje u revizorovom izvješću u skladu s MRevS-om 705,[4] vodeći računa o zahtjevu iz ovog MRevS-a.

Zahtijevana pisana izjava koja nije dobivena

19. Ako menadžment ne da jednu ili više zahtijevanih pisanih izjava, revizor će:

    (a) raspraviti to pitanje s menadžmentom;

    (b) ponovno ocijeniti čestitost menadžmenta i ocijeniti učinak koji ona može imati na pouzdanost izjava (usmenih ili pisanih) i revizijske dokaze u cjelini; i

    (c) poduzeti odgovarajuće radnje, uključujući utvrđivanje mogućeg učinka na mišljenje u revizorovom izvješću u skladu s MRevS 705, vodeći računa o zahtjevu u točki 20 ovog MRevS-a.

Pisane izjave o menadžmentovim odgovornostima

20. Revizor će se suzdržati od mišljenja o financijskim izvještajima u skladu s MRevS-om 705 ako: (Vidjeti točke A26-A27.)

    (a) revizor zaključi da postoji dovoljno dvojbi o čestitosti menadžmenta tako da nisu pouzdane pisane izjave zahtijevane točkama 10 i 11; ili

    (b) menadžment ne da pisane izjave zahtijevane točkama 10 i 11.

***

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

[4] MRevS 705 "Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora".

koji su zaduženi za upravljanje) je često odgovorna stranka. 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 stranke, kao što su oni koji su zaduženi za upravljanje, također odgovorni za sastavljanje i prezentaciju financijskih izvještaja.

A3. Zbog odgovornosti za sastavljanje i prezentaciju financijskih izvještaja i odgovornosti za vođenje subjektovog poslovanja koje ima 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 izjava.

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 izjave. Takve osobe mogu uključivati:

- aktuare 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 izjave formulacije koje imaju učinak da su izjave dane prema najboljim saznanjima i u najboljoj vjeri. Razumno je da revizor prihvati takvu formulaciju ako je revizor uvjeren da su izjavu dali oni koji imaju odgovarajuće odgovornosti i poznavanje pitanja uključenih u izjave.

A6. Kako bi potaknuo menadžment da daje izjave kao stranka upućena u problematiku, revizor može zahtijevati da menadžment u pisane izjave uključi potvrdu da je obavio ona propitkivanja koja je smatrao primjernim kako bi mogao dati zahtijevane pisane izjave. Pritom ne očekuje da će takvi upiti zahtijevati nekakav posebni formalni postupak u odnosu na onaj koji je uobičajeno uspostavljen u subjektu.

Pisane izjave 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 dobivanja 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 da pita jesu li takve informacije bile pružene, kao i bez dobivanja potvrde da je to učinjeno.

A8. Pisane izjave 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 izjavi. To je uobičajeno u određenim jurisdikcijama, ali u svakom slučaju može biti posebice primjereno kada:

- 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,[5] takvo ponovno potvrđivanje menadžmentovog prihvaćanja i razumijevanja njegovih odgovornosti ne daje se u slučaju menadžmentove formulacije da je izjava dana prema najboljim saznanjima i u 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 subjekta javnog sektora, mogu dovoditi do dodatnih pisanih izjava. To može uključiti pisane izjave kojima se potvrđuje da su transakcije i događaji bili obavljeni u skladu sa zakonom, regulativom ili ostalim pravnim stečevinama.

Druge pisane izjave (Vidjeti točku 13.)

Dodatne pisane izjave o financijskim izvještajima

A10. Povrh pisane izjave zahtijevane točkom 10, revizor može smatrati nužnim zahtijevati druge pisane izjave o financijskim izvještajima. Takve pisane izjave mogu dopunjavati, ali ne čine dio, pisane izjave zahtijevane točkom 10. One mogu uključiti izjave o sljedećem:

- je li odgovarajući 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:

[5] MRevS 210, točka 6(b).

- o planovi ili namjere koji mogu utjecati na knjigovodstvene vrijednosti ili klasifikaciju imovine i obveza;
- o obveze, i stvarne i moguće;
- 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 na nesukladnost.

Dodatne pisane izjave o informacijama pruženim revizoru

A11. Povrh pisane izjave zahtijevane točkom 11, revizor može smatrati nužnim zahtijevati da menadžment da pisanu izjavu o tome da je priopćio revizoru sve nedostatke u internim kontrolama o kojima menadžment ima saznanja.

Pisane izjave o određenim tvrdnjama

A12. Kada dobije dokaz o prosudbama i namjerama ili kada ih ocjenjuje, revizor može razmotriti jedno ili više od sljedećeg:

- subjektova ponašanja u prošlosti u provođenju namjera koje si je bio sam postavo;
- 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 izjave o određenim tvrdnjama u financijskim izvještajima; naročito, za potkrjepljivanje razumijevanja koje je revizor stekao temeljem ostalih revizijskih dokaza o menadžmentovoj prosudbi ili namjeri u vezi s određenom tvrdnjom ili potpunošću neke tvrdnje. Na primjer, ako je namjera menadžmenta važna za osnovicu 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 beznačajne.[6] Revizor može odrediti graničnu

[6] MRevS 450 "Ocjenjivanje pogrešnih prikazivanja ustanovljenih tijekom revizije", točka 5.

vrijednost iznad koje se pogrešna prikazivanja ne mogu smatrati beznačajnim. Na isti način, revizor može razmotriti da priopći menadžmentu graničnu vrijednost 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, revizorovo mišljenje ne može se izraziti i revizorovo izvješće ne može se datirati prije datuma pisane izjave. Što više, budući da revizor vodi brigu o događajima koji nastaju sve do datuma revizorova izvješća, koji mogu zahtijevati prepravljanje ili objavljivanje u financijskim izvještajima, pisane izjave datiraju se što je izvedivo bliže datumu revizorova 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 revizorovom 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 revizorovom 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 odgovarajući 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. Faktori 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
- kopija izjave dana revizoru što je bliže izvedivo prema datumu revizorova 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 zahtijeva da revizor priopći onima koji su zaduženi za upravljanje koje je pisane izjave revizor zahtijevao od menadžmenta.[7]

Dvojba o pouzdanosti pisane izjave i zahtijevana pisana izjava koja nije dobivena

Dvojba o pouzdanosti 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 obujam daljnjih revizijskih postupaka kao reakciju na procijenjene rizike.

A24. Zabrinutost revizora u pogledu kompetentnosti, čestitosti, etičkih ili drugih vrijednosti menadžmenta, ili menadžmentove privrženosti ili nametanja postizanja 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 odgovarajuće korektivne mjere. Takve mjere, međutim, mogu biti nedostatne da bi revizor mogao izdati nemodificirano revizijsko 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.[8] Revizor može otkriti značajna pitanja u vezi s kompetentnošću, čestitošću, etičkim ili drugim vrijednostima menadžmenta ili o menadžmentovoj privrženosti ili zalaganju za postizanje tih kvaliteta, a da ipak

---

7 MRevS 260 "Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje", točka 16(c)(ii).

8 MRevS 230 "Revizijska dokumentacija", točke 8(c) i 10.

zaključi da su pisane izjave pouzdane. U takvom slučaju, to značajno pitanje dokumentira se u skladu s MRevS-om 230.

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 nepouzdane 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 zahtijeva da se revizor suzdrži od mišljenja o financijskim izvještajima u takvim okolnostima.[9]

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 revizorovom izvješću. Na primjer:

- Pisana izjava o menadžmentovom ispunjavanju njegove odgovornosti za sastavljanje i prezentaciju 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 revizorovom izvješću u skladu s MRevS-om 705.

- 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 revizorovom izvješću u skladu s MRevS-om 705.

[9] MRevS 705, točka 9.

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 39
- MRevS 250 "Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja" – točka 16
- MRevS 450 "Ocjenjivanje pogrešnih prikazivanja ustanovljenih tijekom revizije" – točka 14
- MRevS 501 "Revizijski dokazi – dodatna razmatranja za posebne stavke" – točka 12
- MRevS 540 "Revidiranje računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti, i s tim povezana objavljivanja" – točka 22
- MRevS 550 "Povezane stranke" – točka 26
- MRevS 560 "Naknadni događaji" – točka 9
- MRevS 570 "Vremenska neograničenost poslovanja" – točka 16(e)
- MRevS 710 "Usporedne informacije – podudarni iznosi i usporedni financijski izvještaji" – točka 9

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[10] 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.[11] 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 primjereno 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)
- Odnosi i transakcije s povezanim strankama odgovarajuće su iskazane i objavljene u skladu sa zahtjevima Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja. (MRevS 550)

---

10 MRevS 570 "Vremenska neograničenost poslovanja".

11 Gdje revizor izvješćuje o više nego jednom razdoblju, revizor prilagođava datume tako da se pismo odnosi na sva razdoblja obuhvaćena revizorovim izvješćem.

- Svi događaji nakon datuma financijskih izvještaja i za koje Međunarodni standardi financijskog izvještavanja zahtijevaju prepravljanje ili objavljivanje bili su prepravljeni 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 A12 ovog MRevS-a.)]

Pružene informacije

- Mi smo vam osigurali:
    - 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.
- Sve transakcije bile su evidentirane u računovodstvenim evidencijama i odrazile su se u financijskim izvještajima.
- Dali smo vam rezultate naše procjene rizika da financijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani zbog prijevare.(MRevS 240)
- Dali smo vam sve informacije u vezi s prijevarom 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)
- Dali smo vam sve informacije u vezi s navodnom prijevarom ili sumnjom o navodnoj prijevari koja utječe na financijske izvještaje koje su priopćili zaposlenici, bivši zaposlenici, analitičari, regulatori ili ostali.(MRevS 240)
- Otkrili smo vam sve poznate slučajeve nesukladnosti sa zakonima i regulativama, ili sumnjama da postoje, kojima se učinak treba sagledavati kada se sastavljaju financijski izvještaji. (MRevS 250)
- Otkrili smo vam identitet subjektovih povezanih stranaka i sve odnose i transakcije koje su nam poznate. (MRevS 550)

- [Bilo koje drugo pitanje koje revizor može smatrati primjerenim. (Vidjeti točku A13 ovog MRevS-a.)]

Menadžment Menadžment

Ovaj Međunarodni revizijski standard 580 "Pisane izjave" Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

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

	Točka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1-6
Datum stupanja na snagu	7
Ciljevi	8
Definicije	9-10
Zahtjevi	
Odgovornost	11
Prihvaćanje i nastavak	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
Reagiranje 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 nastavak 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

Reagiranje 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 revizijsko mišljenje grupe (točka A19)

Dodatak 2: Primjeri pitanja o kojima revizijski tim grupe prikuplja razumijevanje (točka A23)

Dodatak 3: Primjeri uvjeta ili događaja koji mogu upućivati na rizik značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja grupe (točka A30)

Dodatak 4: Primjeri konfirmacija revizora komponente (točka A35)

Dodatak 5: Zahtijevana i ostala pitanja uključena u pismo instrukcija revizijskog tima grupe (točka A58)

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”.

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Međunarodni revizijski standardi (MRevS-ovi) su primjenjivi na revizije grupe. Ovaj MRevS bavi se posebnim razmatranjima 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 kada 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 radi drugog razloga, da izrazi revizijsko mišljenje o financijskim izvještajima komponente. Revizijski tim angažiran za grupu može odlučiti da će koristiti revizijske dokaze na kojima se temelji revizijsko mišljenje o financijskim izvještajima komponente kao revizijski dokaz za reviziju grupe, no zahtjevi ovog MRevS-a svejedno su primjenjivi. (Vidjeti točku A1.)

4. U skladu s MRevS-om 220[1], od angažiranog partnera za reviziju grupe zahtjeva se da se uvjeri kako osobe koje provode 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.[2] 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 revizijsko mišljenje za financijske izvještaje grupe.

---

1 MRevS 220 "Kontrola kvalitete za revizije financijskih izvještaja", točke 14 i 15.

2 MRevS 200 "Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima" točka A32.

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) Revizijsko mišljenje za grupu – revizijsko mišljenje za financijske izvještaje grupe.

(h) Angažirani partner za grupu – partner ili druga osoba u tvrtki koja je odgovorna za preuzetu obvezu revizije grupe i njezino ispunjavanje te za revizorovo izvješće o financijskim izvještajima grupe koje se izdaje u ime tvrtke. 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 jedene 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.

(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. Poziv na "primjenjiv okvir financijskog izvještavanja" znači okvir financijskog izvještavanja koji je primjenjiv na financijske izvještaje grupe. Poziv 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 revizorovo izvješće izdano kako je primjereno u danim okolnostima.[3] Kao posljedica toga, u revizorovom izvješću o financijskim izvještajima grupe neće se pozivati na revizora komponente, osim ako to nije propisano zakonom ili regulativom. Ako je takav poziv propisan zakonom ili regulativom, u revizorovom će se izvješću navesti da poziv ne smanjuje odgovornost angažiranog partnera za grupu ili revizorske tvrtke angažiranog partnera za grupu za revizijsko mišljenje za grupu. (Vidjeti točke A8-A9.)

Prihvaćanje i nastavak

12. U primjenjivanju MRevS-a 220, angažirani partner za grupu odredit će može li se razumno očekivati da će pribaviti dostatni i primjereni revizijski dokazi u vezi s procesom konsolidacije i financijskim informacijama komponente na kojima se treba temeljiti revizijsko mišljenje za grupu. U ove svrhe, angažirani tim za grupu steći će razumijevanje grupe, njezinih komponenti i njihovih okruženja, koje je dostatno za prepoznavanje komponenti za koje je vjerojatno da su značajne komponente. Gdje će revizori komponenti obaviti posao na financijskim informacijama komponente, angažirani će partner za grupu 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);[4]

    angažirani partner za grupu:

    - u slučaju novog angažmana, neće prihvati angažman, ili u slučaju angažmana koji se obavlja iz godine u godinu, povući će se iz angažmana; ili
    - gdje zakon ili regulativa zabranjuje revizoru povlačenje iz angažmana ili gdje povlačenje iz angažmana nije inače moguće, nakon provođenja revizije financijskih izvještaja grupe u mjeri u kojoj je to moguće, suzdržat će se od mišljenja o financijskim izvještajima grupe. (Vidjeti točke A13-A19.)

---

[3] MRevS 220, točka 15.

[4] MRevS 705 "Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora".

Uvjeti angažmana

14. Angažirani partner za grupu će dogovoriti uvjete revizije grupe u skladu s MRevS-om 210.[5] (Vidjeti točke A20-A21.)

Sveukupna strategija revizija i revizijski plan

15. Angažirani tim za grupu će pripremiti sveukupnu strategiju revizije grupe i razviti revizijski plan grupe u skladu s MRevS-om 300.[6]

16. Angažirani partner za grupu će 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 prepozna i procijeni rizike značajnih pogrešnih prikazivanja kroz stjecanje razumijevanja subjekta i njegovih okruženja.[7] Angažirani tim za grupu će:

    (a) poboljšati razumijevanje grupe, njezinih komponenti i njihovih okruženja, kao i kontrola na razini cijele grupe, stečeno tijekom faze prihvaćanja ili zadržavanja; i

    (b) steći razumijevanje procesa konsolidacije, kao i instrukcija izdanih komponentama od strane menadžmenta grupe. (Vidjeti točke A23-A29.)

18. Angažirani tim za grupu steći će 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.[8] (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 steći će 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 posebno, je li neovisan; (Vidjeti točku A37.)

---

5 MRevS 210 "Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana".

6 MRevS 300 "Planiranje revizije financijskih izvještaja", točke 7-12.

7 MRevS 315 "Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja".

8 MRevS 315.

(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 nadgleda revizore. (Vidjeti točku A36.)

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 prikupit će 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 će odrediti sljedeće: (Vidjeti točku A42.)

(a) razinu značajnosti za financijske izvještaje grupe kao cjelinu kada ustanovljuje sveukupnu strategiju revizije grupe;

(b) 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 odredit će razinu ili razine značajnosti koje treba primijeniti na te posebne klase transakcija, stanja računa ili objave;

(c) 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 bit će manja nego razina značajnosti financijskih izvještaja grupe kao cjeline; i (Vidjeti točke A43-A44.)

(d) granice preko kojih se pogrešna prikazivanja ne mogu smatrati potpuno trivijalnim 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 statuta, regulative ili drugog razloga, i angažirani tim za grupu odluči koristiti reviziju za prikupljanje revizijskih dokaza

za reviziju grupe, angažirani tim za grupu će odrediti ispunjavaju li uvjete iz ovog MRevS-a:

(a) značajnost za financijske izvještaje komponente kao cjelinu; i

(b) značajnost za provedbu na razini komponente.

Reagiranje na procijenjene rizike

24. Od revizora se zahtijeva da oblikuje i implementira primjerene reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja.[9] Angažirani tim za grupu će 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 će 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 će 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

26. Za komponentu koja je značajna zbog pojedinačne financijske značajnosti za grupu, angažirani tim za grupu, ili revizor komponente u njegovo ime, obavit će reviziju financijskih informacija komponente koristeći značajnost komponente.

27. 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, obavit će jedno ili više od sljedećeg:

(a) reviziju financijskih informacija komponente koristeći značajnost komponente;

(b) 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.)

(c) posebne revizijske postupke koji se odnose na vjerojatno značajne rizike pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima grupe. (Vidjeti točku A49.)

[9] MRevS 330 "Revizorove reakcije na procijenjene rizike".

Komponente koje nisu značajne komponente

28. Za komponente koje nisu značajne komponente, angažirani tim za grupu će provesti analitičke postupke na razini grupe. (Vidjeti točku A50.)

29. Ako angažirani tim za grupu ne smatra da će biti prikupljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi, na kojima treba temeljiti revizijsko mišljenje za grupu, iz:

    (a) rada provedenog u vezi s financijskim informacijama značajne komponente;

    (b) rada provedenog u vezi s kontrolama na razini grupe i procesom konsolidacije; i

    (c) analitičkih postupaka provedenih na razini grupe,

    angažirani tim za grupu će odabrati komponente koje nisu značajne komponente i provesti, ili zatražiti od revizora komponente da za financijske informacije pojedinih odabranih komponenti provede, 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 će varirati izbor komponente tijekom razdoblja.

Uključenost u rad obavljen od strane revizora komponenti (Vidjeti točke A54-A55.)

Značajne komponente – procjene rizika

30. Ako revizor komponente provodi reviziju nad financijskim informacijama značajne komponente, angažirani tim za grupu bit će uključen u procjenu rizika koju obavlja revizor komponente 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 će 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 prepoznatim 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.

Prepoznati značajni rizici značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe – daljnji revizijski postupci

31. Kada su značajni rizici značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe prepoznati u komponenti u kojoj revizor komponente provodi rad, angažirani tim za grupu će ocijeniti primjerenost daljnjih revizijskih postupaka koje je potrebno provesti kao reakciju na prepoznate značajne rizike značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe. Temeljem svog razumijevanja revizora komponente, angažirani tim za grupu će 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 će 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 će uključiti ocjenu jesu li sve komponente uključene u financijske izvještaje grupe.

34. Angažirani tim za grupu će ocijeniti primjerenost, potpunost i točnost konsolidacijskih usklađenja i reklasifikacija te će ocijeniti postoje li bilo koji čimbenici rizika prijevara 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 će ocijeniti jesu li financijske informacije te komponente primjereno usklađene za svrhe pripreme i prezentiranja financijskih izvještaja grupe.

36. Angažirani tim za grupu će 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 će 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 provest će postupke oblikovane za prepoznavanje događaja kod tih komponenti koji nastaju između datuma financijskih informacija komponente i datuma revizorovog izvješća za financijske izvještaje grupe, i to može zahtijevati usklađenja ili objave u financijskim izvještajima grupe.

39. Gdje revizori komponenti provode rad osim revizija financijskih informacija komponenti, angažirani tim za grupu će zahtijevati od revizora komponente da ga obavijesti ukoliko postane svjestan naknadnih događaja koji mogu zahtijevati usklađenja ili objave u financijskim izvještajima grupe.

Komunikacija s revizorom komponente

40. Angažirani tim za grupu će ažurno komunicirati o svojim zahtjevima s revizorom komponente. Ova komunikacija će 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 će 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 trivijalnima za financijske izvještaje grupe;

    (d) prepoznate značajne rizike značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe, uslijed prijevare ili pogreške, koji su relevantni za rad revizora komponente. Angažirani tim za grupu će zahtijevati od revizora komponente da pravodobno priopći bilo koje ostale prepoznate 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 stranaka pripremljen od strane menadžmenta grupe te bilo koje druge povezane stranke o kojoj angažirani tim za grupu ima spoznaju. Angažirani tim za grupu će zahtijevati od revizora komponente da mu pravodobno priopći povezane stranke koje nisu prije identificirane od strane menadžmenta grupe ili tima revizije grupe. Angažirani tim za grupu će odrediti

hoće li obavijestiti ostale revizore komponenti o takvim dodatnim povezanim strankama.

41. Angažirani tim za grupu će zahtijevati da revizor komponente komunicira pitanja relevantna za zaključak angažiranog tima za grupe u vezi s revizijom grupe. Ta komunikacija će 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 trivijalnih pogrešnih prikazivanja koju je priopćio angažirani tim za grupu; (Vidjeti točku 40(c).)

(f) pokazatelje mogućih pristranosti menadžmenta;

(g) opis bilo kojih prepoznatih 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 prijevari ili sumnji na prijevaru koja uključuje menadžment komponente, djelatnike koji imaju značajne uloge u internim kontrolama na razini komponente ili ostale gdje prijevara 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 će ocijeniti komunikaciju revizora komponente. (Vidjeti točku 41.) Angažirani tim za grupu će:

(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 revizorske dokumentacije revizora komponente. (Vidjeti točku A61.)

43. Ako angažirani tim za grupu zaključi da je rad revizora komponente nedovoljan, angažirani tim za grupu će odrediti koje dodatne postupke treba obaviti te trebaju li biti obavljeni 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 revizorovo mišljenje.[10] Angažirani tim za grupu će 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 revizijsko mišljenje za grupu. (Vidjeti točku A62.)

45. Angažirani partner za grupu će ocijeniti učinak neispravljenih pogrešnih prikazivanja na revizijsko 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 će odrediti o kojim prepoznatim nedostacima u internim kontrolama će komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentom grupe u skladu s MRevS-om 265.[11] Pri tom određivanju angažirani tim za grupu će razmotriti:

(a) nedostatke u kontrolama na razini grupe koje je otkrio angažirani tim za grupu;

(b) nedostatke koje je angažirani tim za grupu otkrio u internim kontrolama komponenti; i

---

[10] MRevS 200, točka 17.

[11] MRevS 265 "Priopćavanje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu".

(c) nedostatke na koje su revizori komponenti skrenuli pozornost angažiranom timu za grupu.

47. Ako je angažirani tim za grupu identificirao prijevaru ili je o njoj obaviješten od strane revizora komponente (vidjeti točku 41(h)), ili informacije upućuju da prijevara možda postoji, angažirani tim za grupu će o toj činjenici pravodobno komunicirati s primjerenom razinom menadžmenta grupe s ciljem informiranja osoba s primarnom odgovornošću za sprječavanje i otkrivanje prijevara o pitanjima relevantnim za njihove odgovornosti. (Vidjeti točku A64.)

48. Od revizora komponente se može zahtijevati statutom, regulativom ili zbog drugog razloga da izrazi revizijsko mišljenje za financijske izvještaje komponente. U tom slučaju, angažirani tim za grupu će 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 će raspraviti pitanja s onima koji su zaduženi za upravljanje grupom. Ako pitanje ostane neriješeno, angažirani tim za grupu će, ovisno o uvjetima pravne i profesionalne povjerljivosti, razmotriti hoće li savjetovati revizoru komponente da ne izda revizorovo 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 će komunicirati o sljedećim pitanjima s onima koji su zaduženi za upravljanje grupom, kao dodatak pitanjima zahtijevanim MRevS-om 260[12] 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;

(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) prijevari ili prijevarama na koje se sumnja, koje uključuju menadžment grupe, menadžment komponente i djelatnike koji imaju značajne uloge u kontrolama

[12] MRevS 260 "Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje".

na razini grupe ili druge gdje prijevara ima za posljedicu značajno pogrešno prikazivanje financijskih izvještaja grupe.

Dokumentacija

50. Angažirani tim za grupu će u revizijsku dokumentaciju uključiti sljedeća pitanja:[13]

(a) analizu komponenti, navodeći one koje su značajne, i vrstu rada obavljenog u vezi s financijskim informacijama komponente;

(b) vrste, vremenski raspored i obujam 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 statuta, 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 statutom, 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,

[13] MRevS 230 "Revizijska dokumentacija", točke 8-11 i točka A6.

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. Prepoznavanje 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).[14] 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.

[14] MRevS 315, točke 27-29.

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 revizijsko mišljenje za grupu odgovara angažirani partner za grupu ili tvrtka tog partnera.

A9. Gdje je revizijsko 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 revizorovom izvješću o financijskim izvještajima grupe opisuje razloge za tu nemogućnosti bez pozivanja na revizora komponente, osim ako takvo pozivanje nije neophodno za primjereno objašnjenje okolnosti.[15]

Prihvaćanje i nastavak

Stjecanje razumijevanja u fazi prihvaćanja i zadržavanja (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 sljedeća 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;

[15] MRevS 705, točka 20.

- kompleksnost procesa konsolidacije;
- hoće li revizori komponenti, koji nisu iz tvrtke 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:
  - 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
  - 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 revizijsko 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 revizorovo 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.

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 revizorovo mišljenje za grupe. 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.

A19. Dodatak 1 sadrži primjer revizorova izvješća s mišljenjem s rezervom temeljeno na nemogućnosti angažiranog tima za grupe 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.[16] 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:
    - 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
    - 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

[16] MRevS 210, točka 8.

može utjecati na revizijsko mišljenje za grupe. 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 sadrži upute za pitanja koja revizor može razmatrati kada 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 mjerenju i pregledu subjektove financijske uspješnosti.[17] 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:
  - identifikaciju i izvještavanje segmenata,
  - odnose i transakcije povezanih stranaka,
  - međusobne transakcije i nerealizirane profite,
  - međusobna stanja, i
- rokove za izvještavanje.

[17] MRevS 315, točke A15 i A37.

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 prepoznavanje i procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja uslijed prijevare te oblikovanje i implementacija primjerenih reakcija na procijenjene rizike.[18] Informacije korištene za prepoznavanje 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 prepoznavanje 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 prepoznavanje i reagiranje na rizike prijevara unutar grupe te kontrole koje je menadžment grupe uspostavio za smanjivanje tih rizika; i
- odgovore onih koji su zaduženi za upravljanje grupom, menadžmenta grupe, 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.

---

[18] MRevS 240 "Revizorova odgovornost da u reviziji financijskih izvještaja razmotri prijevare".

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 raspravljanje 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.[19] 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 počiniti prijevarno financijsko izvještavanje te kako imovina komponente može biti zloupotrijebljena;
- prepoznavanje 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 indiciranju postojanje prijevara u komponenti; i

[19] MRevS 240, točka 15 i MRevS 315, točka 10.

- 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 skupno 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 19-20.)

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;
  - 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, obujam 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 obavljenih 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 tvrtke ili mreže koje djeluju pod zajedničkim politikama i postupcima nadzora i primjenjuju ih;[20]
- posjetiti revizora komponente radi rasprave pitanja u točkama19(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 tvrtke partnera za grupu ili s cijenjenim 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.

[20] Kao što zahtijevaju MSKK 1 "Kontrola kvalitete za tvrtke koje obavljaju revizije i uvide financijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge", točka 54 ili nacionalni zahtjevi koji su barem tako zahtjevni.

U narednim 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. Kada 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 dodatak onima koji se primjenjuju na revizora komponente kada 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:[21]

(a) kada 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 manjih iznosa 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.

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 kada se ustanovljuje sveukupna strategija revizije komponente.

---

[21] MRevS 320 "Značajnost u planiranju i obavljanju revizije", točke 9-11.

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.

Reagiranje 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;

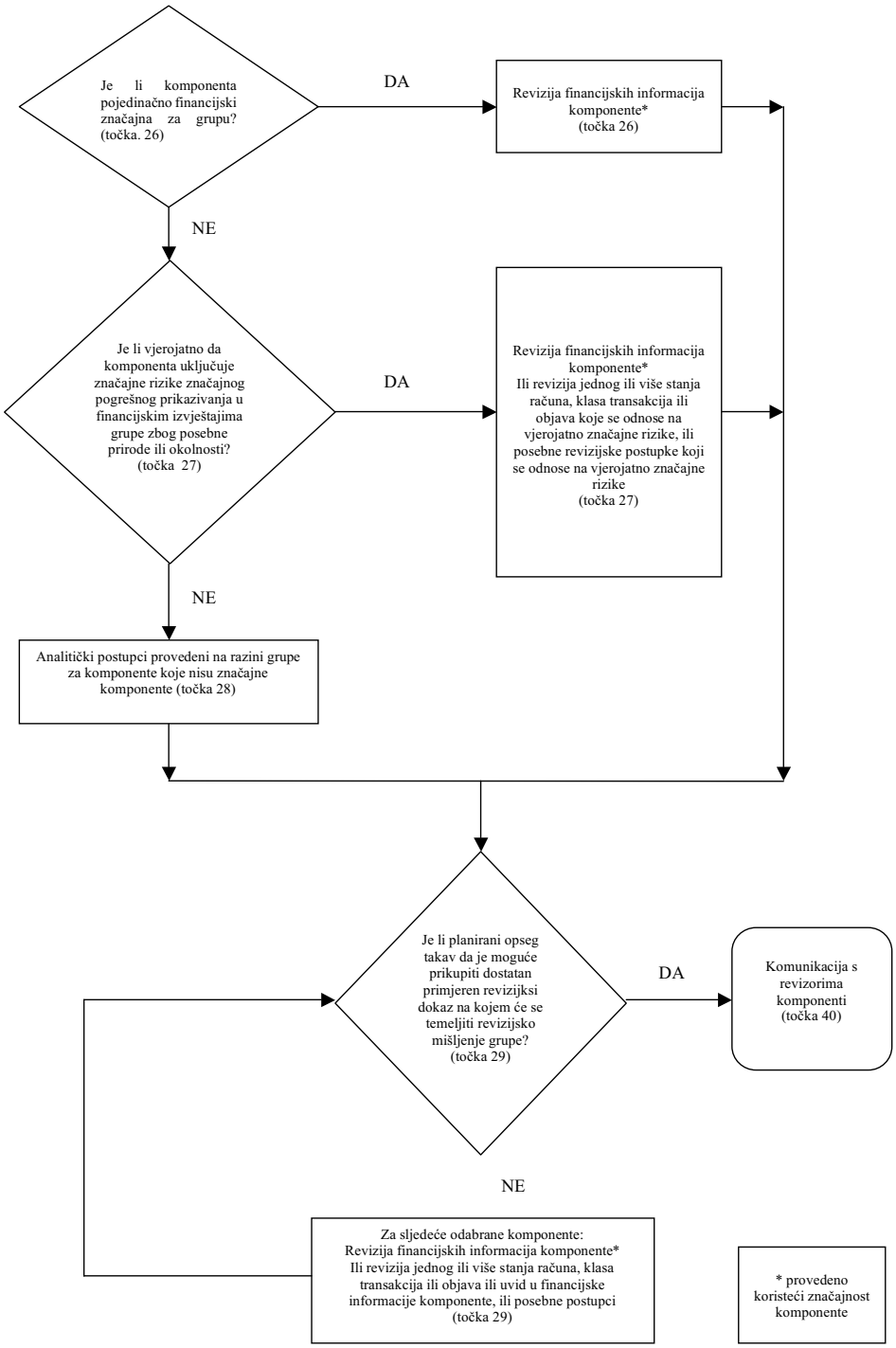
(b) prepoznati značajni rizici značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe;

(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.

POSEBNA RAZMATRANJA – REVIZIJE FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA GRUPE
(UKLJUČUJUĆI RAD REVIZORA KOMPONENTE)



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 prepoznati 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, klasa transakcija ili objava. 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, klasa transakcija ili objava, 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 informacijama 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 interna revizija 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 (ISRE) 2400[22] ili ISRE 2410[23], 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, grupa se može sastojati jedino od komponenti koje nisu značajne komponente. U tim okolnostima, angažirani tim za grupu može prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze na kojima će temeljiti revizijsko 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 revizijsko 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) prepoznate značajne rizike značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe; i

(c) kako angažirani tim za grupu shvaća revizora komponente.

---

22 ISRE 2400 "Angažmani uvida u financijske izvještaje".

23 ISRE 2410 "Uvid u interim financijske informacije provedene od strane revizora subjekta".

U slučaju značajne komponente ili prepoznatih značajnih rizika, angažirani tim za grupu obavlja postupke opisane u točkama 30-31. U slučaju komponente koja nije značajna komponenta, vrste, vrijeme i obujam uključenosti angažiranog tima za grupu u posao revizora komponente varirat će ovisno o tome kako angažirani tima za grupu shvaća tog revizora komponente. Činjenica da komponenta nije značajna komponenta postaje sekundarna. Na primjer, iako se komponentu 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) provođenje postupaka procjene rizika kako bi se prepoznali 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 provođenje 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 revizijsko 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 zahtijevanim 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 prepoznatim 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 njegova tvrtka.

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 revizijsko 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 prijevarama s menadžmentom i, gdje menadžment može biti uključen u prijevaru, s onima koji su zaduženi za upravljanje.[24]

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.

[24] MRevS 240, točke 40-42.

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 kada se pojave.

Dodatak 1

(Vidjeti točku A19.)

Primjer mišljenja s rezervom gdje angažirani tim za grupu nije u mogućnosti prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze na kojima treba temeljiti revizijsko mišljenje za grupu

U ovom primjeru, angažirani tim za grupu nije u mogućnosti prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi sa značajnom komponentom koja je računovodstveno evidentirana upotrebom metode udjela (priznatom u iznosu $15 milijuna u bilanci, koja sadrži $60 milijuna ukupne imovine) budući da angažirani tim za grupu nije imao pristup računovodstvenim podacima, menadžmentu ili revizoru drugih komponenti.

Angažirani tim za grupu pročitao je revidirane financijske izvještaje komponente na 31. prosinca 20X1. godine, uključujući izvješće revizora i konsolidirane povezane financijske informacije koje drži menadžment grupe u pogledu komponente.

Prema procjeni angažiranog partnera za grupu, učinak nemogućnosti prikupljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza značajan je za financijske izvještaje grupe, ali ne i prožimajući.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA
[Odgovarajući naslovnik]

Izvješće o konsolidiranim financijskim izvještajima[25]

Obavili smo reviziju priloženih konsolidiranih financijskih izvještaja ABC društva i njegovih ovisnih društava koji obuhvaćaju konsolidiranu bilancu na 31. prosinca 20X1. godine, konsolidirani račun dobitka i gubitka, izvještaj o promjenama glavnice i izvještaj o novčanom tijeku za godinu tada završenu te sažetak značajnih računovodstvenih politika i ostalih objašnjavajućih bilježaka.

Odgovornost menadžmenta[26] za konsolidirane financijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju tih konsolidiranih financijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja [27] i za one interne

---

25 Podnaslov "Izvješće o konsolidiranim financijskim izvještajima" nije nužan u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov "Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima".

26 Ili drugi naziv koji je primjeren u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

27 Kada je menadžmentova odgovornost sastaviti financijske izvještaje koji pružaju istinit i fer prikaz, ovo može glasiti: "Menadžment je odgovoran za sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja i za onakve…".

kontrole za koje je menadžment utvrdio da su nužne za omogućavanje sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja, uslijed prijevare ili pogreške.

Odgovornost revizora

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o tim konsolidiranim financijskim izvještajima temeljeno na našoj reviziji. Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Ti standardi zahtijevaju da postupamo u skladu s etičkim zahtjevima i planiramo te obavimo reviziju kako bismo stekli razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

Revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobivanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u konsolidiranim financijskim izvještajima. Odabrani postupci ovise o revizorovoj prosudbi, kao i o procjeni rizika značajnog pogrešnog prikazivanja konsolidiranih financijskih izvještaja uslijed prijevare ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne za subjektovo sastavljanje i fer prezentaciju[28] konsolidiranih financijskih izvještaja kako bi se oblikovali revizijski postupci koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola[29]. Revizija također uključuje ocjenjivanje primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena koje je stvorio menadžment, kao i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije konsolidiranih financijskih izvještaja.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše revizijsko mišljenje.

Osnova za mišljenje s rezervom

Ulaganje društva ABC u društvo XYZ, strano pridruženo društvo stečeno tijekom godine i računovodstveno evidentirano metodom udjela, evidentirano je u iznosu od $15 milijuna u konsolidiranoj bilanci na 31. prosinca 20X1. godine i udio ABC društva u neto dobiti društva XYZ u iznosu od $1 milijun uključen je u konsolidirani račun dobiti i gubitka za godinu

---

28 U slučaju iz fusnote 27, ovo može glasiti: "Pri stvaranju tih procjene rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti subjektovih internih kontrola".

29 U okolnostima kada revizor, povezano s revizijom konsolidiranih financijskih izvještaja, ima također odgovornost da izrazi mišljenje o učinkovitosti internih kontrola, ova bi se rečenica formulirala kako slijedi: "Pri stvaranju tih procjene rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje i fer prezentaciju konsolidiranih financijskih izvještaja kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima". U slučaju iz fusnote 27, ovo može glasiti: "Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima".

tada završenu. Nismo bili u mogućnosti prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze o knjigovodstvenoj vrijednosti ulaganja društva ABC u XYZ na 31. prosinca 20X1. godine te udjelu društva ABC u neto dobiti društva XYZ za godinu zato što nam je uskraćen pristup financijskim informacijama, menadžmentu i revizorima društva XYZ. Posljedično, nismo bili u mogućnosti utvrditi jesu li potrebna bilo kakva usklađenja tih iznosa.

Mišljenje s rezervom

Prema našem mišljenju, osim mogućih učinaka pitanja navedenog u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom, konsolidirani financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (ili *istinito i fer prikazuju*) financijski položaj Društva ABC i njegovih ovisnih društava na 31. prosinca 20X1. godine, njihovu financijsku uspješnost i novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima

[Oblik i sadržaj ovog dijela revizorova izvješća razlikovat će se ovisno o sadržaju revizorovih drugih odgovornosti izvješćivanja.]

[Revizorov potpis]

[Datum revizorova izvješća]

Ako je, po procjeni angažiranog partnera za grupu, učinak nemogućnosti prikupljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza na financijske izvještaje grupe značajan i prožimajući, angažirani partner za grupu suzdržat će se od mišljenja u skladu s MRevS-om 705.

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 prepoznavanja, analiziranja i nadgledanja poslovnih rizika, kao i rizika prijevare, 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 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 prijevara; i
   - aranžmani za dodjeljivanje ovlasti i odgovornosti menadžmentu komponente.

2. Interna revizija može biti smatrana dijelom sveukupnih kontrola na razini grupe, na primjer kada je funkcija interne revizije centralizirana. MRevS 610[30] bavi se ocjenom angažiranog tima za grupu o kompetenciji i objektivnosti interne revizije gdje tim planira koristiti se radom interne revizije.

Proces konsolidacije

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 stranaka 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

[30] MRevS 610 "Korištenje radom internih revizora", točka 9.

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 stranaka.
- 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 konfirmacija revizora komponente

Namjera pisma u nastavku nije da predstavlja standardno pismo. Konfirmacije mogu varirati od jednog revizora komponente do drugog te od jednog razdoblja do drugog.

Konfirmacije 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 da:

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. Surađivat 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 regulativne agencije].
2. Imamo razumijevanje Međunarodnih revizijskih standarda i [navedi ostale nacionalne standarde primjenjive na reviziju financijskih izvještaja grupe] koje je dostatno za ispunjavanje naših odgovornosti u reviziji financijskih izvještaja grupe, i obavit 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 izjava, 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 angažiranog tima 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, upotreba 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 posebno, zahtjevi neovisnosti.*
- *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 trivijalnima za financijske izvještaje grupe.*
- *Popis povezanih stranaka pripremljen od strane menadžmenta grupe i bilo koje druge povezane stranke o kojima angažirani tim za grupu ima saznanje te zahtjev da angažirani tim za grupu pravovremeno obavijesti revizora komponente o povezanim strankama 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 statutarnim 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 interne revizije, temeljeni na poslu obavljenom nad kontrolama u komponenti ili relevantnim za komponentu.
- Zahtjev za pravovremenu komunikaciju 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 izjavom 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:
  - značajna računovodstvena, izvještajna i revizijska pitanja, uključujući računovodstvene procjene i povezane prosudbe;
  - pitanja o statusu vremenske neograničenosti poslovanja komponente;
  - pitanja o tužbama i tužbenim potraživanjima; i
  - 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 kada je dovršen rad s financijskim informacijama komponente*.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 600 "Posebna razmatranja - revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente)" Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 610
KORIŠTENJE RADOM INTERNIH REVIZORA

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

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1-2
Odnos interne revizije i eksternog revizora	3-4
Datum stupanja na snagu	5
Cilj	6
Definicije	7
Zahtjevi	
Treba li i u kojem opsegu koristiti rad internih revizora	8-10
Korištenje radom internih revizora	11-12
Dokumentacija	13
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Cilj ovog MRevS-a	A1-A2
Djelokrug rada interne revizije	A3
Treba li i u kojem opsegu koristiti rad internih revizora	A4-A5
Korištenje radom internih revizora	A6

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 610 “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

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj MRevS odnosi se na situacije u kojima se eksterni revizor koristi radom internog revizora, odnosno na situacije u kojima je eksterni revizor utvrdio da je, u skladu s MRevS-om 315[1], interna revizija relevantna za provođenje revizijskih postupaka. (Vidjeti točke A1-A2.)

2. Ovaj standard ne odnosi se na primjere kada osoblje interne revizije pomaže eksternom revizoru u obavljanju postupaka vezanih uz eksternu reviziju.

Odnos interne revizije i eksternog revizora

3. Djelokrug rada interne revizije determiniran je od strane menadžmenta. Iako se djelokrug rada interne i eksterne revizije međusobno razlikuju, ipak određeni postupci kojima interna i eksterna revizija postižu svoje ciljeve mogu biti slični. (Vidjeti točku A3.)

4. Bez obzira na stupanj autonomije i objektivnosti, interna revizija ne može osigurati isti stupanj neovisnosti koji je potreban eksternom revizoru kada izražava mišljenje o financijskim izvještajima. Eksterni revizor ima isključivu odgovornost za izraženo mišljenje i ta se odgovornost ne umanjuje zbog toga što je koristio rad internog revizora.

Datum stupanja na snagu

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

Ciljevi

6. U okolnostima kada kod subjekta postoji organizirana funkcija interne revizije, eksterni revizor treba:

   (a) utvrditi treba li i u kojem opsegu koristiti rad internih revizora;

   (b) ako se koristi rad internog revizora, utvrditi je li je on adekvatan za svrhu revizije.

Definicije

7. Za potrebe ovog MRevS-a navedeni pojmovi imaju sljedeća značenja:

   (a) Funkcija interne revizije – ocjenjivačka funkcija formirana ili određena kao servis subjekta. Njezine zadaće, između ostalog, uključuju ispitivanje, ocjenjivanje i monitoring adekvatnosti i učinkovitosti internih kontrola.

---

[1] MRevS 315 "Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja", točka 23.

(b) Interni revizori – osobe koje provode aktivnosti interne revizije. Interni revizori mogu pripadati odjelu interne revizije ili nekoj drugoj ekvivalentnoj službi.

Zahtjevi

Utvrđivanje treba li i u kojem opsegu koristiti rad internih revizora

8. Eksterni revizor treba razmotriti:

   (a) je li rad internog revizora adekvatan za svrhu revizije; i

   (b) ako je rad internog revizora adekvatan, očekivani učinak takvog rada na prirodu, vremenski raspored i opseg revizorskih procedura.

9. Prilikom utvrđivanja je li rad internog revizora adekvatan za svrhu revizije, revizor treba ocijeniti:

   (a) nepristranost funkcije interne revizije;

   (b) stručnu kompetentnost internog revizora;

   (c) je li posao internog revizora obavljen profesionalno;

   (d) postoji li vjerojatnost učinkovite komunikacije između internog i eksternog revizora. (Vidjeti točku A4.)

10. U određivanju očekivanog učinka rada internog revizora na prirodu, vremenski raspored ili opseg revizorskih postupaka, eksterni revizor treba razmotriti:

    (a) prirodu i djelokrug rada koji je interni revizor obavio ili treba obaviti;

    (b) procijenjeni rizik značajnih pogrešnih prikazivanja vezan uz određene transakcije, salda i objavljivanja; i

    (c) stupanj subjektivnosti uključen u ocjenu revizorskih dokaza koje je prikupio interni revizor. (Vidjeti točku A5.)

Korištenje radom internog revizora

11. Eksterni revizor treba provesti određene revizorske postupke kako bi ocijenio adekvatnost rada internog revizora za potrebe eksterne revizije. (Vidjeti točku A6.)

12. Prilikom utvrđivanja adekvatnosti rada internog revizora, eksterni revizor treba ocijeniti:

    (a) je li rad obavio interni revizor koji posjeduje adekvatno obrazovanje i stručnost;

    (b) je li rad pomoćnika nadgledavan i provjeravan od strane nadređene osobe te je li dokumentiran;

    (c) je li interni revizor osigurao dovoljno revizorskih dokaza kako bi mogao donositi razumne zaključke;

(d) odgovaraju li stvoreni zaključci okolnostima pod kojima su nastali i jesu li sastavljeni izvještaji u skladu s rezultatima obavljena rada;

(e) jesu li odstupanja ili neuobičajene stavke koje je interni revizor otkrio primjereno razriješeni.

Dokumentacija

13. Ako eksterni revizor koristi rad internog revizora, tada u revizorskoj dokumentaciji treba uključiti zaključke vezane uz ocjenu rada internog revizora i revizorske postupke koje je obavio u vezi s tim radom, a u skladu sa točkom 11.[2]

***

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Djelokrug ovog MRevS-a (Vidjeti točku 1.)

A1. Kao što je objašnjeno u MRevS-u 315,[3] funkcija interne revizije može biti značajna za eksternu reviziju ako su aktivnosti i priroda odgovornosti interne revizije povezane s financijskim izvještavanjem subjekta i ako revizor očekuje koristiti rad internog revizora radi modifikacije prirode, vremenskog rasporeda ili smanjenja opsega planiranih revizorskih postupaka.

A2. Kao posljedica postupanja u skladu s odredbama ovog MRevS-a moguća je situacija gdje eksterni revizor ponovno provede procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, a koju je prethodno proveo interni revizor. Posljedično, to može utjecati na utvrđivanje relevantnosti funkcije interne revizije na eksternu reviziju. Eksterni revizor može odlučiti da se u procesu provođenja revizije ne koristi radom internih revizora. U takvim okolnostima, daljnje aplikacije ovog MRevS-a neće biti potrebne.

Ciljevi interne revizije

A3. Ciljevi funkcioniranja interne revizije međusobno se razlikuju ovisno o veličini i strukturi subjekta te zahtjevima menadžmenta, odnosno osoba zaduženih za upravljanje. Aktivnosti interne revizije mogu uključivati sljedeće:

- Monitoring internih kontrola. Internoj reviziji može biti pridružena odgovornost za pregledavanje kontrola, monitoring njihova djelovanja te davanje preporuka za njihovo poboljšanje.
- Ispitivanje financijskih i poslovnih informacija. To može uključivati pregled načina određivanja, mjerenja, razvrstavanja i izvještavanja o financijskim i po-

[2] MRevS 230 "Revizijska dokumentacija", točke 8-11 i točka A6.

[3] MRevS 315, točka A101.

slovnim informacijama, kao i propitkivanje o pojedinačnim stavkama, uključujući detaljno testiranje transakcija, salda i postupaka.

- Pregled poslovnih aktivnosti. To može uključivati pregled, ocjenu ekonomičnosti, efikasnosti i uspješnosti, uključujući i nefinancijske aktivnosti.
- Provjeru usklađenosti sa zakonskim propisima i drugom regulativom. Podrazumijeva provjeru usklađenosti sa zakonima, kao i drugim regulativama, ali i usklađenost s usvojenim smjernicama i politikom menadžmenta te drugim internim zahtjevima.
- Upravljanje rizikom. Interna revizija može pomoći u utvrđivanju i ocjeni izloženosti riziku te doprinijeti poboljšanju sustava kontrola i upravljanja rizikom.
- Upravljanje. Interna revizija može ocijeniti procese upravljanja i dostignuća na području etike, uspješnosti i odgovornosti, vezu rizika i kontrolnih informacija za određena područja organizacije te učinkovitost komunikacije između onih koji su zaduženi za upravljanje, internih i eksternih revizora i menadžmenta.

Treba li i u kojem opsegu koristiti rad internih revizora

Adekvatnost rada internog revizora za svrhu eksterne revizije (Vidjeti točku 9.)

A4. Čimbenici, odnosno pitanja koja mogu utjecati na revizorovo prosudbu je li rad internog revizora adekvatan za svrhu revizije uključuju:

Objektivnost

- status interne revizije u organizacijskoj strukturi subjekta i njegov utjecaj na objektivnost internog revizora;
- dostavlja li interna revizija izvještaje direktno najvišoj razini menadžmenta;
- jesu li interni revizori oslobođeni od drugih odgovornosti za poslovanje;
- nadziru li u kontekstu interne revizije osobe zadužene za upravljanje odluke zaposlenih;
- postoje li određeni uvjeti ili ograničenja koja nameće menadžment; i
- daje li i u kojem opsegu menadžment određene preporuke internoj reviziji te kako su one iskazane.

Stručne kompetencije

- je li interni revizor član relevantnih strukovnih udruženja;
- posjeduje li interni revizor adekvatno stručno obrazovanje i znanje potrebno za obavljanje interne revizije; i
- postoji li utvrđena politika zapošljavanja i edukacije revizora.

Profesionalna dužna pažnja

- jesu li aktivnosti interne revizije primjereno planirane, nadzirane, pregledane i dokumentirane; i
- postoje li adekvatni revizijski priručnici i druga literatura, programi rada i radna dokumentacija.

Komunikacija

Komunikacija između eksternog i internog revizora može biti učinkovita ako interni revizor može slobodno, bez ograničenja, komunicirati s eksternim revizorom i:

- ako se sastanci održavaju u određenim intervalima tijekom razdoblja;
- eksterni revizor treba biti konzultiran, treba imati pristup relevantnim izvješćima internog revizora i treba biti upoznat sa svim značajnim pitanjima koje je uočio interni revizor, a koja mogu utjecati na rad eksternog revizora; i
- eksterni revizor izvještava internog revizora o značajnim pitanjima koja mogu imati utjecaja na rad interne revizije.

Očekivani učinak rada internog revizora na vrste, vremenski raspored i obujam postupaka eksternog revizora (Vidjeti točku 10.)

A5. Ako je rad internog revizora značajan čimbenik u određivanju vrsta, vremenskog rasporeda i obujma postupaka eksternog revizora, korisno može biti s internim revizorom unaprijed usuglasiti sljedeća pitanja:

- vremenski raspored rada;
- opseg revizijskog obuhvata;
- značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu (i ako je primjenjivo, razinu značajnosti za određene transakcije, stanja ili objavljivanja);
- predložene metode odabiranja uzorka; i
- postupke vezane uz pregled i izvještavanje.

Korištenje radom internog revizora (Vidjeti točku 11.)

A6. Vrste, vremenski raspored i obujam revizijskih postupaka koji će se provesti nad radom internog revizora zavisit će o prosudbi eksternog revizora o riziku značajnog pogrešnog prikazivanja, ocjeni funkcioniranja interne revizije i ocjeni rada internog revizora. Ti postupci mogu uključivati:

- ponovno ispitivanje stavaka koje su prethodno ispitivane od strane internog revizora;

- ispitivanje ostalih sličnih stavaka; i
- promatranje postupaka koje je interni revizor proveo.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 610 "Korištenje radom internih revizora" Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 620
KORIŠTENJE RADOM REVIZOROVOG EKSPERTA

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

SADRŽAJ

	Točka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1-2
Revizorova odgovornost za revizijsko mišljenje	3
Datum stupanja na snagu	4
Ciljevi	5
Definicije	6
Zahtjevi	
Utvrđivanje potrebe za revizorovim ekspertom	7
Vrste, vremenski raspored i obujam revizijskih postupaka	8
Kompetentnost, sposobnost i objektivnost revizorovog eksperta	9
Stjecanje razumijevanja područja ekspertize revizorovog eksperta	10
Sporazum s revizorovim ekspertom	11
Ocjenjivanje adekvatnosti rada revizorovog eksperta	12-13
Pozivanje na revizorovog eksperta u revizorovom izvješću	14-15
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Definicija eksperta	A1-A3
Utvrđivanje potrebe za revizorovim ekspertom	A4-A9
Vrste, vremenski raspored i obujam revizijskih postupaka	A10-A13
Kompetentnost, sposobnost i objektivnost revizorovog eksperta	A14-A20
Stjecanje razumijevanja područja ekspertize revizorovog eksperta	A21-A22
Sporazum s revizorovim ekspertom	A23-A31
Ocjenjivanje adekvatnosti rada revizorovog eksperta	A32-A40

Pozivanje na revizorovog eksperta u revizorovom izvješću..... A41-A42

Dodatak: Razmatranja za sporazum između revizora i revizorovog eksperta

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 620 “Korištenje radom revizorovog eksperta” 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

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) bavi se revizorovim odgovornostima u vezi s radom pojedinca ili organizacije za ekspertize izvan područja računovodstva ili revizije, kada se rad koristi kako bi pomogao revizoru u pribavljanju dostatnih i primjerenih revizorskih dokaza.

2. Ovaj MRevS ne odnosi se na:

   (a) situacije u kojima angažirani tim uključuje članove ili se konzultira s osobom ili organizacijom za ekspertize u specijalizirana područja računovodstva ili revizije, koje uređuje MRevS 220[1], ili

   (b) revizorovo korištenje radom pojedinaca ili organizacija s ekspertnim znanjima i vještinama 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 ekspert) što se uređuje MRevS-om 500[2].

Revizorova odgovornost za revizijsko mišljenje

3. Revizor ima osobnu odgovornost za izražavanje mišljenja i ta se odgovornost ne umanjuje zbog toga što je revizor koristio rad revizorovog eksperta. Ipak, ako revizor koristeći se radom revizorovog eksperta, slijedeći ovaj MRevS, zaključi da je rad eksperta adekvatan za revizorove svrhe, on može prihvatiti nalaze, odnosno zaključke eksperta kao prikladne revizijske dokaze.

Datum stupanja na snagu

4. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma.

Ciljevi

5. Ciljevi revizora su:

   (a) utvrditi hoće li se koristiti radom svoga eksperta; i

   (b) ako se koristi radom svoga eksperta, utvrditi je li rad eksperta prikladan za svrhe revizije.

---

[1] MRevS 220 "Kontrola kvalitete za revizije financijskih izvještaja" , točke A10, A20-A22.

[2] MRevS 500 "Revizijski dokazi", točke A34-A48.

Definicije

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

   (a) Revizorov ekspert – osoba ili tvrtka 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 ekspert može biti neki interni revizorov ekspert (koji je partner[3] ili član osoblja, uključujući privremenog člana osoblja, revizorske tvrtke ili umrežene tvrtke) ili neki vanjski revizorski ekspert. (Vidjeti točke A1-A3.)

   (b) Ekspertiza – vještine, znanja i iskustvo u određenom području.

   (c) Menadžmentov ekspert – osoba ili tvrtka 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 ekspertom

7. Ako je za stjecanje dostatnih revizijskih dokaza potrebna ekspertiza izvan područja računovodstva ili revizije, revizor će utvrditi hoće li se koristiti radom svoga eksperta. (Vidjeti točke A4-A9.)

Vrste, vremenski raspored i obujam revizijskih postupaka

8. Vrste, vremenski raspored i obujam 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 će razmotriti: (Vidjeti točku A10.)

   (a) vrstu problematike na koju se odnosi rad eksperta;

   (b) rizike značajnih pogrešnih prikazivanja u području na koje se odnosi rad eksperta;

   (c) značajnost rada eksperta u kontekstu cjelokupne revizije;

   (d) revizorovo znanje i iskustvo iz prethodnih angažmana eksperta; i

   (e) je li ekspert podvrgnut politikama i postupcima kontrole kvalitete revizorske tvrtke. (Vidjeti točke A11-A13.)

---

[3] "Partner" i "tvrtka", kada je primjenjivo, trebaju se shvaćati u značenju koja imaju njihove istoznačnice u javnom sektoru.

Kompetentnost, sposobnost i nepristranost eksperta

9. Revizor će ocijeniti posjeduje li njegov ekspert potrebnu kompetentnost, sposobnost i nepristranost potrebnu za svrhu revizije. U slučaju angažmana eksternog eksperta, ocjena objektivnosti uključit će upite u vezi s interesima i odnosima koji mogu ugroziti objektivnost eksperta. (Vidjeti točke A14-A20.)

Stjecanje razumijevanja područja ekspertize revizorovog eksperta

10. Revizor će steći dovoljno razumijevanje područja ekspertize svoga eksperta kako bi mu omogućilo da:

    (a) utvrdi vrstu, djelokrug i ciljeve rada eksperta za potrebe revizije; i

    (b) ocijeni adekvatnost takvog rada za potrebe revizije.

Sporazum s revizorovim ekspertom

11. Revizor će s ekspertom usuglasiti, u pisanom obliku kada je odgovarajuće, sljedeća pitanja: (Vidjeti točke A23-A26.)

    (a) vrstu, djelokrug i ciljeve takvog rada eksperta; (Vidjeti točku A27.)

    (b) ulogu i odgovornost revizora, kao i ulogu i odgovornost eksperta; (Vidjeti točke A28-A29.)

    (c) vrste, vremenski raspored i obujam komunikacije između revizora i tog eksperta, uključujući oblik izvještaja koji će dati taj ekspert; i (Vidjeti točku A30.)

    (d) potrebu da se revizorov ekspert pridržava zahtjeva povjerljivosti. (Vidjeti točku A31.)

Ocjenjivanje adekvatnosti rada revizorovog eksperta

12. Revizor će ocijeniti adekvatnost rada svog eksperta za svrhu revizije, uključujući: (Vidjeti točku A32.)

    (a) relevantnost i opravdanost ekspertovih nalaza, odnosno zaključaka i njihovu konzistentnost s ostalim revizijskim dokazima; (Vidjeti točke A33-A34.)

    (b) ukoliko rad eksperta uključuje upotrebu značajnih pretpostavki i metoda, relevantnost i opravdanost takvih pretpostavki i metoda u danim okolnostima; i (Vidjeti točke A35-A37.)

    (c) ukoliko rad eksperta 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 eksperta nije adekvatan za svrhu revizije, revizor će: (Vidjeti točku A40.)

(a) usuglasiti sa ekspertom vrste i obujam daljnjih radnji; i

(b) obaviti dodatne revizijske postupke primjerene tim okolnostima.

Pozivanje na revizorovog eksperta u revizorovom izvješću

14. Revizor se neće pozvati na rad eksperta u revizorovom izvješću s pozitivnim mišljenjem, osim ako to ne zahtijeva zakon ili regulativa. Ako zakon ili regulativa zahtjeva takvo pozivanje, revizor će u svom izvješću navesti da takvo pozivanje ne umanjuje revizorovu odgovornost za revizorovo mišljenje. (Vidjeti točku A41.)

15. Ako se revizor u svom izvješću ipak pozove na rad svog eksperta, jer je takav poziv važan za razumijevanje modifikacije revizorovog mišljenja, revizor će 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 eksperta (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, antikviteta, 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 kada 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 eksperta za porezni zakon. Prvi nije ekspert u smislu ovog MRevS-a jer je u domeni računovodstvene ekspertize, dok je drugi ekspert 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, naročito 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.[4]

A3. Prosudbu je također važno primijeniti kada se razmatra kako se na zahtjeve ovog MRevS-a odnosi činjenica da revizorov ekspert može biti pojedinac ili organizacija. Na primjer, kada se ocjenjuje kompetentnost, sposobnost i objektivnost revizorovog eksperta, može se dogoditi da je ekspert neka organizacija čije je usluge revizor već koristio, dok revizor nema prethodno iskustvo s individualnim ekspertom kojem je ta organizacija dodijelila određeni angažman; ili može biti suprotno, tj. revizor može biti upoznat s radom pojedinačnog eksperta, ali ne i sa organizacijom kojoj ekspert pripada. U svakom slučaju, i osobna obilježja pojedinca eksperta kao i menadžerska obilježja organizacije (kao što je to sustav kontrole kvalitete koju organizacija primjenjuje) mogu biti relevantni za revizorovu procjenu.

Utvrđivanje potrebe za revizorovim ekspertom (Vidjeti točku 7.)

A4. Revizorov ekspert može potreban kako bi pomogao revizoru u jednom ili više od sljedećeg:

- stjecanju razumijevanja poslovanja subjekta i njegovog okruženja, kao i njegovih internih kontrola;
- prepoznavanju 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 tvrdnju, 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 kada 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

[4] Na primjer, Međunarodni standard za edukaciju 8 "Zahtjevi kompetencija za profesionalnih revizora" može biti od pomoći.

posjeduje dovoljno znanja iz područja ekspertize. Ako u pripremanju financijskih izvještaja menadžment ne posjeduje sva potrebna znanja, menadžmentov ekspert može se koristiti za bavljenje s rizicima iz područja ekspertize. Relevantne kontrole, uključujući kontrole povezane s radom menadžmentovog eksperta, 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 ekspert koji nije dio angažiranog tima, zajedno imaju prikladne kompetencije i sposobnosti obavljanja angažmana.[5] Nadalje, od revizora se zahtijeva da ustanovi vrste, vremenski raspored i obujam izvora potrebnih za obavljanje angažmana.[6] Revizorovo utvrđivanje hoće li koristiti rad revizorovog eksperta i ako da, kada i u kojem obujmu, pomaže revizoru u ostvarivanju tih zahtjeva. Revizor će možda trebati izmijeniti prijašnju odluku vezanu uz angažman eksperta ovisno o toku revizije ili o promjeni prvotnih okolnosti.

A7. Revizor koji nije ekspert u relevantnom području izvan računovodstva ili revizije ipak može steći dovoljno razumijevanje o tom području kako bi obavio reviziju bez angažmana eksperta. 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 ekspertom u vezi sa specifičnim skupom okolnosti nastalim u angažmanu kada su ekspertu dane sve relevantne činjenice koje će mu omogućiti davanje stručnog savjeta o određenom pitanju[7]; i
- diskusije s revizorima koji su obavljali slične angažmane.

A8. U drugim slučajevima, revizor može odrediti je li potrebno, ili može izabrati, koristiti svog eksperta kako bi mu pomagao u pribavljanju dostatnih i primjerenih revizorskih dokaza. Prilikom donošenja odluke o angažmanu eksperta treba uvažiti sljedeća razmatranja:

- je li menadžment koristio menadžmentovog eksperta pri izradi financijskih izvještaja; (Vidjeti točku A9.)

---

5 MRevS 220, točka 14.

6 MRevS 300 "Planiranje revizije financijskih izvještaja", točka 8(e).

7 MRevS 220, točka A21.

- vrstu i značajnost problematike, uključujući i njezinu složenost;
- rizik značajnih pogrešnih prikazivanja u toj problematici; i
- očekivane vrste postupaka za reagiranje na prepoznate rizike, uključujući revizorovo znanje i iskustvo s radom eksperta na tim područjima kao i dostupnost alternativnih izvora revizijskih dokaza.

A9. U slučaju da menadžment koristi rad svog eksperta u pripremanju financijskih izvještaja, na revizorovu odluku o tome hoće li angažirati svog eksperta također mogu utjecati faktori kao što su:

- vrsta, djelokrug i ciljevi rada menadžmentovog eksperta;
- je li menadžmentov ekspert zaposlen u subjektu ili je to stranka angažirana radi izvršenja određene usluge;
- obujam u kojem menadžment može kontrolirati ili imati utjecaj na rad takvog eksperta;
- kompetentnost i sposobnost menadžmentovog eksperta;
- je li taj ekspert podložan tehničkim standardima izvođenja ili drugim zahtjevima struke; i
- kontrole koje subjekt ima nad radom takvog eksperta.

MRevS 500[8] sadrži zahtjeve i upute u pogledu utjecaja kompetentnosti, sposobnosti i objektivnosti menadžmentovog eksperta na pouzdanost revizijskih dokaza.

Vrste, vremenski raspored i obujam revizijskih postupaka (Vidjeti točku 8.)

A10. Vrste, vremenski raspored i obujam 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 eksperta odnosi se na posebno značajnu problematiku koja uključuje složene i subjektivne prosudbe;
- revizor nije prethodno koristio rad eksperta i nema prethodna saznanja o njegovoj kompetentnosti, sposobnosti i objektivnosti;
- revizorov ekspert se ne koristi radi savjetovanja o pojedinim pitanjima već provodi postupke koji su integralni dio revizije; i

[8] MRevS, točka 8.

- ekspert je za revizora eksterna stranka i zbog toga nije izvrgnut tvrtkinoj politici i postupcima kontrole kvalitete.

Politike i postupci kontrole kvalitete revizorske tvrtke (Vidjeti točku 8(e).)

A11. Revizorov interni ekspert može biti partner ili zaposlenik, uključujući i privremeno zaposlene u revizorskoj tvrtki, i zbog toga je izvrgnut politici i postupcima kontrole kvalitete te tvrtke u skladu s Međunarodnim standardom kontrole kvalitete 1[9] ili sukladno nacionalnim zahtjevima[10], ovisno o tome koji su zahtjevniji. Alternativno, interni ekspert može biti partner ili zaposlenik, uključujući i privremeno zaposlene iz umrežene tvrtke, koji primjenjuju zajedničke politike i postupke kontrole kvalitete kao i revizorska tvrtka.

A12. Revizorov eksterni ekspert nije član angažiranog revizorskog tima i stoga nije izvrgnut politici i postupcima kontrole kvalitete u skladu s Međunarodnim standardom kontrole kvalitete 1.[11] U nekim sustavima, zakon ili druga regulativa može zahtijevati da revizorov eksterni ekspert 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 tvrtke, osim ako informacije dobivene od tvrtke ili drugih strana ne upućuju na drugačiji zaključak.[12] Obujam takvog pouzdanja ovisit će o okolnostima i može utjecati na vrste, vremenski raspored i obujam revizijskih postupaka u vezi s pitanjima kao što su:

- kompetentnost i sposobnost, promatrano kroz programe uvježbavanja i obučavanje (regrutiranje) novih osoba;
- objektivnost. Revizorov interni ekspert podložan je relevantnim etičkim zahtjevima, kao i onima koji se odnose na neovisnost;
- revizorova ocjena adekvatnosti rada revizorovog eksperta. Na primjer, programi uvježbavanja unutar tvrtke mogu omogućiti da interni ekspert stekne primjereno razumijevanje povezanosti svog rada s procesom revizije. Oslanjanje na takvo uvježbavanje i ostale procese unutar tvrtke, kao što su protokoli za djelokrug rada revizorovog internog eksperta, mogu utjecati na vrste, vremenski raspored i obujam revizijskih postupaka za ocjenu adekvatnosti rada eksperta;

---

9 Međunarodni standardi kontrole kvalitete 1 "Kontrola kvalitete za tvrtke koje obavljaju revizije i uvide financijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge", točka 12(f).

10 MRevS 220, točka 2.

11 Međunarodni standardi kontrole kvalitete 1, točka 12(f).

12 MRevS 220, točka 4.

- pridržavanje zakonskih i drugih regulativnih zahtjeva, kroz nadgledanje procesa; i
- sporazum s revizorovim ekspertom.

Takvo pouzdanje ne smanjuje revizorovu odgovornost u pogledu zahtjeva ovog MRevS-a.

Kompetentnost, sposobnost i objektivnost eksperta (Vidjeti točku 9.)

A14. Kompetentnost, sposobnost i objektivnost revizorovog eksperta čimbenici su koji značajno utječu na procjenu adekvatnosti rada eksperta u svrhu revizije. Kompetentnost je povezana s vrstom i razinom ekspertize revizorovog eksperta. Sposobnost se odnosi na mogućnost eksperta da primjeni 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 efekte koje predrasude, sukob interesa ili neki drugi utjecaji mogu imati na profesionalnu ili poslovnu procjenu revizorovog eksperta.

A15. Informacije vezane uz ocjenu kompetentnosti, sposobnosti i objektivnosti revizorovog eksperta mogu doći iz različitih izvora, kao što su:

- osobno iskustvo iz prethodnog rada tog eksperta;
- razgovor s ekspertom;
- razgovor s drugim revizorima ili drugim osobama koje su upoznate s radom konkretnog eksperta;
- poznavanje kvalifikacije eksperta, članstvo u organizacijama i strukovnim udruženjima, stručni certifikati ili drugi načini eksterne valorizacije rada eksperta;
- članci ili knjige koje je ekspert objavio; i
- politike i postupci kontrole kvalitete revizorske tvrtke. (Vidjeti točke A11-A13.)

A16. Prilikom ocjenjivanja kompetentnosti, sposobnosti i objektivnosti revizorovog eksperta 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:

- značaj kompetencija revizorovog eksperta za područje za koje će biti angažiran, uključujući područje specijalizacije eksperta. Tako se, na primjer, određeni ak-

tuar može specijalizirati za osiguranje nekretnina ili nesreća, što znači da može pružiti ograničenu ekspertizu u vezi s izračunom mirovine;

- kompetencije revizorovog eksperta u vezi s relevantnim računovodstvenim i revizorskim 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 izvršiti ponovnu procjenu kompetencija, sposobnosti i objektivnosti eksperta.

A18. Širok raspon okolnosti može ugrožavati objektivnost kao što su, na primjer, osobni interesi, lobiranje, zbližavanje, samokontrole itd. Zaštite mogu eliminirati ili smanjiti takve prijetnje i mogu ih kreirati eksterne strukture (na primjer, profesije eksperata, zakonodavstvo ili regulativa) ili okruženja u kojem ekspert djeluje (na primjer, politike i postupci kontrole kvalitete). Također mogu postojati zaštite specifične za određeni revizijski angažman.

A19. Ocjena značajnosti prijetnje objektivnosti te toga jesu li potrebne zaštite ovisi, između ostalog, i o ulozi revizorovog eksperta i značajnosti njegovog rada u kontekstu revizije. Mogu postojati određene okolnosti u kojima zaštite ne mogu smanjiti prijetnje na prihvatljivu razinu, na primjer, ako je predloženi revizorov ekspert pojedinac koji ima značajnu ulogu u pripremi informacija koje se revidiraju, tj. ako je revizorov ekspert ujedno i menadžmentov ekspert.

A20. Prilikom ocjene objektivnosti revizorovog eksternog eksperta, može biti relevantno sljedeće:

(a) raspitati se o eventualnoj interesnoj povezanosti eksperta i subjekta koja može utjecati na njegovu objektivnost;

(b) raspraviti s ekspertom bilo koju primjenjivu zaštitu, uključujući profesionalne zahtjeve koji se na njega odnose i ocijeniti je li zaštita adekvatna za smanjenje prijetnji na prihvatljivu razinu. Interesi i odnosi koji mogu biti relevantni za raspravu s ekspertom uključuju:

- financijske interese;
- poslovnu i osobnu povezanost; i
- revizorovo pružanje drugih usluga, uključujući preko organizacije u slučaju kada se organizacija pojavljuje u ulozi eksperta.

U određenim slučajevima, revizor može od svog eksternog eksperta zatražiti pisanu izjavu o interesima i odnosima koje taj ekspert ima sa subjektom.

Stjecanje razumijevanja područja ekspertize revizorovog eksperta (Vidjeti točku 10.)

A21. Revizor može steći razumijevanje o području djelovanja svog eksperta na načine opisane u točki A7 ili putem razgovora s ekspertom.

A22. Aspekti značajni za revizorovo razumijevanje ekspertovog rada uključuju sljedeće:

- ima li područje rada eksperta 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 ekspert koristio, uključujući i modele gdje je to primjenjivo, i jesu li oni općeprihvaćeni u području rada eksperta te prikladni u svrhu financijskog izvještavanja; i
- prirodu internih i eksternih informacija koje ekspert koristi.

Sporazum s revizorovim ekspertom (Vidjeti točku 11.)

A23. Vrste, djelokrug i ciljevi rada revizorovog eksperta mogu značajno varirati, ovisno o okolnostima, tj. o ulozi i odgovornosti revizora i eksperta, vrsti, vremenskom rasporedu i obujmu komunikacije između eksperta i revizora. Zbog toga se zahtijeva usuglašavanje tih pitanja između revizora i eksperta, bez obzira na to radi li se o internom ili eksternom ekspertu.

A24. Pitanja navedena u točki 8 mogu utjecati na razinu detalja i formalnost sporazuma između revizora i eksperta uključujući, gdje je to prikladno, pisani oblik sporazuma. Na primjer, čimbenici koji ukazuju na potrebu izrade pisanog sporazuma ili izrade detaljnijeg sporazuma od uobičajenog su:

- revizorov ekspert će imati pristup povjerljivim informacijama;
- uloga i odgovornost revizora i eksperta razlikuju se od uobičajenih situacija;
- zahtijeva se primjena različitih zakonodavstava više država;
- područje ekspertovog rada je vrlo složeno;
- revizor nije prethodno koristio rad eksperta; i
- veći obujam rada eksperta i njegova značajnost u kontekstu revizije.

A25. Sporazum između revizora i eksperta 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 ekspertom.

A26. U slučaju kada nema pisanog sporazuma između revizora i eksperta, 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 postupke revizorske tvrtke. U slučaju angažmana internog eksperta utvrđene politike i postupci mogu uključiti određena pravila vezana uz rad takvog eksperta. Obujam dokumentacije u revizorovoj radnoj dokumentaciji ovisi o prirodi takvih politika i postupaka. Na primjer, u tom se kontekstu neka dokumentacija ne mora zahtijevati ako revizorska tvrtka ima razvijene detaljne protokole koji pokrivaju okolnosti u kojima se koristi rad takvog eksperta.

Vrsta, djelokrug i ciljevi rada (Vidjeti točku 11(a).)

A27. Često kada se govori o vrsti, djelokrugu i ciljevima rada eksperta može biti relevantno uključiti raspravu o tehničkim standardima izvođenja ili drugim zahtjevima struke koje će ekspert slijediti.

Uloga i odgovornost (Vidjeti točku 11(b).)

A28. Sporazum o ulozi i odgovornosti revizora i eksperta može uključivati sljedeća pitanja:

- hoće li revizor ili ekspert izvoditi detaljne testove izvora podataka; i
- pristanak da revizor raspravi nalaze i zaključke eksperta sa subjektom i da, ako je potrebno, uključi detalje tih nalaza u osnovu za modificirano mišljenje u revizorovo izvješće; i (Vidjeti točku A42.)
- suglasnost da se eksperta informira o revizorovim zaključcima veznim uz rad eksperta.

Radna dokumentacija (Vidjeti točku 11(b).)

A29. Sporazum o ulozi i odgovornosti revizora i eksperta također može uključiti odredbe o pristupu i zadržavanju bilo kojih drugih radnih materijala. Ako je ekspert član angažiranog tima, tada njegova radna dokumentacija predstavlja dio ukupne revizorove dokumentacije. Ako sporazumom nije drugačije određeno, radna dokumentacija eksternog eksperta 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 obujma ekspertovih postupaka s drugim aktivnostima u procesu revizije, ali i primjerenu modifikaciju ekspertovih ciljeva za vrijeme obavljanja revizije. Tako, primjerice, kada se rad eksperta odnosi na revizorove zaključke u vezi sa značajnim rizikom, i pisani izvještaj eksperta sa zaključcima kao i usmeni izvještaji

u toku provođenja aktivnosti mogu biti primjereni. Određivanje partnera ili zaposlenika koji će surađivati s ekspertom, kao i postupci komuniciranja između eksperta 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 ekspert primjenjuju relevantne zahtjeve etike. Također, određene dodatne zahtjeve može nametnuti zakon ili regulativa. Subjekt također može imati zahtjeve da se specifične odredbe o povjerljivosti usuglase s ekspertom.

Ocjenjivanje adekvatnosti rada revizorovog eksperta (Vidjeti točku 12.)

A32. Revizorova ocjena kompetencija, sposobnosti i objektivnosti revizorovog eksperta, revizorova upućenost u područje ekspertize i vrstu rada eksperta utječu na vrste, vremenski raspored i obujam revizijskih postupka za ocjenu adekvatnosti rada eksperta za svrhu revizije.

Nalazi i zaključci eksperta (Vidjeti točku 12(a).)

A33. Specifični postupci za ocjenu adekvatnosti rada eksperta za svrhu revizije mogu uključiti:

- raspitivanje o ekspertu;
- ponovni pregled radnih materijala i izvještaja eksperta;
- dokazne postupke kao što su, na primjer:

  opromatranje rada eksperta;

  - o ispitivanje objavljenih podataka, kao što su statistički izvještaji iz uglednih, pouzdanih izvora;
  - o konfirmiranje relevantnih pitanja s trećim strankama;
  - o provođenje detaljnih analitičkih testova; i
  - o ponovno izvođenje izračuna;
- rasprave s drugim ekspertom kada, na primjer, nalazi ili zaključci eksperta nisu konzistentni s ostalim revizorskim dokazima; i
- rasprave s menadžmentom o izvještaju eksperta.

A34. Relevantni čimbenici za ocjenjivanje relevantnosti i razumnosti nalaza ili zaključaka revizorovog eksperta, 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 ekspertovoj profesiji;
- jasno izraženi, uključujući reference na ciljeve usuglašene s revizorom, djelokrug izvršenog rada i primijenjene standarde;
- temeljeni na prikladnom razdoblju i jesu li, kada 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 ekspert pronašao.

Pretpostavke, metode i izvori podataka

Pretpostavke i metode (Vidjeti točku 12(b).)

A35. Kada revizorov ekspert ocjenjuje pretpostavke i metode koje je menadžment koristio u određivanju računovodstvenih procjena, revizorovi postupci primarno će biti orijentirani na ocjenu je li ekspert adekvatno provjerio te pretpostavke i metode. Ako je posao eksperta primarno usmjeren na stvaranje revizorove točke procjene ili revizorovog raspona za usporedbu s menadžmentovom točkom procjene, revizorovi postupci bit će primarno usmjereni na ocjenjivanje pretpostavki i metoda, uključujući i modela, gdje je to odgovarajuće, koje je koristio njegov ekspert.

A36. MRevS 540[13] razmatra pretpostavke i metode koje koristi menadžment u utvrđivanju računovodstvenih procjena, uključujući upotrebu u određenim slučajevima visoko specijaliziranih u subjektu razvijenih modela. 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 kada ocjenjuje pretpostavke i metode koje je koristio revizorov ekspert.

A37. Kada rad revizorovog eksperta 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 eksperta;
- konzistentni sa zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja;
- ovisni o upotrebi specijaliziranih metoda; i

[13] MRevS 540 "Revidiranje računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti, i s tim povezana objavljivanja", točke 8, 13 i 15.

- konzistentni s onima koje primjenjuje menadžment i ako nisu, razlog tome i kakvi su učinci tih razlika.

Izvori podataka korišteni od strane eksperta (Vidjeti točku 12(c).)

A38. Kada rad revizorovog eksperta uključuje upotrebu posebno značajnih izvora podataka, sljedeći postupci mogu biti korišteni u svrhu provjere tih podataka:

- provjeravanje originalnosti (izvornosti) podataka, što uključuje i dobivanje potrebnog razumijevanja, i gdje je to primjenjivo, testiranje internih kontrola nad podacima kao, i ako je to značajno, kanale prijenosa do eksperta; i
- ponovno pregledavanje podataka u smislu potpunosti i konzistentnosti.

A39. U većini slučajeva, revizor može testirati izvore podataka. Međutim, u nekim drugim slučajevima, kada je vrsta izvora podataka visoko stručna, tada izvore podataka može testirati ekspert. Ako je revizorov ekspert testirao izvore podataka, raspitivanje o tom ekspertu, supervizija ili ponovni pregled testova može biti prikladan način za revizora da ocijeni pouzdanost, potpunost i točnost tih podataka.

Neadekvatan rad (Vidjeti točku 13.)

A40. Ako revizor zaključi da rad njegovog eksperta 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 angažman i revizora i eksperta ili uključiti angažiranje drugog eksperta, tada može biti potrebno da revizor izrazi modificirano mišljenje u revizorovom izvješću u skladu s MRevS-om 705[14] budući da nije pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze.

Pozivanje na revizorovog eksperta u revizorovom izvješću (Vidjeti točke 14-15.)

A41. U određenim slučajevima, zakon ili druga regulativa može zahtijevati pozivanje na rad revizorovog eksperta, na primjer, za svrhu transparentnosti u javnom sektoru.

A42. U određenim okolnostima može biti primjereno u revizorovom izvješću modificiranim mišljenjem pozvati se na rad eksperta kako bi se objasnila vrsta modifikacije. U takvim okolnostima, revizor bi trebao dobiti prethodnu dozvolu eksperta.

[14] MRevS 705 "Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora", točka 6(b).

Dodatak

(Vidjeti točku A25.)

Razmatranja za sporazum između revizora i revizorovog eksperta

Ovaj Dodatak prikazuje pitanja koja revizor može uključiti u sporazum s ekspertom. Sljedeća pitanja služe za ilustraciju i nisu konačna; njihova je namjera poslužiti isključivo kao uputa za primjenu određenih odredbi ovog MRevS-a. Koja će pitanja biti uključena u tekst sporazuma ovisi o dogovorenom angažmanu. Sadržaj ovog Dodatka također može pomoći u razmatranju pitanja koja će biti uključena u sporazum s internim ekspertom.

Vrste, djelokrug i ciljevi rada eksperta

- Vrste i djelokrug postupaka koje će izvesti revizorov ekspert.
- Ciljevi rada revizorovog eksperta u kontekstu značajnosti i utvrđivanja rizika koji se odnose na područje angažmana eksperta i, kada je to relevantno, na primjenjivi okvir financijskog izvještavanja.
- Svi relevantni standardi stručnog izvođenja ili drugi zahtjevi struke koje će ekspert primjenjivati.
- Pretpostavke i metode, uključujući i modele, kada je to primjenjivo, koje će ekspert koristiti i njihov autoritet.
- Datum primjene i, kada je to primjenjivo, razdoblje testiranja, područja rada eksperta, kao i zahtjevi vezani uz naknadne događaje.

Uloga i odgovornost revizora i eksperta

- Relevantni revizijski i računovodstveni standardi i zakonski zahtjevi.
- Pristanak revizorovog eksternog eksperta da revizor može koristiti njegov izvještaj, uključujući i ostale reference u svrhu objave drugima, ili na primjer pozivanje na njega u osnovi za izražavanje modificiranog mišljenja u revizorovom izvješću ili za objavu menadžmentu ili revizijskom odboru.
- Vrste i obujam revizorovog uvida u rad eksperta.
- Hoće li revizor ili njegov eksterni ekspert testirati izvore podataka.
- Pristup revizorovog eksternog revizora evidencijama i datotekama subjekta.
- Komunikacijske procedure između revizorovog eksternog eksperta i subjekta.
- Međusobni pristup radnim materijalima od strane revizora i eksperta.

- Vlasništvo i kontrola radne dokumentacije za vrijeme i nakon angažmana, uključujući zahtjeve za čuvanjem datoteka.
- Odgovornost revizorovog eksternog eksperta da izvodi radnje s potrebnim vještinama i dužnom pažnjom.
- Kompetentnost i sposobnost revizorovog eksternog eksperta da izvede zahtijevani posao.
- Očekivanja da će revizorov eksterni ekspert koristiti sve svoje znanje koje je relevantno za reviziju, a ako ne, da će o tome obavijestiti revizora.
- Ograničenja vezana uz udruženje revizorovog eksternog eksperta s revizorovim izvješćem.
- Suglasnost o informiranju revizorovog eksternog eksperta o revizorovim zaključcima vezanim uz njegov rad.

Komunikacija i izvještavanje

- Metode i učestalost komunikacije uključuju:
  - o način na koji će revizorov eksterni ekspert izvijestiti o svojim nalazima i zaključcima (na primjer, pisani izvještaj, usmeni izvještaj, kontinuirano izvještavanje angažiranog tima); i
  - o određivanje osoba unutar angažiranog tima koje će komunicirati s ekspertom.
- Vrijeme kada će revizorov eksterni ekspert završiti svoj posao i izvijestiti revizora o svojim nalazima ili zaključcima.
- Odgovornost revizorovog eksternog eksperta da pravovremeno izvijesti o mogućem kašnjenju završetka posla, kao i o mogućim rezervama i ograničenjima vezanim uz nalaze ili zaključke.
- Odgovornost revizorovog eksternog eksperta da pravovremeno izvijesti o slučajevima u kojima mu subjekt ograničava pristup podacima, evidencijama i datotekama.
- Odgovornost revizorovog eksternog eksperta da izvijesti revizora o svim informacijama za koje vjeruje da mogu biti relevantne za reviziju, uključujući i promjene u okolnostima o kojima je već prethodno izviješteno.
- Odgovornost revizorovog eksternog eksperta da izvijesti o okolnostima koje mogu utjecati na njegovu objektivnost, kao i one koje utječu na sigurnost koja može eliminirati ili smanjiti takve nepoželjne okolnosti na prihvatljivu razinu.

Povjerljivost

- Potreba revizorovog eksperta da razmatra zahtjeve vezane uz povjerljivost uključuju:
  - o odredbe o povjerljivosti iz relevantnih etičkih kodeksa koje se odnose na revizora;
  - o dodatne zahtjeve koji mogu biti nametnuti od strane zakona ili druge regulative; i
  - o specifične odredbe o povjerenju zahtijevane od strane subjekta.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 620 "Korištenje radom revizorovog eksperta" Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku.
Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 700

FORMIRANJE MIŠLJENJA I IZVJEŠĆIVANJE O FINANCIJSKIM IZVJEŠTAJIMA

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

SADRŽAJ

	Točka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1-4
Datum stupanja na snagu	5
Ciljevi	6
Definicije	7-9
Zahtjevi	
Formiranje mišljenja o financijskim izvještajima	10-15
Oblik mišljenja	16-19
Revizorovo izvješće	20-45
Dopunske informacije prezentirane s financijskim izvještajima	46-47
Primjena i ostali materijali s objašnjenjima	
Kvalitativni aspekti subjektove računovodstvene prakse	A1-A3
Objavljivanje učinka značajnih transakcija i događaja na informacije sadržane u financijskim izvještajima	A4
Opis primjenjivog okvira financijskog izvješćivanja	A5-A10
Oblik mišljenja	A11-A12
Revizorovo izvješće	A13-A44
Dopunske informacije prezentirane s financijskim izvještajima	A45-A51
Dodatak: Ilustracije revizorova izvješća o financijskim izvještajima	

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 700 “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

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje revizorovu odgovornost za formiranje mišljenja o financijskim izvještajima. On također uređuje oblik i sadržaj revizorova izvješća izdanog temeljem revizije financijskih izvještaja.

2. MRevS 705[1] i MRevS 706[2] uređuju kakav je učinak na oblik i sadržaj revizorova izvješća kada revizor izražava modificirano mišljenje ili u revizorovo izvješće uključuje odjeljak za isticanje pitanja ili odjeljak za ostala pitanja.

3. Ovaj je MRevS pisan u kontekstu cjelovitog skupa financijskih izvještaja opće namjene. MRevS 800[3] uređuje posebne okolnosti kada su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom posebne namjene. MRevS 805[4] uređuje posebne okolnosti relevantne za reviziju pojedinog financijskog izvještaja ili određenog elementa, računa ili stavke financijskog izvještaja.

4. Ovaj MRevS promiče dosljednost u revizorovom izvješću. Kada je revizija obavljena u skladu s MRevS-ovima, dosljednost u revizorovom izvješću pomaže u stvaranju vjerodostojnosti na globalnom tržištu, olakšavajući prepoznavanje onih revizija koje su obavljene u skladu s globalno priznatim standardima. On također pomaže u unaprjeđivanju razumijevanja kod korisnika i otkrivanju neuobičajenih okolnosti kada one nastanu.

Datum stupanja na snagu

5. Ovaj MRevS je na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma.

Ciljevi

6. Ciljevi revizora su:

   (a) formirati mišljenje o financijskim izvještajima temeljeno na ocjeni zaključaka stvorenih iz dobivenih revizijskih dokaza; i

   (b) jasno izraziti to mišljenje u pisanom izvješću u kojem se također opisuje osnova za to mišljenje.

---

1 MRevS 705 "Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora".

2 MRevS 706 "Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora".

3 MRevS 800 "Posebna razmatranja – Revizije financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima posebne namjene".

4 MRevS 805 "Posebna razmatranja – Revizije pojedinačnih financijskih izvještaja i određenih elementa, računa i stavaka financijskog izvještaja".

Definicije

7. Za namjene MRevS-ova, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:

   (a) Financijski izvještaji opće namjene – financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom opće namjene.

   (b) 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:

   (i) izravno ili neizravno navodi da za postizanje fer prezentacije financijskih izvještaja može biti nužno da menadžment osigura objave povrh onih koje izričito zahtijeva okvir; ili

   (ii) izravno navodi kako može biti nužno da, radi postizanja fer prezentacije financijskih izvještaja, menadžment odstupi 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 (a) ili (b).[5]

   (c) Pozitivno mišljenje – mišljenje koje izražava revizor kada zaključi da su financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvješćivanja.[6]

8. Pozivanje na "financijske izvještaje" u ovom MRevS-u odnosi se na "cjelovit skup financijskih izvještaja opće namjene, uključujući i povezane bilješke". Povezane bilješke uobičajeno sadrže sažetak značajnih računovodstvenih politika i druge informacije za pojašnjenja. Zahtjevi primjenjivog okvira financijskog izvještavanja određuju oblik i sadržaj financijskih izvještaja i određuju što tvori cjelovit skup financijskih izvještaja.

9. Poziv 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 poziv na "Međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora" (International Public Sector Accounting Standards) odnosi

---

5 MRevS 200 "Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima", točka 13(a).

6 Točke 35-36 uređuju fraze koje se koriste za izražavanje mišljenja u slučaju okvira fer prezentacije, odnosno okvira sukladnosti.

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 će formirati mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.[7] [8]

11. Kako bi formirao to mišljenje, revizor će stvoriti zaključak o tome je li stekao razumno uvjerenje da su financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške. Kod stvaranja tog zaključka uzet će se u obzir:

    (a) revizorov zaključak, u skladu s MRevS-om 330, o tome jesu li dobiveni dostatni i primjereni revizijski dokazi;[9]

    (b) revizorov zaključak, u skladu s MRevS-om 450, o tome jesu li, pojedinačno ili skupno, značajna neispravljena pogrešna prikazivanja;[10] i

    (c) ocjene zahtijevane točkama 12-15.

12. Revizor će ocijeniti jesu li financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu sa zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. Ovo će ocjenjivanje uključiti razmatranje kvalitativnih aspekata subjektove računovodstvene prakse, uključujući pokazatelje moguće pristranosti u menadžmentovim prosudbama. (Vidjeti točke A1-A3.)

13. Revizor će osobito ocijeniti jesu li prema zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja:

    (a) prikladno objavljene u financijskim izvještajima odabrane i primijenjene značajne računovodstvene politike;

    (b) odabrane i primijenjene računovodstvene politike u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja te jesu li prikladne;

    (c) razumne menadžmentove računovodstvene procjene;

    (d) relevantne, pouzdane, usporedive i razumljive informacije prezentirane u financijskim izvještajima;

---

7 MRevS 200, točka 11.

8 Točke 35-36 uređuju fraze koje se koriste za izražavanje mišljenja u slučaju okvira fer prezentacije, odnosno okvira sukladnosti.

9 MRevS 330 “Revizorove reakcije na procijenjene rizike”, točka 26.

10 MRevS 450 “Ocjenjivanje pogrešnih prikazivanja ustanovljenih tijekom revizije”, točka 11.

(e) sadržana odgovarajuća objavljivanja u financijskim izvještajima kako bi omogućila da namjeravani korisnici razumiju učinke značajnih transakcija i događaja na informacije sadržane u financijskim izvještajima (Vidjeti točku A4.); i

(f) primjereni pojmovi korišteni u financijskim izvještajima, uključujući i za nazive svakog financijskog izvještaja.

14. Kada su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom fer prezentacije, ocjenjivanje zahtijevano točkama 12-13 također će uključivati je li financijskim izvještajima postignuta fer prezentacija. Revizorova ocjena o tome je li financijskim izvještajima postignuta fer prezentacija uključivat će razmatranje:

(a) cjelokupne prezentacije, strukture i sadržaja financijskih izvještaja; i

(b) prikazuju li financijski izvještaji, uključujući povezane bilješke, odnosne transakcije i događaje na način kojim se postiže fer prezentacija.

15. Revizor će ocijeniti poziva li se na, ili opisuje li se, u financijskim izvještajima prikladno primjenjiv okvir financijskog izvještavanja. (Vidjeti točke A5-A10.)

Oblik mišljenja

16. Revizor će izraziti pozitivno mišljenje kada 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 će modificirati mišljenje u revizorovom izvješću u skladu s MRevS-om 705.

18. Ako financijskim izvještajima sastavljenima u skladu sa zahtjevima okvira fer prezentacije nije postignuta fer prezentacija, revizor će to pitanje raspraviti s menadžmentom i, ovisno o zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i načinu na koji je riješeno pitanje, odredit će je li nužno modificirati mišljenje u revizorovom izvješću u skladu s MRevS-om 705. (Vidjeti točku A11.)

19. Kada 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 će to pitanje raspraviti s menadžmentom i, ovisno o načinu kako je riješeno pitanje, odredit će hoće li, i kako, to priopćiti u revizorovom izvješću. (Vidjeti točku A12.)

Revizorovo izvješće

20. Revizorovo izvješće treba biti u pisanom obliku. (Vidjeti točke A13-A14.)

Revizorovo izvješće za revizije obavljene u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima

Naslov

21. Revizorovo izvješće imat će naslov u kojem je jasno navedeno da je to izvješće neovisnog revizora. (Vidjeti točku A15.)

Naslovnik

22. Revizorovo izvješće bit će naslovljeno prema zahtjevima okolnosti angažmana. (Vidjeti točku A16.)

Uvodni odjeljak

23. U uvodnom će se odjeljku revizorova izvješća: (Vidjeti točke A17-A19.)

    (a) navesti subjekt čiji su financijski izvještaji revidirani;

    (b) izjaviti da su financijski izvještaji revidirani;

    (c) navesti naziv svakog izvješća sadržanog u financijskim izvještajima;

    (d) dati poziv na sažetak značajnih računovodstvenih politika i druge informacije za pojašnjenja; i

    (e) odrediti datum ili razdoblje obuhvaćeno svakim financijskim izvještajem sadržanim u financijskim izvještajima.

Menadžmentova odgovornost za financijske izvještaje

24. Ovaj dio revizorova izvješća sadrži opis odgovornosti onih koji su u organizaciji odgovorni za sastavljanje financijskih izvještaja. U revizorovom se izvješću ne treba izričito pozivati na "menadžment", nego će 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.

25. U revizorovo izvješće uključit će se dio s naslovom "Menadžmentova [ili drugi primjereni naziv] odgovornost za financijske izvještaje".

26. U revizorovom izvješću opisat će se menadžmentova odgovornost za sastavljanje financijskih izvještaja. Opis će uključiti objašnjenje da je menadžment odgovoran za sastavljanje financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, i za interne kontrole za koje menadžment odredi da su nužne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške. (Vidjeti točke A20- A23.)

27. Gdje su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom fer prezentacije, objašnjenje menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje u revizorovom će se izvješću pozivati 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.

Revizorova odgovornost

28. Revizorovo će izvješće sadržati dio s naslovom "Revizorova odgovornost".

29. U revizorovom izvješću navest će se da je odgovornost revizora izraziti mišljenje o financijskim izvještajima temeljeno na reviziji. (Vidjeti točku A24.)

30. U revizorovom izvješću navest će se da je revizija obavljena u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. U revizorovom će se izvješću također objasniti kako ti standardi zahtijevaju da revizor ispunjava etičke zahtjeve te planira i obavlja reviziju kako bi stekao razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja. (Vidjeti točke A25-A26.)

31. U revizorovom izvješću opisat će se revizija navodeći da:

    (a) revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobivanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u financijskim izvještajima;

    (b) odabrani postupci ovise o revizorovoj prosudbi, uključujući procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja uslijed prijevare ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne za subjektovo sastavljanje financijskih izvještaja kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima, ali koje nisu namijenjene za izražavanje mišljenja o učinkovitosti subjektovih internih kontrola. U okolnostima kada revizor također ima i odgovornost za izražavanje mišljenja o učinkovitosti interne kontrole povezano s revizijom financijskih izvještaja, revizor će ispustiti frazu da revizorovo razmatranje interne kontrole nije namijenjeno za izražavanje mišljenja o učinkovitosti interne kontrole; i

    (c) revizija također uključuje ocjenjivanje primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti menadžmentovih računovodstvenih procjena, kao i cjelokupne prezentacije financijskih izvještaja.

32. Tamo gdje su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom fer prezentacije, u opisu revizije u revizorovom će se izvješću pozivati na "subjektovo sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja" ili "subjektovo sastavljanje financijskih izvještaja koji daju istinit i fer prikaz", već prema tome što je primjereno u danim okolnostima.

33. U revizorovom izvješću navest će se vjeruje li revizor da su revizijski dokazi, koje je dobio, dostatni i primjereni za osiguranje osnove za revizorovo mišljenje.

Revizorovo mišljenje

34. U revizorovom izvješću uključit će se dio s podnaslovom "Mišljenje".

35. Kada se izražava pozitivno mišljenje o financijskim izvještajima sastavljenim u skladu s okvirom fer prezentacije, u revizorovom će se mišljenju, osim ako zakonom ili regulativom nije drugačije zahtijevano, koristiti jedna od sljedećih fraza, koje se smatraju jednakovrijednim: (Vidjeti točke A27-A33.)

    (a) financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, … u skladu s [navesti primjenjiv okvir financijskog izvještavanja]; ili

    (b) financijski izvještaji istinito i fer prikazuju … u skladu s [navesti primjenjiv okvir financijskog izvještavanja].

36. Kada se izražava pozitivno mišljenje o financijskim izvještajima sastavljenim u skladu s okvirom sukladnosti, revizorovo će mišljenje biti da su financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s [navesti primjenjiv okvir financijskog izvještavanja]. (Vidjeti točke A27, A29-A33.)

37. Ako poziv na primjenjivi okvir financijskog izvještavanja u revizorovom mišljenju nije 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, u revizorovom će se mišljenju navesti država porijekla okvira.

Druge odgovornosti izvješćivanja

38. Ako revizor u revizorovom izvješću o financijskim izvještajima izvješćuje o drugim odgovornostima izvješćivanja koje su povrh revizorove odgovornost, prema MRevS-ovima, za izvješće o financijskim izvještajima, te druge odgovornosti izvješćivanja bit će navedene u odvojenom dijelu revizorova izvješća koji će imati podnaslov "Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima" ili drugačije primjereno sadržaju tog dijela revizorova izvješća. (Vidjeti točke A34-A35.)

39. Ako revizorovo izvješće sadrži odvojeni dio za druge odgovornosti izvješćivanja, podnaslovi, izvješća i objašnjenja navedena u točkama 23-37 bit će pod podnaslovom "Izvješće o financijskim izvještajima". "Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima" slijedit će nakon "Izvješća o financijskim izvještajima". (Vidjeti točku A36.)

Potpis revizora

40. Revizorovo izvješće bit će potpisano. (Vidjeti točku A37.)

Datum revizorova izvješća

41. Revizorovo izvješće bit će datirano s datumom koji nije prije datuma na koji je revizor pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze na kojima temelji revizorovo mišljenje o financijskim izvještajima, uključujući dokaz da su: (Vidjeti točku A38-A41.)

(a) sastavljeni svi izvještaji koje sadrže financijski izvještaji, uključujući povezane bilješke uz financijske izvještaje; i

(b) oni koji imaju ovlast potvrdili su da su preuzeli odgovornost za te financijske izvještaje.

Revizorova adresa

42. U revizorovom izvješću navest će se naziv lokacije u jurisdikciji u kojoj revizor posluje.

Revizorovo izvješće propisano zakonom ili regulativom

43. Ako se zakonom ili regulativom određene jurisdikcije od revizora zahtijeva korištenje određenog izgleda ili terminologije u revizorovom izvješću, u njemu će se pozivati na Međunarodne revizijske standarde samo ako revizorovo izvješće uključuje, kao minimum, svaki od sljedećih dijelova: (Vidjeti točku A42.)

(a) naslov;

(b) naslovnik, kako je zahtijevano okolnostima angažmana;

(c) uvodni odjeljak u kome se navode revidirani financijski izvještaji;

(d) opis odgovornosti menadžmenta ili drugi primjereni pojam (vidjeti točku 24) za sastavljanje financijskih izvještaja;

(e) opis revizorove odgovornosti da izrazi mišljenje o financijskim izvještajima i djelokrug revizije, koji uključuje:

- poziv na Međunarodne revizijske standarde i zakon ili regulativu; i
- opis revizije u skladu s tim standardima;

(f) odjeljak za mišljenje koji sadrži izražavanje mišljenja o financijskim izvještajima i poziv na primjenjivi okvir financijskog izvještavanja 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 37);

(g) revizorov potpis;

(h) datum revizorova izvješća; i

(i) adresu revizora.

Revizorovo izvješće za revizije obavljene u skladu s revizijskim standardima određene jurisdikcije i Međunarodnim revizijskim standardima

44. Od revizora se može zahtijevati da obavi reviziju u skladu s revizijskim standardima određene jurisdikcije ("nacionalnim revizijskim standardima"), ali uz to može oba-

viti reviziju u skladu s MRevS-ovima. Ako se radi o takvom slučaju, u revizorovom izvješću može se pozvati, osim na nacionalne revizijske standarde, i na Međunarodne revizijske standarde, ali će to revizor učiniti samo ako: (Vidjeti točke A42-A44.)

(a) nema proturječnosti između zahtjeva iz nacionalnih revizijskih standarda i onih iz MRevS-ova koji bi vodili k tome (i) da revizor formira različito mišljenje, ili (ii) ne uključi odjeljak za isticanje pitanja, koji je u određenim okolnostima potreban prema MRevS-ovima; i

(b) revizorovo izvješće sadrži, kao minimum, svaki od dijelova navedenih u točki 43(a)(i), kada revizor koristi oblik ili terminologiju određenu nacionalnim revizijskim standardima. Poziv na zakon ili regulativu u točki 43(e) shvaćat će se kao poziv na nacionalne revizijske standarde. U revizorovom će se izvješću uslijed toga navesti takvi nacionalni revizijski standardi.

45. Kada se u revizorovom izvješću poziva na nacionalne revizijske standarde i na Međunarodne revizijske standarde, u revizorovom izvješću navest će se država porijekla nacionalnih revizijskih standarda.

Dopunske informacije prezentirane sa financijskim izvještajima (Vidjeti točke A45-A51.)

46. Ako su dopunske informacije, koje ne zahtijeva primjenjivi okvir financijskog izvještavanja, prezentirane s revidiranim financijskim izvještajima, revizor će ocijeniti jesu li takve dopunske informacije jasno razdvojene od revidiranih financijskih izvještaja. Ako takve dopunske informacije nisu jasno razdvojene od revidiranih financijskih izvještaja, revizor će tražiti od menadžmenta da promijeni način na koji su prezentirane nerevidirane dopunske informacije. Ako menadžment odbije to učiniti, revizor će u revizorovom izvješću objasniti da takve dopunske informacije nisu bile revidirane.

47. Dopunske informacije, koje ne zahtijeva primjenjivi okvir financijskog izvještavanja, ali su ipak sastavni dio financijskih izvještaja jer se ne mogu jasno razdvojiti od revidiranih financijskih izvještaja zbog svog sadržaja i načina na koji su prikazane, obuhvatit će se revizorovim mišljenjem.

***

Primjena i ostali materijali s objašnjenjima

Kvalitativni aspekti subjektove računovodstvene prakse (Vidjeti točku 12.)

A1. Menadžment stvara brojne prosudbe o iznosima i objavama u financijskim izvještajima.

A2. MRevS 260 sadrži razmatranja kvalitativnih aspekata računovodstvenih praksa.[11] Pri razmatranju kvalitativnih aspekata subjektove računovodstvene prakse, revizor može postati svjestan moguće pristranosti u menadžmentovim prosudbama. Revizor može zaključiti da

[11] MRevS 260 "Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje", Dodatak 2.

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);
- moguću pristranost menadžmenta u stvaranju računovodstvenih procjena.

A3. MRevS 540 uređuje moguću pristranost menadžmenta u stvaranju računovodstvenih procjena.[12] 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.

Objavljivanje učinka značajnih transakcija i događaja na informacije sadržane u financijskim izvještajima (Vidjeti točku 13(e).)

A4. Uobičajeno je za financijske izvještaje sastavljene u skladu s okvirom opće namjene da prezentiraju subjektov financijski položaj, financijski rezultat i novčane tokove. U takvim okolnostima, revizor ocjenjuje sadrže li financijski izvještaji primjerene objave kako bi omogućile namjeravanim korisnicima da razumiju učinke značajnih transakcija i događaja na subjektov financijski položaj, rezultat poslovanja i novčane tokove.

Opis primjenjivog okvira financijskog izvještavanja (Vidjeti točku 15.)

A5. 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 izvještajima.[13] Taj je opis važan jer obavještava korisnike financijskih izvještaja o okviru na kojem su temeljeni financijski izvještaji.

A6. 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.

A7. Opis primjenjivog okvira financijskog izvještavanja s nepreciznom formulacijom ili ogradama (primjerice, "financijski izvještaji su u suštini sukladni Međunarodnim

---

12 MRevS 540 "Revidiranje računovodstvenih procjena, ukučujući računovodstvene procjene fer vrijednosti, i s tim povezana objavljivanja", točka 21.

13 MRevS 200, točke A2-A3.

standardima financijskog izvještavanja") nije primjereni opis tog okvira jer korisnike financijskih izvještaja može dovesti u zabludu .

Poziv na više od jednog okvira financijskog izvještavanja

A8. U nekim se slučajevima može opisivati da su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s dva okvira financijskog izvještavanja (primjerice, s nacionalnim okvirom i s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja). To može biti stoga što se od menadžmenta zahtijeva, ili je menadžment odabrao, da sastavi 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 trebaju istodobno biti u skladu s oba okvira i bez potrebe usklađivanja izvještaja. U praksi istodobna sukladnosti nije vjerojatna osim ako u zakonodavstvu nije usvojen drugi okvir (primjerice, Međunarodni standardi financijskog izvještavanja) kao vlastiti nacionalni okvir ili su uklonjene sve prepreke za sukladnosti s njim.

A9. 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.

A10. Međutim, financijski izvještaji mogu biti sastavljeni u skladu s jednim primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja i osim toga u bilješkama uz financijske izvještaje opisivati razmjer u kojem su financijski izvještaji u skladu s drugim okvirom (primjerice, financijski izvještaji sastavljeni u skladu s nacionalnim okvirom koji također opisuju razmjer njihove sukladnosti s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja). Takav je opis dopunska financijska informacija i, kao što je razmatrano u točki 47, smatra se sastavnim dijelom financijskih izvještaja te je prema tome obuhvaćena revizorovim mišljenjem.

Oblik mišljenja (Vidjeti točke 18-19.)

A11. 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 zahtjeva ili, u iznimno rijetkim okolnostima, da odstupi od zahtjeva okvira kako bi se postigla fer prezentacija financijskih izvještaja.

A12. 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.[14]

[14] MRevS 210 "Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana", točka 6(a).

Revizorovo izvješće (Vidjeti točku 20.)

A13. Pisano izvješće obuhvaća izvješće izdano u papirnatom obliku i ona izdana na elektroničkim medijima.

A14. Dodatak sadrži ilustracije revizorova izvješća o financijskim izvještajima, koji uključuju sastavne dijelove navedene u točkama 21-42.

Revizorovo izvješće za revizije obavljene u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima

Naslov (Vidjeti točku 21.)

A15. Naslov koji pokazuje da se radi o izvješću neovisnog revizora, primjerice, "Izvješće neovisnog revizora", stvara zaključak da je revizor ispunio sve relevantne etičke zahtjeve koji se odnose na neovisnost i stoga razlikuje to izvješće neovisnog revizora od izvješća koja su izdali drugi.

Naslovnik (Vidjeti točku 22.)

A16. Zakon ili regulativa često određuju na koga revizor treba nasloviti revizorovo izvješće u toj jurisdikciji. Revizorovo 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.

Uvodni odjeljak (Vidjeti točku 23.)

A17. U uvodnom odjeljku navodi se, primjerice, da je revizor revidirao priložene financijske izvještaje poslovnog 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 poziva se na sažetak značajnih računovodstvenih politika i druge objašnjavajuće informacije.

A18. Kada revizor sazna 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 revizorovo izvješće.

A19. Revizorovo mišljenje obuhvaća cjelovit skup financijskih izvještaja definiran primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Primjerice, u slučaju mnogih okvira opće namjene, financijski izvještaji uključuju: bilancu, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama glavnice, izvještaj o novčanim tokovima i sažetak značajnih računovodstvenih politika i druge objašnjavajuće informacije. U nekim zakonodavstvima dodatne se informacije mogu također smatrati sastavnim dijelom financijskih izvještaja.

Menadžmentova odgovornost za financijske izvještaje (Vidjeti točku 26.)

A20. MRevS 200 objašnjava pretpostavke, u vezi s odgovornostima menadžmenta i, gdje je primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje, uz koje se obavlja revizija u skladu s MRevS-ovima.[15] Menadžment i, gdje je primjereno, oni koji su zaduženi za upravljanje prihvaćaju odgovornost za sastavljanje financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, uključujući, gdje je relevantno, i za njihovu fer prezentaciju. Menadžment također prihvaća odgovornost za onakve interne kontrole kakve smatra nužnim za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške. Opis menadžmentove odgovornosti u revizorovom izvješću uključuje poziv na obje odgovornosti jer to pomaže da se korisnicima objasne pretpostavke uz koje je revizija obavljena.

A21. Mogu postojati okolnosti kada je primjereno da revizor proširi opis menadžmentovih odgovornosti iz točke 26 kako bi on, u kontekstu određenog zakonodavstva ili osobina poslovnog subjekta, odražavao dodatne odgovornosti relevantne za sastavljanje financijskih izvještaja.

A22. Točka 26 je u skladu s načinom na koji su odgovornosti usuglašene u pismu o preuzimanju angažmana ili drugom primjerenom obliku pisanog sporazuma, kako je zahtijevano MRevS-om 210.[16] 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 utvrditi 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 formulacije iz zakona ili regulative za njihovo opisivanje u pismu o preuzimanju angažmana ili drugom primjerenom obliku pisanog sporazuma. U takvim slučajevima ta se formulacija može također koristiti u revizorovom izvješću za opisivanje menadžmentove odgovornosti, koje je zahtijevano točkom 26. U drugim okolnostima, uključujući tamo gdje revizor odluči ne koristi formulaciju zakona ili regulative uključenu u pismo o preuzimanju angažmana, koristi se formulacija iz točke 26.

A23. U nekim zakonodavstvima, zakon ili regulativa koja propisuje menadžmentovu odgovornosti može se izričito pozivati na odgovornost za prikladnost računovodstvenih evidencija i poslovnih knjiga ili računovodstvenog sustava. Budući da su evidencije, knjige i sustavi sastavni dio interne kontrole (kako je definirano u MRevS-u 315[17]), opis u MRevS-u 210 i točki 26 ne sadrži poseban poziv na njih.

---

15 MRevS 200, točka 13(j).

16 MRevS 210, točka 6(b)(i)-(ii).

17 MRevS 315 "Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja", točka 4 (c).

Revizorova odgovornost (Vidjeti točke 29-30.)

A24. Revizorovo izvješće navodi da je odgovornost revizorova izraziti mišljenje o financijskim izvještajima temeljeno na reviziji, kako bi se ukazalo na različitost te odgovornosti u odnosu na menadžmentovu odgovornost koja je sastavljanje financijskih izvještaja.

A25. Poziv na korištene standarde upućuje korisnike revizorova izvješća da je revizija obavljena u skladu s navedenim standardima.

A26. U skladu s MRevS-om 200, u revizorovom izvješću revizor ne navodi sukladnost s MRevS-ovima ako nije postupio u skladu sa zahtjevima MRevS-a 200 i svih ostalih MRevS-ova relevantnih za reviziju.[18]

Revizorovo mišljenje (Vidjeti točke 35-37.)

Frazeologija revizorovog mišljenja propisana je zakonom ili regulativom

A27. MRevS 210 objašnjava da, u nekim slučajevima, zakon ili regulativa mjerodavnog zakonodavstva propisuje terminologiju revizorovog izvješća (što osobito uključuje revizorovo mišljenje) s nazivima koji su značajno različiti od zahtjeva iz MRevS-ova. U tim okolnostima, MRevS 210 zahtijeva da revizor ocijeni:

(a) mogu li korisnici pogrešno shvatiti uvjerenje dobiveno revizijom financijskih izvještaja i, ako je to slučaj,

(b) može li dodatno objašnjenje u revizorovom izvješću umanjiti mogućnost takvog pogrešnog shvaćanja.

Ako revizor zaključi da dodatno objašnjenje u revizorovom izvješću ne može umanjiti mogućnost pogrešnog shvaćanja, MRevS 210 zahtijeva da revizor ne prihvati revizijski angažman, osim ako se zakonom ili regulativom ne zahtijeva da to učini. U skladu s MRevS-om 210, revizija obavljena u skladu s takvim zakonom ili regulativom nije sukladna s MRevS-ovima. U skladu s tim, u revizorovo izvješće revizor ne uključuje naznaku da je revizija bila obavljena u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima.[19]

"Fer prezentira, u svim značajnim odrednicama" ili "istinito i fer prikazuje"

A28. Hoće li se u nekoj određenoj jurisdikciji koristiti fraza „fer prezentira, u svim značajnim odrednicama," ili fraza „istinito i fer prikazuje" određeno je zakonom ili regulativom kojom se uređuje revizija financijskih izvještaja u toj jurisdikciji ili općeprihvaćenom praksom u toj jurisdikciji. Kada zakon ili regulativa zahtijeva korištenje različite terminologije, to ne utječe zahtjev iz točke 14 ovog MRevS-a da revizor ocijeni fer prezentaciju financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom fer prezentacije.

---

18 MRevS 200, točka 20.

19 MRevS 210, točka 21.

Opis informacija koje prezentiraju financijski izvještaji

A29. U slučaju financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom fer prezentacije, revizorovo mišljenje navodi da financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, ili istinito i fer prikazuju, informacije za koje su oblikovani financijski izvještaji kako bi prezentirali, primjerice, u slučaju mnogih okvira opće namjene, financijski položaj poslovnog subjekta na kraju razdoblja te subjektovu financijsku uspješnost i novčane tokove za tada završeno razdoblje.

Opis primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i kako on utječe na revizorovo mišljenje

A30. Navođenje primjenjivog okvira financijskog izvještavanja u revizorovom mišljenju je s namjerom informiranja korisnika revizorova izvješća o kontekstu u kojem je izraženo revizorovo mišljenje; ono nije namijenjeno da ograniči ocjenjivanje koje se zahtjeva u točki 14. Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja navodi se riječima kao što su:

"… u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja" ili

„… u skladu s računovodstvenim načelima opće prihvaćenim u jurisdikciji X …".

A31. Kada primjenjiv okvir financijskog izvještavanja obuhvaća standarde financijskog izvještavanja i zakonske ili regulativne zahtjeve, okvir se navodi riječima kao što su "… u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja i zahtjevima iz Zakona o korporacijama jurisdikcije X". MRevS 210 uređuje okolnosti gdje postoji konflikt između standarda financijskog izvještavanja i zakonskih ili regulativnih zahtjeva.[20]

A32. 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 revizorova mišljenja o financijskim izvještajima, i revizorovo mišljenje u skladu s točkama 35-36 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 primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja (primjerice, nacionalnim okvirom) i mišljenje da su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s drugim primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja (primjerice, Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja). Ta mišljenja mogu biti izražena odvojeno ili u jednoj rečenici (primjerice, financijski izvještaji su fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama, u skladu s računovodstvenim načelima opće prihvaćenim u jurisdikciji X i s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja).

(b) Ako su financijski izvještaji sukladni s jednim okvirom, ali ne i s drugim okvirom, može se dati pozitivno mišljenje da su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s jednim okvirom (primjerice, nacionalnim okvirom), ali se daje modifi-

[20] MRevS 210, točka 18.

cirano mišljenje, u skladu s MRevS-om 705, u vezi s drugim okvirom (primjerice, Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja).

A33. Kako je navedeno u točki A10, financijski izvještaji mogu prikazivati sukladnost s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja i, dodatno, objaviti razmjer sukladnosti s nekim drugim okvirom financijskog izvještavanja. Kao što je objašnjeno u točki A46, takve dopunske informacije pokrivene su revizorovim mišljenjem jer se ne mogu jasno razdvojiti od financijskih izvještaja.

(a) Ako objava o sukladnosti s drugim okvirom dovodi u zabludu, modificirano se mišljenje izražava u skladu s MRevS-om 705.

(b) Ako objava ne dovodi u zabludu, ali revizor prosuđuje da je ona od takve važnosti da je ključna za korisnikovo razumijevanje financijskih izvještaja, dodaje se odjeljak za isticanje pitanja u skladu s MRevS-om 706, u kojem se skreće pozornost na objavu.

Druge odgovornosti izvješćivanja (Vidjeti točke 38-39.)

A34. U nekim zakonodavstvima, revizor može imati dodatnu odgovornost da izvijesti o drugim pitanjima, koja je dopuna revizorovoj odgovornosti prema MRevS-ovima da izvijesti o financijskim izvještajima. Primjerice, od revizora se može tražiti da izvijesti 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 izvijesti o njima ili da izrazi mišljenje o određenim pitanjima, kao što je primjerenost računovodstvenih evidencija i poslovnih knjiga. Revizijski standardi u određenoj jurisdikciji često pružaju upute o odgovornostima revizora u vezi s određenim dodatnim odgovornostima izvješćivanja u toj jurisdikciji.

A35. U nekim slučajevima, relevantni zakon ili regulativa može zahtijevati ili dopuštati revizoru da izvijesti o tim drugim odgovornostima unutar revizorova izvješća o financijskim izvještajima. U drugim slučajevima, može se zahtijevati ili dopuštati da revizor izvijesti o njima u zasebnom izvješću.

A36. Te druge odgovornosti izvješćivanja razmatraju se u odvojenom dijelu revizorova izvješća kako bi se jasno razlikovale od revizorove odgovornosti prema MRevS-ovima da izvijesti o financijskim izvještajima. Gdje je relevantno, taj dio može sadržati jedan ili više podnaslova koji opisuju sadržaj točki na koje se odnose druge odgovornosti izvješćivanja.

Potpis revizor (Vidjeti točku 40.)

A37. Revizorov potpis je ili u ime revizorske tvrtke ili osobno ime revizora ili i u ime revizorske tvrtke i osobno ime revizora, već prema tome što je primjereno u određenom zakonodavstvu. Osim revizorovog potpisa, u određenim zakonodavstvima od revizo-

ra se može zahtijevati da u revizorovom izvješću navede svoju oznaku pripadnosti revizijskoj profesiji ili činjenicu da revizor ili tvrtka, već prema tome što je primjereno, ima dozvolu za rad koju je izdalo mjerodavno tijelo u toj jurisdikciji.

Datum revizorova izvješća (Vidjeti točku 41.)

A38. Datum revizorova izvješća informira korisnike revizorova izvješća da je revizor sagledao učinke događaja ili transakcija koje je uočio i koje su nastale do tog datuma. Revizorova odgovornost za događaje i transakcije nakon datuma revizorova izvješća uređuje se u MRevS-u 560.[21]

A39. Budući da se revizorovo 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.

A40. U nekim zakonodavstvima, zakon ili regulativa navodi osobe ili tijela (primjerice, uprava) 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 zakonodavstvima, 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.

A41. U nekim zakonodavstvima, zahtijeva se da dioničari konačno odobre financijske izvještaje prije nego što se javno objave financijski izvještaji. U takvim zakonodavstvima 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 kada su oni s priznatom ovlašću utvrdili da su sastavljeni svi izvještaji koji obuhvaćaju financijske izvještaje, uključujući i povezane bilješke i kada su oni s priznatom ovlašću potvrdili da su preuzeli odgovornost za njih.

Revizorovo izvješće propisano je zakonom ili regulativom (Vidjeti točku 43.)

A42. MRevS 200 objašnjava da se od revizora može zahtijevati da osim s MRevS-ovima bude u skladu i sa zakonskim i regulativnim zahtjevima.[22] Gdje je to slučaj, revizor

---

21 MRevS 560 "Naknadni događaji", točke 10-17.

22 MRevS 200, točka A55.

može imati obvezu u revizorovom izvješću koristiti izgled ili terminologiju koji se razlikuju od opisanog u ovom MRevS-u. Kako je objašnjeno u točki 4, dosljednost u revizorovom izvješću, kada se revizija obavlja u skladu s MRevS-ovima, unapređuje povjerenje na globalnom tržištu olakšavanjem prepoznavanja onih revizija koje su bile obavljene u skladu s globalno prihvaćenim standardima. Kada se razlike između zakonskih ili regulativnih zahtjeva i MRevS-ova odnose samo na izgled ili terminologiju revizorova izvješću i, kao minimum, svaki od elemenata navedenih u točki 43(a)(i) uključen je u revizorovo izvješće, revizorovo se izvješće može pozivati na Međunarodne revizijske standarde. U skladu s tim, u takvim okolnostima smatra se da je revizor postupio u skladu sa zahtjevima MRevS-ova, čak i kada je korišten izgled ili terminologija revizorova izvješća navedena zakonskim ili regulativnim zahtjevima izvještavanja. Gdje određeni zahtjevi u određenom zakonodavstvu nisu u suprotnosti s MRevS-ovima, primjena izgleda ili terminologije korištene u ovom MRevS-u pomaže korisnicima revizorova izvješća da lakše prepoznaju revizorovo izvješće kao izvješće o reviziji obavljenoj u skladu s MRevS-ovima. (MRevS 210 uređuje okolnosti gdje zakon ili regulativa propisuje izgled ili terminologiju revizorova izvješća na način koji je značajno različit od zahtjeva MRevS-ova.)

Revizorovo izvješće za revizije obavljene u skladu i s revizijskim standardima određene jurisdikcije i s Međunarodnim revizijskim standardima (Vidjeti točku 44.)

A43. U revizorovom izvješću revizor se može pozvati na to da je revizija bila obavljena u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima kao i nacionalnim revizijskim standardima kada je revizor ne samo postupio u skladu s relevantnim nacionalnim revizijskim standardima, nego i sa svakim MRevS-om relevantnim za reviziju.[23]

A44. Poziv i na Međunarodne revizijske standarde i na nacionalne revizijske standarde nije primjeren ako postoji konflikt zahtjeva iz MRevS-ova s onima iz nacionalnih revizijskih standarda koji će dovesti do toga da revizor formira različita mišljenja ili ne uključi odjeljak za isticanje pitanja koji je u određenim okolnostima potreban prema MRevS-ovima. Primjerice, neki nacionalni revizijski standardi zabranjuju revizoru uključivanje odjeljka za isticanje pitanja radi skretanja pozornosti na problem vremenske neograničenosti poslovanja, dok MRevS 570 zahtijeva da revizor uključi odjeljak za isticanje pitanja u takvim okolnostima.[24] U takvom slučaju, revizorovo izvješće poziva se samo na revizijske standarde (ili Međunarodne revizijske standarde ili nacionalne revizijske standarde) u skladu s kojima je sastavljeno revizorovo izvješće.

Dopunske informacije prezentirane s financijskim izvještajima (Vidjeti točku 46-47.)

A45. U nekim se okolnostima zakonom, regulativom ili standardima od poslovnog subjekta može zahtijevati, ili on može dobrovoljno izabrati, da prezentira zajedno s financijskim

[23] MRevS 200, točka A56.

[24] MRevS 570 "Vremenska neograničenost poslovanja", točka 19.

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.

A46. Revizorovo mišljenje pokriva dopunske informacije koje se ne mogu jasno razdvojiti od financijskih izvještaja zbog svog sadržaja ili načina na koji su prezentirane. Na primjer, to će biti u slučaju kada bilješke uz financijske izvještaje uključuju objašnjenje razmjera u kojem su financijski izvještaji sukladni s nekim drugim okvirom financijskog izvještavanja. Revizorovo mišljenje pokrit će bilješke ili dopunske tabele koje su unakrsno povezane s financijskim izvještajima.

A47. Dopunske informacije pokrivene revizorovim mišljenjem ne treba posebno navoditi u uvodnom odjeljku revizorovog izvješća kada je primjeren poziv u uvodnom odjeljku na bilješke u opisu izvještaja koji obuhvaćaju financijske izvještaje.

A48. Zakon ili regulativa može zahtijevati da se revidiraju dopunske informacije i menadžment može odlučiti da od revizora zatraži uključivanje dopunskih informacija u djelokrug revizije financijskih izvještaja.

A49. Revizorovo ocjenjivanje jesu li nerevidirane dopunske informacije prezentirane na način da se može smatrati kako su pokrivene revizorovim 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".

A50. Menadžment može mijenjati prezentaciju nerevidiranih dopunskih informacija za koje se može izvesti da su pokrivene revizorovim mišljenjem, primjerice:

- uklanjanjem svih poveznica iz financijskih izvještaja na nerevidirane dopunske tabele 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, u minimalnom prostoru 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.

A51. Činjenica da dopunske informacije nisu revidirane ne oslobađa revizora odgovornosti da pročita te informacije kako bi otkrio značajne nedosljednosti u odnosu na revidirane financijske izvještaje. Revizorova odgovornost u vezi s nerevidiranim dopunskim informacijama dosljedna je onima opisanima u MRevS-u 720.[25]

[25] MRevS 720 "Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje".

Dodatak

(Vidjeti točku A14.)

Ilustracije revizorova izvješća o financijskim izvještajima

- Ilustracija 1: Revizorovo izvješće o financijskim izvještajima sastavljenim u skladu s okvirom fer prezentacije oblikovanim da ispune zajedničke informacijske potrebe širokog raspona korisnika (primjerice, Međunarodni standardi financijskog izvještavanja).
- Ilustracija 2: Revizorovo izvješće o financijskim izvještajima sastavljenim u skladu s okvirom sukladnosti okvir oblikovanim da ispune zajedničke informacijske potrebe širokog raspona korisnika.
- Ilustracija 3: Revizorovo izvješće o konsolidiranim financijskim izvještajima sastavljenim u skladu s okvirom fer prezentacije oblikovanim da ispune zajedničke informacijske potrebe širokog raspona korisnika (primjerice, Međunarodni standardi financijskog izvještavanja).

<u>Ilustracija 1:</u>

Okolnosti uključuju sljedeće:

- **Reviziju cjelovitog skupa financijskih izvještaja.**
- **Financijske izvještaje opće namjene sastavio je menadžment poslovnog subjekta u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.**
- **Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornost za financijske izvještaje iz MRevS-a 210.**
- **Povrh revizije financijskih izvještaja, revizor ima druge odgovornosti izvješćivanja zahtijevane prema lokalnom zakonu.**

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Primjereni naslovnik]

Izvješće o financijskim izvještajima[26]

Obavili smo reviziju priloženih financijskih izvještaja Društva ABC, koji obuhvaćaju bilancu na 31. prosinca 20X1. godine, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u glavnici i novčani tok za tada završenu godinu te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija.

Menadžmentova[27] *odgovornost za financijske izvještaje*

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju tih financijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja[28] 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.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o tim financijskim izvještajima temeljeno na našoj reviziji. Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Ti standardi zahtijevaju da postupamo u skladu s etičkim zahtjevima i planiramo te obavimo reviziju kako bismo stekli razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

---

26 Podnaslov "Izvješće o financijskim izvještajima" nije nužan u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov – "Izvješće o ostalim zakonskim i regulativnim zahtjevima".

27 Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

28 Kada 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…".

Revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobivanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u financijskim izvještajima. Odabrani postupci ovise o revizorovoj prosudbi, kao i o procjeni rizika značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja uslijed prijevare ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne za subjektovo sastavljanje i fer prezentaciju[29] financijskih izvještaja kako bi se oblikovali revizijski postupci koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola poslovnog subjekta.[30] Revizija također uključuje ocjenjivanje primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena koje je stvorio menadžment, kao i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije financijskih izvještaja.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše revizijsko mišljenje.

Mišljenje

Prema našem mišljenju, financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (ili *istinito i fer prikazuju*) financijski položaj Društva ABC na 31. prosinca 20X1. godine, njegovu financijsku uspješnost i njegove novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima

[Oblik i sadržaj ovog dijela revizorova izvješća razlikovat će se ovisno o sadržaju revizorovih drugih odgovornosti izvještavanja.]

[Revizorov potpis]

[Datum revizorova izvješća]

[Revizorova adresa]

---

29 U slučaju fusnote 28, ovo može glasiti: "Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti subjektovih internih kontrola".

30 U okolnostima kada revizor, povezano s revizijom financijskih izvještaja, ima također odgovornost da izrazi mišljenje o učinkovitosti internih kontrola, ova bi se rečenica formulirala kako slijedi: "Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima". U slučaju fusnote 28, ovo može glasiti: "Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima".

Ilustracija 2:

Okolnosti uključuju sljedeće:

- **Reviziju cjelovitog skupa financijskih izvještaja zahtijeva zakon ili regulativa.**
- **Financijske izvještaje opće namjene sastavio je menadžment poslovnog subjekta u skladu s okvirom financijskog izvještavanja (XYZ Zakonom) jurisdikcije X (tj. okvirom financijskog izvještavanja, koji obuhvaća zakon ili regulativu, oblikovan za ispunjavanje uobičajenih potreba širokog kruga korisnika za financijske informacije, ali koji nije okvir fer prezentacije).**
- **Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz MRevS-a 210.**

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Primjereni naslovnik]

Obavili smo reviziju priloženih financijskih izvještaja Društva ABC, koji obuhvaćaju bilancu na 31. prosinca 20X1. godine, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u glavnici i novčani tok za tada završenu godinu te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija.

Menadžmentova[31] odgovornost za financijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje tih financijskih izvještaja u skladu sa Zakonom XYZ jurisdikcija X i za one interne kontrole za koje je menadžment utvrdio da su nužne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja, uslijed prijevare ili pogreške.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o tim financijskim izvještajima temeljeno na našoj reviziji. Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Ti standardi zahtijevaju da postupamo u skladu s etičkim zahtjevima i planiramo te obavimo reviziju kako bismo stekli razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

Revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobivanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u financijskim izvještajima. Odabrani postupci ovise o revizorovoj prosudbi, kao i o procjeni rizika značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja uslijed prijevare ili

[31] Ili drugi naziv koji je primjeren u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

pogreške. U stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne za subjektovo sastavljanje financijskih izvještaja kako bi se oblikovali revizijski postupci koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola poslovnog subjekta.[32] Revizija također uključuje ocjenjivanje primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena koje je stvorio menadžment, kao i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije financijskih izvještaja.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše revizijsko mišljenje.

Mišljenje

Prema našem mišljenju, financijski izvještaji Društva ABC za godinu završenu 31. prosinca 20X1. sastavljeni su, u svim značajnim odrednicama, u skladu sa Zakonom XYZ jurisdikcije X.

[Revizorov potpis]

[Datum revizorova izvješća]

[Revizorova adresa]

32 U okolnostima kada revizor, povezano s revizijom financijskih izvještaja, ima također odgovornost da izrazi mišljenje o učinkovitosti internih kontrola, ova bi se rečenica formulirala kako slijedi: "Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima". U slučaju fusnote 28, ovo može glasiti: "Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje financijskih izvještaja kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima".

Ilustracija 3:

Okolnosti uključuju sljedeće:

- **Revizija konsolidiranih financijskih izvještaja opće namjene koje je sastavio menadžment matice u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.**
- **Uvjeti revizijskog angažmana za grupu odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz MRevS-a 210.**
- **Osim za reviziju financijskih izvještaja grupe, revizor ima druge odgovornosti izvješćivanja zahtijevane lokalnim zakonom.**

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Primjereni naslovnik]

Izvješće o konsolidiranim financijskim izvještajima[33]

Obavili smo reviziju priloženih konsolidiranih financijskih izvještaja Društva ABC, koji obuhvaćaju konsolidiranu bilancu na 31. prosinca 20X1. godine, konsolidirani račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u glavnici i novčani tok za tada završenu godinu te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija.

Menadžmentova[34] *odgovornost za konsolidirane financijske izvještaje*

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju tih konsolidiranih financijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja[35] i za one interne kontrole koje za je menadžment utvrdio da su nužne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja, uslijed prijevare ili pogreške.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o tim konsolidiranim financijskim izvještajima temeljeno na našoj reviziji. Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Ti standardi zahtijevaju da postupamo u skladu s etičkim zahtjevima i planiramo te

---

33 Podnaslov "Izvješće o konsolidiranim financijskim izvještajima" nije nužan u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov "Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima".

34 Ili drugi naziv koji je primjeren u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

35 Kada je menadžmentova odgovornost sastaviti financijske izvještaje koji pružaju istinit i fer prikaz, ovo može glasiti: "Menadžment je odgovoran za sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja i za onakve…".

obavimo reviziju kako bismo stekli razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

Revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobivanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u konsolidiranim financijskim izvještajima. Odabrani postupci ovise o revizorovoj prosudbi, kao i o procjeni rizika značajnog pogrešnog prikazivanja konsolidiranih financijskih izvještaja uslijed prijevare ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne za subjektovo sastavljanje i fer prezentaciju[36] konsolidiranih financijskih izvještaja kako bi se oblikovali revizijski postupci koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola.[37] Revizija također uključuje ocjenjivanje primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena koje je stvorio menadžment, kao i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije konsolidiranih financijskih izvještaja.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše revizijsko mišljenje.

Mišljenje

Prema našem mišljenju, konsolidirani financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (ili *istinito i fer prikazuju*) financijski položaj Društva ABC i njegovih ovisnih društava na 31. prosinca 20X1. godine, njihovu financijsku uspješnost i novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima

[Oblik i sadržaj ovog dijela revizorova izvješća razlikovat će se ovisno o sadržaju revizorovih drugih odgovornosti izvješćivanja.]

[Revizorov potpis]

[Datum revizorova izvješća]

[Revizorova adresa]

---

36 U slučaju iz fusnote 35, ovo može glasiti: "Pri stvaranju tih procjene rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti subjektovih internih kontrola."

37 U okolnostima kada revizor, povezano s revizijom konsolidiranih financijskih izvještaja, ima također odgovornost da izrazi mišljenje o učinkovitosti internih kontrola, ova bi se rečenica formulirala kako slijedi: "Pri stvaranju tih procjene rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje i fer prezentaciju konsolidiranih financijskih izvještaja kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima". U slučaju iz fusnote 35, ovo može glasiti: "Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima".

Ovaj Međunarodni revizijski standard 700 "Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima" Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 705
MODIFIKACIJE MIŠLJENJA U IZVJEŠĆU NEOVISNOG REVIZORA

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

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1
Vrste modificiranih mišljenja	2
Datum stupanja na snagu	3
Cilj	4
Definicije	5
Zahtjevi	
Okolnosti kada se zahtijeva modifikacija revizorova mišljenja	6
Određivanje vrste modifikacije revizorova mišljenja	7-15
Oblik i sadržaj revizorova izvješća kada je mišljenje modificirano	16-27
Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje	28
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Vrste modificiranih mišljenja	A1
Vrste značajnog pogrešnog prikazivanja	A2-A7
Vrste nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza	A8-A12
Posljedica nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza zbog ograničenja koje je nametnuo menadžment nakon što je revizor prihvatio angažman	A13-A15
Ostala razmatranju u vezi s negativnim mišljenjem ili suzdržanošću od mišljenja	A16
Oblik i sadržaj revizorova izvješća kada je mišljenje modificirano	A17-A24
Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje	A25
Dodatak: Ilustracije revizorovih izvješća s modifikacijama mišljenja	

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 705 “Modifikacije mišljenja 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

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) bavi se revizorovom dužnošću da izda odgovarajuće izvješće u okolnostima kada, pri formiranju mišljenja u skladu s MRevS-om 700[1], revizor zaključi da je potrebna modifikacija revizorova mišljenja o financijskim izvještajima.

Vrste modificiranih mišljenja

2. Ovaj MRevS ustanovljuje tri vrste modificiranih mišljenja, naime, mišljenje s rezervom, negativno mišljenje i suzdržanost od mišljenja. Odluka u vezi s tim koja je vrsta modificiranog mišljenja odgovarajuća ovisi o: (Vidjeti točku A1.)

   (a) vrsti pitanja koje uzrokuje modifikaciju, tj. jesu li financijski izvještaji značajno pogrešni ili, u slučaju nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza, mogu li biti značajno pogrešni; i

   (b) revizorovoj prosudbi o tome koliko su učinci prožimajući ili o mogućim učincima problema na financijske izvještaje.

Datum stupanja na snagu

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

Cilj

4. Cilj revizora je da jasno izrazi odgovarajuće modificirano mišljenje o financijskim izvještajima koje je nužno kada:

   (a) revizor zaključi da, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, financijski izvještaji kao cjelina nisu bez značajnog pogrešnog prikazivanja; ili

   (b) revizor ne može pribaviti 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:

   (a) Prožimajući – pojam se koristi u kontekstu pogrešnog prikazivanja za opisivanje učinaka ili mogućih učinaka pogrešnih prikazivanja na financijske izvještaje, koja su, ako ih ima, neotkrivena zbog nemogućnosti dobivanja dostatnih i pri-

[1] MRevS 700 "Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima".

mjerenih revizijskih dokaza. Prožimajući učinci na financijske izvještaje su oni koji po prosudbi revizora:

(i) nisu ograničeni na određeni element, račun ili stavku financijskih izvještaja;

(ii) u slučaju da su ograničeni, predstavljaju ili mogu predstavljati značajan dio financijskih izvještaja; ili

(iii) u vezi s objavljivanjima, od ključne su važnosti za korisnikovo razumijevanje financijskih izvještaja.

(b) Modificirano mišljenje – mišljenje s rezervom, negativno mišljenje ili suzdržanost od mišljenja.

Zahtjevi

Okolnosti kada se zahtijeva modifikacija revizorova mišljenja

6. Revizor će modificirati mišljenje u revizorovom izvješću kada:

(a) revizor zaključi da, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, financijski izvještaji kao cjelina nisu bez značajnog pogrešnog prikazivanja; ili (Vidjeti točke A2-A7.)

(b) revizor ne može pribaviti 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 revizorova mišljenja

Mišljenje s rezervom

7. Revizor će izraziti mišljenje s rezervom kada:

(a) revizor, nakon što je pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze, zaključi da su pogrešna prikazivanja, pojedinačno ili u ukupnosti, značajna ali ne i prožimajuća za financijske izvještaje; ili

(b) revizor ne može pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze na kojima bi temeljio mišljenje, ali revizor zaključi da bi mogući učinci neotkrivenih pogrešnih prikazivanja na financijske izvještaje, ako ih ima, bili značajni ali ne i prožimajući.

Negativno mišljenje

8. Revizor će izraziti negativno mišljenje kada revizor, nakon što je pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze, zaključi da su pogrešna prikazivanja, pojedinačno ili u ukupnosti, i značajna i prožimajuća za financijske izvještaje.

Suzdržanost od mišljenja

9. Revizor će se suzdržati od mišljenja kada ne može pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze na kojima bi temeljio mišljenje, i revizor zaključi da bi mogući učinci neotkrivenih pogrešnih prikazivanja na financijske izvještaje, ako ih ima, bili i značajni i prožimajući.

10. Revizor će se suzdržati od mišljenja kada, 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 spozna da je menadžment nametnuo ograničenje djelokruga revizije za koje revizor smatra da će vjerojatno imati za posljedicu potrebu da se izrazi mišljenje s rezervom ili suzdrži od mišljenja o financijskim izvještajima, revizor će zatražiti da menadžment ukloni ograničenje.

12. Ako menadžment odbije ukloniti ograničenje navedeno u točki 11, revizor će to pitanje priopćiti onima koji su zaduženi za upravljanje, osim ako su oni koji su zaduženi za upravljanje uključeni u rukovođenje subjektom,[2] i odrediti je li moguće obaviti alternativne postupke kako bi se pribavili dostatni i primjereni revizijski dokazi.

13. Ako revizor ne može pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze, revizor će utvrditi posljedice toga kako slijedi:

    (a) ako revizor zaključi da bi mogući učinci neotkrivenih pogrešnih prikazivanja na financijske izvještaje, ako ih ima, bili značajni ali ne i prožimajući, revizor će izraziti mišljenje s rezervom; ili

    (b) 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 će: (Vidjeti točke A13-A14.)

        (i) povući se iz revizije, gdje je to izvedivo i moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi; ili

        (ii) ako povlačenje iz revizije prije izdavanja revizorova izvješća nije izvedivo ili moguće, suzdržati se od mišljenja o financijskim izvještajima.

---

[2] MRevS 260, "Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje", točka 13.

14. Ako se revizor povuče kako je navedeno u točki 13(b)(i), prije povlačenja, revizor će priopćiti onima koji su zaduženi za upravljanje svako pitanje u vezi s pogrešnim prikazivanjem utvrđeno tijekom revizije koje bi uzrokovalo modifikaciju mišljenja. (Vidjeti točku A15.)

Ostala razmatranja u vezi s negativnim mišljenjem ili sa suzdržanošću od mišljenja

15. Kada revizora smatra da je nužno izraziti negativno mišljenje ili suzdržati se od mišljenja o financijskim izvještajima kao cjelini, revizorovo izvješće također neće uključiti pozitivno mišljenje u vezi s istim okvirom financijskog izvještavanja o pojedinom financijskom izvještaju ili jednom ili više određenih elemenata, računa ili stavaka financijskog izvještaja. Kada bi se u takvim okolnostima uključilo takvo pozitivno mišljenje u istom izvješću[3], to bi bilo kontradiktorno revizorovom negativnom mišljenju ili suzdržanosti od mišljenja o financijskim izvještajima kao cjelini. (Vidjeti točku A16.)

Oblik i sadržaj revizorova izvješća kada je mišljenje modificirano

Odjeljak s osnovom za modifikaciju

16. Kada revizor modificira mišljenje o financijskim izvještajima, revizor će, osim određenih elemenata potrebnih prema MRevS-u 700, uključiti odjeljak u revizorovom izvješću koji sadrži opis pitanja koji uzrokuju modifikaciju. Revizor će taj odjeljak smjestiti neposredno prije odjeljka mišljenja u revizorovom izvješću i koristiti podnaslov "Osnova za mišljenje s rezervom", "Osnova za negativno mišljenje" ili "Osnova za suzdržanost od mišljenja", već prema tome što je odgovarajuće. (Vidjeti točku A17.)

17. Ako postoji značajno pogrešno prikazivanje financijskih izvještaja koje se odnosi na određene iznose u financijskim izvještajima (uključujući kvantitativne objave), revizor će u odjeljku s osnovom za modifikaciju uključiti opis i kvantifikaciju financijskih učinaka pogrešnog prikazivanja, osim ako nije izvedivo. Ako nije izvedivo kvantificirati financijske učinke, revizor će to navesti u odjeljku s osnovom za modifikaciju. (Vidjeti točku A18.)

18. Ako postoji značajno pogrešno prikazivanje financijskih izvještaja koje se odnosi na tekstualnu objavu, revizor će u odjeljku s osnovom za modifikaciju uključiti objašnjenje kako je objava pogrešno prikazana.

19. Ako postoji značajno pogrešno prikazivanje financijskih izvještaja koje se odnosi na neobjavljivanje informacije koju je trebalo objaviti, revizor će:

---

[3] MRevS 805 "Posebna razmatranja – Revizije pojedinačnih financijskih izvještaja i određenih elemenata, računa ili stavaka financijskog izvještaja" bavi se okolnostima gdje je revizor angažiran kako bi izrazio odvojeno mišljenje o jednom ili više elemenata, računa ili stavaka financijskih izvještaja.

(a) raspraviti neobjavljivanje s onima koji su zaduženi za upravljanje;

(b) opisati u odjeljku s osnovom za modifikaciju vrstu ispuštene informacije; i

(c) osim ako nije zabranjeno zakonom ili regulativom, uključiti ispuštenu informaciju, pod uvjetom da je to izvedivo i da je revizor prikupio dostatne i primjerene revizijske dokaze o ispuštenoj informaciji. (Vidjeti točku A19.)

20. Ako je modifikacija posljedica nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza, revizor će u odjeljak s osnovom za modifikaciju uključiti razloge koji stvaraju tu nemogućnost.

21. Čak i ako je revizor izrazio negativno mišljenje ili se suzdržao od mišljenja o financijskim izvještajima, revizor će u odjeljku s osnovom za modifikaciju opisati razloge za bilo koje ostalo pitanje za koje je revizor spoznao da bi zahtijevalo modifikaciju mišljenja, i njegove učinke. (Vidjeti točku A20.)

Odjeljak mišljenja

22. Kada revizor modificira svoje mišljenje, revizor će za odjeljak mišljenja koristiti podnaslov "Mišljenje s rezervom", "Negativno mišljenje" ili "Suzdržanost od mišljenja", već prema tome što je odgovarajuće. (Vidjeti točke A21, A23-A24.)

23. Kada revizor izrazi mišljenje s rezervom zbog značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima, revizor će u odjeljku mišljenja navesti da, prema revizorovom mišljenju, osim za učinke pitanja opisanih u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom:

(a) financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (ili istinito i fer prikazuju) u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja kada izvješćuje sukladno okviru fer prezentacije; ili

(b) financijski izvještaji su bili sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja kada izvješćuje u skladu s okvirom sukladnosti.

Kada modifikacija nastaje uslijed nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza, revizor će za modificiranje mišljenja koristiti odgovarajuću frazu "osim za moguće učinke pitanja ... ". (Vidjeti točku A22.)

24. Kada revizor izrazi negativno mišljenje, revizor će u odjeljku mišljenja navesti da, prema revizorovom mišljenju, zbog važnosti pitanja opisanih u odjeljku s osnovom za negativno mišljenje:

(a) financijski izvještaji nisu fer prezentirani (ili ne prikazuju istinito i fer) u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja kada izvješćuje u skladu s okvirom fer prezentacije; ili

(b) financijski izvještaji nisu bili sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja kada izvješćuje u skladu s okvirom sukladnosti.

25. Kada se revizor suzdržava od mišljenja zbog nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza, revizor će u odjeljku mišljenja navesti da:

(a) zbog važnosti pitanja opisanog, odnosno opisanih u odjeljku s osnovom za suzdržanost od mišljenja, revizor nije mogao pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze da bi osigurao osnovu za revizijsko mišljenje; i, u skladu s tim

(b) revizor ne izražava mišljenje o financijskim izvještajima.

Opis revizorovih odgovornosti kada revizor izrazi mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje

26. Kada revizor izraziti mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje, revizor će izmijeniti opis revizorove odgovornosti kako bi naveo da on vjeruje da su revizijski dokazi koje je pribavio dostatni i primjereni za osiguranje osnove za revizorovo modificirano revizijsko mišljenje.

Opis revizorove odgovornosti kada se revizor suzdržava od mišljenja

27. Kada se revizor suzdržava od mišljenja zbog nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza, revizor će izmijeniti uvodni odjeljak revizorova izvješća kako bi naveo da je revizor bio angažiran za reviziju financijskih izvještaja. Revizor će također izmijeniti opis revizorovih odgovornosti i opis djelokruga revizije kako bi naveo samo sljedeće: "Naša je odgovornost izraziti mišljenje o financijskim izvještajima temeljeno na obavljanju revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Međutim, zbog pitanja opisanog, odnosno opisanih u odjeljku s osnovom za suzdržanost od mišljenja, nismo mogli pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze koji bi osigurali osnovu za revizijsko mišljenje".

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje

28. Kada revizor očekuje modificiranje mišljenja u revizorovom izvješću, revizor će priopćiti onima koji su zaduženi za upravljanje okolnosti koje vode k očekivanoj modifikaciji i nacrt teksta modifikacije. (Vidjeti točku A25.)

***

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Vrsta modificiranih mišljenja (Vidjeti točku 2.)

A1. Niže prikazana tablica ilustrira kako revizorova prosudba o vrsti pitanja koje uzrokuje modifikaciju i prožetost 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*
Financijski izvještaji su značajno pogrešno prikazani	Mišljenje s rezervom	Negativno mišljenje
Nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza	Mišljenje s rezervom	Suzdržanost od mišljenja

Vrste značajnog pogrešnog prikazivanja (Vidjeti točku 6(a).)

A2. MRevS 700 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 prikazivanja.[4] Taj zaključak uzima u obzir revizorovu ocjenu neispravljenih pogrešnih prikazivanja, ako ih ima, financijskih izvještaja u skladu s MRevS-om 450.[5]

A3. MRevS 450 definira pogrešna prikazivanja kao razliku između iznosa, klasifikacije, prezentacije ili objave izvještavanih u financijskim izvještajima i iznosa, klasifikacije, prezentacije ili objave zahtijevanih za njih u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. U skladu s tim, značajna pogrešna prikazivanja financijskih izvještaja mogu nastati u vezi s:

(a) primjerenošću odabranih računovodstvenih politika;

(b) primjenom odabranih računovodstvenih politika; ili

(c) primjerenošću ili adekvatnošću objava u financijskim izvještajima.

Primjerenost odabranih računovodstvenih politika

A4. U vezi s primjerenošću računovodstvenih politika koje je odabrao menadžment, značajno pogrešno prikazivanje financijskih izvještaja može nastati kada:

(a) odabrana računovodstvena politika nije dosljedna primjenjivom okviru financijskog izvještavanja; ili

(b) financijski izvještaji, uključujući povezane bilješke, ne predstavljaju transakcije i događaje na kojima se zasnivaju 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, značajna pogrešna prikazivanja financijskih izvještaja mogu nastati kada subjekt nije postupio u skladu s tim zahtjevima.

[4] MRevS 700, točka 11.

[5] MRevS 450 "Ocjenjivanje pogrešnih prikazivanja ustanovljenih tijekom revizije", točka 4(a).

Primjena odabranih računovodstvenih politika

A6. U vezi s primjenom odabranih računovodstvenih politika, značajno pogrešno prikazivanje financijskih izvještaja može nastati:

(a) kada menadžment nije primijenio odabrane računovodstvene politike dosljedno s okvirom financijskog izvještavanja, uključujući kada menadžment nije primijenio 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 objava u financijskim izvještajima

A7. U vezi s primjerenošću ili adekvatnošću objava u financijskim izvještajima, značajno pogrešno prikazivanje financijskih izvještaja može nastati kada:

(a) financijski izvještaji ne uključuju sve objave zahtijevane primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja;

(b) objava u financijskim izvještajima nije prezentirana u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja; ili

(c) financijski izvještaji ne osiguravaju objave nužne za postizanje fer prezentacije.

Vrste nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza (Vidjeti točku 6(b).)

A8. Revizorova nemogućnost da pribavi dostatne i primjerene revizijske dokaze (također se naziva i ograničenje djelokruga 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 djelokruga revizije ako revizor može pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze obavljanjem alternativnih postupaka. Ako to nije moguće, primjenjuju se zahtjevi točke 7(b) i 10 kako je odgovarajuće. Ograničenja koja nametne menadžment mogu imati druge posljedice na reviziju, kao što su posljedice na revizorovu procjenu rizika prijevara i razmatranje zadržavanja angažmana.

A10. Primjeri okolnosti izvan kontrole subjekta uključuju situacije kada su:

- računovodstvene evidencije subjekta bile uništene; i

- državna tijela trajno zaplijenila računovodstvene evidencije značajnog sastavnog dijela subjekta.

A11. Primjeri okolnosti u vezi s vrstom ili vremenskim rasporedom revizorova posla uključuju situacije kada:

- 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;
- datum revizorova imenovanja je takav da revizor ne može prisustvovati fizičkom popisu zaliha; i
- revizor utvrdi da obavljanje samo dokaznih postupaka nije dovoljno, ali subjektove kontrole nisu djelotvorne.

A12. Primjeri nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza, koji nastaju zbog ograničenja djelokruga revizije koje nameće menadžment, uključuju situacije kada:

- menadžment sprječava revizora u prisustvovanju fizičkom popisu zaliha; i
- menadžment sprječava revizora u traženju eksternih konfirmacija za određena stanja računa.

Posljedica nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza zbog ograničenja koje je nametnuo menadžment nakon što je revizor prihvatio angažman (Vidjeti točke 13(b)-14.)

A13. Izvedivost povlačenja iz revizije može ovisiti o stupnju dovršenosti angažmana u vrijeme kada menadžment nametne ograničenje djelokruga. Ako je revizor pred dovršenjem revizije, on može prije povlačenja odlučiti dovršiti reviziju u mjeri u kojoj je to moguće, suzdržati se od mišljenja i objasniti djelokrug ograničenja u odjeljku s osnovom za suzdržanost od mišljenja.

A14. U određenim okolnostima povlačenje iz revizije nije moguće, ako zakon ili regulativa zahtijeva od revizora da nastavi revizijski angažman. To može biti slučaj kada 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.[6]

---

[6] MRevS 706 "Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora", točka A5.

A15. Kada revizor zaključi da je povlačenje iz revizije nužno zbog ograničenja djelokruga, može postojati profesionalni, zakonski ili regulativni zahtjev da revizor priopći regulatorima ili vlasnicima poslovnog subjekta pitanja u vezi s povlačenjem iz angažmana.

Ostala razmatranja u vezi s negativnim mišljenje ili sa suzdržanošću od mišljenja (Vidjeti točku 15.)

A16. Primjeri okolnosti izvješćivanja, koja neće proturječiti revizorovom negativnom mišljenju ili suzdržanosti od mišljenja, su sljedeći:

- izražavanje pozitivnog mišljenja o financijskim izvještajima sastavljenim prema danom okviru financijskog izvještavanja i, unutar istog izvješća, izražavanje negativnog mišljenja o istim financijskim izvještajima prema drugom okviru financijskog izvještavanja[7]; i
- izražavanje suzdržanosti od mišljenja u vezi s rezultatima poslovanja i novčanim tokovima, gdje je relevantno, i pozitivnog mišljenja u vezi s financijskim položajem (vidjeti MRevS 510[8]). U tom slučaju revizor neće izraziti suzdržanost od mišljenja o financijskim izvještajima kao cjelini.

Oblik i sadržaj revizorova izvješća kada je mišljenje modificirano

Odjeljak s osnovom za modifikaciju (Vidjeti točke 16-17, 19(b), 21.)

A17. Konzistentnost revizorova izvješća pomaže korisnicima u razumijevanju i prepoznavanju neuobičajenih okolnosti kada one nastanu. U skladu s tim, iako može biti nemoguće postići jednolikost u formulaciji modificiranog mišljenja i u opisu osnova za modifikaciju, poželjna je dosljednost i u obliku i u sadržaju revizorova izvješća.

A18. Primjer financijskih učinaka značajnog pogrešnog prikazivanja koje revizor može opisati u odjeljku s osnovom za modifikaciju u revizorovom izvješću jest kvantifikacija učinaka na porez na dobit, dobit prije poreza, neto dobit i glavnicu ako su zalihe precijenjene.

A19. Objavljivanje ispuštenih informacija u odjeljku s osnovom za modifikaciju ne bi bilo izvedivo ako:

(a) menadžment nije pripremio objavu ili objave nisu na drugi način lako dostupne revizoru; ili

(b) prema revizorovoj prosudbi, objava bi bila prekomjerno opsežna u odnosu na revizorovo izvješće.

---

7 Vidjeti točku A32 MRevS-a 700 u vezi s opisom tih okolnosti.

8 MRevS 510 "Početni revizijski angažmani – Početna stanja ", točka 10.

A20. Negativno mišljenje ili suzdržanost od mišljenja u vezi s određenim pitanjem opisanim u odjeljku s osnovom za rezervu ne opravdava ispuštanje opisa ostalih otkrivenih pitanja koja bi inače zahtijevala modifikaciju revizorova mišljenja. U takvim slučajevima, objave o takvim ostalim pitanjima koje je revizor spoznao mogu biti relevantne korisnicima financijskih izvještaja.

Odjeljak mišljenja (Vidjeti točke 22-23.)

A21. Uključivanje ovog naslova odjeljka jasno pokazuje korisnicima da je revizorovo mišljenje modificirano i navodi vrstu modifikacije.

A22. Kada revizor izrazi mišljenje s rezervom, ne bi bilo primjereno koristiti u odjeljku mišljenja izraze kao što su "ovisno o" ili "s prethodnim objašnjenjem" budući da oni nisu dovoljno jasni ili djelotvorni.

Ilustrativna revizorova izvješća

A23. Ilustracije 1 i 2 u Dodatku sadrže revizorova izvješća s mišljenjem s rezervom, odnosno negativnim mišljenjem, budući da su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani.

A24. Ilustracija 3 u Dodatku sadrži revizorovo izvješće s mišljenjem s rezervom budući da revizor ne može pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze. Ilustracija 4 sadrži suzdržanost od mišljenja zbog nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza za pojedinačni sastavni dio financijskih izvještaja. Ilustracija 5 sadrži suzdržanost od mišljenja zbog nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza o više sastavnih dijelova financijskih izvještaja. U svakom od posljednja dva slučaja, mogući učinci na financijske izvještaje nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza su i značajni i prožimajući.

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti točku 28.)

A25. Priopćavanje, onima koji su zaduženi za upravljanje, okolnosti koje vode k očekivanoj modifikaciji revizorova mišljenja i nacrta formulacije modifikacije omogućava:

(a) revizoru da obavijesti, one koji su zaduženi za upravljanje, o namjeravanoj modifikaciji, odnosno namjeravanim modifikacijama i razlogu, odnosno razlozima (ili okolnostima) za modifikaciju, odnosno modifikacije;

(b) revizoru da traži od onih koji su zaduženi za upravljanje suglasnost za činjenice o pitanju koje uzrokuje modifikaciju ili modifikacije, odnosno suglasnost za činjenice o pitanjima koja uzrokuju modifikaciju, odnosno modifikacije ili da potvrdi pitanja o kojima se ne slaže s menadžmentom; i

(c) onima koji su zaduženi za upravljanje da imaju mogućnost, gdje je odgovarajuće, dati revizoru daljnje informacije i objašnjenja u vezi s pitanjem koje stvara očekivanu modifikaciju, odnosno pitanjima koja stvaraju očekivane modifikacije.

Dodatak

(Vidjeti točke A23-24.)

Ilustracije revizorova izvješća s modifikacijama mišljenja

- Ilustracija 1: Revizorovo izvješće sadrži mišljenje s rezervom zbog značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja.
- Ilustracija 2: Revizorovo izvješće sadrži negativno mišljenje zbog značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja.
- Ilustracija 3: Revizorovo izvješće sadrži mišljenje s rezervom zbog revizorove nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza.
- Ilustracija 4: Revizorovo izvješće sadrži suzdržanost od mišljenja zbog revizorove nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza za pojedinačni sastavni dio financijskih izvještaja.
- Ilustracija 5: Revizorovo izvješće sadrži suzdržanost od mišljenja zbog revizorove nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza za više sastavnih dijelova financijskih izvještaja.

<u>Ilustracija 1:</u>

Okolnosti uključuju sljedeće:

- **Reviziju cjelovitog skupa financijskih izvještaja opće namjene koji je sastavio menadžment poslovnog subjekta u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.**
- **Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz MRevS-a 210.**[9]
- **Zalihe su pogrešno prikazane. Pogrešni prikaz smatra se značajnim, ali ne i prožimajućim za financijske izvještaje.**
- **Osim za reviziju financijskih izvještaja, revizor ima i druge odgovornosti izvješćivanja zahtijevane prema lokalnom zakonu.**

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Primjereni naslovnik]

Izvješće o financijskim izvještajima[10]

Obavili smo reviziju priloženih financijskih izvještaja Društva ABC, koji obuhvaćaju bilancu na 31. prosinca 20X1. godine, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u glavnici i novčani tok za tada završenu godinu te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija.

Menadžmentova[11] *odgovornost za financijske izvještaje*

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju tih financijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja[12] 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.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o tim financijskim izvještajima temeljeno na našoj reviziji. Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Ti stan-

---

9 MRevS 210 "Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana".

10 Podnaslov "Izvješće o financijskim izvještajima" nije potreban u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov "Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima".

11 Ili drugi naziv koji je odgovarajući u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

12 Gdje je menadžmentova odgovornost sastaviti financijske izvještaji koji pružaju istinit i fer prikaz ova rečenica može glasiti: "Menadžment je odgovoran za sastavljanje financijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, i za takve ... ".

dardi zahtijevaju da postupamo u skladu s etičkim zahtjevima i planiramo te obavimo reviziju kako bismo stekli razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja.Revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobivanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u financijskim izvještajima. Odabrani postupci ovise o revizorovoj prosudbi, kao i o procjeni rizika značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja uslijed prijevare ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne za subjektovo sastavljanje i fer prezentaciju[13] financijskih izvještaja kako bi se oblikovali revizijski postupci koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola poslovnog subjekta.[14] Revizija također uključuje ocjenjivanje primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena koje je stvorio menadžment, kao i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije financijskih izvještaja.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše revizijsko mišljenje.

Osnova za mišljenje s rezervom

Zalihe društva iskazane su u bilanci 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 Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja. 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 koja je niža. U skladu s tim, troškovi prodanih proizvoda bi se povećali za xxx i porez na dobit, neto dobit i dionička glavnica bi se smanjili xxx, xxx i xxx, svaki.

Mišljenje s rezervom

Prema našem mišljenju, osim za učinke pitanja opisanog u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom, financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (ili *istinito i fer prikazuju*) financijski položaj Društva ABC na 31. prosinca 20X1. godine, nje-

---

13 U slučaju fusnote 12, ovo može glasiti: "Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti subjektovih internih kontrola".

14 U okolnostima kada revizor, povezano s revizijom financijskih izvještaja, ima također odgovornost da izrazi mišljenje o učinkovitosti internih kontrola, ova bi se rečenica formulirala kako slijedi: "Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima". U slučaju fusnote 12, ovo može glasiti: "Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima".

govu financijsku uspješnost i njegove novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima

[Oblik i sadržaj ovog dijela revizorova izvješća razlikovat će se ovisno o sadržaju revizorovih drugih odgovornosti izvještavanja.]

[Revizorov potpis]

[Datum revizorova izvješća]

[Revizorova adresa]

<u>Ilustracija 2:</u>

Okolnosti uključuju sljedeće:

- **Reviziju cjelovitog skupa konsolidiranih financijskih izvještaja opće namjene koji je sastavio menadžment poslovnog subjekta u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.**
- **Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz MRevS-a 210.**
- **Financijski izvještaji značajno su pogrešno prikazani zbog nekonsolidiranja ovisnog društva. Smatra se da su značajna pogrešna prikazivanja prožimajuća za financijske izvještaje. Učinci pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja nisu bili utvrđeni jer to nije bilo izvedivo.**
- **Osim za reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja, revizor ima i druge odgovornosti izvješćivanja zahtijevane prema lokalnom zakonu.**

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Primjereni naslovnik]

Izvješće o konsolidiranim financijskim izvještajima[15]

Obavili smo reviziju priloženih konsolidiranih financijskih izvještaja Društva ABC, koji obuhvaćaju konsolidiranu bilancu na 31. prosinca 20X1. godine, konsolidirani račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u glavnici i novčani tok za tada završenu godinu te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija.

Menadžmentova[16] *odgovornost za financijske izvještaje*

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju tih konsolidiranih financijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja[17] 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.

---

15 Podnaslov "Izvješće o konsolidiranim financijskim izvještajima" nije potreban u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov "Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima".

16 Ili drugi naziv koji je odgovarajući u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

17 Gdje je menadžmentova odgovornost sastaviti konsolidirane financijske izvještaji koji pružaju istinit i fer prikaz ova rečenica može glasiti: "Menadžment je odgovoran za sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, i za takve ... ".

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o tim konsolidiranim financijskim izvještajima temeljeno na našoj reviziji. Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Ti standardi zahtijevaju da postupamo u skladu s etičkim zahtjevima i planiramo te obavimo reviziju kako bismo stekli razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

Revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobivanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u financijskim izvještajima. Odabrani postupci ovise o revizorovoj prosudbi, kao i o procjeni rizika značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja uslijed prijevare ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne za subjektovo sastavljanje i fer prezentaciju[18] konsolidiranih financijskih izvještaja kako bi se oblikovali revizijski postupci koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola poslovnog subjekta.[19] Revizija također uključuje ocjenjivanje primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena koje je stvorio menadžment, kao i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije financijskih izvještaja.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše revizijsko mišljenje.

Osnova za negativno mišljenje

Kao što je objašnjeno u Bilješci X, Društvo nije konsolidiralo financijske izvještaje ovisnog društva XYZ kojeg je Društvo steklo tijekom 20X1., a zbog toga što Društvo još nije moglo utvrditi fer vrijednosti na dan stjecanja određene značajne imovine i obveza ovisnog društva. To je ulaganje stoga iskazano po trošku. Prema Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, ovisno društvo je trebalo biti obuhvaćeno konsolidacijom jer ju Društvo kontrolira. Da je ovisno društvo XYZ bilo konsolidirano to bi značajno utjecalo na mnoge sastavne dijelove priloženih financijskih izvještaja. Učinci propusta konsolidiranja na financijske izvještaje nisu bili utvrđeni.

---

18 U slučaju fusnote 17, ovo može glasiti: "Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti subjektovih internih kontrola".

19 U okolnostima kada revizor, povezano s revizijom konsolidiranih financijskih izvještaja, ima također odgovornost da izrazi mišljenje o učinkovitosti internih kontrola, ova bi se rečenica formulirala kako slijedi: "Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje i fer prezentaciju konsolidiranih financijskih izvještaja kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima". U slučaju fusnote 17, ovo može glasiti: "Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima".

Negativno mišljenje

Prema našem mišljenju, zbog važnosti pitanja opisanog u odjeljku s osnovom za negativno mišljenje, konsolidirani financijski izvještaji ne prezentiraju fer (ili *ne prikazuju istinito i fer*) financijski položaj Društva ABC i njegovih ovisnih društava na 31. prosinca 20X1. godine, njihovu financijsku uspješnost i njihove novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima

[Oblik i sadržaj ovog dijela revizorova izvješća razlikovat će se ovisno o sadržaju revizorovih drugih odgovornosti izvještavanja.]

[Revizorov potpis]

[Datum revizorova izvješća]

[Revizorova adresa]

<u>Ilustracija 3:</u>

Okolnosti uključuju sljedeće:

- **Reviziju cjelovitog skupa financijskih izvještaja opće namjene koji je sastavio menadžment poslovnog subjekta u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.**
- **Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz MRevS-a 210.**
- **Revizor nije mogao pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s ulaganjem u inozemnu podružnicu. Smatra se da su mogući učinci nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza značajni, ali ne i prožimajući za financijske izvještaje.**
- **Osim za reviziju financijskih izvještaja, revizor ima i druge odgovornosti izvješćivanja zahtijevane prema lokalnom zakonu.**

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Primjereni naslovnik]

Izvješće o financijskim izvještajima[20]

Obavili smo reviziju priloženih financijskih izvještaja Društva ABC, koji obuhvaćaju bilancu na 31. prosinca 20X1. godine, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u glavnici i novčani tok za tada završenu godinu te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija.

Menadžmentova[21] *odgovornost za financijske izvještaje*

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju tih financijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja[22] 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.

---

20 Podnaslov "Izvješće o financijskim izvještajima" nije potreban u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov "Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima".

21 Ili drugi naziv koji je odgovarajući u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

22 Gdje je menadžmentova odgovornost sastaviti financijske izvještaji koji pružaju istinit i fer prikaz ova rečenica može glasiti: „Menadžment je odgovoran za sastavljanje financijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, i za takve ... „.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o tim financijskim izvještajima temeljeno na našoj reviziji. Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Ti standardi zahtijevaju da postupamo u skladu s etičkim zahtjevima i planiramo te obavimo reviziju kako bismo stekli razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

Revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobivanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u financijskim izvještajima. Odabrani postupci ovise o revizorovoj prosudbi, kao i o procjeni rizika značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja uslijed prijevare ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne za subjektovo sastavljanje i fer prezentaciju[23] financijskih izvještaja kako bi se oblikovali revizijski postupci koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola poslovnog subjekta.[24] Revizija također uključuje ocjenjivanje primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena koje je stvorio menadžment, kao i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije financijskih izvještaja.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše revizijsko mišljenje.

Osnova za mišljenje s rezervom

Ulaganje Društva ABC u inozemnu podružnicu XYZ stečeno tijekom godine i obračunato po metodi udjela iskazano je u bilanci na 31. prosinca 20X1. godine 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 pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze o knjigovodstvenoj vrijednosti ulaganja Društva ABC u Društvu XYZ sa stanjem na 31. prosinca 20X1. godine 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 prepravljanja tih iznosa.

---

23 U slučaju fusnote 22, ovo može glasiti: "Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti subjektovih internih kontrola".

24 U okolnostima kada revizor, povezano s revizijom financijskih izvještaja, ima također odgovornost da izrazi mišljenje o učinkovitosti internih kontrola, ova bi se rečenica formulirala kako slijedi: "Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima". U slučaju fusnote 22, ovo može glasiti: "Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima".

Mišljenje s rezervom

Prema našem mišljenju, osim za moguće učinke pitanja opisanog u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom, financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (ili *istinito i fer prikazuju*) financijski položaj Društva ABC na 31. prosinca 20X1. godine, njegovu financijsku uspješnost i njegove novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima

[Oblik i sadržaj ovog dijela revizorova izvješća razlikovat će se ovisno o sadržaju revizorovih drugih odgovornosti izvještavanja.]

[Revizorov potpis]

[Datum revizorova izvješća]

[Revizorova adresa]

<u>Ilustracija 4:</u>

Okolnosti uključuju sljedeće:

- **Reviziju cjelovitog skupa financijskih izvještaja opće namjene koji je sastavio menadžment poslovnog subjekta u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.**
- **Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz MRevS-a 210.**
- **Revizor nije mogao pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze o pojedinačnom sastavnom dijelu financijskih izvještaja. Tako revizor također nije mogao pribaviti revizijske dokaze o financijskim informacijama o zajedničkom pothvatu koji predstavlja 90% neto imovine društva. Smatra se da su mogući učinci nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza i značajni i prožimajući za financijske izvještaje.**
- **Osim za reviziju financijskih izvještaja, revizor ima i druge odgovornosti izvješćivanja zahtijevane prema lokalnom zakonu.**

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Primjereni naslovnik]

Izvješće o financijskim izvještajima[25]

Obavili smo reviziju priloženih financijskih izvještaja Društva ABC, koji obuhvaćaju bilancu na 31. prosinca 20X1. godine, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u glavnici i novčani tok za tada završenu godinu te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija.

Menadžmentova[26] *odgovornost za financijske izvještaje*

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju tih financijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja[27] 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.

---

25 Podnaslov "Izvješće o financijskim izvještajima" nije potreban u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov "Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima".

26 Ili drugi naziv koji je odgovarajući u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

27 Gdje je menadžmentova odgovornost sastaviti financijske izvještaji koji pružaju istinit i fer prikaz ova rečenica može glasiti: "Menadžment je odgovoran za sastavljanje financijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, i za takve ... „.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o tim financijskim izvještajima temeljeno na našoj reviziji u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Međutim, zbog pitanja opisanog u odjeljku s osnovom za suzdržanost od mišljenja nismo mogli pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze za osiguranje osnove za revizijsko mišljenje.

Osnova za suzdržanost od mišljenja

Ulaganja Društva u zajednički pothvat u Društvo XYZ (država X) iskazano je u bilanci u iznosu od xxx, što predstavlja preko 90% neto imovine Društva 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 prepravljanja u vezi s proporcionalnim udjelom Društva u imovini u zajednički kontroliranom Društvu XYZ, njegovim proporcionalnim udjelom u obvezama Društva XYZ za koje zajednički odgovora, njegovom proporcionalnom udjelu u prihodima i rashodima Društva XYZ za godinu i stavkama od kojih se sastoji izvještaj o promjenama glavnice i izvještaj o novčanim tokovima.

Suzdržanost od mišljenja

Zbog važnosti pitanja opisanog u odjeljku s osnovom za suzdržanost od mišljenja, nismo mogli pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze za osiguranje osnove za revizijsko mišljenje. U skladu s tim, ne izražavamo mišljenje o financijskim izvještajima.

Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima

[Oblik i sadržaj ovog dijela revizorova izvješća razlikovat će se ovisno o sadržaju revizorovih drugih odgovornosti izvještavanja.]

[Revizorov potpis]

[Datum revizorova izvješća]

[Revizorova adresa]

Ilustracija 5:

Okolnosti uključuju sljedeće:

- **Reviziju cjelovitog skupa financijskih izvještaja opće namjene koji je sastavio menadžment poslovnog subjekta u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.**
- **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. Tako revizor 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.**
- **Osim za reviziju financijskih izvještaja, revizor ima i druge odgovornosti izvješćivanja zahtijevane prema lokalnom zakonu.**

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Primjereni naslovnik]

Izvješće o financijskim izvještajima[28]

Obavili smo reviziju priloženih financijskih izvještaja Društva ABC, koji obuhvaćaju bilancu na 31. prosinca 20X1. godine, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u glavnici i novčani tok za tada završenu godinu te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija.

Menadžmentova[29] *odgovornost za financijske izvještaje*

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju tih financijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja[30] 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.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o tim financijskim izvještajima temeljeno na našoj reviziji u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Međutim, zbog pitanja opisanog u

[28] Podnaslov "Izvješće o financijskim izvještajima" nije potreban u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov "Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima".

[29] Ili drugi naziv koji je odgovarajući u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

[30] Gdje je menadžmentova odgovornost sastaviti konsolidirane financijske izvještaji koji pružaju istinit i fer prikaz ova rečenica može glasiti: „Menadžment je odgovoran za sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, i za takve ...

odjeljku s osnovom za suzdržanost od mišljenja nismo mogli pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze za osiguranje osnove za revizijsko mišljenje.

Osnova za suzdržanost od 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 bilanci 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 našeg revizijskog izvješća, menadžment još uvijek uklanja manjkavosti sustava i ispravlja pogreške. Nismo mogli drugim postupcima konfirmirati ili verificirati potraživanja iz poslovanja iskazana u bilanci sa stanjem na 31. prosinca 20X1. godine u iznosu od xxx. Posljedica tih pitanja jest da nismo mogli utvrditi bi li bi potrebna neka prepravljanja u vezi s evidentiranim ili neevidentiranim zalihama i potraživanjima iz poslovanja, i stavkama od kojih se sastoji račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjeni glavnice i izvještaj o novčanom toku.

Suzdržanost od mišljenja

Zbog važnosti pitanja opisanog u odjeljku s osnovom za suzdržanost od mišljenja, nismo mogli pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze za osiguranje osnove za revizijsko mišljenje. U skladu s tim, ne izražavamo mišljenje o financijskim izvještajima.

Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima

[Oblik i sadržaj ovog dijela revizorova izvješća razlikovat će se ovisno o sadržaju revizorovih drugih odgovornosti izvještavanja.]

[Revizorov potpis]

[Datum revizorova izvješća]

[Revizorova adresa]

Ovaj Međunarodni revizijski standard 705 “Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku.
Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 706

ODJELJCI ZA ISTICANJE PITANJA I ODJELJCI ZA OSTALA PITANJA U IZVJEŠĆU NEOVISNOG REVIZORA

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

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1-2
Datum stupanja na snagu	3
Cilj	4
Definicije	5
Zahtjevi	
Odjeljci za isticanje pitanja u revizorovom izvješću	6-7
Odjeljci za ostala pitanja u revizorom izvješću	8
Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje	9
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Odjeljci za isticanje pitanja u revizorovom izvješću	A1-A4
Odjeljci za ostala pitanja u revizorovom izvješću	A5-A11
Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje	A12
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 revizorovog izvješća koja sadrži odjeljak za isticanje pitanja	

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 706 "Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala 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

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje dodatno priopćavanje u revizorovom izvješću kada revizor smatra da je nužno:

   (a) usmjeriti pozornost korisnika na pitanje ili pitanja prezentirana ili objavljena u financijskim izvještajima koja su od takve važnosti da su ključna korisnicima za razumijevanje financijskih izvještaja; ili

   (b) usmjeriti pozornost korisnika na neko pitanje ili neka pitanja, osim na ona koja su prezentirana ili objavljena u financijskim izvještajima koja su relevantna korisnicima za razumijevanje revizije, revizorovih odgovornosti ili revizorovog izvješća.

2. Dodaci 1 i 2 navode MRevS-ove koji sadrže određene zahtjeve da revizor uključi u revizorovo izvješće odjeljke za isticanje pitanja ili odjeljke za ostala pitanja. U tim okolnostima, primjenjuju se zahtjevi ovog MRevS-a u vezi s oblikom i smještajem takvih odjeljaka.

Datum stupanja na snagu

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

Cilj

4. Cilj revizora, koji je formirao mišljenje o financijskim izvještajima, jest usmjeriti korisnikovu pozornost, kada je to po revizorovoj prosudbi nužno, pomoću jasnog dodatnog priopćavanja u revizorovom izvješću:

   (a) 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

   (b) ako je odgovarajuće, svakog drugog pitanja koje je relevantno za korisnikovo shvaćanje revizije, revizorovih odgovornosti ili revizorovog izvješća.

Definicije

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

   (a) Odjeljak za isticanje pitanja – odjeljak uključen u revizorovo 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.

(b) Odjeljak za ostala pitanja – odjeljak uključen u revizorovo 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 revizorovog izvješća.

Zahtjevi

Odjeljci za isticanje pitanja u revizorovom izvješću

6. 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 ključno za korisnikovo razumijevanje financijskih izvještaja, revizor će u revizorovo izvješće uključiti odjeljak za isticanje pitanja uz uvjet da je revizor pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze da to pitanje nije značajno pogrešno prikazano u financijskim izvještajima. Takav odjeljak odnosit će se samo na informacije prezentirane ili objavljene u financijskim izvještajima. (Vidjeti točke A1-A2.)

7. Kada revizor u revizorovo izvješće uključi odjeljak za isticanje pitanja, revizor će:

   (a) odjeljak za isticanje pitanja uključiti neposredno nakon odjeljka mišljenja u revizorovom izvješću;

   (b) koristiti naslov "Isticanje pitanja" ili drugi odgovarajući naslov;

   (c) uključiti u odjeljak jasni poziv na pitanje koje se ističe i na to gdje se u financijskim izvještajima mogu pronaći relevantne objave koje cjelovito opisuju pitanje; i

   (d) navesti da revizorovo mišljenje nije modificirano u vezi s istaknutim pitanjem. (Vidjeti točke A3-A4.)

Odjeljci za ostala pitanja u revizorovom izvješću

8. Ako revizor smatra da je nužno priopćiti pitanje različito od onog koje je prezentirano ili objavljeno u financijskim izvještajima, a koje je, po revizorovoj prosudbi, relevantno za korisnikovo shvaćanje revizije, revizorovih odgovornosti ili revizorovog izvješća i takvo priopćavanje nije zabranjeno zakonom ili regulativom, revizor će to učiniti u odjeljku izvješća s naslovom "Ostala pitanja" ili drugim primjerenim naslovom. Revizor će taj odjeljak uključiti neposredno nakon odjeljka mišljenja i bilo kojeg odjeljka za isticanje pitanja ili drugdje u revizorovom izvješću ako je sadržaj odjeljka za ostala pitanja relevantan za područje ostalih odgovornosti izvješćivanja. (Vidjeti točke A5-A11.)

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje

9. Ako revizor očekuje da će u revizorovo izvješće uključiti odjeljak za isticanje pitanja ili odjeljak za ostala pitanja, revizor će komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s tim i nacrtom formulacije tog odjeljka. (Vidjeti točku A12.)

***

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Odjeljci za isticanje pitanja u revizorovom izvješću

Okolnosti u kojima može biti nužan odjeljak za isticanje pitanja (Vidjeti točku 6.)

A1. Primjeri okolnosti kada revizor može smatrati da je nužno uključiti odjeljak za isticanje pitanja su:

- neizvjesnost u vezi s budućim ishodom iznimne parnice ili postupka regulatora;
- rana primjena (gdje je dopušteno) računovodstvenih standarda (primjerice, novog Međunarodnog standarda financijskog izvještavanja) koji, prije njegovog datuma stupanja na snagu, ima prožimajući učinak na financijske izvještaje; i
- velika katastrofa koja je imala ili i nadalje ima značajan učinak na subjektov financijski položaj.

A2. Raširena uporaba odjeljaka za isticanje pitanja umanjuje učinkovitost revizorovog priopćavanja takvog pitanja. Osim toga, ako se u odjeljak za isticanje pitanja uključi više informacija nego što je prezentirano ili objavljeno u financijskim izvještajima, može se stvoriti dojam da pitanje nije bilo primjereno prezentirano ili objavljeno; u skladu s tim, točka 6 korištenje odjeljka za isticanje pitanja ograničava na pitanja prezentirana ili objavljena u financijskim izvještajima.

Uključivanje odjeljka za isticanje pitanja u revizorovom izvješću (Vidjeti točku 7.)

A3. Uključenost odjeljka za isticanje pitanja u revizorovom izvješću ne utječe na revizorovo mišljenje. Odjeljak za isticanje pitanja nije zamjena za:

(a) revizorovo izražavanje mišljenja s rezervom ili negativnog mišljenja ili suzdržavanja od mišljenja, kada je zahtijevano okolnostima određenog revizijskog angažmana (vidjeti MRevS 705[1]); ili

(b) objave u financijskim izvještajima koje primjenjivi okvir financijskog izvještavanja zahtijeva od menadžmenta da ih učini.

A4. Ilustrativno izvješće u Dodatku 3 uključuje odjeljak za isticanje pitanja u revizorovom izvješću koje sadrži mišljenje s rezervom.

[1] MRevS 705 “Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora “.

Odjeljci za ostala pitanja u revizorovom izvješću (Vidjeti točku 8.)

Okolnosti u kojima može biti nužan odjeljak za ostala pitanja

Relevantno za korisnikovo shvaćanje revizije

A5. U rijetkoj okolnosti kada se revizor ne može povući iz angažmana, iako se smatra da su prožimajući mogući učinci nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza zbog ograničenja djelokruga revizije koji je nametnuo menadžment,[2] revizor može smatrati nužnim uključiti odjeljak za ostala pitanja u revizorovo izvješće kako bi objasnio zašto mu nije moguće povući se iz angažmana.

Relevantno za korisnikovo shvaćanje revizorovih odgovornosti ili revizorovog izvješća

A6. Zakon, regulativa ili opće prihvaćena praksa u jurisdikciji može zahtijevati ili dopustiti revizoru da doda detalje o pitanjima koja pružaju daljnja objašnjenja revizorovih odgovornosti u reviziji financijskih izvještaja ili o revizorovom izvješću. Gdje je relevantno, jedan podnaslov ili više njih može se koristiti za opisivanje sadržaja odjeljka za ostala pitanja.

A7. Odjeljak za ostala pitanja ne bavi se s okolnostima kada revizor ima druge odgovornosti izvješćivanja povrh revizorovih odgovornosti prema MRevS-ovima da izvijestiti o financijskim izvještajima (vidjeti dio "Ostale odgovornosti izvješćivanja" u MRevS-u 700[3]), ili kada 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

A8. Poslovni 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 izvijestiti o oba skupa financijskih izvještaja. Ako je revizor utvrdio da su okviri prihvatljivi u danim okolnostima, u revizorovo izvješće revizor može uključiti odjeljak za ostala pitanja, pozivajući se na činjenicu da je poslovni 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 revizorovog izvješća

A9. Financijski izvještaji sastavljeni za određene namjene mogu biti sastavljeni u skladu s okvirom opće namjene jer su namjeravani korisnici utvrdili da takvi financijski

---

2 Vidjeti točku 13(b)(ii) MRevS-a 705 za razmatranje te okolnosti.

3 MRevS 700 "Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima", točke 38-39.

izvještaji opće namjene zadovoljavaju njihove potrebe za financijskim informacijama. Budući da je revizorovo izvješće namijenjeno za određene korisnike, revizor može smatrati da je u toj okolnosti nužno uključiti odjeljak za ostala pitanja, navođenjem da je revizorovo izvješće namijenjeno isključivo namjeravanim korisnicima i nije za distribuciju drugim strankama ili uporabu drugih stranaka.

Uključivanje odjeljka za ostala pitanja u revizorovom izvješću

A10. 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.

A11. Smještaj odjeljka za ostala pitanja ovisi o sadržaju informacija koje treba priopćiti. Kada je odjeljak za ostala pitanja uključen radi usmjeravanja pozornosti korisnika na pitanje relevantno za njihovo razumijevanje revizije financijskih izvještaja, odjeljak se uključuje neposredno nakon odjeljka mišljenja i bilo kojeg odjeljka za isticanje pitanja. Kada je odjeljak za ostala pitanja uključen radi usmjeravanja pozornosti korisnika na pitanje u vezi s ostalim odgovornostima izvješćivanja razmatranim u revizorovom izvješću, odjeljak može biti uključen pod podnaslovom "Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima". Alternativno, kada je relevantno za sve revizorove odgovornosti ili korisnikovo shvaćanje revizorovog izvješća, odjeljak za ostala pitanja može biti uključen u odvojenom dijelu koji slijedi nakon dijela za izvješće o financijskim izvještajima i dijela za izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima.

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti točku 9.)

A12. Takvo komuniciranje omogućava da oni koji su zaduženi za upravljanje budu upoznati sa sadržajem svakog posebnog pitanja koji revizor namjerava istaknuti u revizorovom izvješću i omogućava im da dobiju dodatna pojašnjenja od revizora gdje je to nužno. Gdje se uključivanje u revizorovo izvješće odjeljka za ostala pitanja za određeno pitanje događa u svakom sljedećem angažmanu, revizor može odlučiti da nije nužno ponavljati komuniciranje u svakom angažmanu.

Dodatak 1

(Vidjeti točku 2.)

Popis MRevS-ova koji sadrže zahtjeve za odjeljke za isticanje pitanja

Ovaj dodatak navodi točke u ostalim MRevS-ovima na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma koje zahtijevaju da revizor u određenim okolnostima u revizorovo 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 570 "Vremenska neograničenost poslovanja" – točka 19
- MRevS 800 “Posebna razmatranja – Revizije financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima posebne namjene” – točka 14

Dodatak 2

(Vidjeti točku 2.)

Popis MRevS-ova koji sadrže zahtjeve za odjeljke za ostala pitanja

Ovaj dodatak navodi točke u ostalim MRevS-ovima na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma koje zahtijevaju da revizor u određenim okolnostima u revizorovo 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 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
- MRevS 720 "Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje" – točka 10(a)

Dodatak 3

(Vidjeti točku A4.)

Ilustracija revizorovog izvješća koje uključuje odjeljak za isticanje pitanja

Okolnosti uključuju sljedeće:

- **Revizija cjelovitog skupa financijskih izvještaja opće namjene koji je sastavio menadžment poslovnog subjekta u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.**
- **Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornost za financijske izvještaje iz MRevS-a 210.**[4]
- **Postoji neizvjesnost u vezi s pitanjem otvorenog iznimnog sudskog spora.**
- **Odstupanje od primjenjivog okvira financijskog izvještavanja ima za posljedicu mišljenje s rezervom.**
- **Osim za reviziju financijskih izvještaja, revizor ima i druge odgovornosti izvješćivanja zahtijevane prema lokalnom zakonu.**

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Primjereni naslovnik]

Izvješće o financijskim izvještajima[5]

Obavili smo reviziju priloženih financijskih izvještaja Društva ABC, koji obuhvaćaju bilancu na 31. prosinca 20X1, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u glavnici i novčani tok za tada završenu godinu te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija.

Menadžmentova[6] *odgovornost za financijske izvještaje*

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju tih financijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja[7] i za one interne kontrole za koje

---

4 MRevS 210 "Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana".

5 Podnaslov "Izvješće o financijskim izvještajima" nije nužan u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov – "Izvješće o ostalim zakonskim i regulativnim zahtjevima".

6 Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

7 Kada 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…".

menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o tim financijskim izvještajima temeljeno na našoj reviziji. Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Ti standardi zahtijevaju da postupamo u skladu s etičkim zahtjevima i planiramo te obavimo reviziju kako bismo stekli razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

Revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobivanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u financijskim izvještajima. Odabrani postupci ovise o revizorovoj prosudbi, kao i o procjeni rizika značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja uslijed prijevare ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne za subjektovo sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja[8] kako bi se oblikovali revizijski postupci koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola poslovnog subjekta.[9] Revizija također uključuje ocjenjivanje primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena koje je stvorio menadžment, kao i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije financijskih izvještaja.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše revizijsko mišljenje.

Osnova za mišljenje s rezervom

Kratkotrajno utržive vrijednosne papire Društvo je iskazalo u bilanci u vrijednosti xxx. Menadžment nije vrednovao te vrijednosne papire po tržišnoj vrijednosti nego po trošku što predstavlja odstupanje od Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja. Evidencije Društva pokazuju da bi Društvo priznalo nerealizirani gubitak u računu dobiti i gubitka za godinu u iznosu od xxx da je menadžment bio vrednovao utržive vrijednosne papire po tržišnim vrijednostima. Knjigovodstveni iznos vrijednosnih papira u bilanci na 31. prosinca

---

8 U slučaju fusnote 7, ovo može glasiti: "Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti subjektovih internih kontrola".

9 U okolnostima kada revizor, povezano s revizijom financijskih izvještaja, također ima odgovornost da izrazi mišljenje o učinkovitosti internih kontrola, ova bi se rečenica formulirala kako slijedi: "Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima". U slučaju fusnote 7, ovo može glasiti: "Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima".

20X1. godine bio bi manji za isti iznos i porez na dobit, neto dobit i dionička glavnica smanjili bi se za iznose xxx, xxx i xxx.

Mišljenje s rezervom

Prema našem mišljenju, osim za učinke pitanja opisanog u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom, financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama (ili *istinito i fer prikazuju*), financijski položaj Društva ABC na 31. prosinca 20X1. godine, njegovu financijsku uspješnost i njegove novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

Isticanje pitanje

Skrećemo pozornost na bilješku X u financijskim izvještajima koja opisuje neizvjesnost[10] u vezi sa sudskim sporom protiv Društva XYZ. U vezi s tim pitanjem naše mišljenje nije s rezervom.

Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima

[Oblik i sadržaj ovog dijela revizorovog izvješća razlikovat će se ovisno o sadržaju revizorovih drugih odgovornosti izvještavanja.]

[Revizorov potpis]

[Datum revizorovog izvješća]

[Revizorova adresa]

Ovaj Međunarodni revizijski standard 706 " Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora" Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

[10] U isticanju neizvjesnosti, revizor koristi istu terminologiju koja je korištena u bilješkama uz financijske izvještaje.

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

	Točke
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	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-A11
Dodatak: Ilustracije revizorova 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 sladu s Međunarodnim revizijskim standardima".

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje revizorove odgovornosti u reviziji financijskih izvještaja povezane s usporednim informacijama. Kada je financijske izvještaje prethodnog razdoblja revidirao revizorov prethodnik ili, ako nisu bili revidirani, primjenjuju se također i zahtjevi i upute iz MRevS-a 510[1] u vezi s početnim stanjima.

Vrste usporednih informacija

2. Vrsta usporedne informacije koja se prezentira u subjektovim 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 određen zakonom ili regulativom, ali također može biti određen i u uvjetima angažiranja.

3. Ključne razlike u revizijskom izvješćivanju između pristupa:

   (a) za usporedne iznose, revizorovo mišljenje o financijskim izvještajima odnosi se isključivo na tekuće razdoblje; dok

   (b) za usporedne financijske izvještaje, revizorovo 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) dobiti 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) izvijestiti u skladu s revizorovim odgovornostima izvješćivanja.

---

[1] MRevS 510 "Početni revizijski angažmani – Početna stanja".

Definicije

6. Za svrhe MRevS-ova, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:

   (a) Usporedne informacije – iznosi i objave uključene 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 druge objave za prethodno razdoblje uključeni kao sastavni dio financijskih izvještaja tekućeg razdoblja, i namijenjeni su da se čitaju povezano isključivo s iznosima i drugim objavama koje se odnose na tekuće razdoblje (u daljem tekstu "iznosi tekućeg razdoblja"). Razina detaljnosti s kojom će se prezentirati usporedni iznosi i objave prvenstveno je određena njihovom važnošću za iznose tekućeg razdoblja.

   (c) Usporedni financijski izvještaji – usporedne informacije gdje su iznosi i druge objave za prethodno razdoblje uključuju za usporedbu s financijskim izvještajima tekućeg razdoblja. No, ako su revidirane, na njih se poziva u revizorovom 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" kada usporedne informacije uključuju iznose i objave za više od jednog razdoblja.

Zahtjevi

Revizijski postupci

7. Revizor će utvrditi uključuju li financijski izvještaji usporedne informacije koje zahtijeva primjenjivi okvir financijskog izvještavanja i jesu li takve informacije ispravno klasificirane. Za tu svrhu, revizor će ocijeniti:

   (a) slažu li se usporedne informacije s iznosima i drugim objavama prezentiranim u prethodnom razdoblju ili, kada je odgovarajuće, 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 će 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 će također slijediti relevantne zahtjeve MRevS-a 560.[2] Ako su izmijenjeni financijski izvještaji prethodnog razdoblja, revizor će utvrditi da se usporedne informacije slažu s izmijenjenim financijskim izvještajima.

9. Revizor će, kako zahtijeva MRevS 580,[3] tražiti pisane izjave za sva razdoblja na koja se poziva u revizorovom mišljenju. Revizor će također dobiti određenu pisanu izjavu u vezi sa svakim prepravljanjem izvršenim radi ispravljanja značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima prethodnog razdoblja koje utječe na usporedne informacije. (Vidjeti točku A1.)

Revizijsko izvješćivanje

Usporedni iznosi

10. Kada su prezentirani usporedni iznosi, u revizorovom se mišljenju neće pozivati na usporedne iznose osim u okolnostima opisanim u točkama 11, 12 i 14. (Vidjeti točku A2.)

11. Ako je revizorovo izvješće za prethodno razdoblje, a koje je prije izdano, sadržavalo mišljenje s rezervom, suzdržavanje od mišljenja ili negativno mišljenje i nije razriješeno pitanje koje je uzrokovalo modificiranje, revizor će modificirati revizorovo mišljenje o financijskim izvještajima tekućeg razdoblja. U odjeljku s osnovicom za modifikaciju u revizorovom izvješću, revizor će ili:

    (a) pozvati se i na iznose tekućeg razdoblja i na usporedne iznose u opisu pitanja koje uzrokuje modificiranje kada su značajni učinci ili mogući učinci tog pitanja na iznose tekućeg razdoblja; ili

    (b) u ostalim slučajevima, objasniti da je revizijsko 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 o kojima je prethodno izdano pozitivno mišljenje, i da usporedni iznosi nisu ispravno prepravljeni ili nisu dane primjerene objave, revizor će izraziti mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje u revizorovom izvješću o financijskim izvještajima tekućeg razdoblja, modificirano u vezi s usporednim iznosima uključenim u njih. (Vidjeti točku A6.)

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

---

[2] MRevS 560 "Događaji nakon datuma bilance", točke 14-17.

[3] MRevS 580 "Pisane izjave", točka 14.

prethodnika o usporednim iznosima i on to odluči i učiniti, revizor će u odjeljku za ostala pitanja u revizorovom izvješću navesti:

(a) da je financijske izvještaje prethodnog razdoblja revidirao revizorov prethodnik;

(b) vrstu mišljenja koju je izrazio revizorov prethodnik i, ako je mišljenje bilo modificirano, razloge modificiranja; i

(c) datum tog izvješća. (Vidjeti točku A7.)

Financijski izvještaji prethodnog razdoblja nisu revidirani

14. Ako financijski izvještaji prethodnog razdoblja nisu revidirani, revizor će u odjeljku za ostala pitanja u revizorovom 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.[4]

Usporedni financijski izvještaji

15. Kada su prezentirani usporedni financijski izvještaji, u revizorovom će se mišljenju pozivati na svako razdoblje za koje su prezentirani financijski izvještaji i o kojima je izraženo revizijsko mišljenje. (Vidjeti točke A8-A9.)

16. Kada se u vezi s revizijom tekućeg razdoblja izvješćuje o financijskim izvještajima prethodnog razdoblja, ako se revizorovo mišljenje o takvim financijskim izvještajima prethodnog razdoblja razlikuje od ranije izraženog mišljenja revizora, revizor će objaviti značajne razloge za različito mišljenje u odjeljku za ostala pitanja u skladu s MRevS-om 706.[5] (Vidjeti točku A10.)

Financijske izvještaje prethodnog razdoblja revidirao je revizorov prethodnik

17. Ako je financijske izvještaje prethodnog razdoblja revidirao revizorov prethodnik, revizor će, osim što će izraziti mišljenje o financijskim izvještajima tekućeg razdoblja, u odjeljku za ostala pitanja navesti:

(a) da je financijske izvještaje prethodnog razdoblja revidirao revizorov prethodnik;

(b) vrstu mišljenja koju je izrazio revizorov prethodnik i, ako je mišljenje bilo modificirano, razloge za modificiranje; i

(c) datum tog izvješća,

---

4 MRevS 510 točka 6.

5 MRevS 706 "Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora", točka 8.

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 će pogrešno prikazivanje priopćiti odgovarajućoj razini menadžmenta i, ako u rukovođenje subjektom nisu uključeni svi oni koji su zaduženi za upravljanje[6], 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 revizorovo izvješće o izmijenjenim financijskim izvještajima prethodnog razdoblja, revizor će izvijestiti samo o tekućem razdoblju. (Vidjeti točku A11.)

Financijski izvještaji prethodnog razdoblja nisu revidirani

19. Ako financijski izvještaji prethodnog razdoblja nisu revidirani, revizor će u odjeljku za ostala pitanja navesti da usporedni financijski izvještaji nisu revidirani. Takav navod, 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.[7]

***

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 revizorovom mišljenju jer menadžment treba ponovno potvrditi da su pisane izjave koje je prethodno dao u vezi s prethodnim razdobljem i nadalje odgovarajuće. U slučaju usporednih iznosa, pisane izjave zahtijevaju se samo za financijske izvještaje tekućeg razdoblja jer se revizorovo mišljenje odnosi na te financijske izvještaje koji uključuju usporedne iznose. Međutim, revizor zahtijeva određene pisane izjave u vezi sa svakim prepravljanjem obavljenim radi ispravljanja značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima prethodnog razdoblja koje utječe na usporedne informacije.

---

6 MRevS 260 "Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje", točka 13.

7 MRevS 510, točka 6.

Revizijsko izvješćivanje

Usporedni iznosi

Bez pozivanja u revizorovom mišljenju (Vidjeti točku 10.)

A2. Revizorovo mišljenje ne poziva se na usporedne iznose jer se revizorovo mišljenje o financijskim izvještajima tekućeg razdoblja odnosi na njih kao cjelinu, uključujući i usporedne iznose.

Modifikacija u revizorovom izvješću o prethodnom razdoblju nije razriješena (Vidjeti točku 11.)

A3. Kada revizorovo izvješće o prethodnom razdoblju, izdano ranije, uključuje mišljenje s rezervom, suzdržavanje 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 revizorovom se mišljenju o tekućem razdoblju ne treba pozivati na prijašnju modifikaciju.

A4. Kada je revizorovo 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, suzdržavanje 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.

A5. Primjeri A i B u Dodatku ilustrativni su primjeri revizorova izvješća ako revizorovo 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. Kada financijski izvještaji prethodnog razdoblja koji su bili pogrešno prikazani nisu bili izmijenjeni i revizorovo izvješće nije bilo ponovno izdano, ali su usporedni iznosi bili ispravno prepravljeni ili su bile dane primjerene objave u financijskim izvještajima tekućeg razdoblja, revizorovo izvješće može uključiti odjeljak za isticanje pitanja opisujući okolnosti i pozivajući se, gdje je relevantno, na objave koje cjelovito opisuju pitanje koje se može pronaći u financijskim izvještajima (vidjeti MRevS 706).

Financijske izvještaje prethodnog razdoblja revidirao je revizorov prethodnik (Vidjeti točku 13.)

A7. Primjer C u Dodatku ilustrativni je primjer za revizorovo 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.

Usporedni financijski izvještaji

Pozivanje u revizorovom mišljenju (Vidjeti točku 15.)

A8. Budući da se revizorovo 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 revizorovo mišljenje o financijskim izvještajima drugog razdoblja.

A9. Primjer D u Dodatku ilustrativni je primjer za revizorovo 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 različito od ranijeg mišljenja (Vidjeti točku 16.)

A10. Kada 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 oslanjanje na ranije izdano revizorovo izvješće o financijskim izvještajima prethodnog razdoblja.

Financijske izvještaje prethodnog razdoblja revidirao je revizorov prethodnik (Vidjeti točku 18.)

A11. Revizorov prethodnik može biti u nemogućnosti ili nije spreman ponovno izdati revizorovo izvješće o financijskim izvještajima prethodnog razdoblja. U odjeljku za ostala pitanja u revizorovom izvješću može se navesti da je revizorov prethodnik izvijestio 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, revizorovo 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 mijenjanja financijskih izvještaja za 20X1. godinu. Prema našem mišljenju, takve su prilagodbe odgovarajuće i bile su ispravno provedene. Nismo bili angažirani da bismo obavili reviziju financijskih izvještaja 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 ili bilo koji oblik uvjerenja o financijskim izvještajima za 20X1. godinu kao cjelini.

Dodatak

Ilustracije revizorova izvješća

Ilustracija A – Usporedni iznosi (**Vidjeti točku** A5.)

Izvješće ilustrira okolnosti opisane u točki 11(a), kako slijedi:

- **Revizorovo izvješće o prethodnom razdoblju, kako je ranije izdano, koje uključuje mišljenje s rezervom.**
- **Pitanje koje uzrokuje modificiranje nije razriješeno.**
- **Učinci ili mogući učinci pitanja na iznose tekućeg razdoblja su značajni i zahtijevaju modificiranje revizorova mišljenja u vezi s iznosima tekućeg razdoblja.**

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Odgovarajući naslovnik]

Izvješće o financijskim izvještajima[8]

Obavili smo reviziju priloženih financijskih izvještaja Društva ABC, koji obuhvaćaju bilancu na 31. prosinca 20X1. godine, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u glavnici i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te sažetak značajnih računovodstvenih politika i ostale informacije s objašnjenjima.

Menadžmentova[9] *odgovornost za financijske izvještaje*

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju tih financijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja[10] i za one interne kontrole za koje je menadžment utvrdio da su nužne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o tim konsolidiranim financijskim izvještajima temeljeno na našoj reviziji. Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Ti standardi zahtijevaju da postupamo u skladu s etičkim zahtjevima i planiramo te

---

8 Podnaslov "Izvješće o konsolidiranim financijskim izvještajima" nije nužan u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov "Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima".

9 Ili drugi naziv koji je primjeren u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

10 Gdje je menadžmentova odgovornost sastaviti financijske izvještaje koji pružaju istinit i fer prikaz, ovo se može čitati kao: "Menadžment je odgovoran za sastavljanje financijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, i za takve…".

obavimo reviziju kako bismo stekli razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

Revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobivanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u financijskim izvještajima. Odabrani postupci ovise o revizorovoj prosudbi, kao i o procjeni rizika značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja uslijed prijevare ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika revizor razmatra interne kontrole relevantne za subjektovo sastavljanje i fer prezentaciju[11] financijskih izvještaja kako bi se oblikovali revizijski postupci koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola poslovnog subjekta.[12] Revizija također uključuje ocjenjivanje primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena koje je stvorio menadžment, kao i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije financijskih izvještaja.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje s rezervom.

Osnova za mišljenje s rezervom

Kako je objašnjeno u bilješci X uz financijske izvještaje, nije obračunata amortizacija u financijskim izvještajima što predstavlja odstupanje od Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja. To je posljedica menadžmentove odluke s početka prethodne godine i što je uzrokovalo da smo izrazili mišljenje s rezervom o financijskim izvještajima koji se odnose na tu godinu. Temeljeno na pravocrtnoj metodi amortizacije i godišnjoj amortizacijskoj stopi od 5% za građevine i 20% za opremu, gubitak za godinu bi se povećao za xxx u 20X1. godini i xxx u 20X0. godini, nekretnine, postrojenja i oprema bi se smanjili za kumuliranu amortizaciju u iznosu od xxx u 20X1. godini i xxx u 20X0. godini, i kumulirani gubitak bi se povećao za xxx u 20X1. godini i xxx u 20X0.godini.

Mišljenje s rezervom

Prema našem mišljenju, osim za učinke pitanja opisanog u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom, financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama (ili *isti-*

---

11 U slučaju fusnote 10, ovo se može čitati: "Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti subjektovih internih kontrola".

12 U okolnostima kada revizor, povezano s revizijom financijskih izvještaja, također ima i odgovornost da izrazi mišljenje o učinkovitosti internih kontrola, ova bi se rečenica formulirala kako slijedi: "Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima". U slučaju fusnote 10, ovo se može čitati: "Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima".

nito i fer prikazuju) financijski položaj Društva ABC na 31. prosinca 20X1. godine, njegovu financijsku uspješnost i njegove novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

Izvješća o drugim zakonskim ili regulativnim zahtjevima

[Oblik i sadržaj ovog dijela revizorova izvješća bit će različit ovisno o vrsti revizorovih drugih odgovornosti izvješćivanja.]

[Revizorov potpis]

[Datum revizorova izvješća]

[Revizorova adresa]

Ilustracija B – Usporedni iznosi (Vidjeti točku A5.)

Izvješće ilustrira okolnosti opisane u točki 11(b), kako slijedi:

- **Revizorovo izvješće o prethodnom razdoblju, kako je prethodno izdano, uključuje mišljenje s rezervom.**
- **Pitanje koje je uzrokovalo modificiranje je nerazriješeno.**
- **Učinci ili mogući učinci pitanja na iznose tekućeg razdoblja nisu značajni ali zahtijevaju modificiranje revizorova mišljenja zbog učinaka ili mogućih učinaka nerazriješenog pitanja na usporedivost iznosa tekućeg razdoblja i usporednih iznosa.**

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Primjereni naslovnik]

Izvješće o financijskim izvještajima[13]

Obavili smo reviziju priloženih financijskih izvještaja Društva ABC, koji obuhvaćaju bilancu na 31. prosinca 20X1. godinu, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u glavnici i novčani tok za tada završenu godinu te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija.

Menadžmentova[14] *odgovornost za financijske izvještaje*

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju tih financijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja[15] i za one interne kontrole za koje je menadžment utvrdio da su nužne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o tim financijskim izvještajima temeljeno na našoj reviziji. Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Ti standardi zahtijevaju da postupamo u skladu s etičkim zahtjevima i planiramo te obavimo reviziju kako bismo stekli razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

---

13 Podnaslov "Izvješće o konsolidiranim financijskim izvještajima" nije nužan u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov "Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima".

14 Ili drugi naziv koji je primjeren u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

15 Gdje je menadžmentova odgovornost sastaviti financijske izvještaje koji pružaju istinit i fer prikaz, ovo se može čitati kao: "Menadžment je odgovoran za sastavljanje financijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, i za takve…".

Revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobivanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u financijskim izvještajima. Odabrani postupci ovise o revizorovoj prosudbi, kao i o procjeni rizika značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja uslijed prijevare ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika revizor razmatra interne kontrole relevantne za subjektovo sastavljanje i fer prezentaciju[16] financijskih izvještaja kako bi se oblikovali revizijski postupci koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola poslovnog subjekta.[17] Revizija također uključuje ocjenjivanje primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena koje je stvorio menadžment, kao i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije financijskih izvještaja.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje s rezervom.

Osnova za mišljenje s rezervom

Budući da smo imenovani revizorima Društva ABC tijekom 20X0. godine, nismo mogli prisustvovati inventuri fizičkih zaliha na početku tog razdoblja niti se uvjeriti u količine tih zaliha na druge načine. Budući da početne zalihe utječu na određivanje rezultata poslovanja, nismo bili u mogućnosti odrediti jesu li mogla biti potrebna prepravljanja rezultata poslovanja i početnog stanja zadržanih zarada za 20X0. godinu. U skladu s tim je modificirano naše revizijsko mišljenje o financijskim izvještajima za razdoblje završeno 31. prosinca 20X0. godine. Naše mišljenje o financijskim izvještajima tekućeg razdoblja također je modificirano zbog mogućeg učinka ovog pitanja na usporedivost iznosa tekućeg razdoblja i usporednih iznosa.

Mišljenje s rezervom

Prema našem mišljenju, osim za moguće učinke na usporedne iznose pitanja opisanog u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom, financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (ili *istinito i fer prikazuju*) financijski položaj Društva ABC na 31.

---

16 U slučaju fusnote 15, ovo se može čitati: "Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti subjektovih internih kontrola".

17 U okolnostima kada revizor, povezano s revizijom financijskih izvještaja, ima također i odgovornost da izrazi mišljenje o učinkovitosti internih kontrola, ova bi se rečenica formulirala kako slijedi: "Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima". U slučaju fusnote 15, ovo se može čitati: "Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima".

prosinca 20X1. godine, njegovu financijsku uspješnost i njegove novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima

[Oblik i sadržaj ovog dijela revizorova izvješće bit će različit ovisno o vrsti revizorovih drugih odgovornosti izvješćivanja.]

[Revizorov potpis]

[Datum revizorova izvješća]

[Revizorova adresa]

Ilustracija C – Usporedni iznosi: (Vidjeti točku A7.)

Izvješće ilustrira okolnosti opisane u točki 13, kako slijedi:

- **Financijske izvještaje prethodnog razdoblja revidirao je revizorov prethodnik.**
- **Revizoru nije zabranjeno, zakonom ili regulativom, pozvati se na izvješće revizora prethodnika o usporednim iznosima i on je odlučio da to učini.**

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Primjereni naslovnik]

Izvješće o financijskim izvještajima[18]

Obavili smo reviziju priloženih financijskih izvještaja Društva ABC, koji obuhvaćaju bilancu na 31. prosinca 20X1. godinu, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u glavnici i novčani tok za tada završenu godinu te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija.

Menadžmentova[19] *odgovornost za financijske izvještaje*

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju tih financijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja[20] i za one interne kontrole za koje je menadžment utvrdio da su nužne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o tim financijskim izvještajima temeljeno na našoj reviziji. Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Ti standardi zahtijevaju da postupamo u skladu s etičkim zahtjevima i planiramo te obavimo reviziju kako bismo stekli razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

Revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobivanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u financijskim izvještajima. Odabrani postupci ovise o revizorovoj prosudbi, kao i o procjeni rizika značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja uslijed prijevare ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika revizor razmatra interne kontrole relevantne za

---

18 Podnaslov "Izvješće o konsolidiranim financijskim izvještajima" nije nužan u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov "Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima".

19 Ili drugi naziv koji je primjeren u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

20 Gdje je menadžmentova odgovornost sastaviti financijske izvještaje koji pružaju istinit i fer prikaz, ovo se može čitati kao: "Menadžment je odgovoran za sastavljanje financijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, i za takve…".

subjektovo sastavljanje i fer prezentaciju[21] financijskih izvještaja kako bi se oblikovali revizijski postupci koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola poslovnog subjekta.[22] Revizija također uključuje ocjenjivanje primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena koje je stvorio menadžment, kao i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije financijskih izvještaja.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše revizijsko mišljenje.

Mišljenje

Prema našem mišljenju, financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (ili *istinito i fer prikazuju*) financijski položaj Društva ABC na 31. prosinca 20X1. godine, njegovu financijsku uspješnost i njegove novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

Ostala pitanja

Financijske izvještaje Društva za godinu završenu 31. prosinca 20X0. godine revidirao je drugi revizor koji je 31. ožujka 20X1. godine izrazio pozitivno mišljenje o tim financijskim izvještajima.

Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima

[Oblik i sadržaj ovog dijela revizorova izvješće bit će različit ovisno o vrsti revizorovih drugih odgovornosti izvješćivanja.]

[Revizorov potpis]

[Datum revizorova izvješća]

[Revizorova adresa]

---

21 U slučaju fusnote 20, ovo se može čitati: "Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti subjektovih internih kontrola".

22 U okolnostima kada revizor, povezano s revizijom financijskih izvještaja, ima također i odgovornost da izrazi mišljenje o učinkovitosti internih kontrola, ova bi se rečenica formulirala kako slijedi: "Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima". U slučaju fusnote 20, ovo se može čitati: "Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima".

Ilustracija D – Usporedni financijski izvještaji: (**Vidjeti točku** A9.)

Izvješće ilustrira okolnosti opisane u točki 15, kako slijedi:

- **Od revizora se zahtijeva da u vezi s revizijom tekuće godine izvijesti i o financijskim izvještajima tekućeg razdoblja i o financijskim izvještajima prethodnog razdoblja.**
- **Revizorovo izvješće o prethodnom razdoblju, kako je prije izdano, uključuje mišljenje s rezervom.**
- **Pitanje koje je uzrokovalo modificiranje je nerazriješeno.**
- **Učinci ili mogući učinci pitanja na iznose tekućeg razdoblja su značajni za financijske izvještaje tekućeg razdoblja i za financijske izvještaje prethodnog razdoblja i zahtijevaju modificiranje revizorova mišljenja.**

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Primjereni naslovnik]

Izvješće o financijskim izvještajima[23]

Obavili smo reviziju priloženih financijskih izvještaja Društva ABC, koji obuhvaćaju bilancu na 31. prosinca 20X1. i 20X0. godine, račune dobiti i gubitka, izvještaje o promjenama u glavnici i izvještaje o novčanim tokovima za tada završene godine te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija.

Menadžmentova[24] *odgovornost za financijske izvještaje*

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju tih financijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja[25] i za one interne kontrole za koje je menadžment utvrdio da su nužne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o tim financijskim izvještajima temeljeno na našoj reviziji. Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Ti standardi

---

23 Podnaslov "Izvješće o konsolidiranim financijskim izvještajima" nije nužan u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov "Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima".

24 Ili drugi naziv koji je primjeren u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

25 Gdje je menadžmentova odgovornost sastaviti financijske izvještaje koji pružaju istinit i fer prikaz, ovo se može čitati kao: "Menadžment je odgovoran za sastavljanje financijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, i za takve…".

zahtijevaju da postupamo u skladu s etičkim zahtjevima i planiramo te obavimo reviziju kako bismo stekli razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

Revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobivanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u financijskim izvještajima. Odabrani postupci ovise o revizorovoj prosudbi, kao i o procjeni rizika značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja uslijed prijevare ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika revizor razmatra interne kontrole relevantne za subjektovo sastavljanje i fer prezentaciju[26] financijskih izvještaja kako bi se oblikovali revizijski postupci koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola poslovnog subjekta.[27] Revizija također uključuje ocjenjivanje primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena koje je stvorio menadžment, kao i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije financijskih izvještaja.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje s rezervom.

Osnova za mišljenje s rezervom

Kako je objašnjeno u bilješci X uz financijske izvještaje, nije obračunata amortizacija u financijskim izvještajima što predstavlja odstupanje od Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja. Temeljeno na pravocrtnoj metodi amortizacije i godišnjoj amortizacijskoj stopi od 5% za građevine i 20% za opremu, gubitak za godinu bi se povećao za xxx u 20X1. godini i xxx u 20X0. godini, nekretnine, postrojenja i oprema bi se smanjili za kumuliranu amortizaciju u iznosu od xxx u 20X1. godini i xxx u 20X0. godini, i kumulirani gubitak bi se povećao za xxx u 20X1. godini i xxx u 20X0. godini.

Mišljenje s rezervom

Prema našem mišljenju, osim za učinke pitanja opisanog u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom, financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama (ili *istinito i fer prikazuju*) financijski položaj Društva ABC na 31. prosinca 20X1. i 20X0. godine,

---

26 U slučaju fusnote 25, ovo se može čitati: "Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti subjektovih internih kontrola".

27 U okolnostima kada revizor, povezano s revizijom financijskih izvještaja, ima također i odgovornost da izrazi mišljenje o učinkovitosti internih kontrola, ova bi se rečenica formulirala kako slijedi: "Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima". U slučaju fusnote 25, ovo se može čitati: "Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima".

njegovu financijsku uspješnost i njegove novčane tokove za tada završene godine u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima

[Oblik i sadržaj ovog dijela revizorova izvješće bit će različit ovisno o vrsti revizorovih drugih odgovornosti izvješćivanja.]

[Revizorov potpis]

[Datum revizorova izvješća]

[Revizorova adresa]

Ovaj Međunarodni revizijski standard 710 "Usporedne informacije - podudarni iznosi i usporedni financijski izvještaji" Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 720

REVIZOROVE ODGOVORNOSTI U VEZI S OSTALIM INFORMACIJAMA U DOKUMENTIMA KOJI SADRŽE REVIDIRANE FINANCIJSKE IZVJEŠTAJE

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

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1-2
Datum stupanja na snagu	3
Cilj	4
Definicije	5
Zahtjevi	
Čitanje ostalih informacija	6-7
Značajne proturječnosti	8-13
Značajno pogrešno prikazivanje činjenica	14-16
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Djelokrug ovog MRevS-a	A1-A2
Definicija ostalih informacija	A3–A4
Čitanje ostalih informacija	A5
Značajne proturječnosti	A6-A9
Značajno pogrešno prikazivanje činjenica	A10-A11

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 720 “Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje” 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

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje i revizorovo izvješće o njima. Ukoliko ne postoji bilo kakav posebni zahtjev u određenim okolnostima angažmana, mišljenje revizora ne obuhvaća ostale informacije i revizor nema posebnu odgovornost za utvrđivanje jesu li ili nisu ispravno navedene ostale informacije. Ipak, revizor čita ostale informacije jer vjerodostojnost revidiranih financijskih izvještaja može biti narušena uslijed proturječnosti koja može postojati između revidiranih financijskih izvještaja i ostalih informacija. (Vidjeti točku A1.)

2. U ovom MRevS-u "dokumenti koji sadrže revidirane financijski izvještaji" odnose se na godišnja izvješća (ili slične dokumente), koji se izdaju vlasnicima (ili sličnim dionicima) i sadrže revidirane financijske izvještaje i revizorovo izvješće o njima. Ovaj MRevS može se također primijeniti, prilagođeno potrebi u danim okolnostima, na druge dokumente koji sadrže revidirane financijske izvještaje, poput onih koji se koriste u ponudi vrijednosnih papira.[1] (Vidjeti točku A2.)

Datum stupanja na snagu

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

Cilj

4. Cilj revizora je primjereno reagirati kada dokumenti koji sadrže revidirane financijske izvještaje i revizorovo izvješće o njima uključuju druge informacije koje mogu narušiti vjerodostojnost tih financijskih izvještaja i revizorovog izvješća.

Definicije

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

   (a) Ostale informacije – financijske i nefinancijske informacije (osim financijskih izvještaja ili revizorovog izvješća o njima) uključene, sukladno zakonu ili običaju, u dokument koji sadrži revidirane financijske izvještaje i revizorovo izvješće o njima. (Vidjeti točke A3-A4.)

---

[1] Vidjeti MRevS 200 "Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima", točka 2.

(b) Proturječnost – ostale informacije koje su proturječne informacijama iz revidiranog financijskog izvještaja. Značajna proturječnost može stvarati sumnju u zaključke formirane temeljem prethodno dobivenih revizijskih dokaza, a moguće je, i u osnove za revizorovo mišljenje o financijskim izvještajima.

(c) Pogrešno prikazivanje činjenica – ostale informacije koje nisu povezane s pitanjima koja se pojavljuju u revidiranim financijskim izvještajima, a koje su netočno navedene ili prikazane. Značajno pogrešno prikazivanje činjenica može potkopati vjerodostojnost dokumenta koji sadrži revidirane financijske izvještaje.

Zahtjevi

Čitanje drugih informacija

6. Revizor će čitati ostale informacije kako bi pronašao značajne proturječnosti, ako ih ima, s revidiranim financijskim izvještajima.

7. Revizor će zaključiti odgovarajuće aranžmane s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje kako bi dobio ostale informacije prije datuma revizorovog izvješća. Ako nije moguće dobiti sve ostale informacije prije datuma revizorovog izvješća, revizor će pročitati takve ostale informacije čim to bude izvedivo. (Vidjeti točku A5.)

Značajne proturječnosti

8. Ako čitanjem ostalih informacija revizor otkrije značajnu proturječnost, revizor će odrediti treba li mijenjati revidirane financijske izvještaje ili ostale informacije.

Značajne proturječnosti utvrđene u ostalim informacijama dobivenim prije datuma revizorovog izvješća

9. Ako je nužna izmjena revidiranih financijskih izvještaja i menadžment odbije izvršiti izmjenu, revizor će modificirati mišljenje u revizorovom izvješću u skladu s MRevS-om 705.[2]

10. Ako je nužna izmjena ostalih informacija i menadžment odbije izvršiti izmjenu, revizor će to pitanje priopćiti onima koji su zaduženi za upravljanje, osim ako nisu svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni u vođenje poslovnog subjekta;[3] i

[2] MRevS 705 "Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora".

[3] MRevS 260 "Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje", točka 13.

(a) uključiti u revizorovo izvješće odjeljak za ostala pitanja opisujući značajnu proturječnost u skladu s MRevS-om 706;[4] ili

(b) zadržati revizorovo izvješće; ili

(c) povući se iz angažmana, gdje je povlačenje moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi. (Vidjeti točke A6-A7.)

Značajne proturječnosti utvrđene u ostalim informacijama dobivenim nakon datuma revizorovog izvješća

11. Ako je nužna izmjena revidiranih financijskih izvještaja, revizor će slijediti relevantne zahtjeve iz MRevS-a 560.[5]

12. Ako je nužna izmjena ostalih informacija i menadžment prihvati provođenje izmjene, revizor će obaviti postupke nužne u danim okolnostima. (Vidjeti točku A8.)

13. Ako je nužna izmjena ostalih informacija i menadžment odbije izvršiti izmjenu, revizor će obavijestiti one koji su zaduženi za upravljanje, osim ako nisu svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni u vođenje poslovnog subjekta, o svojoj zabrinutosti u vezi s ostalim informacijama i poduzeti svaku daljnju potrebnu aktivnost. (Vidjeti točku A9.)

Značajno pogrešno prikazivanje činjenica

14. Ako čitanjem ostalih informacija za svrhu otkrivanja značajnih proturječnosti revizor postane svjestan očiglednog pogrešnog prikazivanja činjenice, revizor će raspraviti pitanje s menadžmentom. (Vidjeti točku A10.)

15. Ako nakon takve rasprave revizor još uvijek smatra da postoji očigledno pogrešno prikazivanje činjenice, revizor će zahtijevati da se menadžment posavjetuje s trećom kvalificiranom strankom, kao što je subjektov pravni savjetnik, te će razmotriti dobiveni savjet.

16. Ako revizor zaključi da postoji značajno pogrešno prikazivanje činjenica u ostalim informacijama koje menadžment odbija ispraviti, revizor će obavijestiti one koji su zaduženi za upravljanje, osim ako nisu svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni u vođenje poslovnog subjekta, o svojoj zabrinutosti u vezi s ostalim informacijama i poduzeti svaku daljnju potrebnu aktivnost. (Vidjeti točku A11.)

***

[4] MRevS 706 "Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora", točka 8.

[5] MRevS 560 "Naknadni događaji", točke 10-17.

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Djelokrug ovog MRevS-a

Dodatne odgovornosti, kroz zakonske zahtjeve i zahtjeve druge regulative, u vezi s ostalim informacija (Vidjeti točku 1.)

A1. Revizor može imati dodatne odgovornosti, kroz zakonske zahtjeve i zahtjeve druge regulative, u vezi s ostalim informacija, koje su izvan djelokruga ovog MRevS-a. Primjerice, u nekim jurisdikcijama od revizora se može zahtijevati da primijeni određene postupke kako bi provjerio ostale informacije, kao što su traženi dopunski podaci, ili kako bi izrazio mišljenje o pouzdanosti pokazatelja uspješnosti opisani u drugim informacijama. Gdje postoje takve obveze, revizorove dodatne odgovornosti utvrđene su vrstom angažmana i zakonom, regulativom i profesionalnim standardima. Ako su takve ostale informacije ispuštene ili sadrže manjkavosti, zakon ili regulativa može zahtijevati od revizora da se u revizorovom izvješću pozove na to pitanje.

Dokumenti koji sadrže revidirane financijske izvještaje (Vidjeti točku 2.)

Posebna razmatranja za manje poslovne subjekte

A2. Osim ako nije zahtijevano zakonom ili regulativom, manje je vjerojatno da će manje tvrtke izdavati dokumente koji sadrže revidirane financijske izvještaje. Ipak, primjer takvog dokumenta u slučajevima kada postoji zakonski zahtjev je prateće izvješće onih koji su zaduženi za upravljanje. Primjeri ostalih informacija koje mogu biti uključene u dokument koji sadrži revidirane financijske izvještaje manjeg poslovnog subjekta su detaljniji račun dobiti i gubitka i izvješće menadžmenta.

Definicija ostalih informacija (Vidjeti točku 5(a).)

A3. Ostale informacije mogu obuhvaćati, na primjer:

- izvješće menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje poslovanjem;
- financijske sažetke ili izvatke;
- podatke o zaposlenicima;
- planirane kapitalne izdatke;
- financijske pokazatelje;
- imena rukovoditelja i direktora; i
- odabrane tromjesečne podatke.

A4. Za svrhe MRevS-ova, ostale informacije ne obuhvaćaju, na primjer:

- izjavu za tisak ili memorandum o prijenosu, kao što je popratni dopis uz dokument koji sadrži revidirane financijske izvještaje i revizorovo izvješće o njima;

- informacije sadržane u sažecima analitičara; i
- informacije sadržane na web-stranici poslovnog subjekta.

Čitanje ostalih informacija (Vidjeti točku 7.)

A5. Dobivanje ostalih informacija prije datuma revizorovog izvješća omogućava revizoru da s menadžmentom pravodobno razriješi značajne proturječnosti i očigledna značajna pogrešna prikazivanja činjenica. Od pomoći može biti sporazum s menadžmentom o tome kada će biti dostupne ostale informacije.

Značajne proturječnosti

Značajne proturječnosti otkrivene u ostalim informacijama dobivenim prije datuma revizorovog izvješća (Vidjeti točku 10.)

A6. Kada menadžment odbije izmijeniti ostale informacije, svaku odluku o tome koju će daljnju mjeru poduzeti revizor može temeljiti na savjetu svog pravnog savjetnika.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

A7. U javnom sektoru, može biti da neće biti moguće povlačenje iz angažmana ili povlačenje revizorovog izvješća. U takvim slučajevima revizor može izdati izvješće odgovarajućem zakonskom tijelu dajući podrobnosti o proturječnostima.

Značajne proturječnosti otkrivene u ostalim informacijama dobivenim poslije datuma revizorovog izvješća (Vidjeti točke 12-13.)

A8. Kada menadžment prihvati izmijeniti ostale informacije, revizorovi postupci mogu uključivati pregledavanje mjera koje je poduzeo menadžment kako bi osigurao da su o izmjeni obaviještene osobe koje su primile ranije izdane financijske izvještaje, revizorovo izvješće o njima i ostale informacije.

A9. Kada menadžment odbije izmijeniti one ostale informacije za koje revizor zaključi da je to nužno, odgovarajuće daljnje aktivnosti revizora mogu uključivati dobivanje savjeta od revizorovog pravnog savjetnika.

Značajno pogrešno prikazivanje činjenica (Vidjeti točke 14-16.)

A10. Kada raspravlja s menadžmentom očigledno značajno pogrešno prikazane činjenice, može biti da revizor neće moći ocijeniti valjanost nekih objava uključenih unutar ostalih informacija i menadžmentovih odgovora na revizorove upite i može zaključiti da postoje opravdane razlike za prosudbe ili mišljenja.

A11. Kada revizor zaključi da postoji značajno pogrešno prikazivanje činjenica koje menadžment odbija ispraviti, odgovarajuće daljnje aktivnosti revizora mogu uključivati dobivanje savjeta od revizorovog pravnog savjetnika.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 720 "Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje" Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 800

POSEBNA RAZMATRANJA – REVIZIJE FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA SASTAVLJENIH U SKLADU S OKVIRIMA POSEBNE NAMJENE

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

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1-3
Datum stupanja na snagu	4
Cilj	5
Definicije	6-7
Zahtjevi	
Razmatranja kada se prihvaća angažman	8
Razmatranja kada se planira i obavlja revizija	9-10
Razmatranja o formiranju mišljenja i izvješćivanju	11-14
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Definicija okvira posebne namjene	A1-A4
Razmatranja kada se prihvaća angažman	A5-A8
Razmatranja kada se planira i obavlja revizija	A9-A12
Razmatranja o formiranju mišljenja i izvješćivanju	A13-A15
Dodatak: Ilustracije revizorovih izvješća o financijskim izvještajima posebne namjene	

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 800 "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

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Međunarodni revizijski standardi (MRevS-ovi) iz serije 100-700 primjenjuju se u reviziji financijskih izvještaja. Ovaj MRevS bavi se posebnim razmatranjima 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[1] bavi se posebnim razmatranjima relevantnima za reviziju pojedinog financijskog izvještaja ili posebnog elementa, računa ili stavke financijskog izvještaja.

3. Ovaj MRevS ne nadvladava 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 započeta na 15. prosinca 2009. 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 se usmjeriti na posebna razmatranja 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.[2] (Vidjeti točke A1-A4.)

---

[1] MRevS 805 "Posebna razmatranja – Revizije pojedinačnih financijskih izvještaja i određenih elemenata, računa ili stavaka financijskog izvještaja".

[2] MRevS 200 "Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima", točka 13(a).

7. Poziv na "financijske izvještaje" u ovom MRevS-u znači "cjeloviti skup financijskih izvještaja posebne namjene, uključujući povezane bilješke". Povezane bilješke uobičajeno sadrže sažetak značajnih računovodstvenih politika i druge objašnjavajuće informacije. Zahtjevi primjenjivog okvira financijskog izvještavanja određuju oblik i sadržaj financijskih izvještaja te što čini cjeloviti skup financijskih izvještaja.

Zahtjevi

Razmatranja kada se prihvaća angažman

Prihvatljivost okvira financijskog izvještavanja

8. MRevS 210 zahtijeva da revizor utvrdi prihvatljivost okvira financijskog izvještavanja primijenjenog u sastavljanju financijskih izvještaja.[3] U reviziji financijskih izvještaja posebne namjene, revizor će steći razumijevanje: (Vidjeti točke A5-A8.)

   (a) svrhe za koju su sastavljeni financijski izvještaji;

   (b) o namjeravanim korisnicima; i

   (c) koracima koje je poduzeo menadžment kako bi utvrdio da je u danim okolnostima prihvatljiv primijenjeni okvir financijskog izvještavanja.

Razmatranja kada se planira i obavlja revizija

9. MRevS 200 zahtijeva da revizor postupi u skladu sa svim MRevS-ovima relevantnim za reviziju.[4] U planiranju i obavljanju revizije financijskih izvještaja posebne namjene, revizor će utvrditi zahtijeva li primjena MRevS-ova posebna razmatranja u danim okolnostima angažmana. (Vidjeti točke A9-A12.)

10. MRevS 315 zahtijeva da revizor stekne razumijevanje subjektovog izbora i primjene računovodstvenih politika.[5] U slučaju financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s ugovornim odredbama, revizor će steći razumijevanje bilo kojeg značajnog tumačenja ugovora koji je menadžment koristio pri sastavljanju tih financijskih izvještaja. Neko tumačenje je značajno kada bi primjena drugog razumnog tumačenja za posljedicu imala stvaranje značajne razlike u informacijama prezentiranim u financijskim izvještajima.

Razmatranja o formiranju mišljenja i izvješćivanju

11. Kada formira mišljenje i izvješćuje o financijskim izvještajima posebne namjene, revizor će primijeniti zahtjeve iz MRevS-a 700.[6] (Vidjeti točku A13.)

---

[3] MRevS 210 "Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana", točka 6(a).

[4] MRevS 200, točka 18.

[5] MRevS 315 "Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja", točka 11(c).

[6] MRevS 700 "Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima".

Opis primjenjivog okvira financijskog izvještavanja

12. MRevS 700 zahtijeva da revizor ocijeni je li u financijskim izvještajima primjereni poziv na primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ili njegov opis.[7] U slučaju financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s ugovornim odredbama, revizor će ocijeniti opisuju li financijski izvještaji odgovarajuće bilo koje značajno tumačenje ugovora na kojemu se temelje financijski izvještaji.

13. MRevS 700 uređuje oblik i sadržaj revizorova izvješća. U slučaju revizorova izvješća o financijskim izvještajima posebne namjene:

    (a) revizorovo izvješće također će opisati svrhu za koju su sastavljeni financijski izvještaji i, ako je nužno, namjeravane korisnike ili će se pozvati na bilješku u financijskim izvještajima posebne namjene koja sadrži te informacije; i

    (b) ako menadžment ima mogućnost izbora okvira financijskog izvještavanja za sastavljanje takvih financijskih izvještaja, objašnjenje menadžmentove[8] odgovornosti za financijske izvještaje također će sadržavati poziv 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. Revizorovo izvješće o financijskim izvještajima posebne namjene uključit će odjeljak za isticanje pitanja, upozoravajući korisnike revizorova izvješće 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. Revizor će taj odjeljak uključiti pod odgovarajućim naslovom odjeljka. (Vidjeti točke A14-A15.)

***

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Definicija okvira posebne namjene (Vidjeti točku 6.)

A1. Primjeri okvira posebne namjene su:

- porezna osnovica računovodstva za skup financijskih izvještaja koji se prilažu uz poreznu prijavu;
- računovodstvena osnovica temeljena na novčanim primicima i izdacima za informacije o novčanim tokovima koje poslovni subjekt sastavlja za svoje vjerovnike;

[7] MRevS 700, točka 15.

[8] Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

- 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 izdavatelja 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. Kada je to prihvatljivo u danim okolnostima angažmana, nije primjereno da opis primjenjivog okvira financijskog izvještavanja u financijskim izvještajima posebne namjene podrazumijeva 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 ugovorene 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 je okvir financijskog izvještavanja na kojem je on temeljen okvir fer prezentacije. To je zbog toga što okvir posebne namjene ne mora biti u skladu sa svakim zahtjevom okvira financijskog izvještavanja, koji ustanovi organizacija ovlaštena ili priznata za donošenje standarda ili je propisan zakonom ili regulativom, i koji je nužan 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 da se izbjegne pogrešno shvaćanje svrhe za koju su sastavljeni financijski izvještaji.

Razmatranja kada se prihvaća angažman

Prihvatljivost okvira financijskog izvještavanja (Vidjeti točku 8.)

A5. U slučaju financijskih izvještaja posebne namjene, potrebe za financijskim informacijama namjeravanih 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 stan-

darde 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 pri sastavljanju financijskih izvještaja posebne namjene. Na primjer, regulator može ustanoviti 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 sastavlja takav subjekt.

A7. Kada 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 aktivnosti koje revizor treba poduzeti ako postoji takva proturječnost.[9]

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 atribute uobičajene 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 svaki od atributa uobičajenih za prihvatljivi okvir financijskog izvještavanja pitanje je profesionalne prosudbe. Na primjer, za svrhe utvrđivanja vrijednosti neto imovine poslovnog subjekta na datum njegove prodaje, prodavatelj i kupac mogu se dogovoriti da je za njihove potrebe primjerena vrlo oprezna procjena ispravaka za nenaplativa potraživanja iz poslovanja, iako takva financijska informacija ipak nije neutralna kada se usporedi s financijskim informacijama sastavljenim u skladu s okvirom opće namjene.

Razmatranja kada se planira i obavlja revizija (Vidjeti točku 9.)

A9. MRevS 200 zahtijeva da (a) revizor u vezi s angažmanima revizije financijskih izvještaja postupa u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući one koji se odnose na neovisnost, i (b) u skladu sa svim MRevS-ovima relevantnim za reviziju, revizor također postupi u skladu sa svakim zahtjevom MRevS-a osim ako, u danim okolnostima revizija, cijeli MRevS nije relevantan ili zahtjev nije relevantan jer je uvjetan i uvjet nije ispunjen. 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.[10]

---

9 MRevS 210, točka 18.

10 MRevS 200, točke 14, 18 i 22-23.

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.[11] U slučaju revizije financijskih izvještaja posebne namjene, te se prosudbe, međutim, temelje na sagledavanju potreba za financijskim informacijama namjeravanih korisnika.

A11. U slučaju financijskih izvještaja posebne namjene, kao što su oni sastavljeni u skladu sa zahtjevima iz ugovora, menadžment može s namjeravanim korisnicima dogovoriti graničnu vrijednost ispod koje pogrešna prikazivanja utvrđena tijekom revizije neće biti ispravljana ili na drugi način prepravljana. Postojanje takve granične vrijednosti revizora ne oslobađa obveze da utvrdi značajnost u skladu s MRevS-om 320 za svrhe planiranja i obavljanja revizije financijskih izvještaja posebne namjene.

A12. Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje u skladu s MRevS-ovima temeljeno je na odnosu između onih koji su zaduženi za upravljanje i financijskih izvještaja podvrgnutih reviziji, a osobito na tome jesu li oni koji su zaduženi za upravljanje odgovorni za nadziranje sastavljanja tih financijskih izvještaja. U slučaju financijskih izvještaja posebne namjene, oni koji su zaduženi za upravljanje ne moraju imati takvu odgovornost; na primjer, kada se financijske informacije pripremaju isključivo za menadžmentovu uporabu. U takvim slučajevima, zahtjevi MRevS-a 260[12] mogu biti nerelevantni za reviziju financijskih izvještaja posebne namjene, osim kada je revizor također odgovoran za reviziju subjektovih financijskih izvještaja opće namjene ili je, primjerice, dogovoreno s onima koji su zaduženi za upravljanje subjektom da im se priopće relevantna pitanja utvrđena tijekom revizije financijskih izvještaja posebne namjene.

Razmatranja o formiranju mišljenja i izvješćivanju (Vidjeti točku 11.)

A13. Dodatak ovog MRevS-a sadrži ilustracije revizorovih izvješća o financijskim izvještajima posebne namjene.

Upozoravanje čitatelja da su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom posebne namjene (Vidjeti točku 14.)

A14. Financijski izvještaji posebne namjene mogu se koristiti za svrhe različite od onih za koje su namijenjeni. Primjerice, regulator može zahtijevati da određeni poslovni subjekti učine javno dostupnim financijske izvještaje posebne namjene. Kako bi se izbjegnuli nesporazumi, revizor upozorava korisnike revizorova izvješća da su finan-

[11] MRevS 320 "Značajnost u planiranju i obavljanju revizije", točka 2.

[12] MRevS 260 "Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje".

cijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom posebne namjene i, stoga, ne moraju biti prikladni za druge svrhe.

Ograničenja distribucije ili uporabe (Vidjeti točku 14.)

A15. Osim upozorenja zahtijevanog točkom 14, revizor može smatrati kako je primjereno naznačiti da je revizorovo izvješće namijenjeno isključivo za određene korisnike. Ovisno o zakonu ili regulativi određene jurisdikcije, to se može postići ograničavanjem distribucije ili upotrebe revizorova izvješća. U tim okolnostima, odjeljak naveden u točki 14 može se proširiti kako bi se uključila ova ostala pitanja i u skladu s tim izmijenio naslov odjeljka.

Dodatak

(Vidjeti točku A13.)

Ilustracije revizorovih izvješća o financijskim izvještajima posebne namjene

- Ilustracija 1: Revizorovo izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s ugovornim odredbama za financijsko izvještavanje (za svrhe ove ilustracije, okvir sukladnosti).
- Ilustracija 2: Revizorovo izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s poreznom osnovom računovodstva u Jurisdikciji X (za svrhe ove ilustracije, okvir sukladnosti).
- Ilustracija 3: Revizorovo izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s odredbama za financijsko izvještavanje koje je ustanovio regulator (za svrhe ove ilustracije, okvir fer prezentacije).

Ilustracija 1:

Okolnosti uključuju sljedeće:

- **Financijske izvještaje sastavio je menadžment subjekta u skladu s ugovornim odredbama za financijsko izvještavanje (tj. s okvirom posebne namjene) kako bi postupio u skladu s odredbama tog ugovora. 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.**
- **Ograničeni su distribucija i korištenje revizorova izvješća.**

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Primjereni naslovnik]

Obavili smo reviziju priloženih financijskih izvještaja Društva ABC, koji obuhvaćaju bilancu na 31. prosinca 20X1. godine, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u glavnici i novčani tok za tada završenu godinu te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija. Menadžment Društva ABC sastavio je financijske izvještaje temeljeno na odredbama za financijsko izvještavanje iz poglavlja Z ugovora zaključenog 1. siječnja 20X1. godine između Društva ABC i Društva DEF ("ugovor").

Menadžmentova[13] odgovornost za financijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje tih 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.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o tim financijskim izvještajima temeljeno na našoj reviziji. Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Ti standardi zahtijevaju da postupamo u skladu s etičkim zahtjevima i planiramo te obavimo reviziju kako bismo stekli razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

Revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobivanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u financijskim izvještajima. Odabrani postupci ovise o revizorovoj prosudbi, uključujući

[13] Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

procjeni rizika značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja uslijed prijevare ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne za subjektovo sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja kako bi se oblikovali revizijski postupci koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola poslovnog subjekta. Revizija također uključuje ocjenjivanje primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena koje je stvorio menadžment, kao i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije financijskih izvještaja.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše revizijsko mišljenje.

Mišljenje

Prema našem mišljenju, financijski izvještaji Društva ABC sastavljeni su, u svim značajnim odrednicama, u skladu s odredbama za financijsko izvještavanje iz poglavlja Z ugovora.

Računovodstvena osnovica i ograničenje distribucije i uporabe

Bez izražavanja rezerve za naše mišljenje, skrećemo pozornost na bilješku X uz financijske izvještaje, koja opisuje računovodstvenu osnovicu. Financijski izvještaji sastavljeni su kako bi pomogli Društvu ABC da postupi u skladu s odredbama za financijsko izvještavanje iz gore spomenutog ugovora. Kao posljedica toga, financijski izvještaji mogu biti neprikladni za ostale svrhe. Naše izvješće namijenjeno je isključivo Društvu ABC i DEF i ne smije se distribuirati ili dati na upotrebu ostalim strankama.

[Revizorov potpis]

[Datum revizorova izvješća]

[Revizorova adresa]

Ilustracija 2:

Okolnosti uključuju sljedeće:

- **Financijske izvještaje sastavio je menadžment ortakluka 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.**
- **Ograničena je distribucija revizorova izvješća.**

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Primjereni naslovnik]

Obavili smo reviziju priloženih financijskih izvještaja Ortakluka ABC, koji obuhvaćaju bilancu na 31. prosinca 20X1. godine, račun dobiti i gubitka za tada završenu godinu te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija. Menadžment je sastavio financijske izvještaje koristeći poreznu osnovicu računovodstva u Jurisdikciji X.

Menadžmentova[14] odgovornost za financijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje tih financijskih izvještaja u skladu s poreznom osnovicom 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.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o tim financijskim izvještajima temeljeno na našoj reviziji. Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Ti standardi zahtijevaju da postupamo u skladu s etičkim zahtjevima i planiramo te obavimo reviziju kako bismo stekli razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

Revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobivanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u financijskim izvještajima. Odabrani postupci ovise o revizorovoj prosudbi, uključujući procjeni rizika značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja uslijed prijevare ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne za or-

[14] Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

taklukovo sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja kako bi se oblikovali revizijski postupci koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola ortakluka. Revizija također uključuje ocjenjivanje primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena koje je stvorio menadžment, kao i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije financijskih izvještaja.

Vjerujemo su da revizijski dokazi koje smo pribavili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše revizijsko mišljenje.

Mišljenje

Prema našem mišljenju, financijski izvještaji Ortakluka ABC za godinu završenu 31. prosinca 20X1. godine sastavljeni su, u svim značajnim odrednicama, u skladu s [opis primjenjivog zakona o porezu na dobit] Jurisdikcije X.

Računovodstvena osnovica i ograničenje distribucije

Bez izražavanja rezerve za naše mišljenje, skrećemo pozornost na bilješku X uz financijske izvještaje, koja opisuje računovodstvenu osnovicu. Financijski izvještaji sastavljeni su kako bi se pomoglo partnerima Ortakluka ABC u pripremanju njihovih poreznih prijava. Kao posljedica toga, financijski izvještaji mogu biti neprikladni za ostale svrhe. Naše izvješće namijenjeno je isključivo Ortakluku ABC i njegovim partnerima i ne smije se distribuirati drugima.

[Revizorov potpis]

[Datum revizorova izvješća]

[Revizorova adresa]

Ilustracija 3:

Okolnosti uključuju sljedeće:

- **Financijske izvještaje sastavio je menadžment poslovnog 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.**
- **Distribucija ili uporaba revizorova izvješća nije ograničena.**
- **Odjeljak s ostalim pitanjima poziva se na činjenicu da je revizor također izdao revizorovo izvješće o financijskim izvještajima Društva ABC sastavljenima za isto razdoblje u skladu s okvirom opće namjene.**

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Primjereni naslovnik]

Obavili smo reviziju priloženih financijskih izvještaja Društva ABC, koji obuhvaćaju bilancu na 31. prosinca 20X1. godine, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u glavnici i novčani tok za tada završenu godinu, te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija. Menadžment Društva ABC sastavio je financijske izvještaje temeljeno na odredbama za financijsko izvještavanje iz poglavlja Y regulative Z.

Menadžmentova[15] odgovornost za financijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje tih financijskih izvještaja u skladu s odredbama za financijsko izvještavanje iz poglavlja Y regulative Z[16] i za one interne kontrole koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještajima koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o tim financijskim izvještajima temeljeno na našoj reviziji. Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Ti standardi

[15] Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

[16] Kada 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 odredbama za financijsko izvještavanje iz poglavlja Y regulative Z, i za takve…".

zahtijevaju da postupamo u skladu s etičkim zahtjevima i planiramo te obavimo reviziju kako bismo stekli razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

Revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobivanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u financijskim izvještajima. Odabrani postupci ovise o revizorovoj prosudbi, uključujući procjeni rizika značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja uslijed prijevare ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne za subjektovo sastavljanje i fer prezentaciju[17] kako bi se oblikovali revizijski postupci koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o učinkovitosti subjektovih internih kontrola.[18] Revizija također uključuje ocjenjivanje primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena koje je stvorio menadžment, kao i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije financijskih izvještaja.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše revizijsko mišljenje.

Mišljenje

Prema našem mišljenju, financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama (ili *istinito i fer prikazuju*), financijski položaj Društva ABC na 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.

Računovodstvena osnovica

Bez izražavanja rezerve za naše mišljenje, skrećemo pozornost na bilješku X uz financijske izvještaje, koja opisuje računovodstvenu osnovicu. Financijski izvještaji sastavljeni su kako bi pomogli Društvu ABC da ispuni zahtjeve Regulatora DEF. Kao posljedica toga, financijski izvještaji mogu biti neprikladni za ostale svrhe.

---

17 U slučaju fusnote 16, ovo može glasiti: „Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti subjektovih internih kontrola".

18 U okolnostima kada, povezano s revizijom financijskih izvještaja, revizor ima također odgovornost da izrazi mišljenje o učinkovitosti internih kontrola, ova bi se rečenica formulirala kako slijedi: "Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima". U slučaju fusnote 16, ovo može glasiti: "Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima".

Ostala pitanja

Društvo ABC sastavilo je odvojeni skup financijskih izvještaja za godinu završenu 31. prosinca 20X1. godine u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja za koje je dioničarima Društva ABC izdano odvojeno revizorovo izvješće datirano s 31. ožujkom 20X2. godine.

[Revizorov potpis]

[Datum revizorova izvješća]

[Revizorova adresa]

Ovaj Međunarodni revizijski standard 800 "Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima posebne namjene" Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 805

POSEBNA RAZMATRANJA – REVIZIJE POJEDINAČNIH FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA I ODREĐENIH ELEMENATA, RAČUNA ILI STAVAKA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

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

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1-3
Datum stupanja na snagu	4
Cilj	5
Definicije	6
Zahtjevi	
Razmatranja kada se prihvaća angažman	7-9
Razmatranja kada se planira i obavlja revizija	10
Razmatranja pri formiranju mišljenja i izvješćivanju	11-17
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Djelokrug ovog MRevS-a	A1-A4
Razmatranja kada se prihvaća angažman	A5-A9
Razmatranja kada se planira i obavlja revizija	A10-A14
Razmatranja pri formiranju mišljenja i izvješćivanju	A15–A18
Dodatak 1: Primjeri određenih elemenata, računa ili stavaka financijskih izvještaja	
Dodatak 2: Ilustracije revizorovih izvješća o pojedinačnom financijskom izvještaju i o određenom elementu financijskih izvještaja	

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 805 "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

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Međunarodni revizijski standardi (MRevS-ovi) iz serije 100-700 primjenjivi su u reviziji financijskih izvještaja i trebaju se usvojiti, kako zahtijevaju dane okolnosti, kada se primjenjuju u reviziji drugih povijesnih financijskih informacija. Ovaj MRevS bavi se posebnim razmatranjima 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 općim okvirom ili okvirom posebne namjene. Ako su sastavljeni u skladu s okvirom posebne namjene, u reviziji se također primjenjuje MRevS 800.[1] (Vidjeti točke A1-A4.)

2. Ovaj se MRevS ne primjenjuje na izvješće revizora sastavnog dijela grupe, izdano kao posljedica rada obavljenog za financijske informacije sastavnog dijela grupe po zahtjevu angažiranog tima grupe za svrhu revizije financijskih izvještaja grupe. (Vidjeti MRevS 600[2].)

3. Ovaj MRevS ne poništava zahtjeve drugih MRevS-ova; niti je zamišljeno da se bavi sa svim posebnim razmatranjima koja mogu biti relevantna u danim okolnostima angažmana.

Datum stupanja na snagu

4. Ovaj MRevS stupa na snagu za revizije pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa, računa ili stavke za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma. U slučaju revizija pojedinačnih financijskih izvještaja ili određenih elemenata, računa ili stavaka financijskih izvještaja sastavljenih na određeni datum, ovaj MRevS je na snazi za revizije takvih informacija sastavljenih na 14. prosinca 2010. ili nakon tog datuma.

Cilj

5. Cilj revizora je da, kada primjenjuje MRevS-ove u reviziji pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa, računa ili stavke financijskog izvještaja, primjereno uzme u obzir posebna razmatranja koja su relevantna za:

   (a) prihvaćanje angažmana;

   (b) planiranje i izvođenje tog angažmana; i

---

[1] MRevS 800 "Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja sastavljeni u skladu s okvirima posebne namjene".

[2] MRevS 600 "Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponenti)".

(c) 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:

(a) "Element financijskog izvještaja" ili "element" znači "element, račun ili stavku financijskog izvještaja";

(b) "Međunarodni standardi financijskog izvještavanja" znače Međunarodne standarde financijskog izvještavanja koje je izdao Odbor za međunarodne računovodstvene standarde; i

(c) Pojedinačni financijski izvještaj ili određeni element financijskog izvještaja uključuje povezane bilješke. Povezane bilješke uobičajeno sadrže sažetak važnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija relevantnih za financijski izvještaj ili za element.

Zahtjevi

Razmatranja kada se prihvaća angažman

Primjena MRevS-ova

7. MRevS 200 zahtijeva da revizor postupi u skladu sa svim MRevS-ovima relevantnim za reviziju.[3] 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 će 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 pri sastavljanju financijskih izvještaja.[4] U slučaju revizije pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja, to će uključiti utvrđivanje hoće li primjena okvira financijskog izvještavanja imati za posljedicu prezentaciju koja osigurava odgovarajuće objavljivanje kako bi namjeravani korisnici razumjeli informacije sadržane u financijskom izvještaju ili elementu, te učinak

[3] MRevS 200 "Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima", točka 18.

[4] MRevS 210 "Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana", točka 6(a).

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 svakog izvješća koje treba izdati revizor.[5] U slučaju revizije pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja, revizor će razmotriti hoće li očekivani oblik mišljenja biti primjeren u danim okolnostima. (Vidjeti točke A8-A9.)

Razmatranja kada se planira i obavlja revizija

10. MRevS 200 navodi da su MRevS-ovi napisani u kontekstu revizije financijskih izvještaja; treba ih primijeniti, kako zahtijevaju dane okolnosti, kada se primjenjuju u reviziji drugih povijesnih financijskih informacija.[6] [7] U planiranju i obavljanju revizije pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja, revizor će primijeniti sve MRevS-ove relevantne za reviziju, kako zahtijevaju dane okolnosti angažmana. (Vidjeti točke A10-A14.)

Razmatranja pri formiranju mišljenja i izvješćivanju

11. Pri formiranju mišljenja i izvješćivanju o pojedinačnom financijskom izvještaju ili određenom elementu financijskog izvještaja, revizor će primijeniti zahtjeve iz MRevS-a 700,[8] kako zahtijevaju dane okolnosti angažmana. (Vidjeti točke A15-A16.)

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 će 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 će od menadžmenta tražiti da to ispra-

---

5 MRevS 210, točka 10(e).

6 MRevS 200, točka 2.

7 MRevS 200, točka 13(f), objašnjava da se pojam "financijski izvještaji" uobičajeno odnosi na cjelovit skup financijskih izvještaja kako je određeno zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja.

8 MRevS 700 "Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima".

vi. Ovisno o točkama 15 i 16, revizor će također razdvojiti mišljenje o pojedinačnom financijskom izvještaju ili određenom elementu financijskog izvještaja od mišljenja o cjelovitom skupu financijskih izvještaja. Revizor neće izdati revizorovo izvješće koje sadrži mišljenje o pojedinačnom financijskom izvještaju ili određenom elementu financijskog izvještaja dok ne bude zadovoljan s razdvajanjem.

Modificirano mišljenje, odjeljak za isticanje pitanja ili odjeljak za ostala pitanja u revizorovom izvješću o cjelovitom skupu financijskih izvještaja poslovnog subjekta

14. Ako je modificirano mišljenje u revizorovom izvješću o cjelovitom skupu financijskih izvještaja poslovnog subjekta ili izvješće uključuje odjeljak za isticanje pitanja ili odjeljak za ostala pitanja, revizor će utvrditi učinak koji to može imati na revizorovo izvješće o pojedinačnom financijskom izvještaju ili određenom elementu tih financijskih izvještaja. Kada odluči da je primjereno, revizor će modificirati mišljenje o pojedinačnom financijskom izvještaju ili određenom elementu financijskog izvještaja ili uključiti u revizorovo izvješće odjeljak za isticanje pitanja ili odjeljak za ostala pitanja, već prema tome što je odgovarajuće. (Vidjeti točku A17.)

15. Ako revizor zaključi da je nužno izraziti negativno mišljenje ili suzdržati se od mišljenja o subjektovom cjelovitom skupu financijskih izvještaja kao cjelini, MRevS 705 ne dopušta revizoru uključiti u revizorovo izvješće nemodificirano mišljenje o pojedinačnom financijskom izvještaju koji čini dio tih financijskih izvještaja ili o određenom elementu koji čini dio tih financijskih izvještaja.[9] To je stoga što bi takvo nemodificirano mišljenje proturječilo negativnom mišljenju ili suzdržavanju od mišljenja o subjektovom cjelovitom skupu financijskih izvještaja kao cjelini. (Vidjeti točku A18.)

16. Ako revizor zaključi da je nužno izraziti negativno mišljenje ili suzdržati se od mišljenja o subjektovom cjelovitom skupu financijskih izvještaja kao cjelini ali, u kontekstu odvojene revizije određenog elementa uključenog u te financijske izvještaje, revizor ipak smatra da je primjereno izraziti nemodificirano mišljenje o tom elementu, revizor će to i učiniti samo ako:

    (a) zakonom ili regulativom nije mu zabranjeno da to učini;

    (b) to mišljenje je izraženo u revizorovom izvješću koje nije objavljeno zajedno s revizorovim izvješćem koje sadrži negativno mišljenje ili suzdržanost od mišljenja; i

    (c) određeni element ne čini značajan dio subjektovog cjelovitog skupa financijskih izvještaja.

17. Revizor neće izraziti nemodificirano mišljenje o pojedinačnom financijskom izvještaju iz cjelovitog skupa financijskih izvještaja ako je revizor izrazio negativno mišljenje ili

[9] MRevS 705 "Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora", točka 15.

se suzdržao od mišljenja o cjelovitom skupu financijskih izvještaja kao cjelini. To vrijedi čak i u slučaju ako revizorovo izvješće o pojedinačnom financijskom izvještaju nije objavljeno zajedno s revizorovim izvješćem koje sadrži negativno mišljenje ili suzdržanost od mišljenja. To je zbog toga što se smatra da pojedinačni financijski izvještaj tvori značajan dio tih financijskih izvještaja.

***

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Djelokrug ovog MRevS-a (Vidjeti točku 1.)

A1. MRevS 200 definira pojam "povijesne financijske informacije" kao informacije izražene u financijskim pojmovima u odnosu na određeni poslovni subjekt, izvedene prvenstveno iz računovodstvenog sustava tog subjekta, o ekonomskim događajima nastalim u prošlim razdobljima ili o ekonomskim uvjetima ili okolnostima u vremenskim točkama u prošlosti.[10]

A2. MRevS 200 definira pojam "financijski izvještaji" kao strukturirani prikaz povijesnih financijskih informacija, uključujući povezane bilješke, namijenjene za priopćavanje o subjektovim ekonomskim resursima ili obvezama u vremenskoj točki ili njihovim promjenama za razdoblje u skladu s okvirom financijskog izvještavanja. Pojam se uobičajeno odnosi na cjelovit skup financijskih izvještaja kako je određeno zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja.[11]

A3. MRevS-ovi su napisani u kontekstu revizije financijskih izvještaja;[12] trebaju biti primijenjeni kako je nužno u danim okolnostima kada su primijenjeni 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 različit od revizije povijesnih financijskih informacija obavlja se u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3000.[13]

---

10 MRevS 200, točka 13(g).

11 MRevS 200, točka 13(f).

12 MRevS 200, točka 2.

13 Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja (International Standard on Assurance Engagements – ISAE) 3000 "Angažmani s izražavanjem uvjerenja različiti od revizija ili uvida povijesnih financijskih informacija".

Razmatranja kada se prihvaća angažman

Primjena MRevS-ova (Vidjeti točku 7.)

A5. MRevS 200 zahtijeva da revizor postupi 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 da revizor postupi u skladu sa svakim zahtjevom MRevS-a osim ako, u danim okolnostima revizije, cijeli MRevS nije relevantan ili zahtjev nije relevantan jer je uvjetovan i uvjet nije ispunjen. 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.[14]

A6. Sukladnost sa zahtjevima MRevS-ova relevantnim za reviziju pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja može biti izvediva kada revizor ujedno nije angažiran i u reviziji subjektovog cjelovitog skupa financijskih izvještaja. U takvim slučajevima, revizor često nema istu razinu razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući internih kontrola, kao što ima revizor koji revidira subjektov cjelovit skup financijskih izvještaja. Revizor također nema revizijske dokaze o općoj kvaliteti računovodstvenih evidencija ili drugih računovodstvenih informacija koji bi se stekli u reviziji subjektovog cjelovitog skupa financijskih izvještaja. U skladu s tim, revizoru mogu biti potrebni daljnji dokazi za potvrđivanje revizijskih dokaza stečenih iz računovodstvenih evidencija. U slučaju revizije određenog elementa financijskih izvještaja, određeni MRevS-ovi zahtijevaju revizijski posao koji može biti nerazmjeran u odnosu na element koji se revidira. Primjerice, iako će zahtjevi MRevS-a 570[15] vjerojatno biti relevantni u danim okolnostima revizije liste računa potraživanja, postupanje u skladu s tim zahtjevima može biti neizvedivo zbog uloga koji se postavlja spram revizije. Ako revizor zaključi da revizija pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja može biti neizvediva u skladu s MRevS-ovima, revizor može raspraviti s menadžmentom je li izvediva druga vrsta 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, na Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja). Ako je to slučaj, utvrđivanje prihvatljivosti primjenjivog okvira može uključivati razmatranje

[14] MRevS 200, točke 4, 18 i 22-23.

[15] MRevS 570 "Vremenska neograničenost poslovanja".

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 odgovarajuće objave.

Oblik mišljenja (Vidjeti točku 9.)

A8. Oblik mišljenja koji treba izraziti revizor ovisi o primjenjivom okviru financijskog izvještavanja i svakom primjenjivom zakonu ili regulativi.[16] U skladu s MRevS-om 700: [17]

(a) kada izražava nemodificirano mišljenje o cjelovitom skupu financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom fer prezentacije, revizorovo mišljenje, osim ako nije drugačije zahtijevano zakonom ili regulativom, koristi jednu od sljedećih fraza: (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) kada izražava nemodificirano mišljenje o cjelovitom skupu financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom sukladnosti, revizorovo 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 financijskog izvještavanja ne mora eksplicitno uređivati prezentaciju financijskog izvještaja ili elementa. To može biti slučaj kada 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 Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja). Revizor zbog toga razmata je li primjeren očekivani oblik mišljenja u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. Čimbenici koji mogu utjecati na revizorovo razmatranje koristiti li u revizorovom mišljenju fraze "fer prezentira, u svim značajnim odrednicama" ili "pružaju istinit i fer prikaz" uključuju:

- je li u sastavljanju cjelovitog skupa financijskih izvještaja izravno ili neizravno zabranjen primjenjivi okvir financijskog izvještavanja;
- hoće li pojedinačni financijski izvještaj ili određeni element financijskog izvještaja:
  - biti u potpunosti u skladu sa svakim od tih zahtjeva okvira relevantnim za određeni financijski izvještaj ili određeni element, i za prezentaciju financijskog izvještaja ili elementa, uključujući povezane bilješke; i

[16] MRevS 200, točka 8.

[17] MRevS 700, točke 35-36.

- ako je nužno za postizanje fer prezentacije, osigurati objavljivanja povrh onih određenih zahtjevima okvira ili, u iznimnim okolnostima, odstupiti od zahtijeva 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 revizorovom mišljenju o pojedinačnom financijskom izvještaju ili o određenom elementu financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom fer prezentacije.

Razmatranja kada se planira i obavlja revizija (Vidjeti točku 10.)

A10. Relevantnost svakog MRevS-a zahtijeva pažljivo razmatranje. Čak i kada je samo određeni element financijskih izvještaja podvrgnut reviziji, načelno su relevantni MRevS-ovi kao što su MRevS 240[18], MRevS 550[19] i MRevS 570. To je stoga što element može biti pogrešno prikazan zbog prijevare, učinaka povezanih s transakcijama s povezanim strankama ili neispravne primjene pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja prema primjenjivom okviru financijskog izvještavanja.

A11. Štoviše, MRevS-ovi su napisani u kontekstu revizije financijskih izvještaja; njih treba primijeniti, kako zahtijevaju dane okolnosti, kada se primjenjuju u reviziji pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja.[20] 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.

A12. Kada revidira pojedinačni financijski izvještaj ili određeni element financijskog izvještaja povezano s revizijom subjektovog cjelovitog skupa financijskih izvještaja, revizor može u reviziji financijskog izvještaja ili elementa biti u mogućnosti prikupiti revizijske dokaze kao dio revizije 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 za temeljenje mišljenja o financijskom izvještaju ili elementu.

A13. Pojedinačni financijski izvještaji, sadržani u cjelovitom skupu financijskih izvještaja i mnogi elementi tih financijskih izvještaja, uključujući njihove povezane bilješke, međusobno su povezani. U skladu s tim, moguće je da kada se revidira pojedinačni financijski izvještaj ili određeni element financijskog izvještaja, revizor neće moći izolirano sagledati financijski izvještaj ili element. U skladu s tim, revizor može trebati obaviti postupke u vezi s međusobno povezanim stavkama kako bi ispunio zahtjev revizije.

---

18 MRevS 240 "Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja".

19 MRevS 550 "Povezane stranke".

20 MRevS 200, točka 2.

A14. Štoviše, 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 obujam revizijskih postupaka te ocjenjivanje neispravljenih pogrešaka.

Razmatranja pri formiranju mišljenja i izvješćivanju (Vidjeti točke 11, 14)

A15. MRevS 700 zahtijeva da revizor, pri formiranju mišljenja, ocijeni osiguravaju li financijski izvještaji primjerene objave kako bi omogućile namjeravanim korisnicima da razumiju učinak značajnih transakcija i događaja na informacije sadržane u financijskim izvještajima.[21] U slučaju pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja, važno je da taj financijski izvještaj ili element, uključujući povezane bilješke, u kontekstu zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, osigurava primjerene objave kako bi namjeravanim korisnicima osigurao da razumiju informacije sadržane u financijskom izvještaju ili elementu i učinak značajnih transakcija i događaja na informacije sadržane u financijskom izvještaju ili elementu.

A16. Dodatak 2 ovog MRevS-a sadrži ilustracije revizorovih izvješća o pojedinačnom financijskom izvještaju i određenom elementu financijskog izvještaja.

Modificirano mišljenje, odjeljak za isticanje pitanja ili odjeljak za ostala pitanja u revizorovom izvješću o subjektovom cjelovitom skupu financijskih izvještaja (Vidjeti točke 14-15.)

A17. Čak kada se modificirano mišljenje o subjektovom cjelovitom skupu financijskih izvještaja, odjeljak za isticanje pitanja ili odjeljak za ostala pitanja ne odnose na revidiran financijski izvještaj ili revidiran element, revizor ipak može smatrati da je primjereno pozvati se na modifikaciju iz revizorova izvješća u odjeljku za ostala pitanja o financijskom izvještaju ili elementu jer revizor prosuđuje da je to relevantno korisnicima za razumijevanje revidiranog financijskog izvještaja ili revidiranog elementa ili povezanog revizorovog izvješća. (Vidjeti MRevS 706.)[22]

A18. U revizorovom izvješću o subjektovom cjelovitom skupu financijskih izvještaja, izražavanje suzdržanosti od mišljenja u vezi s rezultatima poslovanja i novčanim tokovima, gdje je relevantno, i nemodificirano mišljenje u vezi s financijskim položajem dopušteno je budući da je suzdržanost od mišljenja bila izražena samo u vezi s rezultatima poslovanja i novčanim tokovima a ne i u vezi s financijskim izvještajima kao cjelinom.[23]

---

21 MRevS 700, točka 13(e).

22 MRevS 706 "Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora", točka 6.

23 MRevS 510, „Početni revizijski angažmani – Početna stanja", točka A8 i MRevS 705, točka A16.

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 prepoznatljive nematerijalne imovine ili obveze za nastale ali ne i izvještavane 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, uključujući objašnjavajuće bilješke.
- Prikaz raspodjele dobiti ili bonusa zaposlenicima, uključujući objašnjavajuće bilješke.

Dodatak 2

(Vidjeti točku A16.)

Ilustracije revizorovih izvješća o pojedinačnom financijskom izvještaju i o određenom elementu financijskog izvještaja

- Ilustracija 1: Revizorovo izvješće o pojedinačnom financijskom izvještaju sastavljenom u skladu s okvirom opće namjene (za svrhe ove ilustracije, okvir fer prezentacije).
- Ilustracija 2: Revizorovo izvješće o pojedinačnom financijskom izvještaju sastavljenom u skladu s okvirom posebne namjene (za svrhe ove ilustracije, okvir fer prezentacije).
- Ilustracija 3: Revizorovo izvješće o određenom elementu, računu ili stavki financijskog izvještaja sastavljenom u skladu s okvirom posebne namjene (za svrhe ove ilustracije, okvir sukladnosti).

Ilustracija 1:

Okolnosti uključuju sljedeće:

- **Reviziju bilance (tj. pojedinačnog financijskog izvještaja).**
- **Bilancu je sastavio menadžment poslovnog subjekta u skladu sa zahtjevima okvira financijskog izvještavanja u Jurisdikciji X relevantnim za sastavljanje bilance.**
- **Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja je okvir fer prezentacije oblikovan da ispuni uobičajene potrebe za financijskim informacijama širokog raspona korisnika.**
- **Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz MRevS-a 210.**
- **Revizor je utvrdio da je u revizorovom mišljenju primjereno koristiti frazu "fer prezentira, u svim značajnim odrednicama".**

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Primjereni naslovnik]

Obavili smo reviziju priložene bilance Društva ABC na 31. prosinca 20X1. godine i sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija (zajedno "financijski izvještaj").

Menadžmentova[24] odgovornost za financijski izvještaj

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju tog financijskog izvještaja u skladu s onim zahtjevima okvira financijskog izvještavanja u Jurisdikciji X koji su relevantni za sastavljanje takvog financijskog izvještaja i za one interne kontrole koje su relevantne za sastavljanje financijskog izvještaja koji je bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o tim financijskim izvještajima temeljeno na našoj reviziji. Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Ti standardi zahtijevaju da postupamo u skladu s etičkim zahtjevima i planiramo te obavimo reviziju kako bismo stekli razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

[24] Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

Revizija također uključuje ocjenjivanje primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena koje je stvorio menadžment, kao i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije financijskog izvještaja. Revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobivanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u financijskom izvještaju. Odabrani postupci ovise o revizorovoj prosudbi, kao i procjeni rizika značajnog pogrešnog prikazivanja financijskog izvještaja uslijed prijevare ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne za subjektovo sastavljanje i fer prezentaciju financijskog izvještaja kako bi se oblikovali revizijski postupci koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola poslovnog subjekta.[25] Revizija također uključuje ocjenjivanje primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena koje je stvorio menadžment, kao i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije financijskog izvještaja.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše revizijsko mišljenje.

Mišljenje

Prema našem mišljenju, financijski izvještaj fer prezentira, u svim značajnim odrednicama, financijski položaj Društva ABC na 31. prosinca 20X1. godine u skladu s onim zahtjevima okvira financijskog izvještavanja u Jurisdikciji X koji su relevantni za sastavljanje takvog financijskog izvještaja.

[Revizorov potpis]

[Datum revizorova izvješća]

[Revizorova adresa]

[25] U okolnostima kada revizor također ima odgovornost da izrazi mišljenje o učinkovitosti internih kontrola, ova bi se rečenica formulirala kako slijedi: „Pri stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne poslovnom subjektu za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima".

Ilustracija 2:

Okolnosti uključuju sljedeće:

- **Reviziju izvješća o priljevima i odljevima (tj. pojedinačnog financijskog izvještaja).**
- **Financijski izvještaj je sastavio menadžment poslovnog subjekta u skladu s računovodstvenom osnovicom po načelu blagajne (priljevi i odljevi 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 ispuni potrebe za financijskim informacijama određenih korisnika.**[26]
- **Revizor je utvrdio da je u revizorovom mišljenju primjereno koristiti frazu "fer prezentira, u svim značajnim odrednicama".**
- **Distribucija ili upotreba revizorova izvješća nije ograničena.**

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Primjereni naslovnik]

Obavili smo reviziju priloženog izvještaja o priljevima i odljevima Društva ABC za godinu završenu na 31. prosinca 20X1. i sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija (zajedno "financijski izvještaj").

Menadžmentova[27] **odgovornost za financijski izvještaj**

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju tog financijskog izvještaja u skladu s računovodstvenom osnovicom po načelu blagajne opisanom u bilješci X; to uključuje utvrđivanje je li računovodstvena osnovica po načelu blagajne prihvatljiva osnovica 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.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o tim financijskim izvještajima temeljeno na našoj reviziji. Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Ti standardi

---

26 MRevS 800 sadrži zahtjeve i upute o obliku i sadržaju financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom posebne namjene.

27 Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

zahtijevaju da postupamo u skladu s etičkim zahtjevima i planiramo te obavimo reviziju kako bismo stekli razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

Revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobivanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u financijskom izvještaju. Odabrani postupci ovise o revizorovoj prosudbi, kao i procjeni rizika značajnog pogrešnog prikazivanja financijskog izvještaja uslijed prijevare ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne za subjektovo sastavljanje i fer prezentaciju financijskog izvještaja kako bi se oblikovali revizijski postupci koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola poslovnog subjekta. Revizija također uključuje ocjenjivanje primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena koje je stvorio menadžment, kao i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije financijskog izvještaja.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše revizijsko mišljenje.

Mišljenje

Prema našem mišljenju, financijski izvještaj fer prezentira, u svim značajnim odrednicama, priljeve i odljeve novca Društva ABC za godinu završenu na 31. prosinca 20X1. u skladu s računovodstvenom osnovicom opisanom u bilješci X.

Računovodstvena osnovica

Bez izražavanja rezerve za naše mišljenje, skrećemo pozornost na bilješku X uz financijske izvještaje, koja opisuje računovodstvenu osnovicu. Financijski izvještaj je sastavljen kako bi se pružile informacije vjerovniku XYZ. Kao posljedica toga, financijski izvještaji mogu biti neprikladni za ostale svrhe.

[Revizorov potpis]

[Datum revizorova izvješća]

[Revizorova adresa]

Ilustracija 3:

Okolnosti uključuju sljedeće:

- **Reviziju obveza za "nastale ali ne i izvještavane" odštetne zahtjeve u portfelju osiguranja (tj. reviziju elementa, računa ili stavke financijskog izvještaja).**
- **Financijske informacije je sastavio menadžment poslovnog 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 ispuni potrebe za financijskim informacijama određenih korisnika.**[28]
- **Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz MRevS-a 210.**
- **Distribucija revizorova izvješća je ograničena.**

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Primjereni naslovnik]

Obavili smo reviziju priloženog prikaza obveza za nastale ali ne i izvještavane odštetne zahtjeve Osiguravajućeg društva ABC na 31. prosinca 20X1. godine ("prikaz"). Prikaz je sastavio menadžment temeljeno na [opis odredbi za financijsko izvještavanje koje je ustanovio regulator].

Menadžmentova[29] **odgovornost za pregled**

Menadžment je odgovoran za sastavljanje prikaza u skladu s [opis odredbi za financijsko izvještavanje koje je ustanovio regulator] i za one interne kontrole koje menadžment smatra nužnim za sastavljanje pregleda bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o tom prikazu temeljeno na našoj reviziji. Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Ti standardi zahtijevaju da postupamo u skladu s etičkim zahtjevima i planiramo te obavimo reviziju kako bismo stekli razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

Revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobivanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u prikazu. Odabrani postupci ovise o revizorovoj prosudbi, kao i procjeni rizika

---

[28] MRevS 800 sadrži zahtjeve i upute o obliku i sadržaju financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom posebne namjene.

[29] Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

značajnog pogrešnog prikazivanja prikaza uslijed prijevare ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne za subjektovo sastavljanje i fer prezentaciju prikaza kako bi se oblikovali revizijski postupci koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola poslovnog subjekta. Revizija također uključuje ocjenjivanje primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena koje je stvorio menadžment, kao i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije prikaza.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše revizijsko mišljenje.

Mišljenje

Prema našem mišljenju, financijske informacije u prikazu obveza za nastale ali ne i izvještavane odštetne zahtjeve Osiguravajućeg društva ABC na 31. prosinca 20X1. godine sastavljene su, u svim značajnim odrednicama, u skladu s [opis odredbi za financijsko izvještavanje koje je ustanovio regulator].

Računovodstvena osnovica i ograničenje distribucije

Bez izražavanja rezerve za naše mišljenje, skrećemo pozornost na bilješku X uz prikaz, koja opisuje računovodstvenu osnovicu. Prikaz je sastavljen kako bi pomogao Osiguravajućem društvu ABC da ispuni zahtjeve Regulatora DEF. Kao posljedica toga, prikaz može biti neprikladan za ostale svrhe. Naše izvješće namijenjeno je isključivo Osiguravajućem društvu ABC i Regulatoru DEF te se ne smije distribuirati ostalim strankama.

[Revizorov potpis]

[Datum revizorova izvješća]

[Revizorova adresa]

Ovaj Međunarodni revizijski standard 805 “Posebna razmatranja – revizije pojedinačnih financijskih izvještaja i određenih elemenata, računa ili stavaka financijskog izvještaja” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku.
Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 810

ANGAŽMANI RADI IZVJEŠĆIVANJA O SAŽETIM FINANCIJSKIM IZVJEŠTAJIMA

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

SADRŽAJ

	Točka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a	1
Datum stupanja na snagu	2
Cilj	3
Definicije	4
Zahtjevi	
Prihvaćanje angažmana	5-7
Vrste postupaka	8
Oblik mišljenja	9-11
Vremenski raspored posla i događaji nakon datuma revizorova izvješća o revidiranim financijskim izvještajima	12-13
Revizorovo izvješće o sažetim financijskim izvještajima	14-19
Ograničenje distribucije ili uporabe ili upozoravanje čitatelja na računovodstvenu osnovicu	20
Usporedne informacije	21-22
Nerevidirane dopunske informacije prezentirane sa sažetim financijskim izvještajima	23
Ostale informacije u dokumentima koji sadrže sažete financijske izvještaje	24
Revizorova povezanost	25-26
Materijal za primjenu 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 revizorova izvješća o revidiranim financijskim izvještajima..... A10

Revizorovo izvješće o sažetim financijskim izvještajima..... A11-A15

Usporedne informacije..... A16-A17

Nerevidirane dopunske informacije prezentirane sa sažetim financijskim izvještajima A18

Ostale informacije u dokumentima koji sadrže sažete financijske izvještaje A19

Revizorova povezanost A20

Dodatak : Ilustracije izvješća o sažetim financijskim izvještajima

---

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 810 "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

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) bavi se revizorovim odgovornostima 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 revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma.

Cilj

3. Cilj revizora je:

   (a) utvrditi je li promjereno prihvatiti angažman 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 stvorenih na pribavljenim dokazima; i

      (ii) jasno izraziti to mišljenje u opisanom izvješću koje također opisuje osnovicu za to mišljenje.

Definicije

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

   (a) Primijenjeni kriteriji – kriteriji koje je menadžment primijenio pri sastavljanju sažetih financijskih izvještaja.

   (b) Revidirani financijski izvještaji – financijski izvještaji[1] 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 strukturiranu prezentaciju subjektovih ekonomskih resursa i obveza u nekom vremenskom trenutku ili njihove promjene tijekom razdoblja dosljednu onoj koju pružaju financijski izvještaji.[2] Za opisivanje takvih povijesnih informacija u različitim se zakonodavstvima mogu koristiti različiti nazivi.

---

[1] 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".

[2] MRevS 200, točka 13(f).

Zahtjevi

Prihvaćanje angažmana

5. Revizor će prihvatiti angažman izvješćivanja o sažetim financijskim izvještajima u skladu s ovim MRevS-om samo kada je bio angažiran da obavi reviziju u skladu s MRevS-ovima financijskih izvještaja iz kojih su izvedeni sažeti financijski izvještaji. (Vidjeti točku A1.)

6. Prije prihvaćanja angažmana izvješćivanja o sažetim financijskim izvještajima, revizor će: (Vidjeti točku A2.)

   (a) utvrditi jesu li prihvatljivi primijenjeni kriteriji; (Vidjeti točke A3-A7.)

   (b) pribaviti sporazum s menadžmentom da menadžment prihvaća i razumije svoju odgovornost:

      (i) za sastavljanje sažetih financijskih izvještaja u skladu s primijenjenim kriterijima;

      (ii) da namjeravanim 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 namjeravanim korisnicima sažetih financijskih izvještaja te utvrđuje kriterije za sastavljanje sažetih financijskim izvještaja, da opiše taj zakon ili regulativu u sažetim financijskim izvještajima); i

      (iii) da uključi revizorovo izvješće o sažetim financijskim izvještajima u svaki dokument koji sadrži sažete financijske izvještaje i koji pokazuje da revizor izvješćuje 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 sporazum s menadžmentom naveden u točki 6(b), revizor neće prihvatiti angažman izvješćivanja 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 revizorovom izvješću o sažetim financijskim izvještajima neće se navesti da je angažman bio obavljen u skladu s ovim MRevS-om. Revizor će uključiti odgovarajući poziv na tu činjenicu u uvjetima angažiranja. Revizor će također utvrditi učinak koji to može imati na angažman revidiranja financijskih izvještaja iz kojih su izvedeni sažeti financijski izvještaji.

Vrste postupaka

8. Revizor će obaviti sljedeće postupke, i bilo koji drugi postupak koji revizor može smatrati nužnim, kao osnovicu za revizorovo mišljenje o sažetim financijskim izvještajima:

   (a) ocijeniti je li u sažetim financijskim izvještajima primjereno objavljeno to da su sažeti i jesu li navedeni revidirani financijski izvještaji;

   (b) kada sažeti financijski izvještaji nisu popraćeni revidiranim financijskim izvještajima, 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 namjeravanim 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 povezanim informacijama u revidiranim financijskim izvještajima kako bi utvrdio jesu li sažeti financijski izvještaji u skladu s povezanim 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 o tome jesu li odgovarajuće razine agregiranja tako da ne dovode u zabludu u danim okolnostima; i

   (g) ocijeniti jesu li revidirani financijski izvještaji dostupni namjeravanim 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. Kada je revizor zaključio da je primjereno pozitivno mišljenje o sažetim financijskim izvještajima, u revizorovom će se mišljenju, osim ako drugačije zahtijeva zakon ili regulativa, koristiti jedna od sljedećih fraza: (Vidjeti točku A9.)

   (a) sažeti financijski izvještaji su dosljedni, u svim značajnim odrednicama, revidiranim financijskim izvještajima, u skladu s [primijenjeni kriteriji]; ili

(b) sažeti financijski izvještaji su fer sažetak revidiranih financijskih izvještaja, u skladu s [primijenjeni kriteriji].

10. Ako zakon ili regulativa propisuje formuliranje mišljenja o sažetim financijskim izvještajima riječima koje su različite od navedenih u točki 9, revizor će:

(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 revizorovo mišljenje o sažetim financijskim izvještajima i, ako je tako, može li dodatno objašnjenje o sažetim financijskim izvještajima u revizorovom izvješću smanjiti mogućnost pogrešnog shvaćanja.

11. Ako, u slučaju iz točke 10(b), revizor zaključi da dodatno objašnjenje u revizorovom izvješću o sažetim financijskim izvještajima ne može smanjiti mogućnost pogrešnog shvaćanja, revizor neće 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 revizorovom izvješću o sažetim financijskim izvještajima neće se navesti da je angažman bio obavljen u skladu s ovim MRevS-om.

Vremenski raspored posla i događaji nakon datuma revizorova izvješća o revidiranim financijskim izvještajima

12. Revizorovo izvješće o sažetim financijskim izvještajima može biti datirano kasnije od datuma revizorova izvješća o revidiranim financijskim izvještajima. U takvim slučajevima, u revizorovom izvješću o sažetim financijskim izvještajima navest će se da sažeti financijski izvještaji i revidirani financijski izvještaji ne odražavaju učinke događaja koji su nastali nakon datuma revizorova izvješća o revidiranim financijskim izvještajima koji mogu zahtijevati prepravljanje revidiranih financijskih izvještaja ili objavljivanje u njima. (Vidjeti točku A10.)

13. Revizor može saznati činjenice koje su postojale na datum revizorova izvješća o revidiranim financijskim izvještajima, ali o kojima revizor ranije nije imao saznanja. U takvim slučajevima, revizor neće izdati revizorovo izvješće o sažetim financijskim izvještajima dok nije dovršeno revizorovo razmatranje tih činjenica u vezi s revidiranim financijskim izvještajima u skladu s MRevS-om 560[3].

Revizorovo izvješće o sažetim financijskim izvještajima

Dijelovi revizorova izvješća

14. Revizorovo izvješće o sažetim financijskim izvještajima uključit će sljedeće dijelove: (Vidjeti točku A15.)

[3] MRevS 560 "Naknadni događaji".

(a) naslov u kojem se jasno navodi da se radi o izvješću neovisnog revizora; (Vidjeti točku A11.)

(b) naslovnika; (Vidjeti točku A12.)

(c) uvodni odjeljak u kojem:

(i) navode se sažeti financijski izvještaji o kojima revizor izvješćuje, uključujući naziv svakog izvješća uključenog u sažete financijske izvještaje; (Vidjeti točku A13.)

(ii) navode se revidirani financijski izvještaji;

(iii) poziva se na revizorovo izvješće o revidiranim financijskim izvještajima, datum tog izvješća i, ovisno o točkama 17-18, na činjenicu da je izraženo pozitivno mišljenje o revidiranim financijskim izvještajima;

(iv) ako je datum revizorova izvješća o sažetim financijskim izvještajima kasniji od datuma revizorova izvješća o revidiranim financijskim izvještajima, navodi se da sažeti financijski izvještaji i revidirani financijski izvještaji ne odražavaju učinke događaja koji su nastali nakon datuma revizorova izvješća o revidiranim financijskim izvještajima; i

(v) je izjava kojom se navodi da sažeti financijski izvještaji ne sadrže sve objave zahtijevane okvirom financijskog izvještavanja primijenjenim u sastavljanju revidiranih financijskih izvještaja i da čitanje tih sažetih financijskih izvještaja nije zamjena za čitanje revidiranih financijskih izvještaja;

(d) opis menadžmentove[4] odgovornosti za sažete financijske izvještaje, u kojem se objašnjava da je menadžment[5] odgovoran za sastavljanje sažetih financijskih izvještaja u skladu s primijenjenim kriterijima;

(e) izjavu da je revizor odgovoran za izražavanje mišljenja o sažetim financijskim izvještajima temeljeno na postupcima zahtijevanim ovim MRevS-om;

(f) odjeljak u kojem se jasno izražava mišljenje; (Vidjeti točke 9-11.)

(g) revizorov potpis;

(h) datum revizorova izvješća; i (Vidjeti točku A14.)

(i) revizorovu adresu.

15. Ako naslovnik sažetih financijskih izvještaja nije isti kao i naslovnik revizorova izvješća o revidiranim financijskim izvještajima, revizor će ocijeniti primjerenost korištenja različitih naslovnika. (Vidjeti točku A12.)

---

4 Ili drugi naziv koji je promjeren u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

5 Ili drugi naziv koji je promjeren u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

16. Revizor će datirati revizorovo izvješće o sažetim financijskim izvještajima ne prije nego na: (Vidjeti točku A14.)

    (a) datum na koji je revizor pribavio dostatne i primjerene dokaze na kojima temelji mišljenje, uključujući dokaz da su sažeti financijski izvještaji bili sastavljeni i da su oni s priznatim ovlastima potvrdili da preuzimaju odgovornost za njih; i

    (b) datum revizorova izvješća o revidiranim financijskim izvještajima.

Modifikacije mišljenja, odjeljak za isticanje pitanja ili odjeljak za ostala pitanja u revizorovom izvješću o revidiranim financijskim izvještajima (Vidjeti točku A15.)

17. Kada revizorovo izvješće o revidiranim financijskim izvještajima sadrži mišljenje s rezervom, odjeljak za isticanje pitanja ili odjeljak za ostala pitanja, ali je revizor uvjeren da su sažeti financijski izvještaji dosljedni, u svim značajnim odrednicama, revidiranim financijskim izvještajima ili su njihov fer sažetak, u skladu s primijenjenim kriterijima, u revizorovom izvješću o sažetim financijskim izvještajima će se, povrh dijelova iz točke 14:

    (a) navesti da revizorovo izvješće o revidiranim financijskim izvještajima sadrži mišljenje s rezervom, odjeljak za isticanje pitanja ili odjeljak za ostala pitanja; i

    (b) opisati:

        (i) osnova za mišljenje s rezervom o revidiranim financijskim izvještajima i to mišljenje s rezervom; ili odjeljak za isticanje pitanja ili odjeljak za ostala pitanja u revizorovom izvješću o revidiranim financijskim izvještajima; i

        (ii) učinak toga na sažete financijske izvještaje, ako ga ima.

18. Kada revizorovo izvješće o revidiranim financijskim izvještajima sadrži negativno mišljenje ili suzdržanost od mišljenja, u revizorovom izvješću o sažetim financijskim izvještajima će se, povrh dijelova iz točke 14:

    (a) navesti da revizorovo izvješće o revidiranim financijskim izvještajima sadrži negativno mišljenje ili suzdržanost od mišljenja;

    (b) opisati osnovica za to negativno mišljenje ili suzdržanost od mišljenja; i

    (c) navesti da, kao posljedica negativnog mišljenja ili suzdržanosti od mišljenja, nije primjereno izraziti mišljenje o sažetim financijskim izvještajima.

Modificirano mišljenje o sažetim financijskim izvještajima

19. Ako sažeti financijski izvještaji nisu dosljedni, u svim značajnim odrednicama, revidiranim financijskim izvještajima ili nisu njihov fer sažetak, u skladu s primijenjenim

kriterijima i menadžment ne prihvati izvršiti nužne izmjene, revizor će izraziti negativno mišljenje o sažetim financijskim izvještajima. (Vidjeti točku A15.)

Ograničenje distribucije ili uporabe ili upozoravanje čitatelja na računovodstvenu osnovicu

20. Kada je ograničena distribucija ili uporaba revizorova izvješća o revidiranim financijskim izvještajima ili revizorovo izvješće o revidiranim financijskim izvještajima upozorava čitatelje da su revidirani financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom posebne namjene, revizor će uključiti slično ograničenje ili upozorenje u revizorovo izvješće o sažetim financijskim izvještajima.

Usporedne informacije

21. Ako revidirani financijski izvještaji sadrže usporedne informacije, ali ih ne sadrže i sažeti financijski izvještaji, revizor će utvrditi je li takvo ispuštanje razumno u danim okolnostima angažmana. Revizor će utvrditi učinak ispuštanja koje nije razumno na revizorovo izvješće o sažetim financijskim izvještajima. (Vidjeti točku A16.)

22. Ako sažeti financijski izvještaji sadrže usporedne informacije o kojima je izvješćivao drugi revizor, revizorovo izvješće o sažetim financijskim izvještajima također će sadržati pitanja koja MRevS 710 zahtijeva da revizor uključi u revizorovo izvješće o revidiranim financijskim izvještajima.[6] (Vidjeti točku A17.)

Nerevidirane dopunske informacije prezentirane sa sažetim financijskim izvještajima

23. Revizor će ocijeniti jesu li sve nerevidirane dopunske informacije prezentirane u 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 će tražiti da menadžment promijeni prezentaciju nerevidiranih dopunskih informacija. Ako menadžment odbije to učiniti, revizor će u revizorovom izvješću o sažetim financijskim izvještajima objasniti da takve informacije nisu obuhvaćene njegovim izvješćem. (Vidjeti točku A18.)

Ostale informacije u dokumentima koji sadrže sažete financijske izvještaje

24. Revizor će čitati ostale informacije uključene u dokument koji sadrži sažete financijske izvještaje i povezano revizorovo izvješće kako bi otkrio značajne neusklađenosti, ako ih ima, sa sažetim financijskim izvještajima. Ako, čitanjem ostalih informacija, revizor otkrije značajnu neusklađenost, revizor će utvrditi trebaju li se mijenjati sažeti financijski izvještaji ili ostale informacije. Ako, čitanjem ostalih informacija, revizor postane svjestan značajnog pogrešnog prikazivanja činjenice, revizor će to pitanje raspraviti s menadžmentom. (Vidjeti točku A19.)

---

[6] MRevS 710 "Usporedne informacije – usporedni iznosi i usporedni financijski izvještaji".

Revizorova povezanost

25. 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 revizorovo izvješće, revizor će zahtijevati od menadžmenta da uključi revizorovo izvješće u dokument. Ako menadžment to ne učini, revizor će odrediti i provesti druge odgovarajuće aktivnosti oblikovane radi sprječavanja da menadžment neprimjereno poveže revizora sa sažetim financijskim izvještajima u tom dokumentu. (Vidjeti točku A20.)

26. 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 o činjenici da su sažeti financijski izvještaji izvedeni iz financijskih izvještaja koje je revidirao revizor, revizor će se uvjeriti u sljedeće:

    (a) poziv na revizora obavljen je u kontekstu revizorova izvješća o revidiranim financijskim izvještajima; i

    (b) izjava ne stvara dojam da je revizor izvijestio o sažetim financijskim izvještajima.

    Ako (a) ili (b) nije ispunjeno, revizor će 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 revizorovo izvješće. Ako menadžment ne promijeni izjavu, izbriše poziv na revizora ili uključi revizorovo izvješće o sažetim financijskim izvještajima u dokument koji sadrži sažete financijske izvještaje, revizor će obavijestiti menadžment da se ne slaže s tim da se poziva na njega i revizor će odrediti i provesti druge odgovarajuće aktivnosti oblikovane radi sprječavanja menadžmenta u neprimjerenom povezivanju. (Vidjeti točku A20.)

***

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Prihvaćanje angažmana (Vidjeti točke 5-6.)

A1. 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.

A2. Menadžmentova suglasnost s pitanjima opisanima u točki 6 može se dokazati njegovim pisanim prihvaćanjem uvjeta angažmana.

Kriteriji (Vidjeti točku 6(a).)

A3. Sastavljanje sažetih financijskih izvještaja zahtijeva da menadžment utvrditi informacije koje trebaju biti odražene u sažetim financijskim izvještajima tako da budu dosljedni, u svim značajnim odrednicama, revidiranim financijskim izvještajima ili su njihov fer sažetak. Budući da sažeti financijski izvještaji, po svojoj prirodi, sadrže agregirane informacije i ograničene objave, postoji povećani rizik da ne sadrže informacije koje su nužne da bi se u danim okolnostima izbjeglo dovođenje u zabludu. Taj se rizik povećava kada nema ustanovljenih kriterija za sastavljanje sažetih financijskih izvještaja.

A4. Faktori koji mogu utjecati na revizorovo utvrđivanje prihvatljivosti primijenjenih kriterija uključuju:

- vrstu poslovnog 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.

A5. 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,[7] u mnogim takvim slučajevima, revizor može pretpostaviti da su prihvatljivi takvi kriteriji.

A6. Gdje 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:

(a) primjereno objavljuju njihovu sažetu prirodu i navode revidirane financijske izvještaje;

(b) jasno opisuju gdje su dostupni i 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 opisuje taj zakon ili regulativu;

(c) primjereno objavljuju primijenjene kriterije;

---

[7] MRevS 210 "Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana", točke A3 i A8-A9.

(d) sukladni su s povezanim informacijama iz revidiranih financijskih izvještaja ili se mogu iz njih ponovno izračunati; i

(e) u kontekstu svrhe sažetih financijskih izvještaja, sadrže nužne informacije, agregirane na primjerenoj razini tako da u danim okolnostima ne dovode u zabludu.

A7. Primjereno objavljivanje sažete prirode sažetih financijskih izvještaja i navod 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.".

Ocjenjivanje 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:

- opisuju li sažeti financijski izvještaji jasno gdje su dostupni revidirani financijski izvještaji i 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 smjesta dobiti pristup revidiranim financijskim izvještajima.

Oblik mišljenja (Vidjeti točku 9.)

A9. Zaključak, temeljen na ocjeni pribavljenih dokaza obavljanjem postupaka iz točke 8, da je primjereno pozitivno mišljenje o sažetim financijskim izvještajima omogućava revizoru izraziti mišljenje koje sadrži jednu od fraza iz točke 9. Na revizorovu odluku o tome koju će frazu koristiti može utjecati opće prihvaćena praksa u određenoj jurisdikciji.

Vremenski raspored posla i događaji nakon datuma revizorova izvješća o revidiranim financijskim izvještajima (Vidjeti točku 12.)

A10. Postupci opisani u točki 8 često se obavljaju tijekom ili neposredno nakon revizije financijskih izvještaja. Kada revizor izvješćuje o sažetim financijskim izvještajima nakon dovršavanja revizije financijskih izvještaja, od revizora se ne zahtijeva da pribavi dodatne revizijske dokaze za revidirane financijske izvještaje ili da izvijesti o učincima događaja koji su nastali nakon datuma revizorova izvješća o revidiranim financijskim izvještajima, budući da su sažeti financijski izvještaji izvedeni iz revidiranih financijskih izvještaja i ne ažuriraju ih.

Revizorovo izvješće o sažetim financijskim izvještajima

Dijelovi revizorova izvješća

Naslov (Vidjeti točku 14(a).)

A11. Naslov koji pokazuje da je izvješće 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 14(b), 15.)

A12. Faktori koji mogu utjecati na revizorovu ocjenu primjerenosti naslovnika sažetih financijskih izvještaja uključuju uvjete angažmana, vrstu poslovnog subjekta i svrhu sažetih financijskih izvještaja.

Uvodni odjeljak (Vidjeti točku 14(c)(i).)

A13. Kada revizor zna da će sažeti financijski izvještaji biti uključeni u dokument koji sadrži ostale informacije, revizor može razmotriti, ako oblik prezentacije dopušta, navođenje stranica na kojima su prezentirani sažeti financijski izvještaji. To pomaže čitateljima prepoznati sažete financijske izvještaje na koje se odnosi revizorovo izvješće.

Datum revizorova izvješća (Vidjeti točke 14(h), 16.)

A14. Osoba ili osobe s priznatom ovlasti zaključivanja da su sastavljeni sažeti financijski izvještaji i preuzimanja odgovornost za njih ovise o uvjetima angažmana, vrsti poslovnog subjekta i svrsi sažetih financijskih izvještaja.

Ilustracije (Vidjeti točke 14, 17-18, 19.)

A15. Dodatak ovog MRevS-a sadrži ilustracije revizorovih izvješća o sažetim financijskim izvještajima koji:

(a) sadrže pozitivna mišljenja;

(b) su izvedeni iz revidiranih financijskih izvještaja o kojima je revizor izdao modificirana mišljenja; i

(c) sadrži modificirano mišljenje.

Usporedne informacije (Vidjeti točke 21-22.)

A16. 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 revizorovo izvješće o financijskim izvještajima, uključujući naročito poziv na druge revizore koji su revidirali financijske izvještaje za ranije razdoblje.

A17. Okolnosti koje mogu utjecati na revizorovo određivanje je li razumno ispuštanje usporednih informacija uključuju vrstu i cilj sažetih financijskih izvještaja, primijenjene kriterije i informacijske potrebe namjeravanih korisnika sažetih financijskih izvještaja.

Nerevidirane dopunske informacije prezentirane sa sažetim financijskim izvještajima (Vidjeti točku 23.)

A18. MRevS 700[8] sadrži zahtjeve i upute koje treba primijeniti kada su prezentirane nerevidirane dopunske informacije s revidiranim financijskim izvještajima koje, usvojene kada je to nužno u danim okolnostima, mogu biti od pomoći u primjenjivanju zahtjeva iz točke 23.

Ostale informacije u dokumentima koji sadrže sažete financijske izvještaje (Vidjeti točku 24.)

A19. MRevS 720[9] sadrži zahtjeve i upute u vezi s čitanjem ostalih informacija uključenih u dokument koji sadrži revidirane financijske izvještaje i s njima povezano revizorovo izvješće, zatim reagiranje na značajne neusklađenosti i značajno pogrešno prikazivanje činjenica. Usvojene kada je to nužno u danim okolnostima, ostale informacije mogu biti od pomoći u primjenjivanju zahtjeva iz točke 24.

Revizorova povezanost (Vidjeti točke 25-26.)

A20. Ostale primjerene aktivnosti koje revizor može poduzeti kada menadžment ne provede zahtijevani postupak mogu uključiti obavještavanje namjeravanih korisnika i ostalih poznatih trećih stranaka o neprimjerenom pozivanju na revizora. Pravac revizorova djelovanja ovisi o zakonskim pravima i obvezama revizora. U skladu s tim, revizor može smatrati da je primjereno tražiti pravni savjet.

---

8 MRevS 700 "Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima", točke 46-47.

9 MRevS 720 "Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje".

Dodatak

(Vidjeti točku A15.)

Ilustracije izvješća o sažetim financijskim izvještajima

- Ilustracija 1: Revizorovo izvješće o sažetim financijskim izvještajima sastavljenim u skladu s ustanovljenim kriterijima. O revidiranim financijskim izvještajima bilo je izraženo pozitivno mišljenje. Revizorovo izvješće o sažetim financijskim izvještajima datirano je poslije datuma revizorova izvješća o financijskim izvještajima iz kojih su izvedeni sažeti financijski izvještaji.

- Ilustracija 2: Revizorovo 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 pozitivno mišljenje.

- Ilustracija 3: Revizorovo 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.

- Ilustracija 4: Revizorovo 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.

- Ilustracija 5: Revizorovo izvješće o sažetim financijskim izvještajima sastavljenim u skladu s ustanovljenim kriterijima. O revidiranim financijskim izvještajima bilo je izraženo pozitivno mišljenje. Revizor zaključuje da nije moguće izraziti pozitivno mišljenje o sažetim financijskim izvještajima.

Ilustracija 1:

Dane okolnosti uključuju sljedeće:

- **Pozitivno mišljenje je izraženo o revidiranim financijskim izvještajima.**
- **Postoje ustanovljeni kriteriji za sastavljanje sažetih financijskih izvještaja.**
- **Revizorovo izvješće o sažetim financijskim izvještajima datirano je poslije datuma revizorova izvješća o financijskim izvještajima iz kojih su izvedeni sažeti financijski izvještaji.**

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA O SAŽETIM FINANCIJSKIM IZVJEŠTAJIMA

[Primjeren naslovnik]

Priloženi sažeti financijski izvještaji, koji obuhvaćaju sažetu bilancu na 31. prosinca 20X1. godine, sažeti račun dobiti i gubitka, sažeto izvješće o promjenama u glavnici 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. Izrazili smo pozitivno revizijsko mišljenje o tim financijskim izvještajima u našem izvješću datiranom s 15. veljače 20X2. godine. Ti financijski izvještaji i sažeti financijski izvještaji ne odražavaju učinke događaja koji su nastali nakon datuma našeg izvješća o tim financijskim izvještajima.

Sažeti financijski izvještaji ne sadrže sve objave zahtijevane [navesti okvir financijskog izvještavanja primijenjen u sastavljanju revidiranih financijskih izvještaja Društva ABC]. Čitanje sažetih financijskim izvještaja stoga nije zamjena za čitanje revidiranih financijskih izvještaja Društva ABC.

Menadžmentova[10] odgovornost za sažete financijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje sažetka revidiranih financijskih izvještaja u skladu s [opis ustanovljenih kriterija].

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o sažetim financijskim izvještajima temeljeno na našim postupcima, koji su obavljeni u skladu s Međunarodnim revizijskim standardom (MRevS-om) 810 "Angažmani radi izvješćivanja o sažetim financijskim izvještajima".

Mišljenje

Prema našem mišljenju, sažeti financijski izvještaji izvedeni iz revidiranih financijskih izvještaja Društva ABC za godinu završenu 31. prosinca 20X1. dosljedni su, u svim značajnim

[10] Ili drugi naziv koji je promjeren u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

odrednicama, tim financijskim izvještajima (ili *su fer sažetak tih financijskih izvještaja*), u skladu s [navesti ustanovljene kriterije].

[Revizorov potpis]

[Datum revizora izvješća]

[Revizorova adresa]

Ilustracija 2:

Dane okolnosti uključuju sljedeće:

- **Pozitivno mišljenje je izraženo o revidiranim financijskim izvještajima.**
- **Kriterije je kreirao menadžment i primjereno objavio u Bilješci X. Revizor je utvrdio da su kriteriji prihvatljivi u danim okolnostima.**

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA O SAŽETIM FINANCIJSKIM IZVJEŠTAJIMA

[Primjeren naslovnik]

Priloženi sažeti financijski izvještaji, koji obuhvaćaju sažetu bilancu na 31. prosinca 20X1. godine, sažeti račun dobiti i gubitka, sažeto izvješće o promjenama u glavnici 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. Izrazili smo pozitivno revizijsko mišljenje o tim financijskim izvještajima u našem izvješću datiranom s 15. veljače 20X2. godine.[11]

Sažeti financijski izvještaji ne sadrže sve objave zahtijevane [navesti okvir financijskog izvještavanja primijenjen u sastavljanju revidiranih financijskih izvještaja Društva ABC]. Čitanje sažetih financijskim izvještaja stoga nije zamjena za čitanje revidiranih financijskih izvještaja Društva ABC.

Menadžmentova[12] odgovornost za sažete financijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje sažetka revidiranih financijskih izvještaja prema osnovi opisanoj u Bilješci X.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o sažetim financijskim izvještajima temeljeno na našim postupcima, koji su obavljeni u skladu s Međunarodnim revizijskim standardom (MRevS-om) 810 "Angažmani radi izvješćivanja o sažetim financijskim izvještajima".

Mišljenje

Prema našem mišljenju, sažeti financijski izvještaji izvedeni iz revidiranih financijskih izvještaja Društva ABC za godinu završenu 31. prosinca 20X1. dosljedni su, u svim značajnim

---

[11] Kada je revizorovo izvješće o sažetim financijskim izvještajima datirano poslije datuma revizorova izvješća o revidiranim financijskim izvještajima iz kojih su izvedeni , dodaje se sljedeća rečenica u ovom odjeljku: "Ti financijski izvještaji i sažeti financijski izvještaji, ne odražavaju učinke događaja koji su nastali nakon datuma našeg izvješća o tim financijskim izvještajima".

[12] Ili drugi naziv koji je promjeren u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

odrednicama, tim financijskim izvještajima (ili *su fer sažetak tih financijskih izvještaja*), prema osnovi opisanoj u Bilješci X.

[Revizorov potpis]

[Datuma revizora izvješća]

[Revizorova adresa]

Ilustracija 3:

Dane okolnosti uključuju sljedeće:

- **Mišljenje s rezervom je izraženo o revidiranim financijskim izvještajima.**
- **Kriterije je kreirao menadžment i primjereno objavio u Bilješci X. Revizor je utvrdio da su kriteriji prihvatljivi u danim okolnostima.**

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA O SAŽETIM FINANCIJSKIM IZVJEŠTAJIMA

[Primjeren naslovnik]

Priloženi sažeti financijski izvještaji, koji obuhvaćaju sažetu bilancu na 31. prosinca 20X1. godine, sažeti račun dobiti i gubitka, sažeto izvješće o promjenama u glavnici 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.[13] Izrazili smo revizijsko mišljenje s rezervom o tim financijskim izvještajima u našem izvješću datiranom s 15. veljače 20X2. (Vidjeti niže.)

Sažeti financijski izvještaji ne sadrže sve objave zahtijevane [navesti okvir financijskog izvještavanja primijenjen u sastavljanju revidiranih financijskih izvještaja Društva ABC]. Čitanje sažetih financijskim izvještaja stoga nije zamjena za čitanje revidiranih financijskih izvještaja Društva ABC.

Menadžmentova[14] odgovornost za sažete financijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje sažetka revidiranih financijskih izvještaja prema osnovi opisanoj u Bilješci X.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o sažetim financijskim izvještajima temeljeno na našim postupcima, koji su obavljeni u skladu s Međunarodnim revizijskim standardom (MRevS-om) 810 "Angažmani radi izvješćivanja o sažetim financijskim izvještajima".

Mišljenje

Prema našem mišljenju, sažeti financijski izvještaji izvedeni iz revidiranih financijskih izvještaja Društva ABC za godinu završenu 31. prosinca 20X1. dosljedni su, u svim značajnim

---

13 Kada je revizorovo izvješće o sažetim financijskim izvještajima datirano poslije datuma revizorova izvješća o revidiranim financijskim izvještajima iz kojih su izvedeni , dodaje se sljedeća rečenica u ovom odjeljku: "Ti financijski izvještaji i sažeti financijski izvještaji, ne odražavaju učinke događaja koji su nastali nakon datuma našeg izvješća o tim financijskim izvještajima".

14 Ili drugi naziv koji je promjeren u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

odrednicama, tim financijskim izvještajima (ili *su fer sažetak tih financijskih izvještaja*), prema osnovi opisanoj u Bilješci X. Međutim, sažeti financijski izvještaji pogrešno su prikazani u jednakom razmjeru kao i revidirani financijski izvještaji Društva ABC za godinu završenu 31. prosinca 20X1.

Pogrešno prikazivanje revidiranih financijskih izvještaja opisano je u našem revizijskom mišljenju s rezervom u našem izvješću datiranom s 15. veljače 20X2. godine. Naše revizijsko mišljenje s rezervom temelji se na činjenici da su zalihe Društva iskazane u bilanci u tim financijskim izvještajima u iznosu xxx. Menadžment nije iskazao zalihe po nižem od troška ili neto utrživoj 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 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 i xxx. Naše revizijsko mišljenje s rezervom navodi da, osim za učinke opisanog pitanja, ti financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama (ili *istinito i fer prikazuju*) financijski položaj Društva ABC na 31. prosinca 20X1. godine, njegovu financijsku uspješnost i njegove novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

[Revizorov potpis]

[Datuma revizora izvješća]

[Revizorova adresa]

Ilustracija 4:

Dane okolnosti uključuju sljedeće:

- **Negativno mišljenje je izraženo o revidiranim financijskim izvještajima.**
- **Kriterije je kreirao menadžment i primjereno objavio u Bilješci X. Revizor je utvrdio da su kriteriji prihvatljivi u danim okolnostima.**

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA O SAŽETIM FINANCIJSKIM IZVJEŠTAJIMA

[Primjeren naslovnik]

Priloženi sažeti financijski izvještaji, koji obuhvaćaju sažetu bilancu na 31. prosinca 20X1. godine, sažeti račun dobiti i gubitka, sažeto izvješće o promjenama u glavnici 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.[15]

Sažeti financijski izvještaji ne sadrže sve objave zahtijevane [navesti okvir financijskog izvještavanja primijenjen u sastavljanju revidiranih financijskih izvještaja Društva ABC]. Čitanje sažetih financijskim izvještaja stoga nije zamjena za čitanje revidiranih financijskih izvještaja Društva ABC.

Menadžmentova[16] odgovornost za sažete financijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje sažetka revidiranih financijskih izvještaja prema osnovi opisanoj u Bilješci X.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o sažetim financijskim izvještajima temeljeno na našim postupcima, koji su obavljeni u skladu s Međunarodnim revizijskim standardom (MRevS-om) 810 "Angažmani radi izvješćivanja o sažetim financijskim izvještajima".

Uskraćivanje mišljenja

U našem izvješću datiranom s 15. veljače 20X2. godine izrazili smo negativno revizijsko mišljenje o financijskim izvještajima Društva ABC za godinu završenu 31. prosinca 20X1. Osnova za naše negativno revizijsko mišljenje bila je [opis osnove za negativno revizijsko mišljenje]. U našem negativnom revizijskom mišljenju navedeno je da [opis negativnog revizijskog mišljenja].

---

15 Kada je revizorovo izvješće o sažetim financijskim izvještajima datirano poslije datuma revizorova izvješća o revidiranim financijskim izvještajima iz kojih su izvedeni , dodaje se sljedeća rečenica u ovom odjeljku: "Ti financijski izvještaji i sažeti financijski izvještaji, ne odražavaju učinke događaja koji su nastali nakon datuma našeg izvješća o tim financijskim izvještajima".

16 Ili drugi naziv koji je promjeren u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

Zbog važnosti gore navedenog pitanja, nije primjereno izraziti mišljenje o sažetim financijskim izvještajima Društva ABC za godinu završenu 31. prosinca 20X1.

[Revizorov potpis]

[Datuma revizora izvješća]

[Revizorova adresa]

Ilustracija 5:

Dane okolnosti uključuju sljedeće:

- **Pozitivno mišljenje je izraženo o revidiranim financijskim izvještajima.**
- **Postoje ustanovljeni kriteriji za sastavljanje sažetih financijskih izvještaja.**
- **Revizor je zaključio da nije moguće izraziti pozitivno mišljenje o sažetim financijskim izvještajima.**

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA O SAŽETIM FINANCIJSKIM IZVJEŠTAJIMA

[Primjeren naslovnik]

Priloženi sažeti financijski izvještaji, koji obuhvaćaju sažetu bilancu na 31. prosinca 20X1. godine, sažeti račun dobiti i gubitka, sažeto izvješće o promjenama u glavnici 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.[17]

Sažeti financijski izvještaji ne sadrže sve objave zahtijevane [navesti okvir financijskog izvještavanja primijenjen u sastavljanju revidiranih financijskih izvještaja Društva ABC]. Čitanje sažetih financijskim izvještaja stoga nije zamjena za čitanje revidiranih financijskih izvještaja Društva ABC.

Menadžmentova[18] odgovornost za sažete revidirane financijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje sažetka revidiranih financijskih izvještaja u skladu s [navesti ustanovljene kriterije].

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o sažetim financijskim izvještajima temeljeno na našim postupcima, koji su obavljeni u skladu s Međunarodnim revizijskim standardom (MRevSom) 810, "Angažmani radi izvješćivanja o sažetim financijskim izvještajima".

Osnova za negativno mišljenje

[Opisati pitanje koje uzrokuje da sažeti financijski izvještaji nisu dosljedni, u svim značajnim odrednicama, s revidiranim financijskim izvještajima (ili *nisu fer sažetak revidiranih financijskih izvještaja*) u skladu s primijenjenim kriterijima].

---

17 Kada je revizorovo izvješće o sažetim financijskim izvještajima datirano poslije datuma revizorova izvješća o revidiranim financijskim izvještajima iz kojih su izvedeni , dodaje se sljedeća rečenica u ovom odjeljku: „Ti financijski izvještaji i sažeti financijski izvještaji, ne odražavaju učinke događaja koji su nastali nakon datuma našeg izvješća o tim financijskim izvještajima".

18 Ili drugi naziv koji je promjeren u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

Negativno mišljenje

Prema našem mišljenju, zbog važnosti pitanja opisanog u odjeljku s osnovom za negativno mišljenje, gore navedeni sažeti financijski izvještaji nisu dosljedni revidiranim financijskim izvještajima (ili *nisu fer sažetak revidiranih financijskih izvještaja*) Društva ABC za godinu završenu 31. prosinca 20X1. u skladu s [navesti ustanovljene kriterije].

[Revizorov potpis]

[Datuma revizora izvješća]

[Revizorova adresa]

Ovaj Međunarodni revizijski standard 810 "Angažmani radi izvješćivanja o sažetim financijskim izvještajima" Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u travnju 2009. na engleskom jeziku u izvorniku s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNA SMJERNICA REVIZIJSKE PRAKSE 1000
POSTUPCI ZA MEĐUBANKOVNO KONFIRMIRANJE

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	1- 4
Potreba za konfirmiranjem	5
Uporaba zahtjeva za konfirmiranje	6-9
Pripremanje i otprema zahtjeva i zaprimanje odgovora	10-12
Sadržaj zahtjeva za konfirmiranje	13-20
Dodatak: Pojmovnik	

Međunarodnu smjernicu revizijske prakse (International Auditing Practice Statement (IAPS)) 1000 "Postupci za međubankovno konfirmiranje" treba čitati u kontekstu "Predgovora Međunarodnim standardima kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, ostalih izražavanja uvjerenja i povezanih usluga" koji utvrđuje primjenu i ovlasti Međunarodnih smjernica revizijske prakse (MSRP).

Međunarodnu smjernicu revizijske prakse zajednički su pripremili i odobrili Odbor za međunarodnu revizijsku praksu Međunarodne federacije računovođa (International Auditing Practices Committee of the International Federation of Accountants) i Odbor za bankarsku regulativu i praksu nadzorna (Committee on Banking Regulations and Supervisory Practices) Grupe deset najrazvijenijih zemalja i Švicarske u studenom 1983. godine za objavljivanje u veljači 1984. godine.

Ova Smjernica objavljena je s namjerom da pruži praktičnu pomoć vanjskim neovisnim revizorima te internim revizorima i inspektorima u postupcima međubankovnog neovisnog konfirmiranja. Nije usvojena s namjerom da ima ovlasti kao Međunarodni revizijski standard.

Uvod

1. Svrha ove Međunarodne smjernice revizijske prakse jest pružiti pomoć u postupcima međubankovnog neovisnog konfirmiranja vanjskim neovisnim revizorima i također bankovnom menadžmentu, kao što su interni revizori ili inspektori. Upute sadržane u ovoj Smjernici trebaju doprinijeti djelotvornosti postupaka međubankovnog konfirmiranja i učinkovitosti obrađivanja odgovora na zahtjeve za konfirmiranje.

2. Važan revizijski postupak pri ispitivanju financijskih izvještaja banaka i s njima povezanih informacija jest zahtijevati izravno konfirmiranje od drugih banaka, kako stanja i drugih iznosa koji se iskazuju u bilanci, tako i ostalih informacija koje ne moraju biti iskazane u tabličnom prikazu bilance, nego mogu biti objavljene u bilješkama uz financijske izvještaje. Izvanbilančne stavke koje zahtijevaju konfirmiranje uključuju stavke kao što su jamstva, preuzete obveze terminske nabave i prodaje, opcije otkupa i sporazumi o prijeboju. Revizijski dokazi takve vrste imaju vrijednost jer dolaze izravno iz neovisnog izvora i stoga pružaju veću razinu uvjerenja o pouzdanosti nego oni koji se dobivaju isključivo iz vlastitih evidencija banke.

3. U nastojanju da dobije međubankovnu konfirmaciju revizor može računati s teškoćama u vezi s jezikom, nazivljem, dosljednošću tumačenja i obuhvatom pitanja obuhvaćenih odgovorom na postavljeni zahtjev. Često te teškoće nastaju zbog uporabe različitih vrsta zahtjeva za konfirmiranje ili zbog pogrešnog shvaćanja onoga što se njima želi obuhvatiti.

4. Revizijski postupci mogu se razlikovati u svakoj pojedinoj državi, i posljedično tome domicilna će praksa imati važnost za način na koji će se primijeniti međubankovno konfirmiranje. Iako smisao ove Smjernice nije opisati sveobuhvatni skup revizijskih postupaka, njome se ipak ističu neki značajni postupci koje treba slijediti u uporabi zahtjeva za konfirmiranje.

Potreba za konfirmiranjem

5. Jedno od značajnih obilježja menadžmentove kontrole poslovnih odnosa s pojedincima ili skupom financijskih institucija jest mogućnost dobivanja konfirmacija o transakcijama s tim institucijama i o posljedičnim stanjima. Zahtjev za bankovno konfirmiranje nastaje zbog potrebe menadžmenta banke i njezinih revizora da konfirmiraju financijske i poslovne odnose između:

   - banke i drugih banaka unutar iste države;
   - banke i drugih banaka u različitim državama; i
   - banke i nebankovnih komitenata.

   Iako su međubankovni odnosi sličnih osobina onima između banke i nebankovnih komitenata, ipak mogu biti od posebne važnosti neki međubankovni odnosi, primjerice, u

vezi s nekim vrstama izvanbilančnih transakcija kao što su potencijalne obveze i potencijalna imovina, terminske transakcije, preuzete obveze i sporazumi o prijeboju.

Uporaba zahtjeva za konfirmiranje

6. Upute navedene u točkama koje slijede oblikovane su kako bi pomogle banci i njezinim revizorima u dobivanju neovisne konfirmacije financijskih i poslovnih odnosa s drugim bankama. Međutim, mogući su slučajevi u kojima će pristup opisan u ovoj Smjernici također biti prikladan i za postupke konfirmiranja između banke i njezinih nebankovnih komitenata. Opisani postupci nisu relevantni za postupke rutinskog međubankovnog konfirmiranja koje se provodi u vezi sa svakodnevnim komercijalnim transakcijama između banaka.

7. Revizor treba odlučiti od koje će banke ili od kojih će banaka zahtijevati konfirmacije uzimajući u obzir pitanja kao što su veličina stanja, opseg aktivnosti, stupanj pouzdanosti internih kontrola i značajnost u kontekstu financijskih izvještaja. Testovi određenih aktivnosti banke mogu se strukturirati na različite načine te se stoga zahtjevi za konfirmiranje mogu ograničiti samo na upite o tim aktivnostima. Zahtjev za konfirmiranje pojedinačnih transakcija može ili činiti dio testa bankarskog sustava internih kontrola ili biti sredstvo za provjeru stanja koja se pojavljuju u bankovnim financijskim izvještajima na određeni datum. Stoga, zahtjevi za konfirmiranje trebaju biti oblikovani tako da udovolje određenoj svrsi za koju se traže.

8. Revizor treba odrediti koji je od sljedećih pristupa najprikladniji u traženju konfirmacija stanja ili ostalih informacija od druge banke:

   - dati popis stanja i ostalih informacija, te zahtijevati potvrđivanje njihove točnosti i potpunosti;
   - zahtijevati pojedinosti o stanjima i ostalim informacijama, koje se potom mogu uspoređivati s evidencijama banke za koju se daje zahtjev.

   Pri određivanju koji je od navedenih pristupa prikladniji, revizor treba razmotriti kvalitetu revizijskih dokaza što mu je potrebna u određenim okolnostima u odnosu na izvedivost dobivanja odgovora od banke kojoj se upućuje zahtjev za neovisno konfirmiranje.

9. Pri dobivanju zadovoljavajućeg odgovora valja očekivati određene teškoće, čak i kada banka koja upućuje zahtjev daje informacije koje treba konfirmirati druga banka. Važno je da se traže odgovori na sve zahtjeve konfirmiranja. Ne smatra se uobičajenom praksom zahtijevati odgovor samo ako su upućene informacije netočne ili nepotpune.

Pripremanje i otprema zahtjeva i zaprimanje odgovora

10. Revizor treba odrediti odgovarajuće mjesto kamo treba uputiti zahtjev za konfirmiranje, primjerice odjelu interne revizije, inspekcije ili nekom drugom posebnom odjelu koji može oformiti banka, kojoj se dostavlja zahtjev za konfirmiranje, s nadležnošću za od-

govaranje na zahtjeve za konfirmiranje. Stoga, može biti prikladno da se zahtjev za konfirmiranje uputi u sjedište banke (gdje su obično smješteni takvi odjeli) umjesto tamo gdje se nalaze evidencije o stanjima i druge važne informacije. U drugim slučajevima može biti prikladno uputiti zahtjev u lokalnu podružnicu banke kojoj se upućuje zahtjev za konfirmiranje.

11. Uvijek kada je to moguće, zahtjev za konfirmiranje treba sastaviti na jeziku kojim se služe u banci kojoj se podnosi zahtjev za konfirmiranje ili na jeziku koji se uobičajeno rabi u poslovne svrhe.

12. Odgovornost je revizora provjeriti sadržaj i otpremu zahtjeva za konfirmiranje. Međutim, bit će nužno da zahtjev za konfirmiranje autorizira banka koja upućuje zahtjev. Odgovore treba izravno vratiti revizoru, a da bi se to olakšalo, uz zahtjev treba priložiti omotnicu za odgovor s upisanom adresom revizora.

Sadržaj zahtjeva za konfirmiranje

13. Oblik i sadržaj dopisa sa zahtjevom za konfirmiranje ovisit će o svrsi njegova podnošenja, lokalnoj praksi i postupcima obrade računa banke kojoj se upućuje zahtjev, primjerice, koristi li ona opsežno elektroničku obradu podataka ili ne.

14. Zahtjev za neovisno konfirmiranje mora biti sastavljen jasno i sažeto kako bi ga banka kojoj je upućen mogla što bolje razumjeti.

15. Istodobno ne treba zahtijevati sve informacije za koje se uobičajeno traži konfirmiranje. Prema tome, dopisi sa zahtjevima za konfirmiranje mogu se slati u različito vrijeme tijekom godine te se mogu odnositi na različite aspekte međubankovnih odnosa.

16. Najčešće tražene informacije jesu stanja obveza prema banci ili potraživanja od banke kojoj se upućuje zahtjev za konfirmiranje temeljem tekućih računa, depozita, kredita i ostalih računa. U dopisu sa zahtjevom za konfirmiranje treba navesti opis računa te broj i vrstu valute za taj račun. Preporučuje se zahtijevati informacije o računima kojima je vrijednost nula i računima koji su zatvoreni u razdoblju od 12 mjeseci prije odabranog datuma konfirmiranja. Banka koja upućuje zahtjev za konfirmiranje može tražiti konfirmiranje ne samo stanja računa nego, gdje to može biti od pomoći, i drugih informacija kao što su uvjeti dospijeća i kamata, neiskorištena sredstva, kreditne linije / standby aranžmani, bilo koje pravo prijeboja ili druga prava ili hipoteke te pojedinosti o svakom predanom ili primljenom kolateralu.

17. Važan dio bankovnog poslovanja odnosi se na kontrolu onih transakcija koje se obično vode kao izvanbilančne pozicije. Sukladno tome, banka koja podnosi zahtjev za konfirmiranje i njezini revizori vjerojatno će tražiti konfirmiranje nepredviđenih obveza, poput onih koje nastaju temeljem jamstava, mandatnog pisma (tzv. *comfort letter*), pisma o namjeri, mjenica, akceptiranja i indosiranja. Konfirmiranja se mogu tražiti za potencijalne obveze banke prema banci na koju je naslovljen zahtjev, ali isto tako i za

potencijalne obveze te druge banke koje ona ima prema njoj. Pojedinosti koje se navode u zahtjevu ili se traže u odgovoru trebaju sadržavati opis sadržaja potencijalne obveze zajedno s njezinim iznosom i valutom.

18. Trebaju se tražiti i zahtjevi za konfirmiranje sporazuma o otkupu ili ponovnoj prodaji imovine i otvorenih opcija na određeni datum. Takve konfirmacije trebaju opisivati imovinu na koju se odnosi sporazum, datum kada je transakcija ugovorena, datum njezina dospijeća i uvjete pod kojima je okončana.

19. Druga vrsta informacija, za koje se konfirmacije obično zahtijevaju na datum koji je različit od datuma transakcije, odnosi se na terminsku valutu, plemenite kovine, vrijednosnice i druge neokončane ugovore. Dobro je uhodana praksa banaka da konfirmiraju transakcije s drugim bankama čim se one obave. Međutim, praksa je da se za revizijske potrebe posebno konfirmira uzorak transakcija odabranih u nekom razdoblju ili da se konfirmiraju sve nedospjele transakcije s drugom ugovornom stranom. Zahtjev treba sadržati pojedinosti svakog ugovora, uključujući njegov broj, datum zaključivanja ugovora, datum trgovanja, datum dospijeća ili datum valute, cijenu po kojoj je posao obavljen, valutu i iznos ugovora sklopljenog ili prodanog u kojem se banka koja upućuje zahtjev pojavljuje kao kupac ili prodavatelj.

20. Banke često svojim komitentima čuvaju vrijednosnice i ostale stavke u trezorskoj pohrani. Dopis za konfirmiranje može sadržavati zahtjev za konfirmiranje takvih stavaka koje drži na određeni dan banka kojoj se on upućuje. Takva konfirmacija treba sadržavati opis stavki i vrstu svakog tereta ili drugog prava nad njima.

Dodatak

Pojmovnik

Pojmovnik definira određene pojmove koji se koriste u ovoj Smjernici. Nije namjera u popis uključiti sve pojmove koji se koriste u zahtjevima za međubankovno konfirmiranje. Definicije su dane u kontekstu bankarstva iako uporaba i pravna primjena mogu biti različite.

Kolateral

Jamstvo zajmoprimca dano zajmodavcu kao zalog za povrat kredita, koje se rijetko daje u slučajevima međubankovnog poslovanja. Takvi zajmodavci postaju zaštićeni vjerovnici; u slučaju neplaćanja takvi zajmodavci ovlašteni su koristiti kolateral u podmirivanju svojih potraživanja. Kao kolateral može se koristiti bilo koja vrsta imovine. Primjeri kolaterala su nekretnine, obveznice, dionice, mjenice, akcepti, pokretna imovina, konosmani, primke i preneseni dugovi.

Potencijalne obveze

Obveze koje će se iskristalizirati samo kada se ispune ili ne ispune određene okolnosti. Mogu nastati temeljem prodaje, prijenosa, indosiranja ili garantiranja za prenosive instrumente ili temeljem drugih financijskih transakcija. Primjerice, mogu nastati od:

- rediskontiranja primljenih zadužnica, trgovačkih i bankovnih akcepata nastalih temeljem komercijalnih kreditnih pisama;
- danih jamstava; ili
- izjave o podršci ili mandatnog pisma.

Teret

Potraživanje ili pravo zapljene, primjerice hipoteka na nekretnine koja umanjuje vlasnikov udjel u imovini.

Prijeboj

Pravo banke, obično u pisanom obliku, da se namiri iz bilo kojeg računa jamca ili dužnika koji se kod nje vodi kako bi se podmirile obveze jamca, dužnika ili treće strane prema banci.

Opcije

Pravo kupovine ili prodaje ili i kupovine i prodaje vrijednosnica ili robe po dogovorenoj cijeni unutar određenog vremena.

Sporazum o otkupu (ili ponovnoj prodaji)

Sporazum između prodavatelja i kupca da će prodavatelj (ili kupac) otkupiti (ili ponovno prodati) mjenice, vrijednosnice ili oboje po isteku vremena ili kada se ispune određene okolnosti ili kada se ispune oba uvjeta.

Trezorska pohrana

Usluga koju banka nudi svojim komitentima za pohranu dragocjenosti.

Kreditna linija / odobrena sredstva (standby aranžmani)

Dogovoreni maksimalni iznos izvora sredstava koje je banka stvorila ili je poduzela da ih stvori za raspolaganje u određenom vremenu.

Ovu Međunarodnu smjernicu revizijske prakse 1000 "Postupci za međubankovno konfirmiranje" Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koju je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u ožujku 2008. na engleskom jeziku u izvorniku pod nazivom 2008 Handbook of International Standards on Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements (ISBN 978-1-934779-06-4), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © ožujak 2008 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNA SMJERNICA REVIZIJSKE PRAKSE 1004

ODNOS IZMEĐU SUPERVIZORA BANAKA I VANJSKIH REVIZORA BANAKA

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	1-7
Odgovornost odbora direktora i menadžmenta banke	8-13
Uloga vanjskog revizora banke	14-27
Uloga supervizora banke	28-45
Odnos između supervizora banke i vanjskog revizora banke	46-55
Dodatni zahtjevi vanjskom revizoru radi doprinosa procesu supervizije	56-67
Potreba za neprekidnim dijalogom između bankovnih supervizora i revizijske profesije	68-70

Međunarodnu smjernicu revizijske prakse (International Auditing Practice Statement (IAPS)) 1004 "Odnos između supervizora banaka i vanjskih revizora banaka" treba čitati u kontekstu "Predgovora Međunarodnim standardima kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, ostalih izražavanja uvjerenja i povezanih usluga" koji utvrđuje primjenu i ovlasti Međunarodnih smjernica revizijske prakse (MSRP).

Ova Međunarodna smjernica revizijske prakse (MSRP) sastavljena je u suradnji s Bazelskim odborom za superviziju banaka ("The Basle Supervisors Comittee")[1]. Njezino su objavljivanje odobrili Odbor za međunarodnu revizijsku praksu i Bazelski odbor za superviziju banaka. Temelji se na MRevS-ovima na snazi s 1. listopadom 2001. godine.

[1] Bazelski odbor za superviziju banaka ("The Basle Supervisors Committee") je odbor tijela nadležnih za superviziju banaka koji su osnovali guverneri središnjih banaka Grupe deset država (G-10) 1975. godine. On se sastoji od predstavnika tijela nadležnih za superviziju banaka i središnjih banaka iz Belgije, Kanade, Francuske, Njemačke, Italije, Japana, Luksemburga, Nizozemske, Španjolske, Švedske, Švicarske, Velike Britanije i Sjedinjenih Američkih Država. Odbor se obično sastaje u Banci za međunarodne namire u Baselu, gdje je smješteno i njegovo stalno Tajništvo.

Banke imaju vitalnu ulogu u gospodarskom životu pa je kontinuitet snage i stabilnosti bankarskog sustava pitanje od općeg interesa. Odvojene uloge bankovnih supervizora i vanjskih revizora u tom su pogledu posebno značajne. Rastuća složenost bankarskih poslova nužno zahtijeva veće međusobno razumijevanje i, tamo gdje je potrebno, čvršću komunikaciju između bankovnih supervizora i vanjskih revizora.

Cilj ove Smjernice je pružiti informacije i upute o tome kako se odnos između bankovnih revizora i supervizora može poboljšati na obostrano zadovoljstvo i ona uzima u obzir Osnovna načela djelotvorne supervizije banaka Bazelskog odbora za superviziju banaka. Međutim, s obzirom na to što se njihov odnos značajno razlikuje u svakoj pojedinoj državi, moguće je da se ove upute neće moći u cijelosti primijeniti u svim državama. Unatoč tome, Odbor za međunarodnu revizijsku praksu kao i Bazelski odbor za superviziju banaka nadaju se da će ona ipak korisno objasniti uloge obiju profesija u mnogim zemljama tamo gdje su veze čvrste, kao i tamo gdje se njihov odnos trenutno tek proučava.

Uvod

1. Banke imaju ključnu ulogu u gospodarstvu. One čuvaju štedne uloge građana, osiguravaju plaćanje roba i usluga te financiraju razvoj poslovanja i trgovine. Da bi se navedene funkcije sigurno i učinkovito ostvarivale, svaka pojedina banka mora steći povjerenje javnosti kao i onih s kojima posluje. Stabilnost unutarnjeg i međunarodnog bankarskog sustava, prema tome, treba prepoznati kao pitanje od općeg interesa. Ovaj se javni interes očituje u činjenici da su banke, za razliku od većine drugih trgovačkih kompanija, u svim zemljama podložne promišljenoj superviziji središnje banke ili određenih službenih agencija.

2. Financijski izvještaji banaka također se podvrgavaju reviziji vanjskih (eksternih) revizora. Vanjski revizori obavljaju reviziju u skladu s primjenjivim etičkim i revizijskim standardima, uključujući one koji zahtijevaju neovisnost, objektivnost, profesionalnu kompetentnost i dužnu pažnju te primjereno planiranje i nadziranje. Mišljenje revizora jača kredibilitet takvim financijskim izvještajima i na taj način pomaže pri unapređivanju povjerenja u bankarski sustav.

3. Povećanjem složenosti bankarskog poslovanja, u unutrašnjem i međunarodnom smislu, zahtjevniji postaju i zadaci supervizora banaka kao i vanjskih revizora. U mnogim se pitanjima supervizori banaka i vanjski revizori suočavaju sa sličnim izazovima te se njihove uloge sve više shvaćaju kao komplementarne. Ne samo da supervizori banaka imaju veću korist od rezultata rada revizora, nego se mogu obratiti vanjskom revizoru da preuzme dodatne zadatke kada ti zadaci doprinose ostvarenju njihovih nadzornih uloga. Istodobno, pri obavljanju svojih dužnosti vanjski revizori traže od supervizora informacije koje im mogu pomoći da djelotvornije obave svoje zadaće.

4. Odbor za međunarodnu revizijsku praksu i Bazelski odbor za superviziju banaka dijele mišljenje kako bi veće međusobno razumijevanje njihovih uloga i odgovornosti te, gdje je prikladno, međusobno komuniciranje poboljšalo učinkovitost revizije financijskih izvještaja banaka i supervizije banaka na korist i jednih i drugih.

5. Uloga i odgovornosti odbora direktora[2] i menadžmenta banke, vanjskih revizora banke i bankovnih supervizora u različitim državama proizlazi iz zakona, običaja i, za vanjske revizore, iz profesionalne prakse. Ova Smjernica nema za cilj mijenjati niti osporavati takve uloge i odgovornosti. Njezina je namjera ponajprije ostvarivati bolje razumije-

---

[2] Pojmovi "odbor direktora" i "menadžment" ne koriste se da bi se razlikovala dva pravna oblika, nego da bi se označile dvije razine odlučivanja u bankama. Prema Pojmovniku iz MRevS-ova, menadžment obuhvaća službenike i sve koji obnašaju više rukovodeće dužnosti. U Osnovnim načelima Bazelskog odbora poziva se na funkcije odbora direktora za opisivanje funkcija koje imaju oni koji su zaduženi za upravljanje bankom. Načela navedena u ovom dokumentu trebaju se primijeniti u skladu sa strukturom korporativnog upravljanja države u kojoj se banka nalazi. Treba voditi računa o dokumentu Bazelskog odbora objavljenom u rujnu 1999. godine pod nazivom "Unaprjeđivanje korporativnog upravljanja u bankarskim organizacijama".

vanje sadržaja uloga odbora direktora i menadžmenta, vanjskih revizora i supervizora banaka, budući da bi pogrešno poimanje tih uloga moglo izazvati neprimjereno pouzdavanje jednih u rad drugih. Ovom se Smjernicom nastoji ukloniti moguće pogrešno poimanje te predložiti način na koji bi se svaka strana mogla učinkovitije koristiti radom koji obavlja druga strana. Smjernica u skladu s tim:

(a) definira primarnu odgovornost odbora direktora i menadžmenta (točke 8-13);

(b) ocjenjuje osnovna obilježja uloge vanjskih revizora (točke 14-27);

(c) ocjenjuje osnovna obilježja uloge supervizora (točke 28-45);

(d) prikazuje odnos bankovnih supervizora i vanjskih revizora banke (točke 46-55); i

(e) opisuje dodatne načine na koji vanjski revizori i revizijska profesija mogu doprinijeti procesu supervizije (točke 56-70).

6. U rujnu 1997. godine Bazelski odbor objavio je svoja Osnovna načela djelotvorne supervizije banaka, poznata pod nazivom Bazelska osnovna načela. Bazelska osnovna načela (koja za ocjenu država koriste organizacije poput Svjetske banke i Međunarodnog monetarnog fonda) usvojena su da bi služila kao osnovne reference za učinkoviti sustav supervizije, internacionalno i u svim državama. Ova Smjernica sastavljena je vođenjem računa o Bazelskim osnovnim načelima.

7. Smjernica je sastavljena uz puno uvažavanje značajnih razlika koje postoje u nacionalnim institucionalnim i regulativnim okvirima, posebice u računovodstvenim standardima, tehnikama supervizije te obujmu u kojem, u nekim državama, vanjski revizori trenutno obavljaju zadatke po zahtjevu supervizora banaka. U nekim državama supervizori banaka i vanjski revizori već sada tijesno surađuju, i više no što je to navedeno u ovoj Smjernici. Rješenja predložena Smjernicom ne mijenjaju postojeće odnose. S obzirom na to što Smjernica ne teži tome da njezina primjena bude obvezatna, izražava se nada da će u njoj iznesena gledišta imati važnost u svim okolnostima, iako će se ona očevidno odnositi na prilike u nekim državama izravnije nego u drugima.

Odgovornost odbora direktora i menadžmenta banke

8. Glavna odgovornost za vođenje bankarskih poslova pripada odboru direktora i menadžmentu koji imenuje taj odbor. Ta odgovornost, između ostalog, uključuje sljedeća osiguranja:

- osiguranje da oni kojima su povjereni bankarski poslovi imaju dovoljnu stručnost i čestitost te da se na ključnim položajima nalaze iskusne osobe;
- osiguranje da su uspostavljene prikladne politike, postupci i radnje u vezi s različitim aktivnostima banke i da se u skladu s njima i postupa, uključujući sljedeće:

  - promicanje etičkih i profesionalnih standarda visoke kvalitete,
  - sustave koji točno prepoznaju i mjere sve značajne rizike i prikladno prate i kontroliraju te rizike,
  - primjerene interne kontrole, organizacijske strukture i računovodstvene postupke,
  - ocjenjivanje kvalitete imovine i njezino ispravno priznavanje i mjerenje,
  - pravilo "poznaj svog klijenta" koje sprječava da se banka, namjerno ili nenamjerno, iskoristi za kriminalne radnje,
  - uspostavljanje prikladnog okruženja kontrola sa svrhom ostvarivanja ciljeva banke u vezi sa sukladnošću, uspješnošću i informacijama,
  - provjeravanje postupanja u skladu s internim kontrolama i ocjenjivanje učinkovitosti internih kontrola pomoću službe unutarnje revizije,
- osiguranje da je uspostavljen primjereni informacijski sustav za menadžment;
- osiguranje da banka ima primjerene postupke i politike za upravljanje rizicima;
- osiguranje da se poštuju zakonske i regulativne odredbe, uključujući odredbe koje se odnose na solventnost i likvidnost; i
- osiguranje da su primjereno zaštićeni interesi ne samo dioničara nego i depozitara te drugih vjerovnika.

9. Menadžment je odgovoran za sastavljanje financijskih izvještaja u skladu s odgovarajućim okvirom financijskog izvještavanja i za uspostavljanje računovodstvenih postupaka koji osiguravaju postojanje dokumentacije koja je dostatna za potkrjepljivanje financijskih izvještaja. Ova odgovornost uključuje i osiguranje da vanjski revizor, koji ispituje i podnosi izvješće o financijskim izvještajima, ima potpun i neometan pristup svim nužnim informacijama, koje mogu značajno utjecati na financijske izvještaje, pa prema tome, i na revizorovo mišljenje o njima.[3] Menadžment također ima odgovornost sve podatke učiniti dostupnim nadzornim tijelima, jer su ona, zakonom ili regulativom, ovlaštena da ih dobiju.

10. U mnogim državama ustanovljeni su revizijski odbori radi rješavanja praktičnih problema koji se javljaju odboru direktora u ispunjavanju njihove zadaće osiguranja postojanja i održavanja odgovarajućeg sustava internih kontrola. Osim toga, revizijski

[3] U nekim se državama od podružnica inozemnih banaka zahtijeva samo da osiguraju financijske informacije (uključujući skraćene financijske izvještaje) sastavljene u skladu s računovodstvenim politikama grupe ili s nacionalnom regulativom. Te informacije mogu, ali i ne moraju, biti podvrgnute zahtjevu da ih revidiraju vanjski revizori. Upute u ovoj Smjernici također su primjenjive na takve revizije u mjeri u kojoj je to primjereno i izvedivo.

odbori osnažuju sustav internih kontrola i funkciju unutarnje revizije. Kako bi se pospješila učinkovitost revizijskih odbora, unutarnjim i vanjskim revizorima treba biti dopušteno, te ih treba poticati, da prisustvuju sjednicama revizijskog odbora. Redoviti susreti revizijskog odbora s unutarnjim i vanjskim revizorima pomažu unaprjeđivanju neovisnosti vanjskog revizora i kredibilitetu unutarnjih revizora, kao i revizijskom odboru u obavljanju njegove ključne uloge jačanja korporativnog upravljanja. U mnogim državama zakon ili regulativa propisuje da se takvi sastanci moraju održati.

11. Kada to odbor direktora zahtijeva ili primjenjivi zakon ili regulativa nalažu, menadžment je odgovoran za osnivanje i djelotvoran rad trajne funkcije unutarnje revizije u banci, sukladno veličini banke i vrsti njezinih djelatnosti. Ta je funkcija dio trajnog monitoringa internih kontrola jer osigurava procjenu primjerenosti i sukladnosti s postupcima i politikama banke te stvaranje uvjerenja o primjerenosti, učinkovitosti i održivosti upravljanja rizicima banke, njezinih kontrolnih postupaka i njezine infrastrukture neovisno o svakodnevnoj odgovornosti za sukladnost s tim politikama i postupcima. U izvršavanju svojih dužnosti i odgovornosti, menadžment treba poduzeti sve nužne mjere za osiguranje da postoji trajna i primjerena služba unutarnje revizije.

12. Kako bi bila u potpunosti djelotvorna, funkcija unutarnje revizije treba biti neovisna o aktivnostima koje revidira ili pregledava te treba biti neovisna o svakodnevnim postupcima internih kontrola. Svaka aktivnost i svaki odjel, podružnica ili drugi sastavni dio bankine organizacije treba biti u dometu pregleda unutarnje revizije. Profesionalna kompetentnost svakog unutarnjeg revizora i unutarnje revizije u cjelini ključna je za ispravno djelovanje unutarnje revizije. Stoga, unutarnja revizija treba biti primjereno ekipirana osobama s primjerenim vještinama i osposobljenostima, koje nemaju drugih izvršnih obveza. Unutarnja revizija treba redovito izvještavati odbor direktora i menadžment o uspješnosti sustava internih kontrola i upravljanja rizicima i postizanju ciljeva unutarnje revizije. Menadžment treba uspostaviti i odobriti postupke koji osiguravaju razmatranje i, ako je to odgovarajuće, provođenje preporuka unutarnje revizije.

13. Odgovornosti odbora direktora i menadžmenta nisu nimalo smanjene zbog postojanja sustava supervizije banaka koju provode supervizori banaka ili zbog zahtjeva da financijske izvještaje banaka revidiraju vanjski revizori.

Uloga vanjskog revizora banke

14. Cilj revizije financijskih izvještaja banke koju obavlja vanjski revizor jest omogućiti vanjskom revizoru izražavanje mišljenja o tome jesu li financijski izvještaji banke sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Uobičajeno će financijski izvještaji banke biti sastavljeni sukladno s okvirom financijskog izvještavanja države u kojoj banka ima sjedište[4] i u skladu s relevant-

[4] U nekim državama također je dopušteno izvještavanje u skladu s međunarodno prihvaćenim računovodstvenim standardima, poput onih koje je izdao ili usvojio Odbor za međunarodne računovodstvene standarde.

nim regulativama koje donose regulatori u toj državi. Okviri financijskog izvještavanja mogu se razlikovati u pojedinim državama i režim financijskog izvještavanja banaka u nekoj državi može se znatno razlikovati od režima financijskog izvještavanja za ostale poslovne subjekte. Stoga, revizorovo izvješće o financijskim izvještajima bit će izraženo prema terminologiji primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i regulative. Moguće je da financijski izvještaji sastavljeni prema različnim okvirima i regulativama budu značajno različiti, ali unatoč tome još uvijek u skladu s primjenjivim nacionalnim zahtjevima. Zbog tog razloga, MRevS 700 "Revizorovo izvješće o financijskim izvještajima"[5] zahtijeva da revizor navede državu porijekla okvira financijskog izvještavanja korištenog pri sastavljanju financijskih izvještaja kada taj okvir financijskog izvještavanja nisu Međunarodni računovodstveni standardi.

15. Revizorovo se izvješće primjereno naslovljava kako to zahtijevaju okolnosti angažmana, uobičajeno na dioničare ili na odbor direktora. Međutim, izvješće može biti dostupno mnogim drugim strankama kao što su deponenti, drugi vjerovnici i supervizori. Revizorovo mišljenje pomaže stvaranju povjerenja u financijske izvještaje. Korisnik, međutim, revizorovo mišljenje ne bi trebao shvatiti kao osiguranje za buduću "životnu sposobnost" banke ili kao mišljenje o djelotvornosti i učinkovitosti s kojom menadžment vodi poslovanje banke jer to nisu ciljevi revizije.

16. Revizor oblikuje revizijske postupke kako bi smanjio na prihvatljivo nisku razinu rizik davanja neodgovarajućeg revizijskog mišljenja kada su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani. Revizor procjenjuje inherentni rizik nastanka značajnog pogrešnog prikazivanja (inherentni rizik) i rizik da subjektov računovodstveni sustav i sustav internih kontrola neće pravodobno spriječiti, ili otkriti i ispraviti, značajna pogrešna prikazivanja (kontrolni rizik). Revizor procjenjuje da je kontrolni rizik visok osim ako može uočiti kontrole za koje je vjerojatno da sprječavaju, ili otkrivaju i ispravljaju, značajno pogrešno prikazivanje te obavlja testiranja kontrola koje podupiru procjene kontrolnog rizika za razine niže od visokog. Temeljeno na procjeni inherentnog i kontrolnog rizika, revizor provodi dokazne postupke kako bi smanjio cjelokupni revizijski rizik na prihvatljivo nisku razinu.

17. Revizor razmatra kako financijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani i sagledava postoje li čimbenici rizika prijevare koji ukazuju na mogućnost prijevarnog financijskog izvještavanja ili protupravnog prisvajanja imovine. Revizor oblikuje revizijske postupke kako bi snizio na prihvatljivo nisku razinu rizik da nisu otkrivena pogrešna prikazivanja nastala uslijed pogrešaka ili prijevara koje su značajne za financijske izvještaje kao cjelinu. MRevS 240 "Revizorova odgovornost da u reviziji financijskih izvještaja razmotri prijevare" navodi čimbenike rizika prijevare čija prisutnost može upozoriti revizora na mogućnost postojanja prijevare. Kada revizor otkrije

[5] MRevS 700 "Revizorovo izvješće o financijskim izvještajima" povučen je kada je na snagu stupio MRevS 700 "Izvješće neovisnog revizora o cjelovitom skupu financijskih izvještaja opće namjene". Potonji je na snazi za revizorova izvješća datirana na 31. prosinca 2006. godine ili nakon tog datuma.

da postoji dokaz o prijevari, u nekim se državama zahtijeva da tu informaciju revizor dostavi supervizoru banke.

18. U provođenju revizije financijskih izvještaja banke, vanjski revizor uočava da banke imaju sljedeće karakteristike po kojim se razlikuju od većine ostalih poslovnih subjekata i koje revizor uzima u obzir pri procjenjivanju inherentnog rizika:

- Banke čuvaju velike svote novca, uključujući gotovinu i utržive instrumente plaćanja, čiju je fizičku zaštitu potrebno osigurati tijekom prijenosa i dok su u pohrani. One također čuvaju i kontroliraju utržive instrumente i ostalu imovinu koja je lako prenosiva u elektroničkom obliku. Zbog svojstva likvidnosti koju imaju te stavke, banke su ranjive na protupravno prisvajanje ili prijevare. Stoga one moraju kreirati formalne operativne postupke, jasno odrediti granice individualne diskrecijske ocjene, kao i rigorozan sustav interne kontrole.
- Banke često sudjeluju u transakcijama koje su inicirane u jednoj jurisdikciji, evidentirane u drugoj i s kojima se pak upravlja u trećoj jurisdikciji.
- Banke posluju s vrlo velikim iznosima posuđenih sredstava (tj. odnos kapitala prema ukupnoj imovini je nizak) što povećava ranjivost banaka na negativna gospodarska kretanja i povećava rizik kolapsa.
- Banke imaju imovinu čija se vrijednost može brzo mijenjati i čiju je vrijednost često teško odrediti. U skladu s tim, i relativno mala smanjenja vrijednosti imovine mogu imati značajan učinak na njihove kapitale i potencijalno na njihove regulirane solventnosti.
- Značajne iznose svojih izvora financiranja banke uobičajeno stvaraju iz kratkoročnih depozita (osiguranih ili neosiguranih). Gubitak povjerenja ulagača u solventnost banke može brzo rezultirati problemom likvidnosti.
- Banke imaju dužnosti skrbnika u vezi s imovinom koju drže, a koja pripada drugim osobama. To može stvoriti obveze za propuste koje učini kao skrbnik. Banke zbog toga moraju uspostaviti operativne postupke i interne kontrole oblikovane za osiguranje da se s takvom imovinom posluje samo u skladu s uvjetima pod kojim je imovina prenesena u banku.
- Banke sudjeluju u brojnim i različitim transakcijama kojima vrijednost može biti značajna. To nužno zahtijeva složeni računovodstveni sustav i sustav interne kontrole te rasprostranjenu upotrebu informatičkih tehnologija.
- Banke uobičajeno djeluju preko razgranate mreže zemljopisno raspršenih odjela i poslovnih jedinica. To zahtijeva veću decentralizaciju ovlasti kao i disperziju računovodstvenih i kontrolnih funkcija i s tim vezane teškoće održavanja jedinstvene operativne prakse i računovodstvenih sustava, osobito kada jedinice bankovne mreže prelaze granice jedne države.

- Transakcije često mogu izravno inicirati i okončati klijenti bez ikakvog učestvovanja zaposlenika banke, primjerice preko interneta ili bankomata.
- Banke često preuzimaju značajne obveze bez ikakvog početnog prijenosa sredstava osim, u nekim slučajevima, plaćanja naknada. Ove obveze mogu uključivati samo knjižne obavijesti. Zbog toga njihovo postojanje može biti teško otkriti.
- Rad banaka reguliraju državna tijela čiji regulativni zahtjevi često utječu na računovodstvena načela koje banke slijede. Nesukladnost s regulativnim zahtjevima, primjerice, sa zahtjevima adekvatnosti kapitala može imati učinak na financijske izvještaje banke ili na objavljivanja u njima.
- Odnos koji revizor, pomoćnik ili revizorska tvrtka kao klijent banke ima s tom bankom može utjecati na neovisnost revizora na način na koji to nije moguće u odnosima s drugim organizacijama.
- Za čekove, prijenose sredstava, transakcije u devizama i slično, banke uobičajeno imaju isključivi pristup sustavima za prijeboj i poravnavanja. One su sastavni dio ili su povezane s nacionalnim i međunarodnim sustavima poravnavanja i mogu stvoriti sistemski rizik državi u kojoj djeluju.
- Banke mogu izdavati i trgovati sa složenim financijskim instrumentima, od kojih neke treba iskazati po fer vrijednosti u financijskim izvještajima. One stoga trebaju uspostaviti odgovarajuće postupke za vrednovanje i upravljanje rizicima. Učinkovitost tih postupaka ovisi o prikladnosti metodologija i odabranim matematičkim modelima, pristupu pouzdanim trenutnim i povijesnim tržišnim informacijama i održavanju nepovredivosti podataka.

19. Detaljna revizija svih bankovnih transakcija ne samo da bi bila pretjerano dugotrajna i iznimno skupa već u cijelosti ne bi bila izvediva. Zbog toga vanjski revizor reviziju temelji na procjeni inherentnog rizika značajnog pogrešnog prikazivanja, zatim na procjeni kontrolnog rizika i testiranju internih kontrola oblikovanih za sprječavanje, ili otkrivanje i ispravljanje, značajnih pogrešnih prikazivanja te dokaznim postupcima obavljenim na osnovi testova. Takvi postupci obuhvaćaju jedno ili više od sljedećeg: pregledavanje, promatranje, propitkivanje i konfirmiranje, izračunavanje i analitičke postupke. Vanjski revizor osobito vodi računa o naplativosti i, sukladno tome, knjigovodstvenoj vrijednosti kredita, ulaganja i druge imovine prikazane u financijskim izvještajima te prepoznavanju i primjerenom objavljivanju u financijskim izvještajima svih značajnih obveza i dugovanja, potencijalnih ili ostalih.

20. Iako vanjski revizor ima isključivu odgovornost za revizijsko izvješće, kao i za određivanje vrsta, vremenskog rasporeda i opsega svojih postupaka, znatan dio posla unutarnje revizije može biti koristan vanjskom revizoru za reviziju financijskih izvještaja. Stoga revizor, kao dio vlastite revizije, procjenjuje funkciju unutarnje revi-

zije u mjeri za koju vjeruje da će ona biti relevantna za određenje vrsta, vremenskog rasporeda i opsega revizijskih postupaka vanjskog revizora.

21. MRevS 610 "Razmatranje rada unutarnje revizije" zahtijeva da vanjski revizor razmotri aktivnosti unutarnjih revizora i njihov učinak, ako ga ima, na vrste, vremenski raspored i opseg postupaka vanjskog revizora. Vanjski revizor razmatra organizacijski položaj službe unutarnje revizije, djelokrug rada unutarnje revizije, stručnu kompetentnost njezinih članova i dužnu pažnju s kojom oni pristupaju procjenjivanju rada drugih odjela.

22. Rad revizora prožima prosudba. Revizor se koristi profesionalnim prosudbama u područjima kao što su:

- procjenjivanje inherentnog i kontrolnog rizika i rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog pogreške ili prijevare;
- odlučivanje o vrstama, vremenskom rasporedu i opsegu revizijskih postupaka;
- ocjenjivanje rezultata tih postupaka; i
- procjenjivanje razboritosti prosudbi i procjena koje je menadžment obavio prilikom pripremanja financijskih izvještaja.

23. Revizor planira i obavlja reviziju kako bi stekao razumno uvjerenje da su otkrivena pogrešna prikazivanja u financijskim izvještajima banke koja su, pojedinačno ili skupno, značajna u odnosu na financijske informacije predočene u tim izvještajima. Procjena o tome što je značajno, pitanje je profesionalne prosudbe revizora i na to utječu poslovne odluke koje će korisnici financijskih izvještaja banke donijeti na osnovi tih financijskih izvještaja. Revizor sagledava značajnost na razini financijskih izvještaja kao cjeline, kao i u vezi s pojedinim stanjima računa, klasama transakcija i objavljivanjima. Na značajnost mogu imati učinak druge okolnosti kao što su zakonski i regulativni zahtjevi i okolnosti povezane s pojedinim stanjima pozicija financijskih izvještaja te međuodnosi. Postupak može rezultirati različitim razinama značajnosti za razne dijelove financijskih izvještaja. Slično tome, razina značajnosti koju revizor koristi prilikom izvještavanja o financijskim izvještajima banke, može se razlikovati od razine kojom se služio pri izradi posebnih izvješća za supervizore banke. MRevS 320 "Značajnost u reviziji" to detaljnije uređuje.

24. U stvaranju mišljenja o financijskim izvještajima vanjski revizor provodi postupke oblikovane za stjecanje razumnog uvjerenja da su financijski izvještaji iskazani u svim značajnim odrednicama u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Zbog čimbenika kao što su stvaranje prosudbi, korištenje testiranja, postojanje inherentnih ograničenja interne kontrole, kao i zbog činjenice da najveći dio dokaza dostupnih revizoru prije pruža nagovještaje nego što nudi uvjerljivost, revizija ne jamči da će sva značajna pogrešna prikazivanja biti otkrivena. Rizik neotkrivanja značajnih pogrešnih

prikazivanja nastalih zbog prijevare znatno je veći od rizika neotkrivanja značajnih pogrešnih prikazivanja nastalih zbog pogreške, jer prijevara može uključivati sofisticirane i brižljivo organizirane radnje usmjerene prema njezinom prikrivanju poput krivotvorenja, namjernog propuštanja evidentiranja transakcija ili namjernog lažnog prikazivanja revizoru. Takve pokušaje prikrivanja može biti čak teže otkriti ako su popraćena tajnim dogovorom počinitelja. Štoviše, rizik da revizor neće otkriti značajna pogrešna prikazivanja nastala uslijed prijevare koju počini menadžment veći je nego u slučaju kada su počinitelji prijevare zaposlenici, jer menadžment i članovi odbora direktora često imaju položaj koji podrazumijeva čestitost i omogućava im da zaobiđu formalno uspostavljene kontrolne postupke. Zbog toga revizor planira i izvodi reviziju uz primjenu profesionalnog skepticizma, prihvaćajući mogućnost da mogu postojati okolnosti koje uzrokuju da su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani.

25. Kada otkrije značajno pogrešno prikazivanje u financijskim izvještajima kao cjelini, uključujući upotrebu neodgovarajuće računovodstvene politike, neprimjereno vrednovanje imovine ili neobjavljivanje nužne informacije, revizor zahtijeva od menadžmenta mijenjanje financijskih izvještaja kako bi se ispravilo pogrešno prikazivanje. Ako menadžment odbije načiniti ispravak, revizor izdaje mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje o financijskim izvještajima. Takvo izvješće može imati značajan učinak na kredibilitet, pa čak i stabilnost banke, pa stoga menadžment uobičajeno poduzima sve potrebne korake kako bi izbjegao takvu mogućnost. Slično tome revizor će izdati mišljenje s rezervom ili će se suzdržati od mišljenja ako mu menadžment nije dao sve informacije ili objašnjenja koja revizor zahtijeva.

26. Kao dodatni, ali ne nužno i sastavni dio revizije, vanjski revizor obično dostavlja menadžmentu određene informacije. Te informacije obično sadrže objašnjenja o pitanjima kao što su značajne manjkavosti internih kontrola ili pogrešna prikazivanja koja je revizor uočio u tijeku revizije, ali koja ne zahtijevaju modificiranje revizijskog izvješća (bilo stoga što su bili obavljeni drugi postupci radi nadomještavanja manjkavosti kontrole ili stoga što su otkrivena pogrešna prikazivanja ispravljena u financijskim izvještajima ili stoga što su neznačajna u kontekstu samih financijskih izvještaja). Vanjski revizori također priopćavaju pitanja od važnosti za upravljanje onima koji su zaduženi za upravljanje. U nekim državama vanjski revizor također podnosi, bilo prema zakonskom zahtjevu ili prema običaju, izvješće u dugom obliku menadžmentu ili bankovnom supervizoru o određenim pitanjima kao što su sastav stanja računa kreditnog portfelja, likvidnost i zarade, financijski pokazatelji, primjerenost sustava internih kontrola, analize bankovnih rizika ili sukladnosti sa zakonskim propisima ili zahtjevima supervizora.

27. U nekim se državama od vanjskog revizora zahtijeva da bez odlaganja izvijesti bankovnog supervizora o svakoj činjenici ili odluci koja bi mogla:

- predstavljati značajnu povredu zakona ili regulative;
- utjecati na sposobnost banke da nastavi vremenski neograničeno poslovati; i
- voditi k modificiranju izvješća.

Uloga supervizora banke

28. Osnovni je cilj osmišljene supervizije održati stabilnost i povjerenje u financijski sustav tako što depozitarima i vjerovnicima smanjuje rizik gubitka. Osim toga, supervizija je često usmjerena na provjeravanje sukladnosti sa zakonima i regulativama u vezi s bankama i njihovim aktivnostima. Međutim, u ovoj je Smjernici težište na ulozi supervizora banaka sa stajališta načela opreznosti.

29. Supervizija banaka zasniva se na sustavu licenciranja koji supervizorima omogućava da raspoznaju populaciju koju treba nadzirati i da kontroliraju ulazak u bankarski sustav. Kako bi stekle i zadržale bankarsku licencu, pravne osobe moraju voditi računa o određenim zahtjevima načela opreznosti. Ti zahtjevi mogu se razlikovati u svakoj državi prema preciznosti njihova određenja. Neki zahtjevi mogu biti izričito definirani regulativom dok drugi mogu biti okvirno skicirani, ostavljajući nadzornom tijelu stanovitu mjeru diskrecije u interpretaciji. Međutim, u većini sustava supervizije moguće je pronaći sljedeće osnovne zahtjeve za davanje bankarske licence:

    - banka mora imati prikladne dioničare i članove odbora (ovo stanovište uključuje čestitost i položaj u poslovnoj zajednici kao i financijsku snagu svih glavnih dioničara);
    - menadžment banke mora biti pošten i dostojan povjerenja te mora imati potrebno znanje i iskustvo za rukovođenje bankom na ispravan i oprezan način;
    - organizacija banke i interne kontrole moraju biti u skladu s poslovnim planom i strategijama;
    - banka mora imati normativnu strukturu usklađenu sa svojom poslovnom strukturom;
    - banka mora raspolagati odgovarajućim kapitalom kako bi mogla izdržati sve rizike svojstvene vrsti i obujmu njezinog poslovanja; i
    - banka mora biti dovoljno likvidna da može odoljeti odljevu sredstava.

30. Često su propisani drugi i pobliži zahtjevi, uključujući minimalne brojčane pokazatelje adekvatnosti kapitala banke i likvidnosti. Bez obzira na to koliko se precizno uredi regulativa, njezin je cilj odrediti uvjete za osiguranje da se poslovi banke vode oprezno te da raspolaže dovoljnim financijskim resursima za nadvladavanje nepovoljnih okolnosti i zaštiti depozitare od gubitka.

31. Osim licenciranja novih banaka, većina supervizora banaka ima ovlast da pregleda i odbaci prijedlog nekog prijenosa značajnog vlasništva ili kontrolnog udjela u postojećim bankama na druge stranke.

32. Stalna supervizija banaka uobičajeno se provodi kroz davanje preporuka i uputa. Međutim, supervizori banaka na raspolaganju imaju mogućnost pribjegavanja zakonskim mjerama radi pravodobnog korektivnog djelovanja kada banka propusti ispuniti zahtjeve opreznosti, zatim kada postoje kršenja zakona ili regulative ili kada su ulagači suočeni sa značajnim rizikom gubitka. U krajnjim slučajevima supervizor ima pravo oduzeti banci licencu.

33. Jedan od glavnih stupova nadzora s gledišta opreznosti jest adekvatnost kapitala. U većini je država određen minimum kapitala potreban za osnivanje banke, a testovi adekvatnosti kapitala jedan su od osnovnih elemenata prilikom provođenja supervizije. U konzultativnom dokumentu koji je Bazelski odbor objavio u siječnju 2001. godine pod naslovom "The New Basel Capital Accord", odbor je predložio okvir adekvatnosti kapitala temeljen na tri komplementarna stupa: zahtjevima minimalnog kapitala, postupku supervizijskog pregleda i tržišnoj disciplini.

- Prvi stup definira zahtjeve minimalnog kapitala za tri opće kategorije rizika: kreditni rizik, tržišni rizik i operativni rizik.
- Drugi stup, postupak supervizijskog pregleda, počiva na sljedećim načelima. Banke moraju imati dostatnu solventnost u odnosu na svoje rizičnosti i supervizori moraju imati mogućnost zahtijevati da banke održavaju kapital iznad minimalne razine. Banke trebaju procjenjivati svoje adekvatnosti kapitala interno i trajno, temeljeno na svojim sadašnjim i budućim rizičnostima, a supervizori trebaju pregledavati interne bankarske postupke procjena adekvatnosti kapitala. Na kraju, supervizori moraju rano intervenirati, vodeći računa da je većini imovine banaka svojstvena relativna nelikvidnost kao i o ograničenim mogućnostima većine banaka da brzo dođu do kapitala.
- Treći stup, tržišna disciplina, unapređuje ulogu sudionika na tržištu da potiču banke na održavanje adekvatne razine kapitala. U vezi s tim banke moraju objavljivati kvantitativne i kvalitativne informacije o svojem kapitalu i rizičnosti.

34. Banke su podložne različitim rizicima. Supervizori prate i mogu ograničiti razinu bankarskih rizika kao što su kreditni rizik, tržišni rizik (uključujući kamatni i tečajni rizik), pravni rizik i reputacijski rizik. Supervizori sve više pokušavaju razviti sustave mjerenja, koji će ograničiti obujam izlaganja određenim rizicima (primjerice, rizicima koje uključuju derivativni financijski instrumenti). Takvi sustavi često čine osnovu za posebne kontrole ili granice kod različitih kategorija izlaganja riziku.

35. Najznačajniji bankarski rizik, prema povijesnom iskustvu s gubicima, jest rizik da zajmoprimac ili obveznik otkupa neće podmiriti obvezu u cijelosti kada dospije ili u bilo

koje vrijeme nakon toga (ponekad poznat kao kreditni rizik). Usmjeravanje politike davanja kredita banke nadilazi ulogu supervizora banke, ali je važno da je supervizor uvjeren kako je banka uspostavila pouzdan sustav upravljanja kreditnim rizikom. Supervizor također ocjenjuje učinkovitost bankinih politika i praksa procjenjivanja kvalitete kredita. On također traži da metode i prosudbe menadžmenta za izračun ispravaka vrijednosti stvaraju, pravodobno i u skladu s odgovarajućim politikama i postupcima, zbrojne iznose posebnih i općih ispravaka koji su primjereni za apsorbiranje procijenjenih gubitaka na kreditima. Osim toga, supervizor traži da se osigura primjerena raspodjela kreditnog rizika pomoću pravila ograničavanja izlaganja riziku, i to bez obzira na to je li riječ o individualnim zajmoprimcima, industrijskim ili trgovačkim sektorima ili pak pojedinim državama ili regijama.

36. Iako je teško procjenjivati kvalitetu kredita i ostale imovine banke, ona je jedna od najvažnijih odrednica njezinog financijskog stanja. U skladu s tim, točno i ispravno mjerenje imovine od velike je važnosti za supervizore jer ono ima izravan učinak na određivanje iznosa kapitala banke koji se izvještava. Kao što je već navedeno, kapital se široko koristi kao kontrolna veličina prema kojoj se mjeri ili ograničava izloženost riziku. Ispravno vrednovanje imovine jedna je od osnovnih odgovornosti menadžmenta, a postupak vrednovanja često uključuje znatna procjenjivanja. Općenito, ako ne provodi svoje neovisno ispitivanje tog postupka, supervizor se u velikoj mjeri oslanja na menadžmentovu prosudbu o ispravnosti vrednovanja imovine, kao i na činjenicu da su vrednovanja koja se pojavljuju u financijskim izvještajima podvrgnuta vanjskoj reviziji.

37. Supervizori veliku važnost pridaju potrebi da banka ima uspostavljene interne kontrole koje su primjerene vrsti, djelokrugu i rasponu njezinog poslovanja. Svrha je internih kontrola pomoći u postizanju menadžmentovih ciljeva osiguranja, koliko je to izvedivo, uređenog i učinkovitog vođenja poslovanja, uključujući provođenje politika menadžmenta, zaštitu imovine, sprječavanje i otkrivanje prijevara i pogrešaka, točnost i potpunost računovodstvenih evidencija i pravodobno pripremanje pouzdanih financijskih informacija.

38. Razvoj sofisticiranih kompjutoriziranih informacijskih sustava s obradama u realnom vremenu u velikoj je mjeri unaprijedio mogućnost kontrola, ali je s druge strane stvorio dodatne rizike uslijed mogućih računalnih propusta ili prijevara. Uvođenje elektroničkog trgovanja također je stvorilo značajne nove rizike i za uzvrat zahtjeva kontrole.

39. Supervizori nastoje osigurati da uspješnost menadžmenta odgovara vrsti i obujmu poslovanja. U regulativnim okruženjima, gdje se redovito obavljaju inspekcije na licu mjesta, ispitivači imaju mogućnost otkrivati znakove neuspjeha menadžmenta. Drugdje, supervizor obično organizira sastanke s ciljem intervjuiranja menadžmenta u pravilnim vremenskim razmacima, koristeći i druge prilike za takvo kontaktiranje kada se one ukažu. Bez obzira na prirodu regulativnog okruženja, supervizori nastoje koristiti navedene prilike za stjecanje razumijevanja menadžmentovih poslovnih planova i strate-

gija te načina na koje očekuje da će ih ostvariti. Slično tome, nastoje otkriti je li banka dovoljno opremljena za izvođenje svojih funkcija u pogledu vještina i kompetentnosti njezinog osoblja, kao i opreme i uređaja kojima raspolaže. Informacije stečene takvim kontaktima s menadžmentom pomažu supervizoru u stvaranju mišljenja o sposobnosti menadžmenta.

40. Djelotvorna supervizija zahtijeva prikupljanje i analiziranje informacija o nadziranim bankama. Primjerice, supervizori prikupljaju, pregledavaju i analiziraju bonitetna i statistička izvješća. To uključuje osnovne financijske izvještaje kao i potkrjepljujuće prikaze koji pružaju više podrobnosti. Ta se izvješća koriste za provjeravanje postupanja u skladu s određenim zahtjevima opreznosti i osiguravaju osnovu za rasprave s menadžmentom banke. Monitoring izvan lica mjesta, naročito u intervalu između kontrola na licu mjesta, može često omogućiti prepoznavanje potencijalnih problema, osiguravajući na taj način rano otkrivanje i promptno poduzimanje korektivnih mjera prije nego što problemi postanu ozbiljniji.

41. Supervizori moraju imati načine za potvrđivanje informacija koje dobivaju bilo inspekcijom na licu mjesta bilo korištenjem rada vanjskih revizora. Poslovi koji se obave na licu mjesta, neovisno o tome obavi li ih vlastito osoblje supervizora banke ili obvezu za te poslove preuzme supervizor ali ih obavi vanjski revizor, strukturirani su na način da osiguraju neovisno potvrđivanje postoji li u određenoj banci odgovarajući sustav interne kontrole, ispunjavanje određenih kriterija iz naloga supervizora, kao i jesu li pouzdane informacije koje daju banke.

42. Kako bi unaprijedili svoje razumijevanje bankovnog korporativnog upravljanja i sustava poslovanja, neka nadzorna tijela periodično se sastaju s revizijskim odborom ili odborom direktora banke. To pruža mogućnost revizijskom odboru ili odboru direktora da raspravi svoje dvojbe koje može imati u vezi s menadžmentom banke i omogućava supervizoru da formira stav o učinkovitosti revizijskog odbora.

43. Bankovni supervizori zainteresirani su za postizanje da sve poslove koje obavljaju vanjski revizori izvode revizori koji:

- ispravno su licencirani i imaju dobru reputaciju;
- imaju relevantno profesionalno iskustvo i kompetentnosti;
- podvrgnuti su programu provjere kvalitete;
- neovisni su u stvarnosti i pojavno u odnosu na revidiranu banku;
- objektivni su i nepristrani; i
- postupaju u skladu s bilo kojim drugim primjenjivim etičkim zahtjevima.[6]

[6] Revizor postupa u skladu s relevantnim nacionalnim standardima i Kodeksom etike za profesionalne računovođe koji je izdala Međunarodna federacija računovođa.

44. U nekim državama bankovni supervizor ima zakonske ovlasti u vezi s imenovanjem vanjskog revizora, kao što su pravo odobravanja ili uskraćivanja odobrenja i pravo opunomoćivanja za vanjsku reviziju. Te su ovlasti dane s namjerom osiguravanja da vanjski revizori, koje imenuje banka, imaju iskustvo, resurse i vještine nužne za konkretne okolnosti. Tamo gdje nema očiglednog razloga za mijenjanje vanjskog revizora, supervizori će uobičajeno istraživati okolnosti koje su uzrokovale da banka nije obnovila imenovanje dotadašnjeg revizora.

45. Supervizori imaju razumljiv interes da se za revidiranje banaka osiguraju standardi visoke kvalitete. Štoviše, važno područje zanimanja supervizora je neovisnost vanjskih revizora koji obavljaju reviziju banke, poglavito kada revizori pružaju banci i određene vrste nerevizijskih usluga. U skladu s tim supervizori nastoje održati jaču suradnju s nacionalnim profesionalnim revizijskim tijelima radi razmatranja pitanja od obostranog interesa.

Odnos između supervizora banke i vanjskog revizora banke

46. Supervizor i vanjski revizor imaju u mnogim odrednicama komplementarne interese, koji se odnose na ista pitanja, iako težište njihovih interesa može biti različito. Tako:

- bankovni supervizor, prije svega, zainteresiran je za stabilnost bankarskog sustava te održavanje sigurnih i zdravih pojedinačnih banaka s ciljem zaštite interesa depozitara. Stoga on promatra sadašnju i buduću održivost banaka te koristi njihove financijske izvještaje za procjenjivanje njihovog stanja i uspješnosti. S druge je strane, vanjski revizor pretežno zaokupljen podnošenjem izvješća o financijskim izvještajima banke dioničarima banke ili njezinom odboru direktora. Da bi to mogao ostvariti, revizor razmatra primjerenost menadžmentove primjene pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja. Revizor razmatra razdoblje procjene koje menadžment koristi i, kada je ono kraće od 12 mjeseci od datuma bilance, traži da menadžment protegne razdoblje procjene na najmanje 12 mjeseci od datuma bilance. Ako to menadžment odbije, tada MRevS 570 "Vremenska neograničenost poslovanja" zahtijeva da revizor razmotri potrebu modificiranja revizorova izvješća zbog ograničenja djelokruga revizorova rada. Revizor također propitkuje menadžment u vezi s njihovim saznanjima o događajima ili uvjetima nakon razdoblja procjene koje koristi menadžment, a koji mogu stvoriti značajnu sumnju u sposobnost banke da nastavi poslovati sukladno temeljnoj računovodstvenoj pretpostavci vremenske neograničenosti poslovanja.

- bankovni supervizor zainteresiran je za održavanje solidnog sustava internih kontrola kao osnove za sigurno i oprezno rukovođenje bankarskim poslovanjem. U većini slučajeva vanjski revizor bavi se procjenjivanjem internih kontrola radi određivanja u kojoj se mjeri može pouzdati u taj sustav prilikom planiranja i obavljanja revizije.

- bankovni supervizor mora se uvjeriti da svaka banka održava primjerene podatke pripremljene u skladu s dosljednim računovodstvenim politikama i praksom koji omogućavaju supervizoru da ocijeni financijsko stanje banke i profitabilnost njezinog poslovanja te koje banka objavljuje, ili ih čini dostupnima, kroz redovite financijske izvještaje koji objektivno odražavaju njezino stanje. Vanjski revizor bavi se pitanjem vode li se primjerene i dovoljno pouzdane računovodstvene evidencije kako bi omogućile poslovnom subjektu sastavljanje financijskih izvještaja koji ne sadrže značajna pogrešna prikazivanja i na taj način omogućavaju vanjskom revizoru da izrazi mišljenje o tim izvještajima.

47. Kada se bankovni supervizor koristi revidiranim financijskim izvještajima u tijeku svojih nadzornih aktivnosti, supervizor treba biti svjestan sljedećih činjenica:

- udovoljavanje potrebama supervizora nije uobičajeno osnovna svrha zbog koje se sastavljaju financijski izvještaji;
- revizija u skladu s MRevS-ovima oblikovana je za osiguranje razumnog uvjerenja da su financijski izvještaji kao cjelina bez značajnih pogrešnih prikazivanja;
- važnost računovodstvenih politika primijenjenih pri sastavljanju financijskih izvještaja kao okvira financijskog izvještavanja zahtijeva korištenje prosudbi pri njihovoj primjeni i može dopuštati izbor između određenih politika ili izbor načina na koji će se primijeniti;
- financijski izvještaji sadrže informacije temeljene na prosudbama i procjenama koje je obavio menadžment i ispitao revizor;
- na financijski položaj banke mogu imati učinak naknadni događaji; tj. oni koji nastanu poslije sastavljanja financijskih izvještaja;
- supervizor ne može pretpostaviti da će revizorovo ocjenjivanje internih kontrola za potrebe revizije nužno biti primjereno i za svrhe za koje supervizoru trebaju ocijene, uz uvjet da su različite svrhe zbog kojih supervizor i revizor ocjenjuju i testiraju interne kontrole; i
- kontrole i računovodstvene politike koje razmatra vanjski revizor ne moraju biti one koje banka koristi kada priprema informacije za bankovne supervizore.

48. Unatoč tome, brojna su područja rada u kojima rad supervizora i revizora mogu biti od uzajamne koristi. Revizorova priopćavanja menadžmentu i druga izvješća koja podnosi revizor mogu pružati supervizorima vrijedan uvid u različite aspekte bankovnih operacija. U mnogim je državama praksa da su takva izvješća dostupna supervizorima.

49. Slično tome, vanjski revizori mogu steći vrijedan uvid temeljem informacija koje potječu od bankovnih supervizora. Nakon provedene supervizijske inspekcije ili razgovora s menadžmentom, uobičajeno se zaključci do kojih se na taj način došlo

priopćavaju banci. Takva priopćenja revizoru mogu koristiti u onolikoj mjeri u kojoj znače neovisnu procjenu u važnim područjima poput prikladnosti ispravka vrijednosti kredita i usmjeruju pažnju na posebna područja interesa supervizije. Supervizijska tijela također mogu razviti određene neformalne pokazatelje za primjenu načela opreznosti ili upute dostupne bankama, a koji mogu biti korisni revizorima pri obavljanju analitičkih postupaka.

50. Kada komuniciraju s menadžmentom, i supervizori i revizori svjesni su koristi koje mogu imati jedan od drugoga iz saznanja o pitanjima koja su predmet takvih komunikacija. Stoga je korisno da se komunikacije ove vrste zapišu tako da čine dio evidencija banke pristupačan drugoj strani.

51. Kako bi se sačuvali interesi obiju strana, koji se tiču povjerljivosti informacija do kojih se došlo prilikom obavljanja odgovarajućih funkcija, uobičajeno je da, kada kontakti između supervizora i revizora postanu prijeko potrebni, i menadžment također bude nazočan ili barem o tome obaviješten. Preporučuje se poduzimanje pravodobnih i primjerenih mjera kako vanjski revizori ne bi snosili odgovornost za informacije koje u dobroj vjeri otkrivaju supervizijskim tijelima u skladu s primjenjivim zakonima i regulativama. Te mjere mogu imati oblik zakonskog propisa ili sporazuma između banke, njezinog menadžmenta, vanjskog revizora i supervizijskog tijela. To je naročito važno kada prisutnost menadžmenta otežava raspravu, primjerice kada revizori vjeruju da je menadžment uključen u prijevarno vođenje poslovanja.

52. MRevS 260 "Komuniciranje o revizijskim pitanjima s onima koji su zaduženi za upravljanje" navodi pitanja od interesa za upravljanje i zahtijeva da revizori pravodobno priopćavaju ta pitanja onima koji su zaduženi za upravljanje.[7] Revizijska pitanja od

---

[7] Uobičajeno takva pitanja uključuju:

- opće pristupe i sveukupni djelokrug revizije, uključujući očekivana ograničenja ili bilo koje dodatne zahtjeve;
- odabir ili promjenu značajnijih računovodstvenih politika i prakse koja ima, ili može imati, značajne učinke na subjektove financijske izvještaje;
- moguće učinke na financijske izvještaje zbog bilo kojeg signifikantnog rizika i izloženosti, poput sudskog spora, koji treba objaviti u financijskim izvještajima;
- revizijske korekcije, neovisno je li ih, ili nije, subjekt proveo u evidencijama, a koje mogu imati, ili imaju, značajan učinak na subjektove financijske izvještaje;
- značajne neizvjesnosti u vezi događaja i uvjeta koji mogu stvoriti značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem;
- neslaganja s menedžmentom u vezi pitanja koja, pojedinačno ili skupno, mogu biti značajna za subjektove financijske izvještaje ili revizorovo izvješće. To komuniciranje uključuje razmatranje je li, ili nije, pitanje razriješeno i važnost pitanja;
- očekivane modifikacije revizorovog izvješća;
- ostala pitanja koja zavrjeđuju pažnju onih koji su zaduženi za upravljanje, poput značajnih slabosti u internim kontrolama, pitanja vezana za poštenje menedžmenta i uključenost menedžmenta u prijevaru; i
- bilo koja druga pitanja utanačena u uvjetima angažmana.

interesa za upravljanje uključuju samo ona pitanja koja revizor uoči kao posljedicu obavljanja revizije. U reviziji sukladnoj MRevS-ovima, od revizora se ne zahtijeva da oblikuje postupke s posebnom namjenom za otkrivanje pitanja od interesa za upravljanje. Određena revizijska pitanja od interesa za upravljanje vjerojatno će biti interesantna bankovnim supervizorima, i to posebice ona pitanja koja mogu zahtijevati žurnu reakciju supervizora. Revizor pravodobno priopćava takva pitanja bankovnim supervizorima kada je to zahtijevano supervizijskim, zakonskim ili regulativnim okvirom ili formalnim sporazumom ili protokolom. U slučajevima kada ne postoje takvi zahtjevi, sporazumi ili protokoli, revizor potiče menadžment banke i one koji su zaduženi za upravljanje bankom da pravodobno priopće pitanja koja bi, po revizorovoj prosudbi, mogla smjesta preokupirati bankovne supervizore.[8] Štoviše, čak i kada ne postoji izričit zahtjev, revizor razmatra priopćavanje takvih pitanja bankovnim supervizorima, ako to ne učini menadžment banke ili oni koji su zaduženi za upravljanje bankom. U takvim okolnostima revizor razmatra ima li zakonsku zaštitu kod takvog priopćavanja.

53. Primjeri vrsta drugih pitanja koje može uočiti revizor i koji mogu zahtijevati žurnu reakciju bankovnih supervizora su sljedeći:

- informacija koja ukazuje na propust ispunjavanja jednog od zahtjeva za bankovnu licencu;
- ozbiljan konflikt unutar tijela odlučivanja ili neočekivani odlazak menadžera na ključnoj funkciji;
- informacija koja može ukazivati na značajnu povredu zakona ili regulative ili bankinog statuta ili registracije;
- namjera revizora da odustane od revizije ili obustava obavljanja revizije; i
- značajne negativne promjene u rizicima poslovanja banke i mogući rizici pogoršavanja.

54. U mnogim državama vanjski revizor obavlja posebne poslove ili izdaje posebna izvješća u skladu s propisima ili na zahtjev bankovnog supervizora kako bi pripomogao supervizoru u obnašanju njegovih dužnosti. Te dužnosti mogu uključivati izvješćivanje o tome:

- jesu li ispunjeni uvjeti licence;
- jesu li primjereni sustavi održavanja računovodstvenih i ostalih evidencija i sustavi internih kontrola;

---

[8] Jasni zahtjevi u vezi s revizorovim priopćavanjem bankovnim supervizorima već su ustanovljeni u mnogim državama pomoću zakona, zahtjeva supervizora ili formalnog sporazuma ili protokola. To je od obostranog interesa za revizore i bankovne supervizore. U državama gdje nema takvih zahtjeva, bankovni supervizori i revizijska tijela potiču se da s tim u vezi razmotre pokretanje inicijative ili daju podršku odgovarajućim mjerama.

- je li banka koristila primjerenu metodu pri sastavljanju izvješća za bankovne supervizore i jesu li točne informacije uključene u ta izvješća, koja mogu sadržavati određene prikaze odnosa imovine prema obvezama ili druge zahtjeve u vezi s načelom opreznosti;
- je li organizacija prikladno temeljena na kriterijima koje propisuje supervizijsko tijelo;
- jesu li poštivani zakoni i regulative; i
- jesu li primjenjivane primjerene računovodstvene politike.

55. Bankovni supervizori, unutarnji i vanjski revizori surađuju međusobno kako bi doprinijeli da proces supervizije bude djelotvorniji i učinkovitiji. Suradnja optimalizira superviziju dok istodobno omogućava svakoj strani da se usredotoči na svoje odgovornosti. U nekim državama suradnja se temelji na periodičnim susretima supervizora, vanjskih i unutarnjih revizora.

Dodatni zahtjevi vanjskom revizoru radi doprinosa procesu supervizije

56. Supervizorov zahtjev vanjskom revizoru da pomogne u obavljanju određenih nadzornih zadataka treba se dati u jasno utvrđenom okviru koji je naveden u primjenjivom zakonu ili ugovoru između banke i supervizora. U nekim slučajevima ti zahtjevi mogu predstavljati odvojeni angažman. U tom se slučaju trebaju uspostaviti sljedeći kriteriji.

57. Prvo, osnovna odgovornost za dostavljanje potpunih i točnih informacija bankovnom supervizoru mora ostati na menadžmentu banke. Uloga je vanjskog revizora izvijestiti o tim informacijama ili o primjeni određenih postupaka. Kao takav, on ni na koji način ne preuzima na sebe odgovornost supervizora, već samo pomaže supervizoru u stvaranju učinkovitijih prosudbi o banci.

58. Drugo, uobičajen odnos vanjskog revizora i revidirane banke mora biti zaštićen. Ukoliko nema drugih zakonskih zahtjeva ili ugovornih sporazuma koji uređuju rad vanjskog revizora, cijeli protok informacija između bankovnog supervizora i revizora uobičajeno se usmjerava preko banke, osim u iznimnim okolnostima. Dakle, bankovni će supervizor tražiti od banke da dogovori dobivanje informacija koje supervizor zahtijeva od revizora i te će mu se informacije učiniti dostupnima preko banke. Svim sastancima vanjskog revizora i bankovnog supervizora prisustvovat će, osim kako je navedeno u prethodnim točkama 51 i 52, i predstavnici banke te će se zahtijevati odobrenje banke prije nego revizor uputi supervizoru kopije prepiski s menadžmentom i druga izvješća.[9]

[9] Mnoge banke bankovnim supervizorima izravno otpremaju kopije prepiski vanjskih revizora s menadžmentom i ostala posebna izvješća.

59. Treće, prije zaključivanja sporazuma bilo koje vrste s bankovnim supervizorom, vanjski revizor razmatra može li nastati neki sukob interesa. Ako može, tada to treba razriješiti na zadovoljavajući način prije početka rada, najčešće dobivanjem prethodnog odobrenja menadžmenta banke za izvršenje zadatka.

60. Četvrto, zahtjevi supervizora moraju biti točno određeni i jasno definirani u odnosu na tražene informacije. To znači da supervizor mora, što je bolje moguće, opisati standarde prema kojima se bankovno poslovanje može mjeriti kako bi mogao izvijestiti je li, ili nisu, oni i postignuti. Ako se, primjerice, traži informacija o kvaliteti zajmova, supervizor mora odrediti koji kriterij treba primijeniti prilikom razvrstavanja zajmova prema kategoriji rizika. Slično tome, potrebno je ostvariti određeni stupanj suglasnosti između bankovnog supervizora i vanjskog revizora u vezi s pojmom značajnosti kad god je to moguće.

61. Peto, zadaci koje bankovni supervizor postavlja pred vanjskog revizora trebaju biti u granicama revizorove kompetentnosti, u tehničkom i u praktičnom smislu. Od revizora se može, primjerice, tražiti da procijeni opseg izloženosti banke pojedinačnom zajmoprimcu ili državi. Međutim, bez jasnih i usko vezanih uputa, revizor neće biti u poziciji da prosudi je li prekomjeran neki određeni opseg izloženosti. Osim toga, revizije se provode u vremenskim razmacima, a ne neprekidno, pa nije razumno očekivati od vanjskog revizora da, povrh posla koji je nužan za obavljanje revizije, provede i cjelovito ocjenjivanje internih kontrola ili prati bankino poštivanje svih pravila supervizijskog tijela, osim kroz tekući program rada tijekom razdoblja.

62. Šesto, zadatak koji supervizor povjerava revizoru mora počivati na racionalnoj osnovi. To znači da, osim u iznimnim slučajevima, takav zadatak mora biti dopuna njegovu redovitom revizijskom poslu te da ga može izvesti ekonomičnije ili brže nego supervizor, ili zbog revizorovih specijalističkih vještina, ili zato da se tako otkloni udvostručenje posla.

63. Na kraju, neki aspekti povjerljivosti moraju se zaštititi, posebice povjerljivost informacija koje revizor dobije kroz svoje profesionalne odnose s drugim revizijskim klijentima, a koje su nedostupne banci ili javnosti.

64. Način na koji je moguće proširiti ulogu vanjskih revizora ovisi o prirodi okruženja nacionalnog nadzora. Primjerice, ako supervizor ima aktivan pristup s čestom i strogom inspekcijom, pomoć koja se može tražiti od vanjskog revizora bit će minimalna. Nasuprot tome, ako je kontrola supervizora manje izravna, zasnovana na analizi povratnih informacija dobivenih od menadžmenta banke, a ne na inspekciji, ili ako su resursi supervizora ograničeni, supervizor može imati znatne koristi od pomoći koju vanjski revizor može ponuditi izražavanjem uvjerenja za dobivene informacije.

65. U današnje vrijeme, međutim, mnoge države provode pristup supervizije koji sadrži elemente inspekcije i analize izvješćivanih informacija. Kako bankarstvo postaje sve

složenije, inspekcija se pokazuje sve zahtjevnijom u odnosu na resurse supervizije. Mnoga supervizijska tijela koja primjenjuju inspekciju na licu mjesta, prinuđena su sve više oslanjati se na povratna izvješća i tražiti pomoć od vanjskih revizora na onim područjima za koja je njihova osposobljenost posebno prikladna.

66. Tamo gdje su se supervizori do sada oslanjali isključivo na analizu povratnih informacija, utvrđeno je da je određeni stupanj ispitivanja na licu mjesta poželjan način zaštite. U tim se državama stoga supervizori znatno više nego prije oslanjaju na vanjske revizore kako bi im oni pomogli u izvršavanju određenih zadataka. (Vidjeti točku 54.)

67. U onim državama gdje već duže vrijeme postoje kontakti između vanjskih revizora i bankovnih supervizora izgrađeno je uzajamno povjerenje, a prošireno iskustvo dovelo je do toga da i jedna i druga strana imaju koristi od rada druge strane. Iskustva u tim državama pokazuju da sukobi interesa koje revizori mogu u načelu smatrati smetnjom bližoj suradnji sa supervizorima u praksi poprimaju sve manju važnost te ne predstavljaju prepreku plodonosnom dijalogu.

Potreba za neprekidnim dijalogom između bankovnih supervizora i revizijske profesije

68. Ako supervizori žele trajno imati koristi od rada vanjskih revizora, nužno je da imaju povjerenja u revizijsku profesiju u cjelini i s njome trebaju raspraviti trenutna područja od interesa za superviziju. To se može ostvariti kroz periodične rasprave na nacionalnoj razini između supervizijskih tijela i profesionalnih revizijskih tijela. Takve rasprave mogu se odnositi na područja od zajedničkog interesa. Od značajne pomoći revizorima u donošenju utemeljenih prosudbi bilo bi stjecanje, što je moguće boljeg, razumijevanja gledišta i saznanja supervizora o tim pitanjima. Tijekom takvih rasprava supervizori također trebaju dobiti priliku izraziti svoje poglede o računovodstvenim politikama i revizijskim standardima, općenito i posebno za određene revizijske postupke. To pomaže poboljšanju općih standarda revizija financijskih izvještaja banaka. Korisno bi bilo uključivanje bankarskih asocijacija u rasprave o nekim temama, primjerice, uključivanje voditelja funkcije unutarnje revizije, kako bi se osiguralo da su uzeta u obzir gledišta svih strana.

69. Rasprave između bankovnih supervizora i profesionalnih revizijskih tijela mogu se također korisno proširiti na neka bitna revizijska pitanja i aktualne računovodstvene probleme, poput odgovarajućih računovodstvenih tehnika za novo razvijene instrumente, kao i na druge aspekte financijskih inovacija i zaduživanja putem izdavanja vrijednosnih papira (sekuritizacija). Te rasprave mogu pomoći bankama u usvajanju najprimjerenijih računovodstvenih politika.

70. I supervizijska tijela i revizijska profesija zainteresirani su za postizanje ujednačenosti između banaka u njihovoj primjeni odgovarajućih računovodstvenih politika. Supervizijska tijela često su u položaju da, zbog svojih regulativnih ovlasti, mogu znatnije

utjecati na banke u ostvarenju ujednačenih politika, dok su vanjski revizori često u boljem položaju za praćenje i pregledavanje stvarne primjene takvih politika. Stoga, neprekidan dijalog između supervizorskih tijela i revizijske profesije može značajno doprinijeti harmonizaciji računovodstvenih standarda na nacionalnoj razini.

Ovu Međunarodnu smjernicu revizijske prakse 1004 "Odnos između supervizora banaka i vanjskih revizora banaka" Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koju je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u ožujku 2008. na engleskom jeziku u izvorniku pod nazivom 2008 Handbook of International Standards on Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements (ISBN 978-1-934779-06-4), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © ožujak 2008 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNA SMJERNICA REVIZIJSKE PRAKSE 1005

POSEBNA RAZMATRANJA U REVIZIJI MALIH POSLOVNIH SUBJEKATA

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	1-4
Obilježja malih poslovnih subjekata	5-18
Objašnjenje za primjenu Međunarodnih revizijskih standarda	19
Odgovornosti: MRevS 200-299	20-41
Planiranje: MRevS 300-399	42-53
Interne kontrole: MRevS 400-499	54-65
Revizijski dokazi: MRevS 500-599	66-101
Revizijski zaključci i izvješćivanje: MRevS 700-799	102-106
Dodatak 1: Objašnjenja za primjenu MRevS-ova kada revizor također priprema računovodstvene evidencije i financijske izvještaje malog poslovnog subjekta	
Dodatak 2: Gdje se mogu pronaći razmatranja za reviziju malog poslovnog subjekta	

Međunarodnu smjernicu revizijske prakse (International Auditing Practice Statement (IAPS)) 1005 "Posebna razmatranja u reviziji malih poslovnih subjekata" treba čitati u kontekstu "Predgovora Međunarodnim standardima kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, ostalih izražavanja uvjerenja i povezanih usluga" koji utvrđuje primjenu i ovlasti Međunarodnih smjernica revizijske prakse.

U rujnu 2009. godine u Odboru za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (International Auditing and Assurance Standards Bord – (IAASB)) dogovoreno je da će se revidirati Međunarodne smjernice revizijske prakse (MSRP-e) kako bi se uzeli u obzir Međunarodni revizijski standardi (MRevS-ovi) objavljeni u razdoblju od ožujka 1999. godine do ožujka 2003. godine te da će se u MRevS-ovima izdanima nakon ožujka 2003. godine, razmatranja u vezi s revizijom malih poslovnih subjekata uključivati u sadržaj tih MRevS-ova, kada god budu potrebna.

Upute sadržane u ovoj Smjernici povući će se kada revidirane verzije odnosnih MRevS-ova stupe na snagu.

U skladu s tim, upozoravaju se čitatelji da, osim na upute iz ove Smjernice, trebaju obratiti pozornost na posebna razmatranja za revizije malih poslovnih subjekata uključena u MRevS-ovima izdanima nakon ožujka 2003. godine.

Uvod

1. Međunarodni revizijski standardi sadrže osnovna načela i bitne postupke s pripadajućim uputama koji se primjenjuju u reviziji financijskih izvještaja svakog poslovnog subjekta neovisno o njegovoj veličini, pravnom obliku, strukturi vlasništva ili rukovođenja ili vrsta njegovih djelatnosti. Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB)[1] prepoznao je da mali poslovni subjekti stvaraju brojna specifična revizijska pitanja. Ova Smjernica ne ustanovljuje neke nove zahtjeve u vezi s revizijom malih poslovnih subjekata niti nekakva izuzimanja od zahtjeva iz MRevS-ova. Sve revizije malih poslovnih subjekata trebaju se obavljati sukladno MRevS-ovima.

2. Cilj je ove Smjernice opisati obilježja koja se uobičajeno pronalaze kod malih poslovnih subjekata te navesti kako ona mogu utjecati na primjenu MRevS-ova. Ova Smjernica uključuje:

   (a) razmatranje obilježja malih poslovnih subjekata; i

   (b) upute za primjenu MRevS-ova izdanih nakon ožujka 2003. godine u reviziji malih poslovnih subjekata.

3. Vlasnik-menadžer malog poslovnog subjekta često treba pomoć u pripremanju računovodstvenih evidencija i financijskih izvještaja. Odjeljak 8 IFAC-ovog Kodeksa profesionalne etike za profesionalne revizore[2] uređuje neovisnost pa revizori, koji razmatraju pružanje drugih usluga klijentima koji su mali poslovni subjekti, trebaju voditi računa o Kodeksu i nacionalnim zahtjevima za očuvanje neovisnosti. Dodatak ove Smjernice sadrži objašnjenja za primjenu MRevS-ova kada revizor također priprema računovodstvene evidencije i financijske izvještaje klijentima koji su mali poslovni subjekti.

4. Pri razmatranju vrsta i obujma uputa koje će se pružiti ovom Smjernicom, IAASB je za cilj imao osigurati razinu uputa koje će se u najvećoj mjeri moći primijeniti u svim revizijama malih poslovnih subjekata i pomoći revizoru u profesionalnom prosuđivanju u vezi s primjenom MRevS-ova. Međutim, podrobne upute proceduralne prirode nisu dane jer bi izdavanje takvih uputa moglo potkopati ispravno profesionalno prosuđivanje pri obavljanju revizije.

Obilježja malih poslovnih subjekata

5. Revizor svakog poslovnog subjekta primjenjuje revizijski pristup prema okolnostima koje vrijede za poslovni subjekt i angažman. Revizija malog poslovnog subjekta

---

[1] Izvornu Smjernicu sastavio je i izdao Odbor za međunarodnu revizijsku praksu (International Auditing Practices Committee (IAPC)). Od 1. travnja 2002. godine IAPC je zamijenjen Odborom za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB).

[2] Odjeljak 290 IFAC-ovog Kodeksa etike za profesionalnu etiku izdan je u lipnju 2005. godine.

razlikuje se od revizije velikog poslovnog subjekta po tome što dokumentacija može biti jednostavna jer su manji poslovni subjekti uobičajeno manje složeni i revizija se može obaviti korištenjem nekolicine pomoćnika.

6. Značenje pojma "mali poslovni subjekt" u tom kontekstu odnosi se, ne samo na veličinu poslovnog subjekta, nego i na njegove tipične kvalitativne karakteristike. Kvantitativni pokazatelji veličine poslovnog subjekta mogu uključivati zbrojeve bilance, prihod i broj zaposlenih, ali takvi pokazatelji nisu i jedini. Zbog toga nije moguće dati primjerenu definiciju malog poslovnog subjekta isključivo kroz kvantitativne veličine.

7. Za svrhe ove Smjernice, mali poslovni subjekt je svaki subjekt u kojemu:

   (a) postoji koncentracija vlasništva i rukovođenja u malom broju osoba (često u jednoj osobi[3]); i

   (b) može se također pronaći i jedno ili više od sljedećeg:

      (i) nekoliko izvora prihoda;

      (ii) nesofisticirano vođenje evidencija; ili

      (iii) ograničene interne kontrole s mogućnošću da menadžment zaobiđe kontrole.

8. Prethodno navedena kvalitativna obilježja nisu jedina niti su svojstvena isključivo malim poslovnim subjektima te mali poslovni subjekti ne moraju nužno imati sva ta obilježja. Za svrhe ove Smjernice, mali poslovni subjekti obično će imati obilježje navedeno pod (a) i jedno ili više obilježja uključena pod (b).

Koncentracija vlasništva i rukovođenja

9. Mali poslovni subjekti uobičajeno imaju nekoliko vlasnika, no često postoji samo jedan vlasnik. Vlasnik može zaposliti menadžera da rukovodi poslovnim subjektom ali je najčešće izravno svakodnevno uključen u vođenje poslovnog subjekta. Isto tako u slučaju malih neprofitnih organizacija i subjekata javnog sektora, iako postoji nekoliko osoba s formalnom odgovornošću zaduženih za poslovni subjekt, može biti tek nekolicina svakodnevno uključenih u rukovođenje poslovnim subjektom.

10. U ovoj se Smjernici pojam "vlasnik-menadžer" koristi za označavanje vlasnika poslovnih subjekata koji su uključeni u vođenje poslovnog subjekta na svakodnevnoj osnovi. Tamo gdje vlasnik nije svakodnevno uključen, pojam "vlasnik-menadžer" koristi se za označavanje i vlasnika i nekog menadžera unajmljenog za vođenje poslovnog subjekta.

---

[3] Riječ "osoba" podrazumijeva vlasništvo fizičke osobe, a ne drugog poslovnog subjekta. Za svrhe ove Smjernice, "malim poslovnim subjektom" može se ipak smatrati i neki poslovni subjekt u vlasništvu drugog subjekta ako vlasnik ima relevantna obilježja.

Nekoliko izvora prihoda

11. Mali poslovni subjekti često imaju ograničen raspon proizvoda ili usluga i posluju u jednoj ili ograničenom broju lokacija. Takva obilježja revizoru mogu učiniti lakšim stjecanje, bilježenje i održavanje poznavanja poslovnog subjekta, nego što bi to bilo u slučaju većeg poslovnog subjekta. U takvim se okolnostima može izravno primijeniti široki raspon revizijskih postupaka. Primjerice, ponekad se za analitičke postupke mogu koristiti učinkoviti modeli predviđanja. Analitički postupci mogu pružiti korisne dokaze, ponekad umanjujući potrebu za drugim dokaznim postupcima. Osim toga, u mnogim malim poslovnim subjektima česte su male računovodstvene populacije i lako ih je analizirati.

Nesofisticirano vođenje knjigovodstva

12. Mali poslovni subjekti trebaju voditi dostatne računovodstvene evidencije radi udovoljavanja relevantnim zakonskim ili regulatornim zahtjevima te ispunjavanja potreba poslovnog subjekta, uključujući potrebe za sastavljanje i reviziju financijskih izvještaja. Računovodstveni sustav stoga treba biti oblikovan kako bi osigurao razumno uvjerenje da:

    (a) sve transakcije i druge računovodstvene informacije koje su trebale biti evidentirane su stvarno i evidentirane;

    (b) postoji imovina i obveze koje su evidentirani u računovodstvenom sustavu i po ispravnim iznosima; i

    (c) će prijevara ili pogreška u obrađivanju računovodstvene informacije biti otkrivena.

13. Većina malih poslovnih subjekata, ako uopće i zapošljava, zapošljava nekoliko osoba koje su isključivo angažirane u vođenju evidencija. Posljedično tome, knjigovodstvena funkcija i računovodstvene evidencije često nisu sofisticirane. Vođenje evidencija može biti nevješto ili slabo što rezultira većim rizikom da financijski izvještaji mogu biti netočni ili nepotpuni. Mnogi mali poslovni subjekti koriste vanjske resurse za neka ili sva svoja vođenja evidencija.

14. Mali poslovni subjekti često smatraju primjerenim u osobnim računalima koristiti računovodstvene softverske pakete poznatih marki. Mnogi od tih paketa opsežno su testirani i potvrđeni te mogu, ako su pažljivo odabrani i primijenjeni, osigurati razumnu osnovu za pouzdani i troškovno učinkovit računovodstveni sustav.

Ograničene interne kontrole

15. Veličina i ekonomske okolnosti u malim poslovnim subjektima uzrokuju da sofisticirane interne kontrole često nisu ni potrebne ni poželjne. Činjenica da postoji svega nekolicina zaposlenika ograničava razmjer u kojemu je izvediva raspodjela dužnosti.

Međutim, čak i u vrlo malom poslovnom subjektu, za ključna područja može biti izvedivo uvesti određeni stupanj podjele dužnosti ili drugih oblika nesofisticiranih, ali učinkovitih kontrola. Nadzorne kontrole koje svakodnevno provodi vlasnik-menadžer mogu također imati značajan koristan učinak jer vlasnik-menadžer ima osobni interes u zaštiti imovine poslovnog subjekta, mjerenju njegove uspješnosti i kontroliranju njegovih aktivnosti.

16. Vlasnik-menadžer ima dominantan položaj u malom poslovnom subjektu. Jedna od osnovnih karakteristika rukovođenja malim poslovnim subjektom izravna je kontrola vlasnika-menadžera nad svim odlukama, uz mogućnost da osobno intervenira u svako doba te primjereno reagira na promijenjene okolnosti. Izvođenje tih kontrola može biti dopuna inače slabim postupcima interne kontrole. Primjerice, u slučaju gdje postoji ograničeno razdvajanje dužnosti u području nabave i plaćanja, interne su kontrole pojačane kada vlasnik-menadžer osobno potpisuje sve čekove. Kada vlasnik-menadžer nije uključen, veći je rizik da nastane prijevara ili pogreška koju počini zaposlenik te da ona ne bude otkrivena.

17. Iako manjak sofisticiranih internih kontrola sam po sebi ne ukazuje na povećani rizik prijevare ili pogreške, dominantni položaj vlasnika-menadžera može se zloupotrijebiti. Menadžmentovo zaobilaženje kontrola može imati značajan negativni učinak na okruženje kontrola u svakom poslovnom subjektu, vodeći k većem riziku menadžmentove prijevare ili značajnom pogrešnom prikazivanju u financijskim izvještajima. Primjerice, vlasnik-menadžer može narediti osoblju izvršenje isplate koja se inače ne bi obavila bez potkrjepljujuće dokumentacije.

18. Kakav će učinak na reviziju imati vlasnik-menadžer kao i mogućnost menadžerskog zaobilaženja internih kontrola, u velikoj mjeri ovisi o poštenju, stavovima i motivima vlasnika-menadžera. Kao i u svim drugim revizijama, revizor malog poslovnog subjekta nastupa s profesionalnim skepticizmom. Revizor ne pretpostavlja da vlasnik-menadžer nije pošten niti pretpostavlja neupitnu čestitost. To je važan čimbenik koji revizor treba razmotriti kada procjenjuje revizijski rizik, planira vrste i obujam revizijskog rada, ocjenjuje revizijske dokaze i procjenjuje pouzdanost menadžmentovih izjava.

Objašnjenje za primjenu Međunarodnih revizijskih standarda

19. Objašnjenja koja slijede pružaju upute za primjenu MRevS-ova u reviziji malih poslovnih subjekata. Te su upute dopuna, a ne zamjena, uputama sadržanim u mjerodavnim MRevS-ovima i vode računa o posebnim pitanjima relevantnim u reviziji malih poslovnih subjekata. Za određene zahtjeve MRevS-ova revizor razmatra MRevS na koji se oni odnose. Tamo gdje je MRevS načelno primjenjiv u reviziji financijskih izvještaja malih poslovnih subjekata te ne postoje posebni zahtjevi primjenjivi na reviziju malih poslovnih subjekata, nisu dane upute u vezi s tim MRevS-om.

MRevS 210: Uvjeti preuzimanja obveze revizije

20. U mnogo slučajeva vlasnici-menadžeri malih poslovnih subjekata nisu u potpunosti svjesni svojih odgovornosti ili onih odgovornosti koje imaju njihovi revizori. Podrobnije, vlasnici-menadžeri mogu odbijati odgovornost za financijske izvještaje, naročito kada su pripremanje financijskih izvještaja povjerili vanjskim sudionicima (tzv. *outsourcing*).

21. Jedna od svrha pisma o angažiranju jasno je priopćavanje odgovarajuće odgovornosti vlasnika-menadžera i revizora. Dodatak MRevS-a 210 sadrži primjer pisma o preuzimanju obveze revizije.

22. Točka 7 MRevS-a 210 navodi da u pismo o angažiranju revizor može željeti uključiti svoje očekivanje da dobije pisane potvrde u vezi s izjavama koje se daju u vezi s revizijom. MRevS 580 "Izjave menadžmenta" zahtijeva da revizor dobije dokaz da menadžment priznaje svoju odgovornost za fer prezentaciju financijskih izvještaja u skladu s relevantnim okvirom financijskog izvještavanja te da je odobrio financijske izvještaje. Ostali MRevS-ovi zahtijevaju određene posebne izjave. Revizor može razmotriti da u pismo o angažiranju uključi i najavu anticipiranih pitanja za koja će zahtijevati dobivanje izjave menadžmenta. To revizoru pruža mogućnost da na početku angažmana raspravi s vlasnikom-menadžerom razloge dobivanja takvih izjava te moguće učinke na revizorovo izvješće, ako se takve izjave ne bi dobile, što omogućava izbjegavanje problema koji bi mogao nastati kako se revizija bliži okončavanju. To će također pomoći revizoru da razmotri posljedice na reviziju i izvještavanje, ako vlasnik-menadžer ne može ili ne želi dati potrebne izjave.

23. U nekim slučajevima revizor može utvrditi da neće biti moguće dobiti dovoljne dokaze za formiranje mišljenja o financijskim izvještajima zbog manjkavosti koje mogu proizlaziti iz svojstava malog poslovnog subjekta. U takvim okolnostima, te kada je to dopušteno relevantnim zakonodavstvom, revizor može odlučiti da neće prihvati angažman ili da će se povući iz angažmana nakon njegova prihvaćanja. Alternativno, revizor može odlučiti nastaviti s angažmanom, ali izraziti mišljenje s rezervom ili se suzdržati od izražavanja mišljenja. Revizor treba uzeti u obzir točku 41 MRevS-a 700 "Revizorovo izvješće o financijskim izvještajima"[4] koja navodi da revizor uobičajeno neće prihvatiti revizijski angažman u kojem su uvjeti angažiranja takvi da revizor vjeruje kako postoji potreba za suzdržavanjem od izražavanja mišljenja.

MRevS 220: Kontrola kvalitete revizijskih poslova

24.-28. MRevS 220 "Kontrola kvalitete za revizije povijesnih financijskih informacija" izdan u veljači 2004. godine na snazi je za revizije financijskih informacija za razdob-

[4] MRevS 700 "Revizorovo izvješće o financijskim izvještajima" povučen je u prosincu 2006. godine kada je na snagu stupio MRevS 700 "Izvješće neovisnog revizora o cjelovitom skupu financijskih izvještaja opće namjene".

lja započeta 15. lipnja 2005. godine ili nakon tog datuma. Točke 24-28 ove Smjernice povučene su kada je na snagu stupio MRevS 220.

MRevS 230: Revizijska dokumentacija

29.-33. MRevS 230 "Revizijska dokumentacija" izdan u rujnu 2005. godine na snazi je za revizije financijskih informacija za razdoblja započeta 15. lipnja 2005. godine ili nakon tog datuma. Točke 29-33 ove Smjernice povučene su kada je na snagu stupio MRevS 230.

MRevS 240: Revizorova odgovornost da u reviziji financijskih izvještaja razmotri prijevare

34.-38. MRevS 240 izdan u veljači 2005. godine na snazi je za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta 15. prosinca 2004. godine ili nakon tog datuma. Točke 34-38 ove Smjernice povučene su kada je na snagu stupio MRevS 240.

MRevS 250: Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja

39. MRevS 250 zahtijeva da revizor stekne opće razumijevanje pravnog i regulatornog okvira kojemu je podložan poslovni subjekt. Osim onih zakona i regulative koji se izravno odnose na sastavljanje financijskih izvještaja, također mogu postojati zakoni i regulativa koji tvore pravni okvir za vođenje poslovnog subjekta i bitni su za sposobnost subjekta da vodi svoje poslovanje. Budući da većina malih poslovnih subjekata ima jednostavno poslovanje, zakonsko i regulatorno okruženje kojemu su podložni manje je složeno od okruženja u kojemu posluju veći poslovni subjekti s raznovrsnijim djelatnostima.

40. Čim revizor malog subjekta uoči neki relevantni zakon ili regulativu specifičnu za djelatnost poslovnog subjekta, ta se informacija evidentira kao informacija od trajne vrijednosti, smatra se dijelom poznavanja poslovnog subjekta te se pregledava i ažurira prema potrebi u narednim godinama.

MRevS 260: Komuniciranje o revizijskim pitanjima s onima koji su zaduženi za upravljanje

41. Točka 5 MRevS-a 260 zahtijeva da revizor odredi mjerodavne osobe koje su zadužene za upravljanje i s kojima komunicira o revizijskim pitanjima od interesa za upravljanje. Upravljačka struktura u malom poslovnom subjektu ne mora biti dobro definirana, ili oni koji su zaduženi za upravljanje mogu biti iste one osobe koje su zadužene za rukovođenje poslovnim subjektom. Također mogu uključivati supružnike ili drugu rodbinu koji ne moraju biti uključeni u nadzor ili kontrolu poslovnog subjekta na svakodnevnoj osnovi. Revizor utvrđuje kome su povjereni nadzor, kontrola i usmjeravanje malog subjekta.

MRevS 300: Planiranje revizije financijskih izvještaja

42.-43. MRevS 300 izdan u lipnju 2004. godine na snazi je za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta 15. prosinca 2004. godine ili nakon tog datuma. Točke 42 i 43 ove Smjernice povučene su kada je na snagu stupio MRevS 300.

MRevS 315: Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja

44.-46. MRevS 315 izdan u listopadu 2003. godine na snazi je za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta 15. prosinca 2004. godine ili nakon tog datuma. Točke 44-46 ove Smjernice povučene su kada je na snagu stupio MRevS 315.

MRevS 320: Značajnost u reviziji

47. Značajnost je definirana u Okviru za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja Odbora za međunarodne računovodstvene standarde na sljedeći način: "Informacija je značajna ako njezino izostavljanje ili krivo prikazivanje može utjecati na ekonomske odluke korisnika, donesene na temelju financijskih izvještaja. Značajnost ovisi o veličini stavke ili pogreške prosuđenoj u određenim okolnostima izostavljanja ili pogrešnog prikazivanja. Stoga značajnost više stvara granicu ili prijelomnu točku, nego što je primarno kvalitativno obilježje koje mora imati informaciju da bi bila korisna."

Etapa planiranja

47. Za svrhe planiranja revizije, obično je nužno procijeniti značajnost s kvantitativnog i kvalitativnog aspekta. Jedna od svrha te preliminarne prosudbe značajnosti jest ta da se pri određivanju strategije revizije pozornost revizora usmjeri na važnije stavke financijskih izvještaja. Budući da ne postoje službene objave o tome kako se značajnost treba procjenjivati s kvantitativnog aspekta, revizor u svakom pojedinom slučaju postupa s profesionalnim skepticizmom, vodeći računa o konkretnim okolnostima. Jedan od pristupa procjeni kvantitativne značajnosti primjena je postotka na ključne iznose u financijskim izvještajima kao što je:

- dobit ili gubitak prije poreza (ispravljen, ako je primjereno, za učinak svake abnormalne razine stavaka izdataka kao što su oni za primanja vlasnika-menadžera);
- prihod; ili
- zbroj bilance.

48. U slučaju malih poslovnih subjekata nacrt financijskih izvještaja često nije na raspolaganju revizoru prije započinjanja revizije. Kada je takav slučaj, revizor koristi najbolje informacije kojima se u to vrijeme raspolaže. Može se koristiti probna bilanca tekuće godine, ako je dostupna. Često je lakše dostupna procjena prihoda za tekuće razdoblje,

nego dobit (ili gubitak) ili zbroj bilance. Uobičajeni pristup u preliminarnoj prosudbi značajnosti jest izračunati značajnost na osnovi revidiranih financijskih izvještaja prethodne godine uz izmjene za poznate okolnosti u vezi s godinom koja se revidira.

49. Procjenjivanje značajnosti kao postotne vrijednosti financijskog rezultata prije oporezivanja može biti neprimjereno u slučajevima kada su prihodi i rashodi izjednačeni, ili gotovo izjednačeni, jer može rezultirati neodgovarajuće niskom razinom značajnosti te voditi k nepotrebno prekomjernim revizijskim postupcima. U takvim slučajevima, revizor može primijeniti metodu postotka, primjerice, na prihod ili zbrojeve bilance. Alternativno, značajnost se može procijeniti uzimajući u obzir procijenjenu razinu značajnosti u prethodnoj godini i srednje vrijednosti rezultata. Osim što razmatra značajnost na razini financijskih izvještaja kao cjeline, revizor razmatra i značajnost u vezi s pojedinim stanjima računa, vrstama transakcija i objavljivanjima.

Procjenjivanje značajnosti kada se ocjenjuju rezultati revizijskih postupaka

50. Neovisno o tome koja se osnovica koristila za procjenjivanje značajnosti u svrhu planiranja revizije, revizor ponovno procjenjuje značajnost kada ocjenjuje rezultate revizijskih postupaka. U tom ponovnom procjenjivanju u obzir se uzimaju konačne verzije nacrta financijskih izvještaja, uključujući sve dogovorene ispravke i informacije dobivene tijekom odvijanja revizije.

51. Iako se značajnost u etapi izvještavanja razmatra s kvantitativnog aspekta, ne postoji jasna razgraničavajuća vrijednost, već raspon vrijednosti na kojemu se zasniva revizorovo prosuđivanje. Za iznose iznad gornje vrijednosti raspona može se pretpostaviti da su značajni, dok se za iznose ispod donje granice raspona može smatrati da nisu značajni, iako se svaka pretpostavka može osporiti primjenom kvalitativnog aspekta značajnosti.

52. Osim toga, iako se planiranje revizije moglo temeljiti na kvantitativnoj procjeni značajnosti, u revizorovom će se mišljenju u obzir uzeti ne samo iznosi nego i kvalitativna svojstva neispravljenih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima.

MRevS 330: Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike

54.-65. MRevS 330 izdan u listopadu 2003. godine na snazi je za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta 15. prosinca 2004. godine ili nakon tog datuma. Točke 54-65 ove Smjernice povučene su kada je na snagu stupio MRevS 330.

MRevS 500: Revizijski dokaz

66.-70. MRevS 500 izdan u listopadu 2003. godine na snazi je za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta 15. prosinca 2004. godine ili nakon tog datuma. Točke 66-70 ove Smjernice povučene su kada je na snagu stupio MRevS 330.

MRevS 520: Analitički postupci

Analitički postupci u planiranju revizije

71. Revizor primjenjuje analitičke postupke u planiranju revizije. Vrste i razmjer analitičkih postupaka u planiranju revizije malog poslovnog subjekta mogu biti ograničeni pravodobnošću s kojom poslovni subjekt obrađuje transakcije i manjkom pouzdanih informacija u toj vremenskoj točki. Mali poslovni subjekti ne moraju imati periodične ili mjesečne financijske informacije koje bi se mogle koristiti u analitičkim postupcima u etapi planiranja. Kao zamjenu za to, revizor može obaviti kratak uvid u glavnu knjigu ili neku drugu takvu računovodstvenu evidenciju koja može biti na raspolaganju. U mnogim slučajevima moguće je da za tu svrhu neće postojati dokumentirane informacije pa revizor može dobiti potrebne informacije kroz raspravu s vlasnikom-menadžerom.

Analitički postupci kao dokazni postupci

72. Analitički postupci često mogu biti troškovno učinkovit način dobivanja dokaza potrebnih revizoru. Revizor procjenjuje kontrole nad pripremanjem informacija korištenih u primjenjivanju analitičkih postupaka. Kada su takve kontrole djelotvorne, revizor će imati veće povjerenje u pouzdanost informacija te stoga i u rezultate analitičkih postupaka.

73. Ponekad mogu biti učinkoviti neprofinjeni modeli predviđanja. Primjerice, tamo gdje je poslovni subjekt zaposlio poznati broj zaposlenika s fiksnim primanjima tijekom razdoblja, uobičajeno će biti moguće da revizor koristi te podatke za procjenjivanje s viskom točnošću ukupnih rashoda za plaće razdoblja te na taj način osigura revizijski dokaz za značajnu stavku financijskih izvještaja i smanji potrebu obavljanja detaljnih testova plaća. Uporaba opće priznatih tržišnih pokazatelja (poput profitnih marži za različite vrste djelatnosti) često se može djelotvorno koristiti u analitičkim postupcima za osiguranje dokaza koji potkrjepljuju razumnost evidentiranih stavki. Razmjer korištenja analitičkih postupaka u reviziji malog poslovnog subjekta može biti ograničen zbog neraspoloživosti informacija na kojima bi se temeljili analitički postupci.

74. Analitički postupci s predviđanjem često mogu biti učinkovit načini za testiranje potpunosti, pod uvjetom da se rezultati mogu predvidjeti s razumnim stupnjem preciznosti i pouzdanosti. Odstupanja od očekivanih rezultata mogu ukazivati na moguće propuste koji nisu bili otkriveni drugim dokaznim testovima.

75. Međutim, različite vrste analitičkih postupaka pružaju različite razine uvjerenja. Analitički postupci koji uključuju, primjerice, predviđanje ukupnog prihoda od iznajmljivanja zgrade s apartmanima, koji uzimaju u obzir najamninu, broj apartmana i stopu nepopunjenosti, mogu biti vrlo uvjerljiv izvor dokaza te mogu eliminirati potrebu

daljnjeg provjeravanja. Za razliku od toga, izračun i usporedba postotka bruto marže kao sredstva za potvrđivanje iznosa prihoda može biti manje uvjerljiv izvor dokaza, ali može pružiti korisnu potvrdu ako se koristi u kombinaciji s drugim revizijskim postupcima.

Analitički postupci kao dio općeg pregleda

76. Analitički postupci koji se uobičajeno obavljaju u toj etapi vrlo su slični onima koji bi se koristili u etapi planiranja revizije. Oni uključuju sljedeće:

    (a) uspoređivanje financijskih izvještaja tekućeg razdoblja s onima za prethodne godine;

    (b) uspoređivanje financijskih izvještaja s nekim planovima, prognozama ili očekivanjima menadžmenta;

    (c) pregledavanje trendova nekih važnih pokazatelja iz financijskih izvještaja;

    (d) razmatranje odražavaju li financijski izvještaji na odgovarajuć način promjene koje je revizor uočio u poslovnom subjektu; i

    (e) raspitivanje o neobjašnjivim ili neočekivanim obilježjima financijskih izvještaja.

MRevS 530: Revizijsko uzorkovanje i ostali načini testiranja

77. Postoje različite metode izbora stavki za testiranje, a revizorov izbor primjerene metode bit će vođen sagledavanjem pitanja učinkovitosti i djelotvornosti. Revizoru dostupni načini su:

    (a) izbor svih stavaka (100%-tno ispitivanje);

    (b) odabir određenih stavki, ili

    (c) revizijsko uzorkovanje.

78. Male populacije koje se uobičajeno susreću u malim poslovnim subjektima mogu omogućiti testiranje:

    (a) 100%-tne populacije; ili

    (b) 100%-tnog dijela neke populacije, primjerice, svih stavaka iznad zadanog iznosa, primjenjujući analitičke postupke na stanja populacije, ako su značajna.

79. Kada gore navedene metode dobivanja revizijskih dokaza nisu primijenjene, revizor razmatra korištenje postupaka koji uključuju revizijsko uzorkovanje. Kada revizor odluči koristiti revizijsko uzorkovanje, ista načela revizijskog uzorkovanja primjenjuju se u slučaju velikih i malih poslovnih subjekata. Revizor odabire stavke uzorka na način prema kojemu se može očekivati da je uzorak reprezentativan za populaciju.

MRevS 545: Revidiranje mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti

80. U skladu s točkom 4 MRevS-a 545, menadžment je odgovoran za obavljanja mjerenja fer vrijednosti i objavljivanja uključena u financijskim izvještajima. Također, menadžment je odgovoran za uspostavljanje postupka računovodstvenog i financijskog izvještavanja za određivanje mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti, odabiranje odgovarajućih metoda vrednovanja, identificiranje i odgovarajuće potkrjepljivanje svake značajne korištene pretpostavke, obavljanje vrednovanja i osiguravanje da su prezentiranja i objavljivanja fer vrijednosti u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja poslovnog subjekta.

81. U skladu s točkom 11 MRevS-a 545, u nekim slučajevima mjerenje fer vrijednosti, a time i postupak koji je menadžment ustanovio za određivanje fer vrijednosti, mogu biti jednostavni i pouzdani. Primjerice, pri određivanju fer vrijednosti utrživih vrijednosnih papira koje drži subjekt, menadžment se može pozvati na objavljene kotacijske cijene. Međutim, nekim mjerenjima fer vrijednosti svojstvena je veća složenost u odnosu na druge i stoga uključuju neizvjesnosti o nastanku budućih događaja ili njihovom ishodu pa se zato pretpostavke, koje mogu uključivati primjenu prosudbi, trebaju postavljati u samom postupku mjerenja.

82. Vlasnik-menadžer malog poslovnog subjekta ne mora imati znanje i iskustvo nužno za ispunjavanje odgovornosti u vezi mjerenja fer vrijednosti navedenih u točki 80, osim onih koje se temelje na objavljenim kotacijskim cijenama. Revizori shvaćaju da korištenje stručnjaka, kao što su neovisni procjenitelji, za malog poslovnog subjekta može predstavljati veliki trošak. Međutim, ako u danim okolnostima smatraju nužnim, revizori preporučuju vlasniku-menadžeru korištenje stručnjaka.

83. Svaka pomoć revizora može stvarati prijetnju neovisnosti revizora. Revizor treba voditi računa o točkama 8.171 do 8.176 Kodeksa[5] s uputama o uslugama procjene vrijednosti koje mogu stvarati prijetnje neovisnosti i mogućim mjerama zaštite koje se mogu razmatrati.

84. Točka 63 MRevS-a 545 zahtijeva da revizor treba pribaviti pisane izjave od menadžmenta u vezi s opravdanošću značajnih pretpostavki, uključujući i to odražavaju li one odgovarajuće menadžmentove namjere i mogućnosti provođenja određenih aktivnosti u ime subjekta, gdje je to značajno za mjerenje ili objavljivanje fer vrijednosti. Zbog razloga navedenih u točki 82, vlasnik-menadžer može imati mišljenje da nije moguće dati traženu izjavu. Odgovornost za obavljanje mjerenja fer vrijednosti i objavljivanja uključena u financijskim izvještajima ostaje na vlasniku-menadžeru. Ako vlasnik-menadžer odbije dati traženu izjavu, to predstavlja ograničavanje djelokruga i revizor izražava mišljenje s rezervom ili se suzdržava od izražavanja mišljenja.

---

[5] Vidjeti fusnotu 2.

MRevS 550: Povezane stranke

85. Značajne transakcije često se zaključuju između malog poslovnog subjekta i vlasnika-menadžera ili između malog poslovnog subjekta i poslovnih subjekata povezanih s vlasnikom-menadžerom. Mali poslovni subjekti rijetko imaju sofisticirane politike i kodekse za obavljanje transakcija s povezanim strankama. Transakcije s povezanim strankama u stvarnosti su redovita pojava kod malih poslovnih subjekata koje posjeduju i kojima upravljaju pojedinci ili obitelji. Nadalje, vlasnik-menadžer ne mora u potpunosti shvaćati definiciju povezane stranke, naročito tamo gdje se prema relevantnim računovodstvenim standardima smatra da su određeni odnosi oni koji predstavljaju odnose s povezanim strankama dok to drugi nisu. Priprema izjave menadžmenta u vezi s potpunošću objavljivanja može zahtijevati da revizor pruži neka objašnjenja za definiciju povezane stranke.

86. Revizor malog poslovnog subjekta uobičajeno obavlja dokazne postupke za identificirane povezane stranke i transakcije s povezanim strankama. Međutim, ako revizor procijeni niskim rizik neobjavljivanja transakcija s povezanim strankama, takvi dokazni postupci ne moraju biti opsežni. Revizor često djeluje kao revizor drugih poslovnih subjekata povezanih s malim poslovnim subjektom što može pomoći u identificiranju povezanih stranaka.

87. Revizorovo dubinsko poznavanje malog poslovnog subjekta može biti od pomoći u prepoznavanju povezanih stranaka, što će u većini slučajeva biti poslovni subjekti koje kontrolira vlasnik-menadžer. To poznavanje može također pomoći revizoru da procijeni jesu li nastale transakcije s povezanom strankom, a da one nisu priznate u računovodstvenim evidencijama subjekta.

MRevS 560: Događaji nakon datuma bilance

Naknadni događaji između datuma bilance i datuma revizorova izvješća

88. Nije uobičajeno od malih poslovnih subjekata zahtijevati izvještavanje ubrzo nakon kraja obračunskog razdoblja. Čest je slučaj da više vremena protekne između kraja razdoblja i datuma kada vlasnik-menadžer malog poslovnog subjekta odobri ili potpiše financijske izvještaje, nego što je to u slučaju velikih poslovnih subjekata. Zbog toga je u reviziji malih poslovnih subjekata često duže razdoblje koje treba obuhvatiti revizorovim postupcima za naknadne događaje, a u kojem se povećava mogućnost nastanka onih koji mogu utjecati na financijske izvještaje. MRevS 560 zahtijeva da revizor obavi postupke s ciljem obuhvaćanja cijelog razdoblja od kraja razdoblja do datuma revizorova izvješća.

89. Postupci s naknadnim događajima koje obavlja revizor malog poslovnog subjekta ovisit će o raspoloživim informacijama te naročito o razmjeru u kojemu su obavljena evidentiranja u računovodstvenim evidencijama nakon kraja razdoblja. Kada računovodstvene evidencije nisu ažurne i zapisnici sa sjednica nisu pripremljeni, relevantni postupci

mogu biti u obliku postavljanja upita vlasniku-menadžeru, bilježenja njegovih odgovora i pregledu bankovnih izvoda. Točka 5 MRevS-a 560 sadrži primjere nekih pitanja za koje može biti primjereno da ih revizor raspravi s vlasnikom-menadžerom.

90. Ovisno o okolnostima, revizor može smatrati da se pisanom izjavom trebaju obuhvatiti naknadni događaji. Ta se izjava obično datira s istim datumom kao i revizorovo izvješće i na taj način obuhvaća cijelo razdoblje nakon kraja razdoblja.

91. Upute za revizijske postupke u vezi s naknadnim događajima u razdoblju između odobrenja financijskih izvještaja i datuma revizorova izvješća, ako ih ima, sadržane su u ovoj Smjernici u dijelu koji se odnosi na MRevS 700 "Revizorovo izvješće o financijskim izvještajima".[6]

Naknadni događaji između datuma revizorova izvješća i datuma izdavanja financijskih izvještaja

92. Kada godišnja skupština slijedi neposredno nakon sastanka na kojem su odobreni ili potpisani financijski izvještaji, kao što je to slučaj u mnogim malim poslovnim subjektima, od revizora se ne traži neko posebno razmatranje za to razdoblje jer je tako kratko.

93. Ako revizor postane svjestan činjenica koje značajno utječu na financijske izvještaje, revizor razmatra trebaju li se financijski izvještaji mijenjati, raspravlja pitanja s menadžmentom i poduzima mjere koje su primjerene u danim okolnostima.

MRevS 570: Vremenska neograničenost poslovanja

94. Veličina poslovnog subjekta utječe na njegovu sposobnost da se odupre negativnim uvjetima poslovanja. Mali poslovni subjekti mogu brzo reagirati s ciljem iskorištavanja mogućnosti koje se pruže, ali im mogu manjkati rezerve za održavanje poslovanja.

95. MRevS 570 zahtijeva da revizor razmotri ima li događaja ili okolnosti koji mogu stvarati veliku dvojbu o sposobnosti poslovnog subjekta da nastavi vremenski neograničeno poslovati. Razmatranja od posebne važnosti za male poslovne subjekte uključuju rizik da banka i drugi vjerovnici prestanu podupirati poslovni subjekt, mogućnost gubitka važnog dobavljača, glavnog kupca ili ključnih zaposlenika te mogući gubitak prava poslovanja prema licenci, franšizi ili drugom pravnom sporazumu.

96. MRevS 570 daje upute za dodatne revizijske postupke koji mogu biti relevantni kada su uočeni događaji ili okolnosti koji mogu stvarati značajnu dvojbu o sposobnosti poslovnog subjekta da nastavi vremenski neograničeno poslovati. Takvi postupci mogu uključivati pregled dokumentacije kao što su izvještaji o novčanim tokovima i prognoze dobitka. U revizijama malih poslovnih subjekata, revizor uobičajeno ne očekuje da će pronaći detaljne prognoze relevantne za razmatranje vremenske neograničenosti poslo-

[6] Vidjeti fusnotu 4.

vanja. Usprkos tome, revizor raspravlja s vlasnikom-menadžerom o stanju u pogledu vremenske neograničenosti poslovanja te posebice o srednjoročnom i dugoročnom financiranju poslovnog subjekta. Revizor sagledava raspravu u kontekstu potkrjepljujuće dokumentacije i svog poznavanja poslovanja. Revizor traži pisanu izjavu od vlasnika-menadžera za pitanja koja se uoče kroz raspravu.

97. Tamo gdje se mali poslovni subjekt većinom financira kreditima vlasnika-menadžera, može biti važno da se ti izvori ne povlače. Primjerice, prolongiranje financijskih teškoća malog poslovnog subjekta može ovisiti o davanju prednosti kreditima vlasnika-menadžera umjesto kreditima banaka ili drugih financijskih institucija. U takvim okolnostima revizor pregledava primjerene dokumentarne dokaze za kredite vlasnika-menadžera. Kada subjekt ovisi o dodatnoj podršci vlasnika-menadžera, revizor razmatra mogućnost vlasnika-menadžera da ispuni obveze iz sporazuma o davanju podrške. Osim toga, revizor može tražiti pisanu izjavu kojom bi vlasnik-menadžer potvrdio svoje namjere ili stavove.

MRevS 580: Izjave menadžmenta

98. Točka 6 MRevS-a 580 navodi da, kada se izjave odnose na pitanja koja su značajna za financijske izvještaje, revizor:

    (a) traži potvrđujuće revizijske dokaze iz izvora unutar ili izvan subjekta;

    (b) ocjenjuje jesu li izjave menadžmenta razumne i dosljedne ostalim dobivenim revizijskim dokazima, uključujući druge izjave; i

    (c) razmatra može li se očekivati od osoba koje daju izjave da su dobro obaviještene o određenim pitanjima.

99. Točka 7 MRevS-a 580 navodi da izjave menadžmenta ne mogu biti zamjena za druge revizijske dokaze za koje revizor može razumno pretpostaviti da će mu biti na raspolaganju. Ako se takvi dokazi ne mogu pribaviti, to može predstavljati ograničenje djelokruga revizije i revizor razmatra posljedice za revizorovo izvješće. Međutim, u određenim okolnostima izjave menadžmenta mogu biti jedini revizijski dokaz za koji revizor može razumno očekivati da je dostupan.

100. U kontekstu određenih obilježja malih poslovnih subjekta, revizor može prosuditi da je primjereno pribaviti izjavu vlasnika-menadžera o potpunosti i točnosti računovodstvenih evidencija i financijskih izvještaja (primjerice, da su evidentirani svi prihodi). Takve izjave, same za sebe, ne tvore dostatne revizijske dokaze. Revizor procjenjuje izjave povezano s rezultatima drugih relevantnih revizijskih postupaka i svojim poznavanjem poslovanja i vlasnika-menadžera te razmatra je li u određenim okolnostima razborito očekivati da su dostupni drugi revizijski dokazi. Mogućnost nesporazuma između revizora i vlasnika-menadžera smanjuje se kada vlasnik-menadžer u pisanom obliku potvrdi svoje usmene izjave.

101. Zbog osobina malog poslovnog subjekta, vlasnik-menadžer može smatrati da nije moguće dati određenu izričitu izjavu. To posebice može biti slučaj za određene izjave iz MRevS-a 240, MRevS-a 545 i MRevS-a 570. (Vidjeti točke 84, 96 i 97 ove Smjernice.) Revizora se potiče da s vlasnikom-menadžerom raspravi razloge dobivanja takvih izjava i mogućeg učinka na revizorovo izvješće, ako se takve izjave ne bi dobile. Kao što je navedeno u točki 22 ove Smjernice, može biti korisno raspraviti te izjave s menadžmentom kada se dogovaraju uvjeti angažiranja.

MRevS 700: Izvješće neovisnog revizora o cjelovitom skupu financijskih izvještaja opće namjene

102.-105. MRevS 700 "Izvješće neovisnog revizora o cjelovitom skupu financijskih izvještaja opće namjene" i MRevS 701 "Modifikacije izvješća neovisnog revizora" izdani su u prosincu 2004. godine te su na snazi za revizijska izvješća datirana na 31. prosinca 2006. godine ili nakon tog datuma. Točke 102-105 ove Smjernice povučene su kada su stupili na snagu MRevS 700 i MRevS 701.

MRevS 720: Ostale informacije u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje

106. Revizor čita ostale informacije radi otkrivanja značajnih nedosljednosti u odnosu na revidirane financijske izvještaje. Primjeri ostalih informacija koje se često uključuju uz financijske izvještaje malog poslovnog subjekta su detaljno izvješće o prihodima i rashodima koje se često prilaže uz revidirane financijske izvještaje za svrhe oporezivanja, kao i izvješće menadžmenta.

Dodatak 1

Objašnjenja za primjenu MRevS-ova kada revizor također priprema računovodstvene evidencije i financijske izvještaje malog poslovnog subjekta

Ovaj je dodatak relevantan revizorima kojima zakonska i profesionalna pravila dopuštaju pripremanje računovodstvene evidencije i financijskih izvještaja malim poslovnim subjektima koji su njihovi revizijski klijenti. Prilikom pripremanja računovodstvenih evidencija i financijskih izvještaja revizor može steći korisne informacije o poslovnom subjektu i ciljevima, stilu rukovođenja i etici njihovih vlasnika-menadžera. Revizori također stječu detaljno poznavanje poslovnog subjekta koje im pomaže u planiranju i obavljanju revizije. Revizor ipak treba zapamtiti da ga pripremanje računovodstvenih evidencija i financijskih izvještaja za revizijskog klijenta, koji je mali poslovni subjekt, ne oslobađa od obveze pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza. Za primjenu MRevS-ova, revizoru koji priprema računovodstvene evidencije i financijske izvještaje za klijenta revizije koji je mali poslovni subjekt mogu biti relevantna niže navedena pitanja.

MRevS 210: Uvjeti preuzimanja obveze revizije

1. Tamo gdje je revizor pomagao u pripremanju financijskih izvještaja, vlasnik-menadžer malog poslovnog subjekta ne mora u potpunosti biti svjestan svojih zakonskih odgovornosti ili onih koje ima revizor. Vlasnik-menadžer može ne prihvaćati odgovornost za financijske izvještaje ili činjenicu da je revizija financijskih izvještaja u pravnom smislu potpuno različita od bilo koje druge usluge koju revizor pruža. Jedna od svrha pisma o angažiranju jest izbjeći svako takvo pogrešno shvaćanje.

2. U slučaju malog poslovnog subjekta može biti izvedivo spojiti uvjete angažiranja za reviziju i uvjete angažiranja za druge usluge u jedinstveno pismo o angažiranju.

MRevS 230: Dokumentacija

3. Kada revizor priprema računovodstvene evidencije ili financijske izvještaje za malog poslovnog subjekta, takve usluge nisu revizijski posao i zahtjevi MRevS-a 230[7] ne odnose se, primjerice, na dokumentiranje poslova obavljenog u pripremanju financijskih izvještaja.

4. Kada se utvrđuju politike čuvanja radne dokumentacije malog poslovnog subjekta, u obzir se mora uzeti da vlasnici-menadžeri često zahtijevaju kopije radne dokumenta-

[7] MRevS 230 "Dokumentacija" povučen je kada je na snagu stupio MRevS 230 "Revizijska dokumentacija". Novi je MRevS na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. lipnja 2006. godine ili nakon tog datuma.

cije koja sadrži računovodstvene informacije kako bi im pomogle u upravljanju. Točka 14 MRevS-a 230 navodi da je radna dokumentacija vlasništvo revizora. Iako se dijelovi ili izvadci iz radne dokumentacije, po slobodnom izboru revizora, mogu dati na raspolaganje, oni nisu zamjena za računovodstvene evidencije subjekta. Može biti korisno da se takvi zahtjevi u vezi s računovodstvenim evidencijama navedu u pismu o angažiranju.

MRevS 240: Revizorova odgovornost da u reviziji financijskih izvještaja razmotri prijevare

5. Revizor može steći saznanja o osobnom financijskom stanju vlasnika-menadžera i njegovom stilu života kroz pružanje drugih usluga malom poslovnom subjektu ili vlasniku-menadžeru. To poznavanje može poboljšati kvalitetu revizorove procjene inherentnog rizika prijevare. Neobjašnjiv zahtjev da se sastave financijski izvještaji ili da se dovrši revizija u nerazumno kratkom razdoblju može također ukazivati na povećani rizik nastanka prijevare ili pogreške.

MRevS 250: Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja

6. Većina poslovnih subjekata podliježe zahtjevima u vezi sa sastavljanjem financijskih izvještaja, uključujući i zahtjevima relevantnog zakonodavstva koje se odnosi na te subjekte. Revizorova stručnost na području računovodstva pomaže vlasniku-menadžeru da ima sigurnost kako će se ispuniti obveze koje nameće zakonodavstvo u vezi sa sastavljanjem financijskih izvještaja.

MRevS 300: Planiranje revizije financijskih izvještaja

7. Kada revizor priprema računovodstvene evidencije ili financijske izvještaje, opći plan revizije treba biti dovoljno fleksibilan kako bi se uzelo u obzir svako uočeno područje rizika i dokazi pribavljeni pri obavljanju tih usluga. Stoga, revizor malog poslovnog subjekta planira razmatrati saznanja stečena kroz pripremanje računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja tako da je ispravno koordiniran pristup dobivanja dokaza i da se može osigurati učinkovitost posla i troškova.

MRevS 315: Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja i MRevS 330: Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike

8. Prilikom pripremanja računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja, revizor može steći razumijevanje računovodstvenog sustava i sustava internih kontrola. Razmatra se postoje li određene interne kontrole koje revizor može htjeti procijeniti i testirati, a koje mogu utjecati na vrste, vremenski raspored i obujam dokaznih postupaka potrebnih u reviziji.

MRevS 500: Revizijski dokazi

9. Kada revizor malog poslovnog subjekta priprema računovodstvene evidencije ili financijske izvještaje, koristi profesionalnu prosudbu u razmatranju smanjuju li rezultati tih usluga revizijski posao nužan za potkrjepljivanje revizorova mišljenja. Pripremanje računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja rijetko će osigurati sve, a čak ne mora pružiti ikakve revizijske dokaze potrebne revizoru. Pobliže, te usluge uobičajeno neće pružiti više od nekog nužnog dokaza u vezi s potpunošću populacije ili vrijednosti po kojima su stavke iskazane u financijskim izvještajima. Međutim, revizijski dokazi često se mogu pribaviti istodobno kada se pripremaju računovodstvene evidencije ili financijski izvještaji. Određeni revizijski poslovi bit će uobičajeno potrebni, primjerice, za naplativost potraživanja, vrednovanje ili vlasništvo zaliha, knjigovodstvenu vrijednost dugotrajne materijalne imovine i ulaganja i potpunost obveza.

MRevS 520: Analitički postupci

10. U malim poslovnim subjektima gdje je revizor angažiran za pripremanje računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja, analitički postupci obavljeni u etapi planiranja revizije bit će učinkovitiji ako su navedene usluge okončane prije nego što je dovršeno planiranje revizije.

MRevS 540: Revizija računovodstvenih procjena

11. Iako je vlasnik-menadžer odgovoran za određivanje iznosa procjene koji treba biti uključen u financijske izvještaje, često se od revizora malog poslovnog subjekta traži da pomogne ili pruži savjet za pripremanje neke računovodstvene procjene. Pomažući u postupku stvaranja računovodstvene procjene, revizor istodobno pribavlja dokaze relevantne za ispunjavanje zahtjeva iz MRevS-a 540. Međutim, pomaganje u tom postupku revizora ne oslobađa obveze pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza u vezi s razumnošću i prikladnošću pretpostavki na kojima se temeljilo stvaranje procjena.

MRevS 545: Revidiranje mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti

12. Iako je vlasnik-menadžer odgovoran za mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti, od revizora malog poslovnog subjekta može se zatražiti da pomogne u postupku pripremanja mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti. Menadžment zadržava odgovornost za razumnost pretpostavki na kojima se temelji mjerenje i objavljivanje fer vrijednosti i, posljedično, revizor poduzima potrebne mjere kako bi pribavio izjavu da je menadžment suglasan s time i da potvrđuje svoju odgovornost.

13. Pomažući u postupku pripremanja mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti, revizor istodobno pribavlja dokaze relevantne za ispunjavanje zahtjeva iz MRevS-a 545. Međutim, pomaganje u tom postupku ne oslobađa revizora od obveze pribavljanja dostatnih i pri-

mjerenih revizijskih dokaza u vezi s razumnošću i prikladnošću pretpostavki na kojima se temeljilo utvrđivanje i objavljivanje fer vrijednosti.

MRevS 550: Povezane stranke

14. Kada procjenjuje rizik neobjavljenih transakcija s povezanim strankama, revizor razmatra pitanja nastala prilikom pripremanja računovodstvene evidencije ili financijskih izvještaja malog poslovnog subjekta, ili pomaganja u pripremanju porezne prijave za tvrtku i osobne za vlasnike, ili pregledavanjem tekućih računa vlasnika-menadžera.

15. Prethodno navedeno, sagledano zajedno s informacijama dobivenima raspravom s vlasnikom-menadžerom, pomaže u procjenjivanju rizika u tom području i može osigurati razumnu osnovu da se rizik procijeni niskim.

16. Takva pomoć i bliski odnosi između revizora i vlasnika-menadžera mogu pomoći u prepoznavanju povezanih stranaka, koje će u većini slučajeva biti poslovni subjekti koje kontrolira vlasnik-menadžer.

MRevS 570: Vremenska neograničenost poslovanja

17. U nekim malim poslovnim subjektima, od revizora se može tražiti da pomogne vlasniku-menadžeru u procjenjivanju vremenske neograničenosti poslovanja, ponekad i u pripremanju izvještaja o novčanim tokovima ili prognozama dobitka. U svim slučajevima vlasnik-menadžer ostaje odgovoran za svaku informaciju pripremljenu prema procjeni vremenske neograničenosti poslovanja (čak i kada revizor pomaže u njihovoj kompilaciji) i za razumnost pretpostavki na kojima se one temelje. U takvim okolnostima revizor poduzima potrebne mjere kako bi pribavio izjavu da je menadžment suglasan s tim i da potvrđuje svoju odgovornost.

MRevS 580: Izjave menadžmenta

18. U reviziji malog poslovnog subjekta posebice je važno da revizor dobije izjavu menadžmenta u kojoj vlasnik-menadžer potvrđuje svoju odgovornost za fer prezentaciju financijskih izvještaja. To je naročito nužno gdje je revizor pripremio financijske izvještaje, zbog opasnosti da revizorova uloga i odgovornost u vezi s financijskim izvještajima budu pogrešno shvaćene. Kako bi se osigurala suvislost izjave, revizor razmatra potrebu da se ta pitanja objasne menadžmentu prije nego što sama izjava bude dobivena.

Dodatak 2

Gdje se mogu pronaći razmatranja za reviziju malog poslovnog subjekta

Tabela koja slijedi sadrži popis MRevS-ova u kojima je IAASB (i njegov prethodnik IAPC) pripremio razmatranja za reviziju malog poslovnog subjekta i pokazuje gdje se ta razmatranja mogu pronaći.

MRevS	Naziv	Gdje se mogu pronaći razmatranja za reviziju malog poslovnog subjekta
210	Uvjeti preuzimanja obveze revizije	MSRP 1005
220	Kontrola kvalitete za revizije povijesnih financijskih informacija	MRevS 220, na snazi za revizije financijskih informacija za razdoblja započeta 15. lipnja 2005. godine ili nakon tog datuma.
230	Revizijska dokumentacija	MRevS 230, na snazi za revizije financijskih informacija za razdoblja započeta 15. lipnja 2005. godine ili nakon tog datuma.
240	Revizorova odgovornost da u reviziji financijskih izvještaja razmotri prijevare	MRevS 240, na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta 15. prosinca 2004. godine ili nakon tog datuma.
250	Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja	MSRP 1005
260	Komuniciranje o revizijskim pitanjima s onima koji su zaduženi za upravljanje	MSRP 1005
300	Planiranje revizije financijskih izvještaja	MRevS 300, na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta 15. prosinca 2004. godine ili nakon tog datuma.
315	Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja	MRevS 315, na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta 15. prosinca 2004. godine ili nakon tog datuma.
320	Značajnost u reviziji	MSRP 1005
330	Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike	MRevS 300, na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta 15. prosinca 2004. godine ili nakon tog datuma.

MRevS	Naziv	Gdje se mogu pronaći razmatranja za reviziju malog poslovnog subjekta
500	Revizijski dokazi	MRevS 500, na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta 15. prosinca 2004. godine ili nakon tog datuma.
520	Analitički postupci	MSRP 1005
530	Revizijsko uzorkovanje i ostali načini testiranja	MSRP 1005
545	Revidiranje mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti	MSRP 1005
550	Povezane stranke	MSRP 1005
560	Događaji nakon datuma bilance	MSRP 1005
570	Vremenska neograničenost poslovanja	MSRP 1005
580	Izjave menadžmenta	MSRP 1005
700 i 701	Revizorovo izvješće o financijskim izvještajima	MRevS 700 "Izvješće neovisnog revizora o cjelovitom skupu financijskih izvještaja opće namjene" i MRevS 701 "Modifikacije izvješća neovisnog revizora". Na snazi su za revizijska izvješća datirana na 31. prosinca 2006. godine ili nakon tog datuma.
720	Ostale informacije u dokumentima koje sadrže revidirane financijske izvještaje	MSRP 1005

Ovu Međunarodnu smjernicu revizijske prakse 1005 "Posebna razmatranja u reviziji malih poslovnih subjekata" Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koju je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u ožujku 2008. na engleskom jeziku u izvorniku pod nazivom 2008 Handbook of International Standards on Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements (ISBN 978-1-934779-06-4), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © ožujak 2008 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNA SMJERNICA REVIZIJSKE PRAKSE 1006
REVIZIJE FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA BANAKA

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	1-8
Revizijski ciljevi	9-11
Dogovaranje uvjeta angažmana	12-14
Planiranje revizije	15-55
Interne kontrole	56-70
Izvođenje dokaznih postupaka	71-100
Izvještavanje o financijskim izvještajima	101-103
Dodatak 1: Rizici i pitanja u pogledu prijevara i ilegalnih djelovanja	
Dodatak 2: Primjeri razmatranja internih kontrola i dokazni postupci za dva područja bankarskog poslovanja	
Dodatak 3: Primjeri financijskih informacija, pokazatelja i indikatora uobičajeno korištenih u analizama financijskih stanja i rezultata banaka	
Dodatak 4: Rizici i pitanja u pokroviteljstvu vrijednosnica i brokerskim uslugama vrijednosnicama	
Dodatak 5: Rizici i pitanja u privatnom bankarstvu i upravljanju imovinom	
Pojmovnik i referentni materijali	

Međunarodnu smjernicu revizijske prakse (International Auditing Practice Statement (IAPS)) 1006 "Revizije financijskih izvještaja banaka" treba čitati u kontekstu "Predgovora Međunarodnim standardima kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, ostalih izražavanja uvjerenja i povezanih usluga" koji utvrđuje primjenu i ovlasti Smjernica međunarodne revizijske prakse. Ova Međunarodna smjernica revizijske prakse (MSRP) pripremljena je od strane Međunarodnog odbora za praksu (IAPC) Međunarodnog udruženja računovođa. Bankarski pododbor IAPC-a uključivao je promatrače iz Bazelskog odbora za superviziju banaka.[1] Dokument je odobren za objavljivanje od strane IAPC-a na sastanku u listopadu 2001. godine. Temelji se na MRevS-ovima koji su bili na snazi na dan 1. listopada 2001. godine.

[1] Bazelski odbor za superviziju banaka ("The Basle Supervisors Committee") je odbor tijela nadležnih za superviziju banaka koji su osnovali guverneri središnjih banaka Grupe deset država (G-10) 1975. godine. On se sastoji od predstavnika tijela nadležnih za superviziju banaka i središnjih banaka iz Belgije, Kanade, Francuske, Njemačke, Italije, Japana, Luksemburga, Nizozemske, Španjolske, Švedske, Švicarske, Velike Britanije i Sjedinjenih Američkih Država. Odbor se obično sastaje u Banci za međunarodne namire u Baselu, gdje je smješteno i njegovo stalno Tajništvo.

Uvod

1. Svrha je ove Smjernice dati praktičnu podršku revizorima i promovirati dobru praksu u primjeni Međunarodnih revizijskih standarda (MRevS-ova) u reviziji financijskih izvještaja banaka. Međutim, namjera joj nije biti potpuna lista procedura i praksi koje se koriste u takvoj reviziji. U provođenju revizije u skladu s MRevS-ovima revizor ispunjava sve zahtjeve MRevS-ova.

2. U mnogim zemljama supervizori banaka zahtijevaju da revizori izvijeste regulatora o odgovarajućim događajima ili da supervizorima banaka izrađuju redovna izvješća, uz revizorsko izvješće o financijskim izvještajima banaka. Ova Smjernica ne bavi se takvim izvještajima, čiji zahtjevi često značajno variraju između zemalja. Ova materija je detaljnije razmatrana u MSRP-i 1004 "Odnos između supervizora banaka i vanjskih revizora banaka".

3. Za potrebe ove Smjernice, banka je tip financijske institucije čija je primarna aktivnost prikupljanje depozita i kredita za svrhu plasiranja i investiranja te koja je priznata kao banka od strane regulativnih tijela u bilo kojoj zemlji u kojoj posluje. Postoje brojne druge vrste subjekata koji obavljaju slične funkcije, primjerice, stambene štedionice, kreditne unije, prijateljska društva, štedne i kreditne udruge i štedne institucije. Naputci u ovoj Smjernici primjenjivi su na revizije financijskih izvještaja koji pokrivaju bankarske aktivnosti koje provode navedeni subjekti. Također, primjenjuje se na revizije konsolidiranih financijskih izvještaja koji uključuju rezultate bankarskih aktivnosti poduzetih od strane bilo koje članice grupe. Ova Smjernica razmatra tvrdnje u pogledu bankarskih aktivnosti u financijskim izvještajima subjekata te da bi indicirala koje tvrdnje u bankinim financijskim izvještajima uzrokuju posebne poteškoće i zašto. Ovo iziskuje pristup baziran na elementima financijskih izvještaja. Međutim, prilikom prikupljanja revizijskog dokaza koji potkrjepljuje tvrdnje u financijskim izvještajima, revizor često poduzima procedure temeljem vrste aktivnosti koje subjekt obavlja i načina na koji te aktivnosti utječu na tvrdnje financijskih izvještaja.

4. Banke uobičajeno poduzimaju čitav niz aktivnosti. Međutim, većina banaka uobičajeno se bavi osnovnim aktivnostima prikupljanja depozita, posudbe, plasiranja, namire, trgovanja i poslovanja riznice. Osnovna je svrha ove Smjernice pružiti smjernice o implikacijama na reviziju temeljem takvih aktivnosti. Nadalje, ova Smjernica pruža limitirane naputke u pogledu pokroviteljstva vrijednosnica i brokerskih usluga vrijednosnicama i upravljanja imovinom, što su aktivnosti na koje revizori financijskih izvještaja banaka često nailaze. Banke tipično poduzimaju takve aktivnosti uključujući derivativne financijske instrumente. Ova Smjernica daje naputke o revizijskim implikacijama takvih aktivnosti kada su one dio trgovanja i poslovanja riznice banke. MSRP 1012 "Revidiranje derivativnih financijskih instrumenata" daje naputke o takvim aktivnostima kada banka posjeduje derivative kao krajnji korisnik.

5. Ova Smjernica namjerava naglasiti rizike koji su jedinstveni za bankarske aktivnosti. Postoje mnoga područja povezana s revizijom koje banke dijele s ostalim trgovačkim društvima. Od revizora se očekuje dostatno razumijevanje takvih područja i iako takva područja mogu utjecati na revizorski pristup ili mogu imati značajan utjecaj na financijske izvještaje banke, ova Smjernica ih ne obrađuje. Ova Smjernica općenito opisuje aspekte bankarskog poslovanja s kojima revizor postaje upoznat prije revidiranja financijskih izvještaja banka. Nije joj namjera opisati bankarsko poslovanje. Posljedično, ova Smjernica sama za sebe ne pruža revizoru dovoljno osnovnog znanja za revidiranje financijskih izvještaja banaka. Međutim, naglašava područja gdje je potrebno imati osnovno znanje. Revizor nadopunjuje naputke u ovoj Smjernici primjerenim referentnim materijalima i oslanja se na posao stručnjaka, gdje je potrebno.

6. Banke imaju sljedeće karakteristike koje ih općenito razlikuju od većine ostalih trgovačkih društava:

   - Imaju skrbništvo nad velikim brojem monetarnih stavki, uključujući novac i ugovorne instrumente, čija fizička sigurnost mora biti nadgledana tijekom prijenosa i tijekom pohrane. Također imaju skrbništvo i kontrolu nad ugovornim instrumentima i ostalom imovinom koja je spremna za prijenos u elektroničkom obliku. Karakteristike likvidnosti tih stavki čine banke osjetljivima na zloupotrebu i prijevare. Banke stoga trebaju uspostaviti formalne operativne procedure, dobro definirane limite za individualnu diskreciju i rigorozan sustav internih kontrola.

   - Često su angažirane u transakcijama koje su inicirane u jednom zakonodavstvu, evidentirane u drugom zakonodavstvu, i kojima se upravlja opet u drugom zakonodavstvu.

   - Posluju s vrlo visokom polugom (tj. pokazatelj kapitala u odnosu na ukupnu imovinu je nizak), što povećava osjetljivost banke na nepovoljne ekonomske događaje i povećava rizik stečaja.

   - One posjeduju imovinu čija se vrijednost može rapidno mijenjati i čiju vrijednost može biti teško odrediti. Posljedično, relativno malo smanjenje vrijednosti imovine može imati značajan efekt na kapital, i potencijalno na regulativnu solventnost.

   - Općenito pribavljaju značajan iznos financiranja iz kratkoročnih depozita (bilo osiguranih ili neosiguranih). Gubitak povjerenja depozitara u solventnost banke može brzo rezultirati krizom likvidnosti.

   - Imaju fiducijarne dužnosti u pogledu imovine koju čuvaju, a koja pripada drugima. To može uzrokovati nastajanje obveza zbog gubitka povjerenja. Stoga moraju uspostaviti operativne procedure i interne kontrole dizajnirane na način kojim se osigurava tretiranje takve imovinu jedino u skladu s uvjetima pod kojima je imovina prenesena banci.

- Uključene su u velik broj i vrste transakcija čija vrijednost može biti značajna. To obično zahtjeva kompleksno računovodstvo i sustav internih kontrola te široku upotrebu informacijske tehnologije (IT).
- Obično posluju putem mreže poslovnica i odjela koji su zemljopisno disperzirani. To obično uključuje značajnu disperziju ovlasti i disperzirano računovodstvo i kontrolne funkcije, s posljedičnim poteškoćama u održavanju ujednačenih operativnih praksi i računovodstvenih sustava, pogotovo kada mreža poslovnica prelazi nacionalne granice.
- Transakcije često mogu biti direktno inicirane i provedene od strane klijenta bez intervencije djelatnika banke, primjerice putem interneta ili bankomata (ATM).
- Često preuzimaju značajne obveze bez inicijalnog prijenosa sredstava, osim u određenim slučajevima plaćanja naknada. Ove potencijalne obveze mogu uključivati jedino vanbilančna knjiženja. Posljedično, njihovo postojanje teško može biti utvrditi.
- Regulirane su od strane državnih tijela, čiji regulativni zahtjevi često utječu na računovodstvene principe koje banke slijede. Nepoštivanje regulativnih zahtjeva, primjerice, zahtjeva za kapitalnom adekvatnošću, može imati implikacije na financijske izvještaje banke ili objave u istima.
- Klijentski odnos koji revizor, asistenti, ili revizorsko društvo mogu imati s bankom, može utjecati na revizorovu neovisnost na drugačiji način nego što bi utjecao klijentski odnos s drugim organizacijama.
- Općenito imaju ekskluzivan pristup sustavima kliringa i namire čekova, prijenosa sredstava, transakcija u stranim valutama, itd.
- Integralni su dio nacionalnih i međunarodnih klirinških sustava, ili su s njima povezane, i posljedično, mogu uzrokovati sistemski rizik zemlje u kojoj posluju.
- Mogu izdavati i trgovati kompleksnim financijskim instrumentima, od kojih neki trebaju biti evidentirani po fer vrijednosti u financijskim izvještajima. Stoga trebaju uspostaviti prikladne procedure vrednovanja i upravljanja rizicima. Efikasnost navedenih procedura ovisi o primjerenosti metodologija i matematičkih modela koji su odabrani pristupu pouzdanih tekućih i povijesnih tržišnih informacija te održavanju integriteta podataka.

7. Posebna revizorska razmatranja proizlaze u revizijama banaka radi:

- posebne prirode rizika povezanih s transakcijama koje sklapaju banke;
- skale bankarskog poslovanja i rezultirajućih značajnih izloženosti koje mogu nastati u kratkom razdoblju;
- značajne ovisnosti o IT-u u obrađivanju transakcija;

- efekata regulative u različitim zakonodavstvima u kojima posluju; i
- kontinuiranog razvoja novih proizvoda i bankarskih praksi, koji ne moraju biti popraćeni s odgovarajućim razvojem računovodstvenih principa ili internih kontrola.

8. Ova je Smjernica organizirana kao razmatranje različitih aspekata revizije banke, pri čemu je naglasak stavljen na stvari koje su posebne ili od posebnog značaja u takvim revizijama. Dodaci koji sadrže sljedeće primjere priloženi su u ilustrativne svrhe:

   (a) tipični signalizirajući znakovi prijevara u bankarskom poslovanju;

   (b) tipične interne kontrole, testovi kontrola i dokazni revizijski postupci za dva glavna poslovna područja banke – poslove riznice i trgovanja i kreditne aktivnosti;

   (c) financijski pokazatelji koji se uobičajeno koriste u analizi financijskog stanja i rezultata banke; i

   (d) rizici i pitanja u poslovanju vrijednosnicama, privatnom bankarstvu i upravljanju imovinom.

Revizijski ciljevi

9. MRevS 200 "Ciljevi i opća načela revizije financijskih izvještaja" navodi:

   Cilj revizije financijskih izvještaja jest omogućiti revizoru izražavanje mišljenja o tome jesu li financijski izvještaji u svim značajnim odrednicama pripremljeni u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

10. Cilj je revizije financijskih izvještaja banke, obavljene u skladu s MRevS-ovima, stoga omogućiti revizoru izražavanje mišljenja o financijskim izvještajima banke, koji su pripremljeni u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

11. Revizijsko izvješće navodi okvir financijskog izvještavanja koji je korišten u pripremi financijskih izvještaja banke (uključujući identifikaciju zemlje porijekla okvira financijskog izvještavanja, kada Međunarodni računovodstveni standardi nisu primijenjeni okvir). Kada se izvještavanje o financijskim izvještajima banke priprema za potrebe druge zemlje od one po čijim je propisima banka osnovana, revizor razmatra da li financijski izvještaji sadrže primjerene objave o primijenjenom okviru financijskog izvještavanja. Točke 101-103 ove Smjernice razmatraju revizijsko izvješće u više detalja.

Dogovaranje uvjeta angažmana

12. Kako je navedeno u MRevS 210 "Uvjeti preuzimanja obveze revizije":

    Pismom o preuzimanju obveze revizor dokumentira i potvrđuje prihvaćanje svojeg imenovanja, cilj i djelokrug revizije, opseg odgovornosti prema klijentu te oblik bilo kojeg izvješća.

13. Točka 6 navodi neke karakteristike koje su jedinstvene bankama te navodi područja gdje revizor i asistenti mogu trebati posebne vještine. U razmatranju ciljeva i opsega revizije i opsega revizorskih odgovornosti, revizor razmatra vlastite vještine i kompetencije te vještine i kompetencije svojih asistenata za provođenje angažmana. Pri tome, revizor razmatra sljedeće faktore:

    - potrebu za dovoljnim iskustvom u aspektima bankarstva, relevantnim za reviziju poslovnih aktivnosti banke;
    - potrebu za iskustvom u kontekstu IT sustava i komunikacijskih mreža koje banka koristi; i
    - primjerenost resursa ili dogovora među društvima o obavljanju potrebnih revizijskih procedura na nizu domaćih i međunarodnih lokacija banke na kojima se može pojaviti potreba.

14. Uz opće faktore navedene u MRevS-u 210, kada izdaje ugovor, revizor razmatra sljedeće, uključujući komentare:

    - Upotrebu i izvore specijalističkih računovodstvenih principa, s posebnim naglaskom na:
        - bilo kakvim zahtjevima navedenima u zakonu ili propisima primjenjivima na banke,
        - objavama supervizora banaka i ostalih regulativnih tijela,
        - objavama relevantnih profesionalnih računovodstvenih tijela, primjerice Odbora za međunarodne računovodstvene standarde,
        - objavama Bazelskog odbora za superviziju banaka, i
        - praksama u industriji.
    - Sadržaj i format revizijskog izvješća o financijskim izvještajima i bilo koji izvještaji za posebne namjene koji se zahtijevaju od revizora kao dodatak uz izvješće o financijskim izvještajima. Navedeno uključuje referiraju li se takvi izvještaji na primjenu regulativnih ili ostalih računovodstvenih principa za posebne namjene, ili objašnjavaju procedure poduzete posebno kako bi se ispunili regulativni zahtjevi.
    - Prirodu bilo kojih posebnih komunikacijskih zahtjeva ili protokola koji mogu postojati između revizora i supervizora banaka i ostalih regulativnih tijela.
    - Pristup revizijskim radnim papirima koji se može dati supervizorima banaka, kada takav pristup može biti zatražen zakonom, i prethodni pristanak banke takvom pristupu.

Planiranje revizije

Uvod

15. Plan revizije, između ostalog, uključuje:

- stjecanje razumijevanja poslovanja subjekta i upravljačke strukture, stjecanje razumijevanja računovodstvenih sustava i sustava internih kontrola, uključujući upravljanje rizicima te funkcije interne revizije;
- razmatranje očekivane procjene inherentnog i kontrolnog rizika, tj. rizika da će značajne pogreške nastati (inherentni rizik) i rizika da sustav internih kontrola banke neće pravovremeno spriječiti ili otkriti i ispraviti takve pogreške (kontrolni rizik);
- određivanje prirode, vremena te opsega revizijskih procedura koje će se obaviti; i
- razmatranje pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja u pogledu mogućnosti subjekta da nastavi s poslovanjem u doglednoj budućnosti, koje obuhvaća razdoblje koje menadžment koristi pri donošenju svoje procjene prema okviru financijskog izvještavanja. Ovo razdoblje je uobičajeno razdoblje od godine dana od datuma bilance.

Razumijevanje poslovanja

16. Prilikom stjecanja razumijevanja poslovanja banke od revizora se zahtjeva razumijevanje:

- korporativne upravljačke strukture banke;
- ekonomskog i zakonskog okruženja važećeg u glavnim zemljama u kojima banka posluje; i
- tržišnih uvjeta koji postoje u svakom značajnom sektoru u kojem banka posluje.

17. Korporativno upravljanje predstavlja posebno važnu ulogu u bankama; mnogi regulatori propisuju zahtjeve bankama za uspostavljanje efektivne strukture korporativnog upravljanja. Sukladno tome, revizor mora razumjeti strukturu korporativnog upravljanja banke te kako oni koji su zaduženi za upravljanje obavljaju svoje dužnosti nadzora, kontrole i upravljanja bankom.

18 Isto tako, revizor treba steći i održavati dobro radno razumijevanje proizvoda i usluga koje banka nudi. Pri stjecanju i održavanju tog znanja, revizor je upoznat s raznim varijacijama osnovnih depozita, kredita i usluga riznice koje se nude i nastavljaju s razvojem od strane banke kao odgovor na tržišne uvjete. Revizor stječe razumijevanje prirode ponuđenih usluga kroz instrumente kao što su akreditivi, akcepti, kamatni terminski poslovi, tečajni terminski poslovi te swap poslovi, opcije i drugi slični instrumenti kako bi razumio inherentne rizike te s njima povezane revizijske i računovodstvene implikacije i implikacije na objave.

19 Ako banka koristi uslužne organizacije za obavljanje osnovnih usluga ili aktivnosti, kao što su namira novca i vrijednosnica, aktivnosti podrške (engl. *back office*) ili usluge interne revizije, odgovornost za postupanje u skladu s pravilima i regulativom i dobrim internim kontrolama ostaje na osobama zaduženima za upravljanje i menadžmentu banke koji koristi vanjske usluge. Revizor razmatra pravna i zakonska ograničenja te mora razumjeti kako menadžment i ostali odgovorni za upravljanje nadziru posluje li sustav internih kontrola (uključujući internu reviziju) efektivno. MRevS 402 "Revizijska razmatranja poslovnih subjekata koji koriste uslužne organizacije" daje dodatne upute o ovom predmetu.

20. Postoji čitav niz rizika povezanih s bankarskim aktivnostima, koji su, iako nisu jedinstveni za bankarstvo, značajni utoliko što oblikuju bankarsko poslovanje. Revizor stječe razumijevanje prirode ovih rizika i kako banka njima upravlja. Ovo razumijevanje omogućuje revizoru procjenu nivoa inherentnih i kontrolnih rizika povezanih s različitim aspektima bankarskog poslovanja i određivanje prirode, vremenskog okvira i opsega revizijskih procedura.

Razumijevanje prirode bankarskih rizika

21. Rizici povezani s bankarskim aktivnostima mogu se općenito kategorizirati kao:

Rizik zemlje:	Rizik da strani klijenti i ugovorne strane neće podmiriti svoje obveze zbog gospodarskih, političkih i društvenih čimbenika u zemlji ugovorne strane, neovisnih o samom klijentu ili ugovornoj strani.
Kreditni rizik:	Rizik da klijent ili ugovorna strana neće podmiriti obvezu u cijelosti, po dospijeću ili u bilo kojem razdoblju nakon. Kreditni rizik, naročito temeljem komercijalnih plasmana, smatra se najznačajnijim rizikom u bankarskom poslovanju. Kreditni rizik nastaje iz plasiranja građanima, društvima, bankama i državama. Također postoji u imovini koja nisu krediti, kao što su ulaganja, potraživanja od banaka i vanbilančne potencijalne obveze. Kreditni rizik također uključuje rizik zemlje, rizik prijenosa, rizik zamjene i rizik namire.
Valutni rizik:	Rizik gubitka koji nastaje zbog budućih promjena tečajeva stranih valuta primjenjivih na imovinu, obveze i prava u stranim valutama.
Fiducijarni rizik:	Rizik od gubitka zbog čimbenika kao što su nemogućnost sigurnog čuvanja ili zanemarivanje upravljanja imovinom u ime drugih strana.
Rizik kamatne stope:	Rizik da će kretanje u kamatnim stopama imati negativan utjecaj na vrijednost imovine i obveza ili da će utjecati na novčane tokove od kamata.

Pravni i dokumentarni rizik:	Rizik da su ugovori pogrešno dokumentirani ili da nisu pravno provedivi u relevantnom zakonodavstvu u kojem su ugovori trebali biti provedivi ili gdje stranke posluju. Ovo može uključiti rizik da će se imovina pokazati manje vrijednom ili da će se obveze pokazati većima nego što se očekivalo radi neadekvatnog ili netočnog pravnog savjeta ili dokumentiranja. Dodatno, postojeći zakoni mogu zakazati u rješavanju pravnih pitanja koja uključuju banku; sudski sporovi koji uključuju pojedinu banku mogu imati značajnije utjecaje na bankarsko poslovanje i uključivati troškove za banku i za mnoge ili sve ostale banke; i zakoni koji utječu na banke ili ostala trgovačka društva mogu se promijeniti. Banke su posebno osjetljive na pravne rizike kada ulaze u nove tipove transakcija i kada zakonska prava stranke koja ulazi u transakciju nisu uspostavljena.
Rizik likvidnosti:	Rizik od gubitka koji nastaje zbog promjena u mogućnosti banke da proda ili otuđi imovinu.
Rizik modeliranja:	Rizik povezan s nedostacima te subjektivnošću modela procjene vrijednosti koji se koriste u procjenama vrijednosti imovine i obveza.
Operativni rizik:	Rizik direktnog ili indirektnog gubitka koji proizlazi zbog neprimjerenih ili loših internih procesa, ljudi i sistema ili vanjskih događaja.
Cjenovni rizik:	Rizik gubitka koji proizlazi iz nepovoljnih promjena u tržišnim cijenama, uključujući kamatne stope, tečajeve stranih valuta, cijene kapitala i robe te promjena u tržišnim cijenama investicija.
Regulativni rizik:	Rizik gubitka koji proizlazi iz propusta ispunjavanja regulativnih ili zakonskih zahtjeva u odgovarajućim zakonodavstvima u kojima banka posluje. Isti također uključuje i svaki gubitak koji bi mogao nastati zbog promjena u regulativnim zahtjevima.
Rizik zamjene:	(Nekad se naziva rizik performansi.) Rizik propusta klijenta ili druge strane u provođenju uvjeta ugovora. Ovaj propust kreira potrebu zamjene propale transakcije drugom, po trenutnim tržišnim uvjetima. To može rezultirati gubitkom za banku u iznosu razlike između ugovorene cijene i trenutne tržišne cijene.
Reputacijski rizik:	Rizik gubitka poslovanja zbog negativnog javnog mišljenja te posljedično štete bankinom ugledu zbog propusta u upravljanju nekim od prethodno navedenih rizika, ili zbog uključenosti u neprimjerena ili ilegalna poslovanja od strane banke ili višeg menadžmenta, kao što su, primjerice pranje novca ili pokušaj prikrivanja gubitaka.

Rizik namire: Rizik da će jedna strana u transakciji biti namirena bez primanja protuvrijednosti od strane klijenta ili druge ugovorne strane. Ovo će općenito za banku rezultirati gubitkom cijele glavnice.

Rizik solventnosti: Rizik gubitka koji može nastati zbog mogućnosti da banka neće imati dovoljno sredstava za namiru obveza ili zbog nemogućnosti banke da pristupi tržištu kapitala radi prikupljanja potrebnih sredstava.

Rizik prijenosa: Rizik gubitka kada obveza ugovorne strane nije denominirana u domaćoj valuti ugovorne strane. Ugovorna strana možda neće biti u mogućnosti prikupiti valutu u kojoj je obveza denominirana, neovisno o financijskom stanju ugovorne strane.

22. Bankarski rizici povećavaju se sa stupnjem koncentracije izloženosti banke prema bilo kojem klijentu, industriji, zemljopisnom području ili zemlji. Primjerice, kreditni portfelj banke može imati velike koncentracije kredita i potencijalnih obveza prema pojedinim industrijama, a pojedine industrije, kao što su nekretnine, prijevoz brodovima i prirodni izvori, mogu imati visoko specijalizirane prakse. Procjena relevantnih rizika koji se tiču kredita danih subjektima u tim industrijama može zahtijevati poznavanje tih industrija, uključujući njihove poslovne, operativne i izvještajne prakse.

23. Većina transakcija uključuje više od jednog od prethodno identificiranih rizika. Nadalje, pojedini prethodno navedeni rizici mogu biti u korelirajućem odnosu jedan prema drugome. Primjerice, kreditna izloženost banke u transakcijama vrijednosnicama može porasti kao rezultat rasta tržišne cijene predmetnih vrijednosnica. Slično, neplaćanja ili propusti namire mogu imati posljedice na poziciju likvidnosti banke. Revizor stoga razmatra te i ostale korelacije rizika kada analizira rizike kojima je banka izložena.

24. Banke mogu biti predmetom rizika koji proizlaze iz prirode njihovog vlasništva. Primjerice, vlasnik banke ili grupa vlasnika mogu pokušati utjecati na dodjelu kredita. U strogo vlasnički vođenoj banci vlasnici mogu značajno utjecati na menadžment banke, utječući na njihovu nezavisnost i procjenu. Revizor razmatra takve rizike.

25. Kao dodatak razumijevanju vanjskih čimbenika koji mogu upućivati na povećani rizik, revizor razmatra prirodu rizika koji proizlaze iz poslovanja banke. Čimbenici koji značajno doprinose operativnom riziku:

    (a) Potreba obrađivanja velikog volumena transakcija točno u kratkom roku. Ova potreba je gotovo uvijek ispunjena kroz značajno korištenje IT-a, s posljedičnim rizicima:

        (i) propusta provođenja izvršenih transakcija unutar potrebnog vremena, uzrokujući nemogućnost primanja ili izvršenja plaćanja tih transakcija;

        (ii) propusta ispravnog izvršenja kompleksnih transakcija;

(iii) pogrešaka širokog opsega koje su rezultat sloma interne kontrole;

(iv) gubitaka podataka temeljem pada sistema;

(v) korumpiranosti podataka zbog neautoriziranog interferiranja u sustavima; i

(vi) izloženosti tržišnim rizicima koji su rezultat nedostatka pouzdanih ažurnih informacija.

(b) Potreba upotrebe elektroničkih prijenosa sredstava (ETF) ili ostalih telekomunikacijskih sustava za prijenos velikog iznosa novca, s posljedičnim rizikom izloženosti gubitku od plaćanja pogrešnim stranama putem prijevara ili pogrešaka.

(c) Provođenje poslovanja na mnogim lokacijama s posljedičnim zemljopisnom disperzijom obrađivanja transakcija i internih kontrola. Kao rezultat:

(i) postoji rizik da se globalne izloženosti banke po klijentu neće adekvatno agregirati i nadzirati; i

(ii) mogu se javiti pogreške u kontrolama te ostati neotkrivene ili neotklonjene radi fizičke odvojenosti menadžmenta i onih koji obavljaju takve transakcije.

(d) Potreba za nadzorom i upravljanjem značajnim izloženostima koje mogu nastati tijekom kraćih vremenskih razdoblja. Postupak čišćenja transakcija može za posljedicu imati značajan porast potraživanja i obveza tijekom dana, koje se uglavnom namiruju do kraja dana. To se obično naziva rizik plaćanja u toku dana. Takve izloženosti nastaju iz transakcija s klijentima i strankama te mogu uključivati kamatnu stopu, valutu i tržišne rizike.

(e) Upravljanje značajnim volumenom monetarnih stavki, uključujući gotovinu, ugovorne instrumente i prenosiva stanja klijenata, s posljedičnim rizikom gubitka koji može proizaći iz krađe ili prijevare od strane zaposlenika ili drugih osoba.

(f) Inherentna kompleksnost i promjenjivost okruženja u kojima banke posluju, koji rezultiraju rizikom neadekvatnih strategija upravljanja rizicima ili računovodstvenih tretmana vezano uz takva pitanja kao što je razvitak novih proizvoda i usluga.

(g) Mogu se nametnuti poslovna ograničenja uzrokovana propustom kod pridržavanja zakonskih odredbi i propisa. Inozemna poslovanja podliježu zakonskim odredbama i propisima zemlje u kojima su bazirana, kao i propisima države u kojima se nalazi sjedište matičnog društva. To može rezultirati potrebom za pridržavanjem različitih zahtjeva i rizikom da operativne procedure koje su u skladu s regulativom jednog zakonodavstva neće ispuniti zahtjeve ostalih.

26. Aktivnosti prijevara mogu se provoditi unutar banke, od strane ili uz znanje menadžmenta ili zaposlenika banke. Takve prijevare mogu uključivati prijevarno financijsko izvješta-

vanje bez motiva osobne koristi (primjerice, skrivanje gubitaka od trgovanja) ili nezakonito prisvajanje imovine banke za osobnu korist koja može i ne mora uključivati falsificiranje evidencija. S druge strane, prijevara može biti počinjena na račun banke bez znanja ili upletenosti zaposlenika banke. MRevS 240 "Revizorova odgovornost da u reviziji financijskih izvještaja razmotri prijevare i pogreške"[2] pruža više smjernica vezano za suštinu odgovornosti revizora koje se odnose na prijevaru. Premda su mnoga područja bankovnog poslovanja pogodna za aktivnosti prijevara, one najčešće nastaju pri kreditiranju, prikupljanju depozita i funkcijama trgovanja. Uobičajene metode koje se koriste pri provođenju prijevare i odabir faktora rizika prijevara koji upućuju na činjenicu da je prijevara nastala navedeni su u Dodatku 1.

27. S obzirom na prirodu svog posla, banke su ciljane mete onih koji su uključeni u aktivnosti pranja novca u kojima se primitci od kriminala pretvaraju u fondove koji se naizgled čine legitimnim izvorom. Tijekom zadnjih godina trgovci drogom su posebno doprinijeli značaju pranja novca u sklopu bankovne industrije. U mnogim jurisdikcijama zakonodavstvo zahtjeva od banaka da uspostave politike, procedure i kontrole kako bi spriječile, prepoznale i izvijestile o takvim aktivnostima pranja novca. Takve politike, procedure i kontrole obično obuhvaćaju sljedeće:

- zahtjev za identifikacijom klijenta (poznavati klijenta);
- provjeru zaposlenika;
- poznavanje svrhe za koju se račun koristi;
- pohranu zapisa o transakciji;
- izvještavanje nadležnim osobama o bilo kakvim sumnjivim transakcijama ili svim transakcijama određenog tipa, primjerice, o gotovinskim transakcijama koje prelaze određeni iznos; i
- edukaciju zaposlenika kako bi im se pomoglo pri utvrđivanju sumnjivih transakcija.

U nekim jurisdikcijama revizori su dužni hitno izvijestiti nadležne organe o određenim vrstama transakcija koje su primijetili. Čak i gdje ne postoje takve obveze, revizor koji otkrije moguću pojavu neusklađenosti sa zakonskim odredbama ili propisima, razmatra implikacije na financijske izvještaje i revizorsko mišljenje o tomu. MRevS 250 "Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja" pruža daljnje smjernice vezane uz ovu problematiku.

[2] MRevS 240 „Revizorova odgovornost da u reviziji financijskih izvještaja razmotri prijevare i pogreške" je povučen u prosincu 2004. godine kada je revidirani MRevS „Revizorova odgovornost da u reviziji financijskih izvještaja razmotri prijevare" stupio na snagu.

Razumijevanje procesa upravljanja rizicima

28. Menadžment razvija kontrole i koristi pokazatelje učinka kako bi se što lakše upravljalo ključnim poslovnim i financijskim rizicima. Sustav efikasnog upravljanja rizicima u banci obično zahtjeva sljedeće:

- Nadzor i uključenost u kontrolni proces osoba zaduženih za upravljanje

  Osobe zadužene za upravljanje trebaju odobriti pisane politike o upravljanju rizicima. Politike trebaju biti u skladu s poslovnim strategijama banke, snagom kapitala, stručnosti menadžmenta, regulativnim zahtjevima i vrstama i iznosima rizika koji su prihvatljivi. Osobe zadužene za upravljanje također su odgovorne za uspostavljanje kulture unutar banke koja naglašava njihovu obvezu prema internim kontrolama i visokim etičkim standardima te često osnivaju posebne odbore kako bi obavljali svoje funkcije. Menadžment je dužan implementirati strategije i politike postavljene od strane osoba odgovornih za upravljanje te osigurati uspostavljanje i održavanje adekvatnog i efikasnog sustava internih kontrola.

- Identificiranje, mjerenje i praćenje rizika

  Rizici koji mogu značajno utjecati na uspjeh ostvarivanja ciljeva banke moraju se identificirati, mjeriti i pratiti u usporedbi s prethodno odobrenim limitima i kriterijima. Ta se funkcija može provesti od strane neovisnog odjela upravljanja rizicima koji je također odgovoran za validaciju i testiranje stresa cjenovnih modela i modela procjena koje koriste šalterski i pozadinski uredi. Banke obično imaju odjel upravljanja rizikom koji prati aktivnosti upravljanja rizikom te daje procjenu o efikasnosti modela upravljanja rizikom, metodologija i pretpostavki. U takvim situacijama revizor razmatra hoće li i na koji način koristiti rad takvog odjela.

- Kontrolne aktivnosti

  Banka bi trebala imati adekvatne kontrole za upravljanje rizicima, uključujući efikasnu podjelu dužnosti (posebno između šalterski i pozadinski uredi), točno mjerenje i izvještavanje o pozicijama, verificiranje i odobrenje transakcija, usklađivanje pozicija i rezultata, postavljanje limita, izvještavanje i odobravanje iznimaka od limita, fizičku zaštitu i planiranje nepredviđenih aktivnosti.

- Aktivnosti nadziranja

  Modeli upravljanja rizicima, metodologije i pretpostavke koje se koriste za mjerenje i upravljanje rizicima trebaju se redovito ocjenjivati i ažurirati. Takve funkcije može provoditi neovisni odjel upravljanja rizicima. Interna revizija treba periodično testirati proces upravljanja rizicima kako bi se utvrdilo postupa li se po politikama i procedurama menadžmenta i jesu li operativne kontrole efikasne. Oboje, odjel upravljanja rizicima i interna revizija, trebaju izvještavati osobe zadužene za upravljanje i menadžment koji su neovisni u odnosu na one o kojima se izvještava.

- Pouzdani informacijski sustavi

  Banke zahtijevaju pouzdane informacijske sustave koji će im pružiti pravovremene i konzistentne adekvatne financijske, operativne informacije i informacije o usklađenostima. Osobe zadužene za upravljanje i menadžment zahtijevaju informacije o upravljanju rizicima koje su lako razumljive te im omogućuju procijeniti prirodu promjena profila rizika banke.

Izrada sveukupnog revizijskog plana

29. Pri izradi sveukupnog revizijskog plana za financijske izvještaje banke, revizor posebnu pažnju daje sljedećem:

- složenosti transakcija provedenih od strane banke i dokumentaciji tih transakcije;
- do koje je mjere svaka ključna aktivnost obavljena od strane uslužne organizacije;
- potencijalnim obvezama i vanbilančnim stavkama;
- regulativnim razmatranjima;
- opsegu IT-a i ostalih sustava korištenih od strane banke;
- očekivanim procjenama inherentnih i kontrolnih rizika;
- poslovima interne revizije;
- procjeni revizijskog rizika;
- procjeni značajnosti;
- izjavama menadžmenta;
- uključenosti ostalih revizora;
- zemljopisnoj rasprostranjenosti poslovanja banke i koordinaciji posla između različitih revizorskih timova;
- postojanju transakcija između povezanih stranaka; i
- razmatranjima vremenske neograničenosti poslovanja.

Ta su pitanja razmatrana u narednim točkama.

Složenost provedenih transakcija

30. Banke u pravilu imaju široku raznolikost aktivnosti što ponekad otežava revizoru da u potpunosti razumije utjecaj nekih transakcija. Transakcije mogu biti toliko kompleksne da čak i menadžment ne uspije pravilno analizirati rizike novih proizvoda i usluga. Široka zemljopisna rasprostranjenost bankarskih aktivnosti također može uzrokovati

takve poteškoće. Banke provode transakcije koje imaju složene i važne karakteristike koje ne moraju biti očite iz dokumentacije koja se koristi za procesuiranje transakcija i unos u računovodstvene evidencije banke. Navedeno rezultira rizikom da svi aspekti transakcije neće biti potpuno ili ispravno evidentirani, što može rezultirati rizicima:

- gubitka zbog propusta pravovremene korektivne radnje;
- propusta uspostavljanja adekvatne i pravovremene rezervacije za gubitke; i
- neadekvatne ili neprikladne objave u financijskim izvještajima i ostalim izvještajima.

Revizor prikuplja razumijevanje o aktivnostima banke i transakcijama koje poduzima u dovoljnoj mjeri da revizoru omogući identificiranje i razumijevanje događaja, transakcija i praksi koje, prema procjeni revizora, mogu imati značajan učinak na financijske izvještaje ili na ispitivanja ili revizorsko izvješće.

31. Mnogi iznosi koji se evidentiraju ili objave u financijskim izvještajima uključuju prosudbe od strane menadžmenta, primjerice, rezervacije za gubitke po kreditima i rezervacije za financijske instrumente kao što su rezervacije za rizik likvidnosti, rizik modeliranja i rezervacije za operativni rizik. Što je veća prosudba potrebna, viši je inherentni rizik i viša je profesionalna prosudba potrebna od revizora. Slično mogu biti ostale značajne stavke u financijskim izvještajima koje zahtijevaju računovodstvene procjene. Revizor razmatra smjernice navedene u MRevS 540 "Revizija računovodstvenih procjena".

Razina do koje su ključne aktivnosti obavljene od strane uslužne organizacije

32. U načelu, razmatranja kada banka koristi uslužne organizacije nisu drugačija od razmatranja kada ih koristi bilo koji drugi subjekt. Međutim, banke katkada koriste usluge uslužnih organizacija za provođenje dijelova svojih ključnih aktivnosti, kao što su krediti i upravljanje gotovinom. Kada banka koristi uslužne organizacije za takve aktivnosti, revizoru može biti otežano priskrbiti dostatne i primjerene revizijske dokaze bez suradnje s uslužnom organizacijom. U MRevS 402 "Revizijska razmatranja poslovnih subjekata koji koriste uslužne organizacije" navedene su daljnje smjernice za revizijska razmatranja i vrste izvješća koje revizori uslužnih organizacija pružaju klijentima takvih organizacija.

Potencijalne obveze i vanbilančne stavke

33. Banke također tipično sudjeluju u sljedećim transakcijama koje:

- imaju niske prihode od naknada ili profitni element kao postotak predmetnog sredstva ili obveze;
- prema lokalnim propisima ne trebaju biti objavljene u bilanci ili bilješkama uz financijske izvještaje;

- su zabilježene samo u vanbilančnoj evidenciji; ili
- uključuju sekuritizaciju i prodaju imovine tako da ona više nije uključena u financijskim izvještajima.

Primjeri takvih transakcija su usluge skrbništva, garancije, garantna pisma, akreditivi, kamatni i tečajni swap ugovori i potencijalne obveze i opcije kupnje i prodaje deviza.

34. Revizor pregledava bankovne izvore prihoda i prikuplja dostatne i primjerene revizijske dokaze vezano za sljedeće:

    (a) točnost i potpunost računovodstvenih evidencija koje se odnose na takve transakcije;

    (b) postojanje adekvatnih kontrola za ograničavanje bankovnih rizika koji proizlaze iz takvih transakcija;

    (c) adekvatnost bilo kakvih potrebnih rezervacija za gubitak; i

    (d) adekvatnost bilo kakvih potrebnih objava u financijskim izvještajima.

Razmatranja regulative

35. Međunarodna smjernica revizijske prakse 1004 pruža informacije i smjernice o odnosu između bankovnih revizora i bankovnih supervizora. Bazelski odbor izdao je smjernice za supervizore vezane uz pouzdanu bankarsku praksu za upravljanje rizicima, sustave interne kontrole, računovodstveni tretman kredita i objavljivanje, ostala objavljivanja i za ostala područja aktivnosti banke. Nadalje, Bazelski je odbor objavio smjernice za procjenu kapitalne adekvatnosti i ostala važna pitanja supervizije. Te su smjernice dostupne revizoru i javnosti na internetskoj stranici Banke za međunarodne namire (BiS).

36. U skladu s MRevS-om 310 "Poznavanje poslovanja"[3] revizor razmatra jesu li tvrdnje u financijskim izvještajima konzistentne s revizorovim poznavanjem poslovanja. U mnogim regulativnim okvirima razina i vrsta poslovanja koje banka može obavljati ovisi o razini imovine i obveza te o vrsti i rizicima vezanim uz tu imovinu i obveze (okvir ponderiranog rizičnog kapitala). U takvim okolnostima veći je pritisak na menadžment da se upusti u prijevarno financijsko izvještavanje na način da nepravilno kategorizira imovinu i obveze opisujući ih manje rizičnima nego što to stvarno jesu, posebno ako banka posluje s, ili približno, minimalnom visinom potrebnog kapitala.

37. Postoji mnogo procedura koje obavljaju i revizori i supervizori banke, a uključuju sljedeće:

---

[3] MRevs 310 "Poznavanje poslovanja" povučen je u prosincu 2004. godine kada je MRevS 315 "Razumijevanje poslovnog subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja" stupio na snagu.

- provedbu analitičkih procedura;
- dobivanje dokaza o poslovanju sustava interne kontrole; i
- pregled kvalitete imovine banke i procjene bankarskih rizika.

Revizor stoga može imati prednost iz suradnje sa supervizorima i imati pristup priopćenjima koja su supervizori uputili menadžmentu banke temeljem rezultata svoga rada. Procjena supervizora o važnim područjima, kao što su adekvatnost praksi upravljanja rizicima i rezervacije za kreditne gubitke te razumni pokazatelji korišteni od strane supervizora, mogu biti od pomoći revizoru pri provedbi analitičkih procedura i u fokusiranju pažnje na specifična područja koja su značajna za supervizore.

Razina korištenja IT-a i ostalih sustava

38. Velika količina transakcija i kratko vrijeme u kojem moraju biti obrađene u većini banaka rezultira širokim korištenjem IT-a, EFT-a i ostalih telekomunikacijskih sustava.

Kontrolna pitanja koja nastaju korištenjem IT sustava od strane banke slična su onima koja nastaju korištenjem IT sustava od strane ostalih organizacija. Međutim, pitanja koja su od posebnog značaja za revizora banke obuhvaćaju sljedeće:

- Korištenje IT sustava za kalkulaciju i evidentiranje gotovo svih prihoda od kamata i rashoda od kamata, koji su u načelu dva najvažnija elementa pri utvrđivanju zarade banke.
- Korištenje IT-a i telekomunikacijskih sustava kako bi se utvrdila sigurnost deviza i pozicije trgovanja derivativima te izračunali i evidentirali dobici i gubici koji proizlaze iz njih.
- Ekstenzivna i u nekim slučajevima potpuna ovisnost o evidencijama pripremljenim putem IT-a iz razloga što one predstavljaju jedini pripremljeni dostupni izvor detaljnih i ažurnih informacija o poziciji imovine i obveza banke, kao što su stanja kredita i depozita s klijentima.
- Korištenje složenih modela vrednovanja inkorporiranih u IT sustave.
- Modeli korišteni za procjenu imovine i podaci korišteni za takve modele često se drže u proračunskim tablicama pripremljenim od strane osoba na osobnim računalima koja nisu povezana s glavnim IT sustavima banke te nisu predmet istih kontrola kao aplikacije koje se nalaze na tim sustavima. MSRP 1001 "IT uvjeti – samostalna osobna računala"[4] opisuje smjernice za revizore vezano uz spomenute aplikacije.

[4] MSRP 1001 “IT uvjeti – samostalna osobna računala” povučen je u prosincu 2004. godine.

- Korištenje različitih IT sustava što rezultira rizikom od gubitka revizorskog traga i nekompatibilnošću različitih sustava.

Banke koriste EFT sustave interno (primjerice, za transfere između poslovnica i između automatiziranih bankovnih aparata i kompjuteriziranih datoteka koje bilježe aktivnosti računa) i eksterno između banke i ostalih financijskih institucija (primjerice, putem SWIFT mreže) te također između banke i njezinih klijenata putem interneta ili ostalih elektroničkih komercijalnih kanala.

39. Revizor stječe razumijevanje ključnih informacijskih tehnologija, elektroničkih prijenosa sredstava i telekomunikacijskih aplikacija te njihovom međusobnom povezanošću. Revizor povezuje to razumijevanje aplikacija s glavnim poslovnim procesima ili bilančnim pozicijama kako bi identificirao rizične faktore te organizacije, a samim time i revizije. Nadalje, važno je utvrditi do koje se mjere koriste samorazvijene aplikacije ili integrirani sustavi, koji će imati direktan utjecaj na revizorski pristup (samorazvijeni sustavi zahtijevaju od revizora da se više i detaljnije fokusira na kontrole promjene programa).

40. Kod obavljanja revizije u raspodijeljenom IT okruženju, revizor dobiva razumijevanje o tome gdje su locirane ključne IT aplikacije. Ako banka ima široku područnu mrežu (WAN) koja je razgranata u nekoliko zemalja, posebni zakonodavni propisi mogu biti primjenjivi na prekogranično procesuiranje podataka. U takvim okruženjima posao revizora vezan uz sustav kontrole za pristup podacima, a posebno na sustavu narušavanja dostupnosti je iznimno važan dio revizije.

41. Okruženje elektroničkog trgovanja značajno mijenja način na koji banka posluje. Elektroničko trgovanje predstavlja nove aspekte rizika i otvara ostala razmatranja koja revizor mora ispitati. Primjerice, revizor razmatra sljedeće:

    - rizike poslovanja koje strategija e-trgovanja predstavlja;
    - rizike inherentne u tehnologiji koju je banka odabrala za implementiranje svoje strategije elektroničkog trgovanja;
    - odgovore menadžmenta na identificirane rizike, uključujući razmatranje kontrola vezano uz:
        - sukladnost sa zakonskim i regulativnim zahtjevima koji se odnose na prekogranične transakcije,
        - zaštitu i povjerljivost pri prijenosu podataka putem interneta, i
        - dovršenje, točnost, pravovremenost i autorizaciju transakcija putem interneta, kako su evidentirane u računovodstvenom sustavu banke, i
    - razinu vještina i znanja o IT-u i elektroničkom trgovanju koju posjeduju revizor i asistenti.

42. Organizacija može povjeriti obavljanje IT ili EFT aktivnosti vanjskom pružatelju usluga. Revizor stječe razumijevanje takvih usluga i sustava internih kontrola unutar banke koja je povjerila obavljanje tih usluga vanjskom partneru, kao i kod vanjskog isporučitelja usluga, kako bi utvrdio prirodu, opseg i vrijeme obavljanja dokaznih postupaka. MRevS 402 daje daljnje smjernice uz ovo pitanje.

Očekivana procjena inherentnih i kontrolnih rizika

43. Priroda bankarskog poslovanja jest takva da revizor ponekad nije u mogućnosti svesti revizorski rizik na prihvatljivo nisku razinu kod provođenja dokaznih postupaka. To je zbog sljedećih faktora:

- ekstenzivnog korištenja IT i EFT sustava, što znači da je većina revizijskog dokaza dostupna samo u elektronskoj formi, a proizvedena je vlastitim IT sustavima subjekta;
- velikih količina transakcija u koje banka ulazi, što oslanjanje jedino na dokazne postupke čini nepraktičnim;
- zemljopisne raširenosti poslovanja banaka, što čini dobivanje dostatne pokrivenosti izuzetno teškim; i
- poteškoća u pronalaženju efikasnih dokaznih postupaka kako bi se revidirale kompleksne transakcije trgovanja.

U mnogim slučajevima revizor neće biti u mogućnosti svesti revizijski rizik na prihvatljivo nisku razinu, osim ako menadžment ne uspostavi sustav internih kontrola koji revizoru omogućuje procjenjivanje razine inherentnog i kontrolnog rizika kao niskih. Revizor prikuplja dostatne i primjerene revizijske dokaze kako bi potkrijepio procjenu inherentnih i kontrolnih rizika. Točke 56-70 detaljnije opisuju pitanja vezana uz interne kontrole.

Rad interne revizije

44. Opseg i ciljevi interne revizije mogu znatno varirati ovisno o veličini i strukturi banke te zahtjevima menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje. Međutim, uloga interne revizije uglavnom uključuje pregled računovodstvenog sustava i uz njih vezane interne kontrole, praćenje njihovog rada te preporuke za poboljšanje poslovanja. Također, uključuje pregled sredstava koja se koriste za identificiranje, mjerenje i izvještavanje o financijskim i operativnim informacijama i posebnim upitima o individualnim stavkama, uključujući detaljno testiranje transakcija, stanja i procedura. Faktori koji su navedeni u točki 44 često navode revizora da se koristi radom interne revizije. To je prilično bitno u slučaju banaka koje imaju veliku zemljopisnu rasprostranjenost poslovnica. Često, kao dio odjela za internu reviziju ili odvojeni segment, banka ima odjel za pregled kredita koji izvještava menadžment o kvaliteti kredita i pridržavanju utvrđenih

procedura. U oba slučaja revizor često razmatra korištenje rada odjela za pregled kredita nakon adekvatnog pregleda odjela i njegovog rada. Smjernice za korištenje rada interne revizije opisane su u MRevS-u 610 "Razmatranje rada interne revizije".

Revizijski rizik

45. Tri komponente revizijskog rizika su:

    (a) inherentni rizik (rizik da će nastati značajni pogrešni prikazi);

    (b) kontrolni rizik (rizik da sustav interne kontrole banke neće pravovremeno spriječiti ili detektirati takve pogrešne prikaze); i

    (c) rizik neotkrivanja (rizik da revizor neće pronaći preostale značajne pogrešne prikaze).

    Inherentni i kontrolni rizici postoje neovisno o reviziji financijskih informacija i revizor ne može na njih utjecati. Priroda rizika koji se odnose na bankarske aktivnosti, koji su opisani u točkama 21-25, ukazuju na to da će procijenjena razina inherentnog rizika u mnogim područjima biti visoka. Stoga je potrebno da banka ima adekvatni sustav interne kontrole, ukoliko se pokaže da je razina internih i kontrolnih rizika niža od visoke. Revizor procjenjuje te rizike i odabire dokazne postupke kako bi revizijski rizik sveo na prihvatljivo nisku razinu.

Značajnost

46. Pri procjeni značajnosti, pored razmatranja u MRevS-u 320 "Značajnost u reviziji", revizor razmatra sljedeće faktore:

    - S obzirom na visoku polugu, relativno mali pogrešni prikazi mogu imati značajne efekte na rezultate razdoblja i na kapital, iako ne moraju imati veliki utjecaj na ukupnu imovinu.
    - Bankovna zarada je niska u usporedbi s njezinom ukupnom imovinom, obvezama i njezinim vanbilančnim obvezama. Stoga, pogrešni prikazi vezani isključivo za imovinu, obveze i vanbilančne obveze mogu biti manje značajni od onih koji se također odnose na izvještaj o zaradama.
    - Banke često podliježu regulativnim zahtjevima, kao što je zahtjev o održavanju minimalne razine kapitala. Kršenje tih uvjeta može dovesti u pitanje adekvatnost korištenja pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja od strane menadžmenta. Stoga, revizor postavlja razinu značajnosti kako bi se identificirali pogrešni prikazi koji, ukoliko ne budu ispravljeni, mogu rezultirati značajnim kršenjem takvih regulativnih zahtjeva.
    - Adekvatnost pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja često ovisi o pitanjima vezanim za reputaciju banke kao čvrste financijske institucije i postupci-

ma regulatora. Iz tog razloga, transakcije s povezanim strankama i ostala pitanja, koja ne bi bila materijalna za subjekte koji nisu banke, mogu postati značajni za financijske izvještaje banke ukoliko bi mogli imati utjecaj na reputaciju banke ili postupke regulatora.

Izjave menadžmenta

47. Izjave menadžmenta su bitne kada se radi o reviziji banke jer omogućavaju revizoru utvrditi jesu li prikupljene informacije i dokazi kompletni za svrhe revizije. To se posebno odnosi na bankovne transakcije koje se ne moraju odraziti u financijskim izvještajima (vanbilančne stavke), ali se mogu evidentirati kroz ostale evidencije o kojima revizor možda nema saznanja. Također je često potrebno da revizor od menadžmenta dobije izjavu vezanu za značajne promjene u poslovanju banke i profil rizika. Također se može pokazati potrebnim da revizor identificira područja poslovanja banke, za koja revizijski dokaz koji je moguće dobiti treba biti nadopunjen izjavom menadžmenta, primjerice, rezervacije za kreditne gubitke i potpunost korespondencije s regulatorima. MRevS 580 "Izjave menadžmenta" opisuje smjernice za korištenje izjava menadžmenta kao revizijskog dokaza, procedure koje revizor primjenjuje pri procjeni i dokumentiranju takvih izjava i uvjete u kojima se takve izjave trebaju dobiti u pismenom obliku.

Uključenost ostalih revizora

48. Zbog široke zemljopisne rasprostranjenosti ureda u mnogim bankama, revizor često treba pomoć ostalih revizora na mnogim lokacijama na kojima banka posluje. Iz tog razloga se mogu koristiti ostali uredi revizorskih društava ili ostala revizorska društva na tim lokacijama.

49. Prije nego se koristi radom drugog revizora, revizor:

- razmatra neovisnost tih revizora i njihovu stručnost koja je potrebna za obavljanje posla (uključujući njihovo poznavanje bankarskih i primjenjivih regulativnih zahtjeva);
- razmatra jesu li uvjeti angažmana, računovodstveni principi koje će primijeniti i uvjeti izvještavanja jasno iskomunicirani; i
- provodi procedure kako bi prikupio dostatan revizijski dokaz da je posao odrađen od strane drugog revizora adekvatan za navedenu svrhu, kroz razgovor s drugim revizorom, pregledom pismenog sažetka primijenjenih procedura i nalaza, pregledom radne dokumentacije drugog revizora ili provodi neke druge postupke primjerene uvjetima.

MRevS 600 "Korištenje radom drugog revizora" opisuje daljnje smjernice vezane uz procedure koje se trebaju provesti u takvim situacijama.

Koordinacija posla koji je potrebno obaviti

50. S obzirom na veličinu i zemljopisnu rasprostranjenost većine banaka, koordinacija posla koji je potrebno obaviti bitna je za postizanje učinkovite i efikasne revizije. Potrebna koordinacija uzima u obzir sljedeće faktore:

- posao koji trebaju odraditi:
  - stručnjaci,
  - asistenti,
  - ostali uredi revizorskog društva, i
  - ostala revizorska društva;
- nivo do kojega se planira koristiti radom interne revizije;
- zahtijevane rokove izvještavanja dioničara i regulativnih tijela; i
- posebne analize i ostalu dokumentaciju koju treba isporučiti menadžment banke.

51. Najbolja razina koordinacije među asistentima često se može postići redovitim sastancima na kojima se izvještava o statusu revizije. Međutim, s obzirom na broj asistenata i lokacija na kojima će biti uključeni, revizor im redovito pismeno šalje sve ili relevantne dijelove revizijskog plana. Kada se navedu svi zahtjevi u pismenom obliku, revizor razmatra uključivanje komentara na pitanja kao što su:

- financijski izvještaji i ostale informacije koje je potrebno revidirati (i ukoliko je potrebno, pravna ili ostala ovlaštenja za reviziju);
- detalji bilo kakvih dodatnih informacija traženih od strane revizora, kao što su, primjerice, informacije o određenim kreditima, kompoziciji portfelja, pismeni komentari o revizijskom poslu koji bi se trebao obaviti (posebno o područjima rizika kako je opisano u točkama 21-25 koji su od važnosti za banku) te o rezultatima revizijskog posla, potencijalnim pitanjima u pisma menadžmentu u vezi s internim kontrolama, lokalnim regulativnim pitanjima za uključivanje, i ukoliko je relevantno, formom bilo kakvih zatraženih izvještaja;
- činjenica da se revizija treba provesti u skladu s MRevS-ovima i svim lokalnim regulativnim zahtjevima (i, ukoliko se smatra potrebnim, informacijama koje se odnose na te zahtjeve);
- relevantni računovodstveni principi kojih se treba pridržavati prilikom pripreme financijskih izvještaja i ostalih informacija (i ukoliko se smatra potrebnim, pojedinosti tih principa);
- zahtjevi za izvještavanjem statusa revizije u etapi prethodne revizije i rokovi;
- detalji o kontakt-osobama u društvu;
- naknada i uvjeti fakturiranja; i

- sva ostala pitanja vezana uz regulativnu, internu kontrolu, računovodstvenu i revizijsku prirodu koja se treba uzeti u obzir pri provođenju revizije.

Transakcije s povezanim strankama

52. Revizor ostaje oprezan kod transakcija s povezanim strankama za vrijeme revizije, posebno kada se radi o kreditiranju i investicijama. Provedene procedure tijekom faze planiranja revizije, uključujući upoznavanje s poslovanjem banke i bankarske industrije mogu biti od pomoći pri identificiranju povezanih stranaka. U nekim zakonodavstvima transakcije s povezanim strankama mogu biti predmetom kvantitativnih i kvalitativnih zabrana. Revizor utvrđuje opseg takvih zabrana.

Razmatranja vremenske neograničenosti poslovanja

53. MRevS 570 "Vremenska neograničenost poslovanja" opisuje smjernice revizoru u razmatranju primjerenosti korištenja pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja od strane menadžmenta. Pored smjernica navedenih u tom MRevS-u, događaji ili uvjeti navedeni u nastavku također mogu izazvati značajnu sumnju u sposobnosti banke da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem:

    - rapidno povećanje razine trgovanja derivativima, što može ukazivati na to da banka provodi aktivnosti trgovanja bez neophodnih kontrola;
    - profitabilnost ili predviđanja značajnog pada profitabilnosti, posebice ako je banka na razini ili se približila razini minimalnog regulativnog kapitala ili razinama likvidnosti;
    - kamatne stope plaćane na tržištu novca i na obveze prema deponentima koje su više od normalnih tržišnih stopa. Navedeno može ukazivati na to da se banku smatra bankom višeg rizika;
    - značajan pad u depozitima od ostalih banaka ili ostalim oblicima kratkoročnog financiranja na tržištu novca. Navedeno može ukazivati na to da ostali sudionici na tržištu nemaju povjerenje u banku;
    - postupci poduzeti ili prijetnje o poduzimanju istih od strane regulatora koji mogu imati negativan učinak na sposobnost banke da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem;
    - povećani iznosi obveza prema središnjim bankama, koji mogu ukazati na to da banka nije bila u mogućnosti prikupiti likvidnost putem normalnih tržišnih izvora; i
    - visoka koncentracija izloženosti po uzetim kreditima ili izvorima financiranja.

54. MRevS 570 također navodi smjernice revizorima kada se identificira uvjet ili događaj koji u značajnu sumnju može dovesti sposobnost banke da nastavi s vremenski neogra-

ničenim poslovanjem. MRevS navodi brojne procedure koje mogu biti relevantne, a pored njih, također mogu biti relevantne sljedeće procedure:

- pregled korespondencije s regulatorima;
- pregled izvještaja izdanih od strane regulatora o rezultatima regulativnih pregleda; i
- razmatranje rezultata provjera koje su u tijeku.

55. Regulativni sustav u skladu s kojim banka posluje može zahtijevati od revizora objavljivanje regulatoru namjere izdavanja modificiranog mišljenja ili zabrinutosti koje revizor može imati o mogućnosti banke da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. MSRP 1004 navodi daljnja razmatranja o odnosu između revizora i supervizora banaka.

Interne kontrole

Uvod

56. Bazelski odbor za superviziju banaka izdao je dokument "Okvir za sustave interne kontrole u bankarskim organizacijama" (rujan, 1998. godine) koji pruža bankarskim supervizorima okvir za ocjenu sustava internih kontrola. Taj okvir koriste brojni bankarski supervizori, a također se može koristiti tijekom supervizorskih rasprava s pojedinim bankarskim organizacijama. Poznavanje ovog Okvira može biti korisno revizorima financijskih izvješća banaka pri razumijevanju različitih elemenata sustava internih kontrola banke.

57. Obveze menadžmenta uključuju održavanje adekvatnog računovodstvenog sustava i sustava internih kontrola, odabir i primjenu računovodstvenih politika te zaštitu imovine subjekta.

    Revizor stiče razumijevanje računovodstvenog sustava i sustava internih kontrola u mjeri dovoljnoj za planiranje revizije i razvijanje efikasnog pristupa reviziji. Nakon razumijevanja, revizor razmatra procjenu inherentnih i kontrolnih rizika na način da utvrdi primjeren detekcijski rizik prihvatljiv za tvrdnje u financijskim izvještajima i kako bi se utvrdila priroda, vrijeme i razina korištenje dokaznih postupaka za takve tvrdnje. Kada revizor procijeni da je kontrolni rizik na nižoj razini, dokazni postupci obično su manje opsežni nego što je uobičajeno te se također mogu razlikovati po svojoj prirodi i vremenu.

Utvrđivanje, dokumentiranje i testiranje kontrolnih procedura

58. MRevS 400 "Procjena rizika i internih kontrola"[5] navodi da je svrha internih kontrola vezanih uz računovodstveni sustav postizanje sljedećih ciljeva:

---

[5] MRevS 400 "Procjena rizika i internih kontrola" povučen je u prosincu 2004. godine kada su MRevS 315 "Razumijevanje poslovnog subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja" i MRevS 330 "Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike" stupili na snagu.

- Izvršavanje transakcija u skladu s redovnom ili posebnom autorizacijom menadžmenta (točke 59-61).
- Ažurno evidentiranje svih transakcija i ostalih događaja u ispravnim iznosima, na ispravnim računima i u ispravnom računovodstvenom periodu kako bi se omogućila priprema financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja (točke 62 i 63).
- Pristup imovini dozvoljen je samo u skladu s odobrenjem menadžmenta (točke 64 i 65).
- Evidentirana imovina se uspoređuje s postojećom imovinom u razumnim vremenskim intervalima te se poduzimaju adekvatne mjere ukoliko se uoče bilo kakve razlike (točke 66 i 67).

Revizijska razmatranja u pogledu svakog od tih ciljeva razmatraju se u sljedećim točkama.

Kod banaka, daljnji cilj internih kontrola jest osigurati da banka pravilno ispunjava sve regulativne i fiducijarne obveze koje proizlaze iz skrbničkih aktivnosti. Revizor nije direktno zaokupljen tim ciljevima, osim kada bi zbog neispunjavanja takvih obveza moglo doći do značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja.

Transakcije se izvršavaju u skladu s općim ili posebnim odobrenjem menadžmenta

59. Sveukupnu odgovornost za sustav internih kontrola u banci imaju osobe zadužene za upravljanje, koje su zadužene za upravljanje poslovanjem banke. Međutim, s obzirom na to da je poslovanje banke veliko i rasprostranjeno, funkcije vezane uz donošenje odluka trebaju se decentralizirati, a ovlaštenje za sklapanje značajnih transakcija banke se u načelu disperzira i delegira unutar različitih funkcija menadžmenta i osoblja. Takvo disperziranje i delegiranje tipično je za odjele kredita, riznice i prijenosa sredstava gdje se, primjerice, upute za plaćanja šalju putem pouzdane poruke. Takva karakteristika poslovanja banke kreira potrebu za strukturiranim sustavom delegiranja autorizacije, što rezultira službenim utvrđivanjem i dokumentiranjem:

    (a) osoba koje imaju ovlaštenje za autoriziranje određenih transakcija;

    (b) procedura kojih se treba pridržavati pri davanju autorizacije; i

    (c) limita do kojih se mogu autorizirati iznosi, po zaposleniku ili razinama osoblja, kao i bilo kojih zahtjeva koji mogu postojati za istodobnu autorizaciju.

    Osobe zadužene za upravljanje također moraju osigurati postojanje adekvatnih procedura za praćenje razine izloženosti, što obično uključuje kumuliranje izloženosti, i to ne samo unutar već i izvan različitih aktivnosti, odjela i podružnica banke.

60. Provjera autorizacijskih kontrola važna je za revizora pri utvrđivanju jesu li transakcije sklopljene u skladu s politikama banke, i, primjerice, u slučaju kreditne funkcije, jesu li

bile predmetom primjerenih procedura procjene kredita prije isplate sredstava. Revizor će u pravilu utvrditi da limiti za razine izloženosti postoje za različite tipove transakcija. Pri provođenju testova kontrola, revizor razmatra je li se pridržavalo tih limita i je li se o pozicijama iznad tih limita pravovremeno izvijestilo primjerene razine menadžmenta.

61. Sa stajališta revizije, adekvatno funkcioniranje autorizacijskih kontrola banke posebno je važno kod transakcija sklopljenih na datum ili blizu datuma financijskih izvještaja. To je stoga što aspekti transakcije još moraju biti ispunjeni, ili može postojati manjak dokaza temeljem kojeg se procjenjuje vrijednost stečene imovine ili nastalih obveza. Primjeri takvih transakcija su obveze kupnje ili prodaje vrijednosnica nakon završetka razdoblja i pozajmice, gdje zajmoprimac tek mora izvršiti plaćanja glavnice i kamata.

Sve transakcije i ostali događaji pravovremeno se evidentiraju u ispravnom iznosu, na ispravnim računima i u točnom računovodstvenom razdoblju kako bi se omogućila priprema financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja

62. Pri razmatranju internih kontrola koje menadžment koristi kako bi osigurao da se sve transakcije i ostali događaji ispravno evidentiraju, revizor uzima u obzir brojne faktore koji su posebno bitni u bankarskom okružju. Navedeno uključuje:

- Banke sudjeluju u velikom broju transakcija koje pojedinačno ili kumulativno mogu uključivati velike iznose novca. Posljedično, banka treba imati procedure saldiranja i usklađenja koje se provode u roku koji omogućuje otkrivanje pogrešaka i razlika na način da ih je moguće istražiti i ispraviti s minimalnim gubitkom za banku. Takve se procedure mogu provoditi nakon svakog sata, dnevno, tjedno ili mjesečno, ovisno o opsegu i prirodi transakcije, razini rizika i roku namire transakcije. Svrha ovih usklađenja često jest osigurati potpunost procesuiranja transakcija kroz izrazito složene integrirane IT sustave, a usklađenja se obično automatski provode putem tih sustava.

- Na mnoge transakcije u koje banka ulazi primjenjuju se posebna računovodstvena pravila. Banke trebaju imati kontrolne procedure koje osiguravaju da se ta pravila primjenjuju kod pripremanja primjerenih financijskih informacija za menadžment i vanjsko izvještavanje. Primjeri takvih kontrolnih procedura su procedure koje rezultiraju tržišnom revalorizacijom stranih valuta i obveza kupnje i prodaje vrijednosnica, kako bi se osiguralo evidentiranje svih nerealiziranih dobitaka i gubitaka.

- Neke od transakcija u koje banka ulazi ne trebaju se objaviti u financijskim izvještajima (primjerice, transakcije koje se u skladu s računovodstvenim okvirom mogu smatrati vanbilančnim stavkama). Posljedično, moraju se uvesti kontrolne procedure koje će osigurati evidentiranje i praćenje takvih transakcija na način da se menadžmentu pruži zahtijevani nivo kontrole nad takvim transakcijama te da se omogući brza identifikacija bilo kakve promjene statusa transakcija koja treba rezultirati evidentiranjem dobitaka ili gubitaka.

- Banke konstantno razvijaju nove financijske proizvode i usluge. Revizor razmatra jesu li učinjene potrebne promjene računovodstvenih procedura i pripadajućih internih kontrola.
- Stanja na kraju dana mogu reflektirati volumen transakcija procesuiran putem sistema ili maksimalne izloženosti gubitku tijekom poslovnog dana. To se posebno odnosi na izvršavanje i procesuiranje transakcija povezanih sa stranim valutama i vrijednosnicama. Procjena kontrola u takvim područjima uzima u obzir sposobnost održanja kontrole tijekom perioda maksimalnih opsega transakcija ili maksimalnih financijskih izloženosti.
- Većina bankarskih transakcija mora se evidentirati na način da ih je moguće verificirati interno i od strane klijenata banke te ugovornih strana. Nivo detalja koji se evidentiraju i drže o pojedinoj transakciji moraju omogućiti bankinom menadžmentu, ugovornim stranama u transakciji i klijentima verifikaciju točnosti iznosa i uvjeta. Primjer takve kontrole je kontinuirana verifikacija tiketa trgovanja stranim valutama na način da djelatnik koji nije uključen u transakciju uspoređuje tikete s ulaznim konfirmacijama od ugovornih strana.

63. Široka upotreba IT i EFT sustava značajno utječe na revizorsku procjenu bankarskog računovodstvenog sustava i povezanih internih kontrola. MRevS 400, MRevS 401 "Revidiranje u okruženju računalnih IT sustava" i MSRP 1008 "Procjena rizika i internih kontrola – CIS karakteristike i razmatranja"[6] opisuju smjernice o IT aspektima kod takve procjene, kao i druge MSRP-e koje obrađuju informacijsku tehnologiju. Revizijske procedure uključuju procjenu kontrola koje utječu na sustav razvoja i modifikacija, sustav pristupa podacima i ulaza podataka, zaštitu komunikacijskih mreža i planiranje nepredviđenih događaja. Slična razmatranja primjenjiva su i na EFT aktivnosti unutar banke. U mjeri u kojoj su EFT-a i ostali transakcijski sustavi izvan banke, revizor pridaje posebnu pažnju procjeni integriteta pred-transakcijskih supervizorskih kontrola, post-transakcijskim konfirmacijama i procedurama usklađivanja. Izvještaji revizora o organizacijama za pružanje usluga ovdje mogu biti od koristi, a MRevS 402 pruža smjernice koje se odnose na revizorska razmatranja takvih izvještaja.

Pristup imovini dozvoljen je samo u skladu s odobrenjem menadžmenta

64. Bankina imovina je često prenosiva, ima veliku vrijednost i u formi je koja se ne može zaštititi isključivo procedurama fizičke zaštite. Kako bi se osiguralo da pristup imovini bude dozvoljen samo u skladu s odobrenjem menadžmenta, banka uobičajeno koristi sljedeće kontrole:

---

[6] MRevS 400 "Procjena rizika i internih kontrola", MRevS 401 "Revidiranje u okruženju računalnih IT sustava" i MSRP 1008 "Procjena rizika i internih kontrola – CIS karakteristike i razmatranja" povučeni su u prosincu 2004. godine kada su na snagu stupili MRevS 315 "Razumijevanje poslovnog subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja" i MRevS 330 "Revizorovi postupci kao reakcija na procijenjene rizike".

- lozinke i zajedničke pristupe kako bi se ograničio pristup IT i EFT sustavima na autorizirane zaposlenike;
- odvajanje funkcija čuvanja zapisa i skrbništva podataka (uključujući korištenje kompjuterski generiranih izvještaja o konfirmacijama transakcija, dostupnim odmah i isključivo zaposlenicima koji su odgovorni za čuvanje zapisa); i
- učestale konfirmacije od trećih strana i usklađenje pozicija imovine od strane neovisnog zaposlenika.

65. Revizor razmatra provodi li se svaka od ovih kontrola učinkovito. Međutim, s obzirom na materijalnost i prenosivost uključenih iznosa, revizor također redovito pregledava procedure konfirmiranja i usklađenja koje se provode u svezi pripreme financijskih izvještaja na kraju godine te može sam provesti procedure konfirmiranja.

Evidentirana imovina uspoređuje se s postojećom imovinom u razumnim vremenskim intervalima te se poduzimaju adekvatne mjere ukoliko se uoče bilo kakve razlike

66. Veliki iznosi imovine kojom banka upravlja, opseg poduzetih transakcija, mogućnost promjene vrijednosti te imovine zbog promjena tržišnih cijena i važnost konfirmiranja kontinuiranog poslovanja i autorizacijskih kontrola iziskuju učestalo djelovanje kontrola usklađenja. To je posebno važno za:

    (a) imovinu kao što je gotovina, vrijednosnice na donosioca i imovinu u obliku depozita i pozicija u vrijednosnicama s ostalim institucijama gdje propusti u otkrivanju pogrešaka i razlika mogu brzo (što može značiti dnevno kada se radi o transakcijama na tržištu novca) voditi do nenadoknadivog gubitka: procedure usklađenja korištene za postizanje ovog kontrolnog cilja uobičajeno će biti temeljenje na fizičkom brojanju i konfirmacijama s trećim strankama;

    (b) imovinu čija je vrijednost utvrđena prema modelima vrednovanja ili vanjskim tržišnim cijenama, kao što su vrijednosnice te ugovori u stranim valutama; i

    (c) imovinu koja se drži u ime klijenata.

67. Pri izradi revizijskog plana u svrhu procjene učinkovitosti bankinih kontrola za usklađenje, revizor razmatra sljedeće faktore:

    - Zbog broja računa koje je potrebno uskladiti i dinamike kojom je potrebno provoditi ta usklađenja,
        - ° većina revizijske pažnje usmjerena je na dokumentaciju, testiranje i procjenu kontrola za usklađenje; i
        - ° posao internog revizora također će biti slično usmjeren. Revizor se stoga može uobičajeno koristiti radom interne revizije.

- S obzirom na to da su usklađenja kumulativna u efektima, većinu je moguće zadovoljavajuće revidirati na kraju godine, pod pretpostavkom da su pripremljena s tim danom, dovoljno rano da ih revizor može koristiti i da bude zadovoljan s učinkovitošću kontrolnih procedura za usklađenje.
- Pri pregledavanju usklađenja, revizor razmatra nisu li stavke nepravilno prenesene na druge račune koji nisu predmetom usklađenja i ispitivanja u isto vrijeme.

Primjeri kontrola

68. Dodatak 2 ove Smjernice obuhvaća primjere kontrola nad autorizacijom, evidentiranjem, pristupom i usklađenjima, koje se obično koriste u bankinim aktivnostima riznice, trgovanja i kreditiranja.

Inherentna ograničenja interne kontrole

69. MRevS 400[7] opisuje procedure koje revizor treba primijeniti pri identificiranju, dokumentiranju i testiranju internih kontrola. Pri provođenju toga, revizor je svjestan inherentnih ograničenja interne kontrole. Procijenjeni stupanj inherentnih i kontrolnih rizika ne može biti dovoljno nizak da eliminira potrebu da revizor provede neke dokazne postupke. Neovisno o procjeni stupnja inherentnih i kontrolnih rizika, revizor provodi neke dokazne postupke za račune sa značajnim stanjima i klase transakcija.

Razmatranje utjecaja faktora okruženja

70. Pri procjeni učinkovitosti određenih kontrolnih procedura, revizor razmatra okruženje u kojem djeluju interne kontrole. Neki od faktora koji se mogu razmatrati uključuju sljedeće:
    - organizacijsku strukturu banke i način na koji delegira ovlaštenja i odgovornosti;
    - kvalitetu nadzora od strane menadžmenta;
    - razinu i učinkovitost interne revizije;
    - razinu i učinkovitost sustava upravljanja rizicima i pridržavanja standarda;
    - vještine, sposobnosti i integritet ključnih zaposlenika; i
    - prirodu i opseg provjera od strane supervizorskih tijela.

Izvođenje dokaznih postupaka

Uvod

71. Kao rezultat procjene stupnja inherentnih i kontrolnih rizika, revizor utvrđuje prirodu, vrijeme i stupanj dokaznih testova koji se trebaju provesti na stanjima pojedinih računa

[7] Vidjeti fusnotu 5.

i klasama transakcija. Pri izradi tih dokaznih testova, revizor razmatra rizike i faktore koji su oblikovali ustave interne kontrole banke. Nadalje, postoje brojna revizorska razmatranja koja su značajna za ovakva rizična područja na koje revizor obraća pažnju, a opisana su u sljedećim točkama.

72. MRevS 500 "Revizijski dokaz"[8] navodi tvrdnje obuhvaćene u financijskim izvještajima, kao što su postojanje, prava i obveze, nastanak, potpunost, vrednovanje, mjerenje, prezentiranje i objavljivanje.

Testiranje tvrdnje potpunosti posebno je važno u reviziji financijskih izvještaja banke, posebice ako se radi o obvezama. Većina revizijskog posla koji se odnosi na obveze ostalih komercijalnih subjekata može se provesti dokaznim postupcima na recipročnoj populaciji. Bankarske transakcije nemaju istu vrstu redovitog trgovačkog ciklusa, a recipročna populacija nije uvijek neposredno obuhvaćena dokazom. Velika imovina i obveze mogu se kreirati i realizirati jako brzo te ako nisu obuhvaćene sustavima, mogu se propustiti. U takvim okolnostima, konfirmacije s trećim stranama i pouzdanost kontrola postaju značajni.

Revizijski postupci

73. Kako bi razmotrio gore navedene tvrdnje, revizor može provesti sljedeće procedure:

(a) provjeru,

(b) promatranje,

(c) upit i konfirmiranje,

(d) izračunavanje, i

(e) analitičke postupke.

U kontekstu revizije financijskih izvještaja banke, provjera, promatranje, upit i konfirmiranje, izračunavanje te analitički postupci zahtijevaju posebnu pažnju te su opisani u sljedećim točkama.

Provjera

74. Provjera se sastoji od ispitivanja evidencija, dokumenata ili materijalne imovine. Revizor provodi provjeru kako bi:

- uvjerio se u fizičko postojanje materijalne imovine koju banka posjeduje; i
- prikupio neophodno razumijevanje uvjeta i zahtjeva ugovora (uključujući master ugovore) koji su značajni pojedinačno ili u skupnom smislu, da bi:

[8] MRevS 500 "Revizijski dokaz" povučen je u prosincu 2004. godine kada je revidirani MRevS 500 "Revizijski dokaz" stupio na snagu.

  - razmotrio njihovu provedivost, i
  - procijenio primjerenost računovodstvenog tretmana.

75. Primjeri gdje se provjera provodi kao revizijska procedura su:
    - vrijednosnice;
    - ugovori o pozajmicama;
    - kolaterali; i
    - ugovori o obvezama, kao što su:
      - prodaja i ponovna kupnja imovine, i
      - garancije.

76. Pri provođenju postupaka provjere, revizor uzima u obzir mogućnost da neka imovina koju banka drži može biti u ime trećih stranaka, a ne za vlastitu korist banke. Revizor razmatra postoje li adekvatne interne kontrole u svrhu pravilnog odvajanja takve imovine od imovine koja pripada banci, i tamo gdje takva imovina postoji, revizor razmatra implikacije na financijske izvještaje. Kao što je navedeno u točki 58, revizor razmatra postojanje imovine treće stranke samo u mjeri u kojoj propust banke da postupa u skladu s obvezama može rezultirati značajno pogrešnim prikazivanjem u financijskim izvještajima.

Upiti i konfirmiranje

77. Upiti se odnose na traženje podataka od obaviještenih osoba, unutar ili izvan subjekta. Konfirmiranje se odnosi na odgovaranje na upite o neovisnom potvrđivanju informacija u računovodstvenim evidencijama. Revizor obavlja upite i konfirmiranje kako bi:
    - prikupio dokaz o aktivnostima internih kontrola;
    - prikupio dokaz o potvrđivanju iznosa, uvjeta i zahtjeva određenih transakcija, od strane bankinih klijenata i ugovornih strana; i
    - prikupio informacije koje nisu dostupne direktno iz računovodstvenih evidencija banke.

    Banka ima značajne iznose monetarne imovine i obveza te vanbilančnih obveza. Eksterno konfirmiranje može biti učinkovita metoda pri utvrđivanju postojanja i potpunosti iznosa imovine i obveza objavljenih u financijskim izvještajima. Pri odlučivanju prirode i opsega procedura eksternog konfirmiranja koje će obavljati, revizor razmatra bilo koje procedure eksternog konfirmiranja provedene od strane interne revizije. MRevS 505 "Eksterne konfirmacije" pruža smjernice za proces eksternog konfirmiranja.

78. Primjeri područja gdje revizor može koristiti konfirmacije uključuju sljedeće:
    - kolateral;

- verificiranje ili prikupljanje neovisnih konfirmacija o vrijednosti imovine ili obveza s kojima se ne trguje ili se trguje jedino na "over-the-counter" tržištima;
- imovina, obveze i buduće kupnje i prodaje pozicija s klijentima i ugovornim stranama kao što su:
  - otvorene derivativne transakcije,
  - *nostro* i *vostro* nositelji računa,
  - vrijednosnice u posjedu trećih stranaka,
  - kreditni računi,
  - depozitni računi,
  - garancije, i
  - akreditivi;
- pravna mišljenja o valjanosti bankovnih potraživanja.

Izračunavanje

79. Izračunavanje se odnosi na provjeru aritmetičke točnosti izvora dokumenata i računovodstvenih evidencija ili provođenje neovisnih kalkulacija. U kontekstu revizije financijskih izvještaja banke, izračunavanje je korisna procedura za provjeru konzistentnosti primjene modela vrednovanja.

Analitički postupci

80. Analitički postupci sastoje se od analiza značajnih odnosa i trendova uključujući dobivena istraživanja o fluktuacijama i odnosima koji odstupaju od ostalih relevantnih informacija ili predviđenih iznosa. MRevS 520 “Analitički postupci” pružaju smjernice o revizorskom korištenju takve metode.

81. Banka ima pojedinačnu imovinu (primjerice, kredite i moguće investicije) koja je takve veličine da je revizor razmatra pojedinačno. Međutim, za većinu sredstava, analitički postupci mogu biti korisni iz sljedećih razloga:
    - Dva obično najvažnija elementa pri utvrđivanju zarade banke su prihod od kamata i rashod od kamata. Oni su u direktnom odnosu s kamatonosnom imovinom i kamatonosnim obvezama. Kako bi se utvrdila razumnost njihovih odnosa, revizor može ispitivati stupanj do kojeg izviješteni prihodi i rashodi odstupaju od iznosa izračunatih temeljem prosječnih stanja i bankinih stopa tijekom razdoblja. Ovo je ispitivanje obično u pogledu imovine i obveza koje banka koristi u upravljanju svojim poslovanjem. Takvo ispitivanje može, primjerice, naglasiti postojanje značajnih iznosa sumnjivih i spornih kredita ili neevidentiranih obveza. Nadalje,

revizor može također razmotriti razumnost bankinih stopa prema tržišnim stopama tijekom godine za slične vrste kredita i depozita. U slučaju kredita, dokaz o obračunatim stopama ili dopuštenim iznad razine tržišnih stopa može ukazati na postojanje pretjeranog rizika. Kod obveza depozita, takav dokaz može ukazati na poteškoće u likvidnosti ili financiranju. Slično, prihod od naknada koji je također značajna komponenta zarade banke, često je u direktnom odnosu s volumenom obveza iz kojih proizlaze zarađene naknade.

- Točno obrađivanje velikog volumena transakcija koje je banka sklopila i revizorova procjena internih kontrola banke mogu imati koristi od pregleda pokazatelja i trendova i opsega do kojeg variraju u odnosu na prethodna razdoblja, budžete i rezultate sličnih subjekata.
- Koristeći analitičke procedure, revizor može uočiti okolnosti koje dovode u pitanje primjerenost pretpostavke vremenski neograničenog poslovanja, kao što je pretjerana koncentracija rizika u određenim industrijama ili zemljopisnim područjima, i potencijalnu izloženost neusklađenosti kamatnih stopa, valuta i likvidnosti.
- U mnogim zemljama postoji široki spektar statističkih i financijskih informacija dostupnih od strane regulativnih i ostalih izvora koje revizor može koristiti kako bi proveo detaljan analitički pregled trendova i analizu grupe istovrsnih skupina.

Koristan početni korak pri razmatranju primjerenih analitičkih postupaka jest razmatranje koje informacije i pokazatelje ili indikatore rizika menadžment koristi pri praćenju aktivnosti banke. U Dodatku 3 ove Smjernice navedeni su primjeri najčešće korištenih pokazatelja u bankarskoj industriji.

Specifične procedure koje se odnose na posebne stavke u financijskim izvještajima

82. Točke 83-100 određuju tvrdnje koje su uglavnom od posebne važnosti za tipične stavke u financijskim izvještajima banke. Također opisuju neka od revizijskih razmatranja koja pomažu revizoru u planiranju dokaznih postupaka i predlažu neke od tehnika koje se mogu koristiti za stavke odabrane od strane revizora u svrhu testiranja. Procedure ne predstavljaju iscrpnu listu procedura koje je moguće provesti niti prikazuju minimum zahtjeva koji bi uvijek trebali biti obavljeni.

Stavka financijskog izvještaja	Tvrdnje u financijskim izvještajima od posebne važnosti
83.	STANJA S DRUGIM BANKAMA Postojanje Revizor razmatra konfirmacije stanja s trećim stranama. Gdje su stanja s drugim bankama rezultat velikog volumena transakcija, primitak konfirmacija od tih drugih banaka najvjerojatnije će pružiti

uvjerljiviji dokaz postojanja transakcija i nastalih međubankarskih stanja, nego testiranje povezanih internih kontrola. Smjernice za procedure međubankarskog konfirmiranja, uključujući terminologiju i sadržaj konfirmacijskih zahtjeva, mogu se naći u MSRP-i 1000 "Postupci za međubankovno konfirmiranje".

Vrednovanje

Revizor razmatra je li potrebno procijeniti naplativost depozita, u svjetlu kreditne sposobnosti depozitne banke. Procedure koje su potrebne u takvoj procjeni slične su onima koje se koriste u reviziji vrednovanja kredita, što se razmatra kasnije u tekstu.

Prezentiranje i objavljivanje

Revizor razmatra predstavljaju li stanja s drugim bankama na dan financijskih izvještaja stvarno stanje poslovne transakcije ili održavaju li bilo koja značajna variranja od normalnih ili predviđenih razina transakcije u koje se je primarno ušlo kako bi se prikazalo netočno financijsko stanje banke ili kako bi se poboljšala likvidnost i pokazatelji imovine (često znano kao "uljepšavanje" engl. *window-dressing*).

Gdje se "uljepšavanje" pojavljuje u mjeri koja narušava istinit i fer prikaz financijskih izvještaja, revizor zahtjeva od menadžmenta da prilagodi stanja iskazana u financijskim izvještajima ili dodatno objavi podatke u bilješkama. Ako menadžment propusti udovoljiti tome, revizor razmatra da li da modificira revizorski izvještaj.

84. INSTRUMENTI TRŽIŠTA NOVCA

Postojanje

Revizor razmatra je li potrebna fizička provjera ili konfirmiranje s vanjskim skrbnikom i usklađenje povezanih računa s računovodstvenim evidencijama.

Prava i obveze

Revizor razmatra izvedivost provjere primitaka povezanih prihoda kao načina utvrđivanja vlasništva. Revizor posebno obraća pažnju na utvrđivanje vlasništva instrumenata koji glase na donositelja. Revizor također razmatra postoje li bilo kakva terećenja na instrumentu.

Revizor testira postojanje ugovora o prodaji ili budućem reotkupu u svrhu dokaza neevidentiranih obveza i gubitaka.

Vrednovanje

Revizor razmatra primjerenost tehnika procjene korištenih u svrhu određivanja kreditne sposobnosti izdavatelja.

Mjerenje

Revizor razmatra je li potrebno provesti testiranje primjerenosti obračunatog prihoda zarađenog po instrumentima tržišta novca, koji se u nekim slučajevima zarađuje putem amortizacije kupljenog diskonta.

Revizor također razmatra:

- je li odnos između vrsta vrijednosnica u posjedu i povezanog prihoda razuman; i
- jesu li svi značajni dobici i gubici od prodaje i revalorizacije iskazani u izvještaju u skladu s okvirom financijskog izvještavanja (primjerice, gdje se dobici i gubici od vrijednosnica za trgovanje tretiraju drugačije od onih od investicijskih vrijednosnica).

85. VRIJEDNOSNICE KOJE SE DRŽE RADI TRGOVANJA

Dodatak 2 navodi daljnje primjere o razmatranju interne kontrole i revizijskih procedura vezanih uz aktivnosti trgovanja.

Postojanje

Revizor razmatra fizičku provjeru vrijednosnica ili konfirmiranje s vanjskim skrbnikom te usklađenje iznosa s računovodstvenim evidencijama.

Prava i obveze

Revizor razmatra izvedivost provjere primitaka povezanih prihoda kao načina utvrđivanja vlasništva. Revizor posebno obraća pažnju na utvrđivanje vlasništva instrumenata koji glase na donositelja. Revizor također razmatra postoje li bilo kakva terećenja na instrumentu.

Revizor testira postojanje ugovora o prodaji ili budućem reotkupu u svrhu dokaza neevidentiranih obveza i gubitaka.

Vrednovanje

Okviri financijskog izvještavanja često propisuju različite osnove vrednovanja za vrijednosnice ovisno o tome drže li se radi trgovanja, kao investicijski portfelj ili radi zaštite. Primjerice, okvir

financijskog izvještavanja može zahtijevati da se vrijednosnice za trgovanje vode po tržišnoj vrijednosti, investicijski portfelj po povijesnom trošku, koji je predmet pregleda na umanjenje i vrijednosnice za zaštitu na istoj osnovi kao predmetna imovina koju štite. Namjera menadžmenta određuje za koje se svrhe drže određene vrijednosnice te shodno tome osnovu za vrednovanje koje će se koristiti. Ukoliko se namjera menadžmenta promijeni, također se mijenja i osnova za vrednovanje. Prema tome, kada se vrijednosnice prenesu iz jedne kategorije u drugu, revizor prikuplja dostatne i primjerene revizijske dokaze za potkrjepljivanje tvrdnji menadžmenta, a koje se odnosi na promjenu namjere. Mogućnost promjene kategorizacije sredstava pruža menadžmentu priliku za prijevarno financijsko izvještavanje, s obzirom na to da bi bilo moguće priznati dobit ili izbjeći priznavanje gubitka mijenjajući kategorizaciju određenih vrijednosnica.

Kada se vrijednosnice koje se drže radi trgovanja vode po tržišnoj cijeni, revizor razmatra, jesu li vrijednosnice, čija se tržišna vrijednost povećala arbitrarno, prenesene iz investicijskog portfelja (vidjeti točku 87) prvenstveno kako bi se nerealizirana dobit priznala u prihod.

Revizor također razmatra je li potrebno ponoviti kalkulaciju procjene i razinu testiranja kontrola banke nad procedurama procjene.

Mjerenje

Revizor također razmatra:

- je li odnos između vrsta vrijednosnica u posjedu i povezanog prihoda razuman; i
- jesu li svi značajni dobici i gubici od prodaja i revalorizacije iskazani u izvještaju u skladu s okvirom financijskog izvještavanja (primjerice, kada se radi o dobicima i gubicima pri trgovanju vrijednosnicama koji se tretiraju drugačije od onih koji proizlaze iz investicijskih vrijednosnica).

86. (Ona koja uključuje tekuće investicije fondova, primjerice, skupinu zajmova za preprodaju, kupnju osigurane imovine.)

OSTALA FINANCIJSKA IMOVINA

Prava i obveze

Revizor ispituje predmetnu dokumentaciju koja dokazuje kupnju takve imovine kako bi se utvrdilo jesu li sva prava i obveze, kao što su jamstva i opcije, ispravno evidentirane.

Vrednovanje

Revizor razmatra primjerenost korištenih metoda procjene. S obzirom na to da je moguće da nema tržišta za takvu imovinu, može biti teško prikupiti nezavisan dokaz o vrijednosti. Nadalje, čak i gdje postoji takav dokaz, može biti upitno je li postojeće tržište dovoljno duboko kako bi se moglo osloniti na kotirane vrijednosti navedene imovine i za bilo koje prebijajuće transakcije zaštite u koje je banka ušla na tim tržištima. Revizor također razmatra prirodu i stupanj bilo kakvih pregleda umanjenja provedenih od strane menadžmenta i jesu li njihovi nalazi reflektirani u procjenama imovine.

87. INVESTICIJSKI PORTFELJ

U mnogim se slučajevima revizija investicijskog portfelja banke ne razlikuje od revizije investicijskog portfelja nekih drugih subjekata. Međutim, postoje posebni aspekti koji stvaraju određene probleme u pogledu poslovanja banke.

Vrednovanje

Revizor razmatra vrijednost imovine vezano uz vrijednost vrijednosnica, posebno onih vrijednosnica koje nisu utržive. Revizor također razmatra prirodu i stupanj bilo kakvih pregleda umanjenja provedenih od strane menadžmenta i jesu li njihovi nalazi reflektirani u procjenama imovine.

Mjerenje

Kao što je opisano u točki 85, okviri financijskog izvještavanja često dopuštaju različite osnove procjene vrijednosnica koje se drže u različite svrhe. Ukoliko se vrijednosnice prenesu s trgovačkog računa, revizor utvrđuje jesu li bilo kakvi nerealizirani gubici tržišne vrijednosti evidentirani ako je to uvjetovano okvirom financijskog izvještavanja. Ukoliko evidentiranje nerealiziranih gubitaka nije uvjetovano okvirom financijskog izvještavanja, revizor razmatra je li prijenos proveden kako bi se izbjegla potreba evidentiranja smanjenja tržišne vrijednosti vrijednosnica.

Revizor također razmatra:

- je li odnos između vrsta vrijednosnica u posjedu i povezanog prihoda razuman; i
- jesu li svi značajni dobici i gubici od prodaja i revalorizacije iskazani u izvještaju u skladu s okvirom financijskog izvještavanja (primjerice, kada se radi o dobicima i gubicima pri trgovanju

vrijednosnicama koji se tretiraju drugačije od onih koji proizlaze iz investicijskih vrijednosnica).

88. ULAGANJA U PODRUŽNICU I PRIDRUŽENA DRUŠTVA

U mnogim se slučajevima revizija bankarskih ulaganja u podružnice i pridružena društva ne razlikuje od revizije takvih ulaganja u ostalim subjektima. Međutim, postoje posebni aspekti koji stvaraju određene probleme u pogledu poslovanja banke.

Vrednovanje

Revizor razmatra implikacije bilo kojeg zakonskog ili praktičnog zahtjeva za banke da pružaju buduću financijsku podršku kako bi osigurale održavanje poslovanja (i posljedično vrijednosti ulaganja) podružnica i pridruženih društava. Revizor razmatra jesu li povezane financijske obveze iskazane kao obveze banke.

Revizor razmatra jesu li učinjena primjerena usklađenja kada računovodstvene politike društava, koja se računovodstveno priznaju metodom udjela ili konsolidiraju, nisu istovjetna bančinim.

89. (Uključujući predujmove, mjenice, akreditive, akcepte, garancije i ostale kreditne linije produžene klijentima, kao i one povezane s transakcijama u stranim valutama i aktivnostima tržišta novca.)
- Osobne
- Komercijalne
- Državne
- Domaće
- Strane

KREDITI

Postojanje

Revizor razmatra potrebu za eksternim konfirmiranjem postojanja kredita.

Vrednovanje

Revizor razmatra primjerenost rezerviranja za kreditne gubitke. Revizor razumijeva zakone i regulative koje mogu utjecati na iznose koje je utvrdio menadžment. Bazelski odbor objavio je set Prikladnih praksi za računovodstveni tretman i objave kredita, koji pruža smjernice bankama i supervizorima banaka o priznavanju i mjerenju kredita, uspostavi rezervacija za kreditne gubitke, objave o kreditnim rizicima i povezana pitanja. One daju poglede supervizora banaka o prikladnim računovodstvenim praksama i objavama kredita banaka i mogu utjecati na okvir financijskog izvještavanja u okviru kojeg banka priprema svoje financijske izvještaje. Međutim, bankini financijski izvještaji pripremljeni su u skladu s posebnim okvirom financijskog izvještavanja i rezervacije za kreditne gubitke moraju biti ustanovljene u skladu s tim okvirom.

Dodatak 2 pruža dodatne informacije o razmatranjima revizora o kreditima.

Glavno pitanje u reviziji jest adekvatnost priznate rezervacije za kreditne gubitke.

U uspostavljanju prirode, opsega i vremena posla koji je potrebno obaviti, revizor razmatra sljedeće faktore:

- Stupanj oslanjanja koji je razuman za oslanjanje na bankin sustav klasifikacije kvalitete kredita, na njezine procedure za osiguravanje da je sva dokumentacija ispravno pripremljena, na njezine procedure internog pregleda kredita i na rad interne revizije.
- S obzirom na relativan značaj stranog kreditiranja, revizor obično ispituje:
  - informacije na temelju kojih banka procjenjuje i nadgleda rizik zemlje i kriterije (primjerice, specifične pokazatelje klasifikacije i vrednovanja) koje koristi u tu svrhu, i
  - jesu li, i ako, i od strane koga kreditni limiti doneseni za pojedine zemlje te koji su to limiti i do koje su visine dosegnuti.
- Kompoziciju kreditnog portfelja, s posebnom pažnjom na:

  Koncentraciju kredita specifičnim:

  - zajmoprimcima i strankama koje su s njima povezane (uključujući procedure koje su uspostavljenje za utvrđivanje takvih povezanosti)
  - komercijalnim i industrijskim sektorima,
  - zemljopisnim područjima,
  - državama,
  - veličinama pojedinih kreditnih izloženosti (nekoliko velikih kredita nasuprot brojnim malim kreditima),
  - trendovima u volumenu kredita po glavnim kategorijama, posebno kategorijama koje imaju izrazito značajan rast, i neplaćanjima, neobračunavanju kamata i restrukturiranim kreditima, i
  - kreditiranjem povezanih stranaka.

  Identificirane potencijalno sumnjive i sporne kredite, s posebnim naglaskom na:

  - prethodno iskustvo o gubicima i naplatama, uključujući adekvatnost i pravovremenost rezervacija i otpisa, i

° rezultate regulativnih ispitivanja.

Lokalni, nacionalni i međunarodni ekonomski i uvjeti okruženja, uključujući ograničenja prijenosa stranih valuta koja mogu utjecati na otplatu kredita od strane zajmoprimaca.

Dodatno, uz sumnjive i sporne kredite identificirane od strane menadžmenta, i gdje je primjenjivo, od strane regulatora banaka, revizor također razmatra dodatne izvore informacija kako bi odredio kredite koji možda nisu identificirani kao takvi. Oni uključuju:

- različite interno pripremljene liste, kao što su krediti na listi posebne pažnje (engl. *watchlist*), dospjeli krediti, krediti koji ne generiraju kamatu, krediti po klasifikaciji rizika, krediti internim osobama (uključujući direktore i djelatnike) i krediti iznad odobrenih limita;
- iskustvo povijesnih gubitaka po vrsti kredita; i
- one kreditne mape u kojima nedostaju tekuće informacije o zajmoprimcima, garantorima ili osiguranjima.

Prezentiranje i objavljivanje

Banke su obično predmet posebnih zahtjeva za objavama u svezi s kreditima i rezervacijama za kreditne gubitke. Revizor razmatra jesu li informacije koje su objavljene u skladu s primjenjivim okvirom financijskog ili zakonskog izvještavanja.

90. RAČUNI KOD DEPOZITARA

(a) Općeniti depoziti

Potpunost

Revizor ocjenjuje sustav internih kontrola nad računima depozitara. Revizor također razmatra provođenje konfirmiranja i analitičkih postupaka na prosječnim stanjima i kamatnim troškovima kako bi ocijenio primjerenost evidentiranih stanja depozita.

Prezentiranje i objavljivanje

Revizor razmatra jesu li obveze po depozitima klasificirane u skladu s regulativom i primjenjivim računovodstvenim principima.

Kada su obveze po depozitima osigurane posebnom imovinom, revizor razmatra potrebu za primjerenom objavom.

Revizor također razmatra potrebu za objavom tamo gdje banka ima rizik zbog ekonomske ovisnosti o nekoliko velikih depozitara ili gdje je značajna koncentracija depozita dospjelih unutar specifičnog razdoblja.

(b) Stavke u postupku prijenosa

Postojanje

Revizor razmatra eliminiraju li se stavke u postupku prijenosa između poslovnica, između banke i njezinih konsolidirajućih područnica i između banke i ugovornih strana te jesu li usklađujuće stavke adekvatno razmatrane i primjereno računovodstveno evidentirane.

Dodatno, revizor ispituje pojedine stavke koje čine stanja koja nisu raščišćena unutar razumnog vremenskog razdoblja i također razmatra jesu li pripadajuće procedure internih kontrola adekvatne kako bi osigurale da takve stavke nisu privremeno prenesene na druge račune kako bi se izbjeglo njihovo otkrivanje.

91. KAPITAL I REZERVE

Regulatori banaka posebnu pažnju posvećuju kapitalu i rezervama banke te određivanju opsega bankinog poslovanja. Male promjene u kapitalu ili rezervama mogu imati značajan utjecaj na mogućnost banke da nastavi s poslovanjem, posebice ako je blizu dozvoljenih pokazatelja minimalnog kapitala. U takvim slučajevima postoji veći pritisak menadžmentu da se uključi u prijevarno financijsko izvještavanja kroz krivu klasifikaciju imovine i obveza ili kroz opisivanje istih kao manje rizičnih nego što to stvarno jesu.

Prezentiranje i objavljivanje

Revizor razmatra jesu li kapital i rezerve adekvatni za regulativne potrebe (primjerice, ispunjavaju li zahtjeve kapitalne adekvatnosti), jesu li objave adekvatno izračunate i jesu li objave istovremeno primjerene i u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. U mnogim se zakonodavstvima od revizora zahtijeva da izvijesti o širokom rasponu objava o kapitalu banke i njezinim kapitalnim pokazateljima, bilo zbog toga što su te informacije uključene u financijske izvještaje ili zato što postoje zahtjevi za izradom posebnog izvještaja prema supervizorima banaka.

Dodatno, gdje primjenjive regulative ograničavaju raspodjelu zadržanih dobitaka, revizor razmatra jesu li ograničenja primjereno objavljena.

Revizor također određuje jesu li zahtjevi primjenjivog okvira financijskog izvještavanja u pogledu objave skrivenih rezervi ispunjeni. (Vidjeti također točku 103.)

92. (Primjerice, potencijalne obveze posudbe sredstava i garantiranja plaćanja sredstava klijenata prema trećim osobama.)

REZERVACIJE, POTENCIJALNA IMOVINA I POTENCIJALNE OBVEZE (OSIM DERIVATIVIVNIH I VANBILANČNIH FINANCIJSKIH INSTRUMENATA)

Potpunost

Mnoga potencijalna imovina i obveze priznaju se bez pripadajuće obveze ili imovine (memorandumske stavke). Revizor stoga:

- identificira takve aktivnosti koje imaju potencijal generiranja potencijalne imovine ili obveza (primjerice, sekuritizacija);
- razmatra je li sustav internih kontrola banke adekvatan na način da osigura da su potencijalna imovina ili obveze nastale iz takvih aktivnosti primjereno identificirane i evidentirane te da postoji dokaz o pristanku klijenta na pripadajuće uvjete;
- provodi dokazne postupke kako bi testirao potpunost evidentirane imovine i obveza. Takve procedure mogu uključivati procedure konfirmiranja, kao i ispitivanja pripadajućeg prihoda od naknada u pogledu tih aktivnosti i određuju se u odnosu na stupanj pripadajućeg rizika pojedine vrste potencijalne imovine ili obveze koja se razmatra;
- pregledava primjerenost iznosa potencijalne imovine i obveza na kraju razdoblja, u svjetlu revizorskog iskustva i poznavanja poslovanja tekuće godine; i
- prikuplja izjave menadžmenta da su sva potencijalna imovina i obveze evidentirane i objavljene kako se zahtijeva okvirom financijskog izvještavanja.

Vrednovanje

Mnoge od tih transakcije su ili kreditni supstituti ili njihovo ispunjenje ovisi o kreditnoj sposobnosti druge strane. Rizici povezani s takvim transakcijama u principu nisu drugačiji od onih navedenih u podnaslovu “Krediti”. Revizorski ciljevi i razmatranja od posebne važnosti razmatrani u točki 89 jednako su relevantni i u pogledu ovih transakcija.

Prezentiranje i objavljivanje

Gdje su imovina ili obveze sekuritizirani ili drugačije ispunjavaju kriterije za računovodstveni tretman kojim se uklanjaju iz bilance banke, revizor razmatra primjerenost računovodstvenog tretmana i jesu li napravljene primjerene rezervacije. Slično, gdje je banka

strana u transakciji koja omogućava klijentu uklanjanje imovine ili obveza iz bilance klijenta, revizor razmatra postoji li bilo koja imovina ili obveza za koju okvir financijskog izvještavanja zahtijeva prikazivanje u bilanci ili u bilješkama uz financijske izvještaje.

Iako relevantan okvir financijskog izvještavanja obično zahtijeva objave takvih obveza u bilješkama uz financijske izvještaje prije nego u bilanci, revizor ipak razmatra potencijalan utjecaj na kapital banke, financiranje i profitabilnost, potrebe za priznavanjem takve obveze te treba li to biti posebno objavljeno u financijskim izvještajima.

93. (Primjerice, ugovori u stranim valutama, swap kamatni i valutni ugovorni, futures ugovori, opcije i ugovori budućih kamatnih stopa.)

DERIVATIVIVNI I VANBILANČNI FINANCIJSKI INSTRUMENTI

Mnogi od tih instrumenata razmatraju se kao dio bankinog poslovanja riznice i trgovanja. Dodatak 2 daje više informacija o revizorskim razmatranjima aktivnosti riznice i trgovanja. MSRP 1012 daje daljnje smjernice za transakcije koje uključuju derivative u koje banka ulazi kao krajnji korisnik.

Prava i obveze

Revizor ispituje osnovnu dokumentaciju koja potkrjepljuje takve transakcije s ciljem utvrđivanja jesu li sva prava i obveze kao jamstva i opcije pravilno evidentirani.

Postojanje

Revizor razmatra potrebu konfirmacija otvorenih stanja s trećim stranama, koja se odabiru iz podatka o otvorenim transakcijama koje ima odjel podrške (engl. *back office*) te s liste odobrenih strana u transakciji, brokera i burzi. Može biti potrebno provesti testove konfirmacija odvojeno za različite proizvode, budući da sistemi možda neće podržavati kombinirani izbor svih transakcija s nekom odabranom stranom u transakciji.

Potpunost

Zbog kontinuiranog razvoja novih financijskih instrumenata, može se pojaviti nedostatak uspostavljenih procedura između stranaka i unutar banke. Revizor stoga procjenjuje adekvatnost sustava internih kontrola posebno u vezi s:

- adekvatnosti procedura i podjele dužnosti u pogledu podudaranja dokumentacije primljene od stranaka i usklađenja računa sa strankama; i

- adekvatnosti pregleda interne revizije.

Revizor razmatra procjenu adekvatnosti predmetnih sustava internih kontrola, uključujući usklađenja redovnog račun dobiti i gubitka u primjerenim intervalima i procedure usklađenja na kraju razdoblja, posebno u pogledu potpunosti i točnosti knjiženja otvorenih pozicija na kraju razdoblja. (To zahtjeva da revizor bude upoznat sa standardnim procedurama usklađenja međubankarskih transakcija.)

Revizor može također smatrati korisnim istražiti transakcije nakon kraja razdoblja radi prikupljanja dokaza o stavkama koje su trebale biti evidentirane u financijskim izvještajima na kraju godine. MRevS 560 "Događaji poslije datuma bilance" pruža smjernice o revizorovim razmatranjima događaja nakon kraja razdoblja.

Vrednovanje

Ovdje nastaju slična razmatranja kao što nastaju za prethodno opisanu "Ostalu financijsku imovinu". Međutim, sljedeća daljnja razmatranja također nastaju.

Derivativi i vanbilančni financijski instrumenti obično su vrednovani po tržišnoj ili fer vrijednosti, osim što se, u nekim okvirima financijskog izvještavanja, instrumenti zaštite vrednuju na istoj osnovi kao i instrumenti koji su predmet zaštite. Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ne mora zahtijevati da financijski instrumenti budu prikazani u bilanci ili može zahtijevati da budu vrednovani po trošku. U takvim slučajevima može postojati obveza objave tržišne ili fer vrijednosti derivativa ili vanbilančnih instrumenata u bilješkama uz financijske izvještaje.

Ako se instrumentom trguje na burzi ulaganja, vrijednost može biti utvrđena putem neovisnog izvora. Ako se transakcijom ne trguje, može se zahtijevati da nezavisni stručnjaci procijene vrijednost.

Nadalje, revizor razmatra potrebu za usklađenjem fer vrijednosti za financijske instrumente i adekvatnosti tog usklađenja, kao što su temeljem rezervacija za rizik likvidnosti, rezervacija za rizik modeliranja i rezervacija za operativni rizik. Revizor razmatra pitanja kao što su sljedeća:

- Primjerenost tečajeva, kamatnih stopa ili ostalih tržišnih stopa korištenih na datum financijskog izvještaja za izračun nerealiziranih dobitaka i gubitaka.
- Primjerenost modela vrednovanja i pretpostavki korištenih za utvrđivanje fer vrijednosti financijskih instrumenata otvorenih

na datum financijskog izvještaja. Nadalje revizor razmatra jesu li detalji pojedinih ugovora, stope procjene i korištene pretpostavke primjereno unesene u modele.

- Primjerenost primijenjenih računovodstvenih politika, posebice u pogledu računovodstvenih principa razlikovanja realiziranih i nerealiziranih dobitaka i gubitaka.

Kada je potrebno razmatrati tržišne vrijednosti, a one nisu dostupne, revizor razmatra jesu li upotrijebljene primjerene alternativne tehnike vrednovanja temeljene, gdje je primjereno, na trenutnim kamatnim stopama ili tečajevima.

Kako su neki od tih instrumenata tek nedavno razvijeni, revizor ispituje njihovo vrednovanje s posebnom razinom opreza, pri čemu vodi računa o sljedećim faktorima:

- Možda nema pravnih prethodnika u pogledu uvjeta predmetnih ugovora. To otežava procjenu provedivosti tih uvjeta.
- Možda postoji relativno malen broj menadžerskog osoblja koji je upoznat s inherentnim rizicima tih instrumenta. To može dovesti do većeg rizika nastanka pogrešaka i većih poteškoća u uspostavljanju kontrola koje bi spriječile pogreške ili ih otkrile i ažurno ispravile.
- Neki od tih instrumenata nisu postojali tijekom cijelog ekonomskog ciklusa (tržišta bika i medvjeda, visoke i niske kamatne stope, visoka i niska volatilnost trgovanja i cijena) te stoga može biti teže procijeniti njihovu vrijednost s istim stupnjem sigurnosti kao za većinu instrumenata koji su ustaljeni. Slično može biti teško predvidjeti, s dovoljnim stupnjem sigurnosti, korelaciju cijena s ostalim instrumentima zaštite koje banka koristi za zaštitu svojih pozicija.
- Modeli korišteni za vrednovanje takvih instrumenata mogu raditi neispravno u abnormalnim tržišnim uvjetima.

Mjerenje

Revizor razmatra svrhu zbog koje je transakcija koja rezultira instrumentom sklopljena, posebice je li ona transakcija trgovanja ili zaštite. Banka je možda trgovala kao principal s ciljem kreiranja pozicije trgovanja ili radi zaštite druge imovine ili je možda trgovala kao posrednik ili broker. Svrha može odrediti primjeren računovodstveni tretman.

Budući da je namira takvih transakcija na budući datum, revizor razmatra je li do kraja razdoblja nastao prihod ili rashod koji je trebao biti evidentiran u financijskim izvještajima.

Revizor razmatra je li bilo reklasifikacija transakcija/pozicija zaštite i trgovanja koje su mogle biti primarno sklopljene radi ostvarivanja prednosti vremenskih razlika u priznavanju u računu dobiti i gubitka.

Prezentiranje i objavljivanje

U nekim okvirima financijskog izvještavanja relevantni računovodstveni principi zahtijevaju evidentiranje ukalkuliranih dobitaka i gubitaka od otvorenih pozicija, bez obzira na to jesu li navedene pozicije evidentirane u bilanci ili nisu. U drugim okvirima financijskog izvještavanja postoji samo obveza objavljivanja potencijalnih obveza. U ovom drugom slučaju revizor razmatra jesu li neevidentirani iznosi toliko značajni da zahtijevaju objavu u financijski izvještajima ili modificiranje revizorovog izvješća.

Sljedeća dodatna razmatranja mogu nastati:

- Revizor razmatra primjerenost računovodstvenog tretmana i prezentacije takvih transakcija u skladu s primjenjivim zahtjevima financijskog izvještavanja. Gdje takvi zahtjevi imaju drugačiji tretman za transakcije koje su sklopljene u svrhu zaštite, revizor razmatra jesu li transakcije primjereno identificirane i tretirane.
- Neki okviri financijskog izvještavanja zahtijevaju objavu potencijalnih rizika od otvorenih pozicija kao što su, primjerice, ekvivalent kreditnom riziku i zamjenska vrijednost otvorenih vanbilančnih instrumenata.

94 PRIHOD OD KAMATA I RASHOD OD KAMATA

Mjerenje

Prihod i rashod od kamata uobičajeno čine dvije glavne stavke u računu dobiti i gubitka banke. Revizor razmatra:

- postoje li zadovoljavajuće procedure za primjereno evidentiranje ukalkuliranih prihoda i rashoda na kraju godine;
- procjenu adekvatnosti sustava internih kontrola; i
- upotrebu analitičkih procedura u procjeni razumnosti objavljenih iznosa. Takve tehnike uključuju usporedbu objavljenih kamatnih prinosa u postocima u odnosu na:

- tržišne stope,
- stope centralne banke,
- stope koje se reklamiraju (po vrstama kredita ili depozita), i
- između portfelja.

U provođenju takvih usporedbi koriste se prosječne stope u upotrebi (primjerice, po mjesecima) kako bi se izbjegla odstupanja uzrokovana promjenama u kamatnim stopama.

Revizor razmatra primjerenost politike primijenjene na priznavanje prihoda po nenaplativim kreditima, posebice gdje takav prihod nije naplaćen u kratkoročnom razdoblju. Revizor također razmatra je li priznavanje prihoda po nenaplativim kreditima u skladu s politikom banke, kao i sa zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja.

95. REZERVIRANJA ZA KREDITNE GUBITKE

Mjerenje

Glavna revizorska razmatranja u ovom području razmatrana su prethodno pod podnaslovom "Krediti". Uobičajeno, rezerviranja imaju dva oblika, prvenstveno specifične rezervacije u pogledu identificiranih gubitaka po individualnim kreditima i opće rezervacije za pokriće gubitaka koji, iako postoje, nisu specifično identificirani. Revizor procjenjuje adekvatnosti takvih rezerviranja temeljem faktora kao što su prošlo iskustvo i ostale relevantne informacije te razmatranja jesu li specifična ili opća rezerviranja adekvatna za apsorpciju procijenjenih kreditnih gubitaka povezanih s kreditnim portfeljem. Dodatak 1 ovoj Smjernici sadrži primjere detaljnih procedura za ocjenu rezerviranja po kreditnim gubicima. U nekim zemljama nivo općih rezerviranja propisan je lokalnim propisima. U tim zemljama revizor utvrđuje je li objavljeni trošak rezerviranja izračunat u skladu s tim propisima. Revizor također razmatra adekvatnost objava u financijskim izvještajima, i kada rezerviranja nisu adekvatna, implikacije na revizorovo izvješće.

96. PRIHOD OD NAKNADA I PROVIZIJA

Potpunost

Revizor razmatra jesu li su iznosi koji su evidentirani potpuni (tj. jesu li sve individualne stavke evidentirane). U tom pogledu, revizor razmatra korištenje analitičkih procedura u procjeni razumnosti objavljenih iznosa.

Mjerenje

Revizor razmatra pitanja kao što su sljedeća:

- odnosi li se prihod na razdoblje pokriveno financijskim izvještajima i jesu li iznosi koji se odnose na buduća razdoblja odgođeni;
- je li prihod nadoknadiv (to se razmatra kao dio revizorskih procedura kreditnog pregleda gdje se naknade dodaju otvorenim kreditnim stanjima); i
- je li prihod knjižen u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

97. REZERVACIJA ZA POREZE NA PRIHODE

Mjerenje

Revizor se upoznaje s posebnim poreznim pravilima primjenjivim na banke u zakonodavstvu u kojem je locirana banka koja izvještava. Revizor također razmatra jesu li ostali revizori, na čiji rad se namjerava osloniti u pogledu inozemnih operacija banke, slično upoznati s propisima u svojim zakonodavstvima. Revizor se upoznaje s poreznim ugovorima između različitih zakonodavstava u kojima banka posluje.

98. TRANSAKCIJE S POVEZANIM STRANKAMA

Prezentiranje i objavljivanje

Okviri financijskog izvještavanja često zahtijevaju objave postojanja povezanih stranaka i transakcija s njima. Transakcije s povezanim strankama mogu nastati u svakodnevnom poslovanju banke. Primjerice, banka može produžiti kredit svojim djelatnicima ili direktorima ili subjektima koji su u vlasništvu ili pod kontrolom djelatnika ili direktora. Revizor je svjestan rizika da, gdje takve transakcije kreditiranja s povezanim strankama postoje, uobičajene mjere bankarskog opreza, kao što su kreditna procjena i zahtjevi za osiguranjima, možda neće biti pravilno primjenjivane. Revizor se upoznaje s primjenjivim regulativnim zahtjevima za kreditiranje povezanih stanaka i provodi procedure identificiranja kontrola banke nad kreditiranjem povezanih stranaka, uključujući odobravanje produžetka kreditiranja povezanih stranka i praćenje izvršenja kredita povezanih stranaka.

Ostale transakcije s povezanim strankama koje mogu nastati u svakodnevnom poslovanju banke uključuju depozite i ostale tran-

sakcije s direktorima, djelatnicima ili povezanim društvima. Banka također može garantirati za kredit ili drugo financijsko poslovanje povezanih društava. Garancija može biti formalizirana u pisanoj formi ugovora ili može biti neformalna. Neformalne garancije mogu biti usmeni dogovori ili "razumije se" dogovori temeljem povijesnih rezultata povezanog društva ili rezultata poslovne kulture u kojoj banka posluje. Takvi ugovori, bilo formalni ili neformalni, posebno se razmatraju kada se garancija odnosi na nekonsolidirajuće povezano društvo, budući da se garancija ne objavljuje u konsolidiranim financijskim izvještajima banke. Revizor upućuje upite menadžmentu i pregledava zapisnike menadžmenta kako bi ustanovio postoje li takve garancije i jesu li su objave o garancijama u financijskim izvještajima banke primjerene.

Vrednovanje

Transakcije s povezanim strankama također mogu nastati iz pokušaja menadžmenta u izbjegavanju nepovoljnih situacija. Primjerice, menadžment banke može prebaciti problematičnu imovinu u nekonsolidirajuće povezano društvo na ili pred kraj razdoblja ili prije pregleda od strane regulatora da izbjegne nedostatke u rezervacijama za kreditne gubitke ili da izbjegne kritike o kvaliteti imovine. Revizor razmatra pregledavanje transakcija koje uključuju povezane stranke koje su evidentirane kao transakcije prodaje da utvrdi postoje li neevidentirane obveze povratne nadoknade (engl. *recourse*).

Izjave menadžmenta ili ostalih obično se zahtijevaju radi razumijevanja poslovne svrhe pojedine transakcije. Takve se izjave ocjenjuju u svjetlu navodnih motiva i drugih revizijskih dokaza. Radi dobivanja kompletnog razumijevanja transakcije, pojedine okolnosti mogu iziskivati razgovor s povezanom strankom, njezinim revizorom ili drugim osobama kao što su pravni savjetnici koji s upoznati s transakcijom. MRevS 580 "Izjave menadžmenta" daje daljnje smjernice o upotrebi izjava menadžmenta.

99. FIDUCIJARNE AKTIVNOSTI

Potpunost

Revizor razmatra jesu li svi prihodi banke od takvih aktivnosti evidentirani i fer iskazani financijskim izvještajima banke. Revizor također razmatra jesu li za banku nastale bilo koje materijalne obveze kršenjem njezinih fiducijarnih dužnosti, uključujući čuvanje imovine, a koje nisu objavljene.

	Prezentiranje i objavljivanje Revizor razmatra zahtjeva li okvir financijskog izvještavanja objave o prirodi i opsegu fiducijarnih aktivnosti u bilješkama uz financijske izvještaje te jesu li zahtijevane objave napravljene.
100. (Uključujući, gdje je primjenjivo, izjavu o računovodstvenim politikama.)	BILJEŠKE UZ FINANCIJSKE IZVJEŠTAJE Prezentiranje i objavljivanje Revizor razmatra jesu li bilješke uz financijske izvještaje banke u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

Izvještavanje o financijskim izvještajima

101. Pri izražavanju mišljenja o financijskim izvještajima banke, revizor:

- vodi se bilo kojim posebnim formatima i terminologijom specificiranom zakonom, od strane regulativnih tijela, profesionalnih tijela i industrijskom praksom; i
- utvrđuje jesu li provedena usklađenja u izvještajima stranih podružnica i ovisnih društava koji su uključeni u konsolidirane financijske izvještaje banke, kako bi ih se dovelo u sklad s okvirom financijskog izvještavanja prema kojem banka izvještava. To je posebno važno u slučaju banaka, zbog velikog broj država u kojima te podružnice i ovisna društva mogu biti locirani, te činjenica da u većini država lokalna regulativa propisuje posebne računovodstvene principe primjenjive primarno na banke. To može dovesti do značajnijeg odstupanja od računovodstvenih principa koje primjenjuju podružnice i ovisna društva, nego što isto ima učinak u slučajevima komercijalnih subjekata.

102. Financijski izvještaji banaka pripremljeni su u kontekstu zakonskih i regulativnih zahtjeva koji su primjenjivi u različitim državama i uz primjenu računovodstvenih politika koje su pod utjecajem takvih regulativa. U nekim je zemljama okvir financijskog izvještavanja za banke (bankarski okvir) značajno drugačiji od okvira financijskog izvještavanja za ostale subjekte (općeniti okvir). Kada se od banke zahtjeva priprema jednog seta financijskih izvještaja koji je u skladu s oba okvira, revizor može izraziti potpuno nemodificirano mišljenje jedino ako su financijski izvještaji pripremljeni u skladu s oba okvira. Ako su financijski izvještaji u skladu sa samo jednim od okvira, revizor izražava nemodificirano mišljenje u pogledu usklađenosti s tim okvirom i izražava modificirano ili negativno miljenje u pogledu usklađenosti s drugim okvirom. Kada se od banke zahtjeva usklađenost s bankarskim okvirom, a ne općim okvirom, revizor razmatra potrebu da se referira na to u odjeljku za isticanje pitanja.

103. Banke često prezentiraju dodatne informacije u godišnjim izvještajima koji također uključuju revidirane financijske izvještaje. Ove informacije često uključuju detalje bankinog kapitala prilagođenog riziku i ostale informacije vezane uz stabilnost banke te dodatno bilo koje druge objave u financijskim izvještajima. MRevS 720 "Ostale informacije u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje" pruža smjernice o procedurama koje je potrebno poduzeti u pogledu tih dodatnih informacija.

Dodatak 1:

Rizici i pitanja u pogledu prijevara i ilegalnih djelovanja

Točka 26 ove Smjernice indicira neka općenita razmatranja u pogledu prijevara. Ona su također detaljno razmatrana u MRevS-u 240 "Odgovornost revizora u razmatranju prijevare i pogreške u reviziji financijskih izvještaja".[9] MRevS 240 zahtijeva od revizora da razmotri indiciraju li faktori rizika prijevara primjenjivi na banke mogućnost ili prijevarnog financijskog izvještavanja ili zloupotrebe imovine. Dodatak 1 MRevS-ovima daje indikaciju općih faktora rizika prijevara. Ovaj Dodatak daje primjere faktora rizika prijevara primjenjive na banke.

Rizik aktivnosti prijevara ili ilegalnih djelovanja nastaje u bankama, unutar institucije i izvana. Među mnogim aktivnostima prijevara ili ilegalnih djelovanja s kojima se banke mogu susresti su prijevare ispisivanja čekova, krivotvoreno kreditiranje i transakcije trgovanja, pranje novca i zloupotreba imovine banke. Aktivnosti prijevara mogu također uključivati tajni dogovor menadžmenta banaka i njihovih klijenata. Osobe koje provode aktivnosti prijevara mogu pripremiti lažne evidencije i evidencije koje navode na krive zaključke kako bi opravdali neprimjerene transakcije i sakrili ilegalne aktivnosti. Prijevarno financijsko izvještavanje je drugo ozbiljno razmatranje.

Nadalje, banke se susreću s kontinuiranom prijetnjom kompjuterskih prijevara. Kompjuterski hakeri i ostali koji mogu ostvariti neautorizirani pristup bankarskim kompjuterskim sustavima i bazama informacija mogu zloupotrebom prebaciti sredstava na osobne račune i ukrasti privatne informacije o instituciji i njezinim klijentima. Također, kao što je slučaj u svim poslovanjima, prijevare i kriminalne aktivnosti obavljene od strane autoriziranih korisnika unutar banaka čine posebno razmatranje.

Vjerojatnije je da će prijevara biti počinjena u bankama koje imaju ozbiljne nedostatke u korporativnom upravljanju i internim kontrolama. Značajni gubici uslijed prijevara mogu nastati iz sljedećih kategorija propusta u korporativnom upravljanju i internim kontrolama:

- Nedostatak adekvatnog nadzora i odgovornosti od strane menadžmenta i propust u razvoju jake kulture kontrola unutar banke. Glavni gubici uslijed prijevara često nastaju kao posljedica nedostatka pažnje od strane menadžmenta i nebrige u kulturi kontroliranja banke, nedovoljnih smjernica i nadzora od osoba zaduženih za upravljanje i rukovođenje te nedostatka jasne odgovornosti menadžmenta kroz dodjeljivanje uloga i odgovornosti. Takve situacije također mogu uključivati nedostatak primjerenih poticaja menadžmentu za obavljanje stroge linije supervizije i održavanje visokog nivoa kontrolne osviještenosti unutar poslovnih područja.
- Neadekvatno priznavanje i procjena rizika određenih bankarskih aktivnosti, bilo bilančnih ili vanbilančnih. Kada rizici novih proizvoda i aktivnosti nisu adekvatno procijenjeni i kada kontrolni sustavi koji funkcioniraju dobro za jednostavnije tradicionalne proizvode nisu ažurirani da adresiraju novije kompleksne proizvode, banka može biti izložena većem riziku gubitaka uslijed prijevara.

[9] Vidjeti fusnotu 2.

- Nedostatak ili propust ključnih kontrolnih struktura i aktivnosti, kao što su podjela odgovornosti, odobrenja, verifikacije, usklađenja i pregledi operativnog poslovanja. Posebice, nedostatak podjele odgovornosti igrao je glavnu ulogu u aktivnostima prijevara koje su rezultirale značajnim gubicima u bankama.
- Neadekvatna komunikacija informacija između nivoa menadžmenta unutar banke, posebice komunikacija problema prema višim pozicijama. Kada politike i procedure nisu primjereno priopćene svim djelatnicima uključenima u aktivnosti, kreira se okruženje koje može poticati aktivnosti prijevara. Nadalje, prijevare mogu proći neotkrivene kada informacije o neispravnim aktivnostima, koje bi trebale biti dane na znanje višem nivou menadžmenta, nisu priopćene na primjeren nivo, sve dok problem ne postane ozbiljan.
- Neadekvatni ili neefikasni revizijski programi i aktivnosti nadgledanja interne revizije. Kada interna revizija ili ostale aktivnosti nadgledanja nisu dovoljno rigorozne da identificiraju i izvijeste o kontrolnim nedostacima, prijevara u bankama može ostati neotkrivena. Kada nisu uspostavljeni adekvatni mehanizmi koji bi osigurali da menadžment ispravi propuste o kojima je izvijestio revizor, s prijevarom se može nastaviti.

Tabela u nastavku i razmatranja u ovom Dodatku daju primjere faktora rizika prijevara.

	Prikupljanje depozita	**Trgovanje**	**Kreditiranje**
Prijevare menadžmenta i zaposlenika	Kamuflaža depozitara Neevidentirani depoziti Krađa depozita klijenata ili investicija, posebno s neaktivnih računa	Netržišni krugovi Transakcije s povezanim strankama Brokerski poticaji Lažne transakcije Neevidentirane transakcije Zakašnjela alokacija transakcija Zloupotreba diskrecijskih računa Korištenje nedostataka u procedurama uspoređivanja Pogrešno označavanje evidencija Tajni dogovor u provođenju vrednovanja (krugovi vrednovanja) Krađa ili zloupotreba kolaterala koji se drže kao osiguranje	Krediti fiktivnim zajmoprimcima Upotreba nominalnih društava Transformacija depozita Transakcije s povezanim društvima Poticaji i podmićivanje Upotreba paralelnih organizacija Transformacija izvora Prodaja preuzetih kolaterala ispod tržišnih cijena Podmićivanje kako bi se dobilo oslobađanje osiguranja ili kako bi se smanjio iznos koji se traži Krađa ili zloupotreba kolaterala koji se drže kao osiguranje

Vanjske prijevare	Pranje novca Krivotvorene instrukcije Krivotvorenje valuta ili nacrta Krivotvorena upotreba razdoblja korištenja čekova (pravljenje čekova)	Krivotvorena skrbnička prodaja Lažne informacije ili dokumenti o drugim stranama	Lažno predstavljanje i lažne informacije o kreditnim aplikacijama i naknadno dostavljenim dokumentima Dvostruko založno pravo nad kolateralima Krivotvorena vrednovanja (dokumenti o zemljištu) Krivotvoreni ili bezvrijedni kolateral Zloupotreba kreditnih sredstava od strane agenta/ klijenta Neautorizirana prodaja kolaterala

Faktori rizika prijevara u pogledu ciklusa prikupljanja depozita

Kamuflaža depozitara

(Skrivanje identiteta depozitara, moguće putem transformacije sredstava ili pranjem novca.)

- Slična ili istovjetna imena kroz različite račune.
- Offshore društva depozitara s nejasno definiranim poslovanjem ili o kojima postoji malo detalja.

Neevidentirani depoziti

- Bilo koji dokaz o uzimanju depozita od strane bilo kojeg društva za koje postoje detalji o uredima, bilo da su dio banke ili ne.
- Dokumentacija koja se čuva u uredima menadžmenta za koju se tvrdi da nema veze s poslovanjem banke ili agresivni odgovori u pogledu takvih dokumenata

Krađa depozita/ulaganja klijenata

- Klijenti s aranžmanima "zadrži poštu" koji imaju jedino povremene kontakte s bankom.
- Nema nezavisnih razrješenja pritužbi klijenta ili pregleda "zadrži poštu" računa.

Faktori rizika prijevara u pogledu ciklusa trgovanja

Netržišni krugovi/transakcije s povezanim strankama

- Nema spot pregleda cijena po kojima su transakcije sklopljene.
- Neobičan nivo aktivnosti s pojedinom strankom.

Brokerski poticaji

- Veliki nivo poslovanja s pojedinim brokerom.
- Neobični trendovi u brokerskim naknadama.

Lažne transakcije

- Značajan broj poništenih transakcija.
- Neobično velik volumen nenamirenih transakcija.

Neevidentirane transakcije

- Veliki nivo dobiti po pojedinom trgovcu (dileru) u pogledu navedene strategije trgovanja.
- Značajan broj nepovezanih konfirmacija stranaka.

Odgođena alokacija transakcija

- Nema oznake vremena na zaključnicama ili pregleda vremena knjiženja.
- Izmjena ili pisanje preko detalja na zaključnicama.

Zloupotreba diskrecijskih računa

- Neobični trendovi po pojedinim diskrecijskim računima.
- Posebni dogovori za izradu i izdavanje izvoda.

Pogrešno označavanje evidencija

- Nema detaljnih politika i smjernica za vrednovanje.
- Neobični trendovi u vrijednostima pojedinih evidencija.

Faktori rizika prijevara u pogledu ciklusa kreditiranja

Krediti fiktivnim zajmoprimcima/transakcije s povezanim društvima

- "Tanke" kreditne mape s površnim, nepotpunim financijskim informacijama, lošom dokumentacijom ili pak rukovodstvo tvrdi da je zajmoprimac dobrostojeći i neupitno kreditno sposoban.
- Vrednovanja koja se čine visokima, procjenitelji korišteni izvan uobičajeno dozvoljenih područja ili isti procjenitelj korišten na brojnim aplikacijama.
- Velika produženja ili revidirani uvjeti kada zajmoprimac ne podmiruje obveze na vrijeme.

Transformacija depozita ili povratno (engl. back-to-back) kreditiranje

Bankovni depozit položen od strane druge banke, koji se koristi kao osiguranje kredita korisnika kojeg navede prijevarni član osoblja prve banke koji skriva činjenice da je depozit založen.

- Založna prava nad depozitima (objavljeno u konfirmacijama koje su posebno tražile objavu takvih založnih prava).
- Dokumentiranje mapa koje se drže u uredima direktora ili starijeg menadžmenta izvan uobičajenog područja arhiviranja, depoziti kontinuirano prolongirani ili plasirani čak i kada je likvidnost mala.

Upotreba nominalnih društava/transakcije s povezanim društvima

- Kompleksne strukture koje su tajno skrivene.
- Nekoliko klijenata s jedinim ugovorom, koje obrađuje isključivo jedan djelatnik.
- Partnerstva s ograničenom odgovornošću bez potpune objave vlasništva ili s kompleksnom strukturom zajedničkog vlasništva.

Poticaji i podmićivanje

- Pretjerani iznosi poslovanja generirani od strane pojedinih kreditnih referenata.
- Jaka preporuka direktora ili kreditnog referenta ali nedostatni podaci ili dokumentacija u kreditnoj mapi.
- Indikacije tjednih kontrola dokumentacije, primjerice, davanja sredstava prije nego što je dokumentacija kompletna.

Upotreba paralelnih organizacija

(Društva pod zajedničkom kontrolom direktora/dioničara)

- Neočekivano podmirenje problematičnih kredita kratko prije kraja godine ili prije dolaska revizije ili neočekivano novo kreditiranje blizu kraja razdoblja.
- Promjene u načinu poslovanja s relevantnim organizacijama.

Transformacija izvora

(Metode korištene za skrivanje korištenja sredstava banke da bi se napravili navodni povrati kredita)

- Krediti koji iznenadno postaju naplativi kratko prije kraja razdoblja ili prije posjete revizora.

- Transakcije s društvima unutar grupe ili s njihovim povezanim društvima gdje je poslovna svrha nejasna.
- Nedostatak analize novčanog tijeka koja potkrjepljuje generiranje prihoda i mogućnost plaćanja zajmoprimca.

Lažno predstavljanje i lažne informacije na kreditnim aplikacijama/dvostruko založno pravo kolaterala/krivotvorena vrednovanja/krivotvoreni ili bezvrijedni kolateral

- Nema procjena s terena ili posjeta zajmoprimca.
- Poteškoće u dobivanju potvrdnih referenci za pojedinca, nekonzistentna ili nedostatna dokumentacija i nekonzistentnosti u osobnim detaljima.
- Procjenitelj izvan područja u kojem se nekretnina nalazi.
- Procjena je naručena i primljena od strane zajmoprimca, a ne kreditora.
- Nedostatak verifikacije zaloga da bi se potvrdile pozicije zaloga i prioriteti.
- Nedostatak fizičke kontrole kolaterala koji zahtjeva fizičko posjedovanje za osiguranje kredita (primjerice, nakit, obveznice na donositelja i umjetnička djela).

Dodatak 2:

Primjeri razmatranja internih kontrola i procedura dokaznih postupaka za dva područja bankarskog poslovanja

1. Interne kontrole i dokazne procedure navedene u nastavku niti predstavljaju sveobuhvatnu listu kontrola i procedura koje je potrebno obaviti, niti predstavljaju bilo koje minimalne zahtjeve koje je potrebno ispuniti. One radije pružaju smjernice o kontrolama i procedurama koje revizor može razmotriti pri razmatranju:

   (a) poslovanja riznica i trgovanja, i

   (b) kredita i predujmova.

Poslovanje riznice i trgovanja

Uvod

2. Poslovanje riznice, u ovom kontekstu, predstavlja sve aktivnost koje se tiču kupnje, prodaje, posudbe ili plasiranja financijskih instrumenata. Financijski instrumenti mogu biti vrijednosnice, instrumenti tržišta novce, ili derivativni instrumenti. Banke uobičajeno ulaze u takve transakcije za svoju upotrebu (primjerice, za svrhu zaštite rizičnih izloženosti) ili za zadovoljavanje klijentskih potreba. Također, one provode, u većoj ili manjoj mjeri, aktivnosti trgovanja. Trgovanje može biti definirano kao kupnja i prodaja (ili generiranje i zatvaranje) financijskih instrumenata (uključujući derivative) s namjerom generiranja dobitka od promjene parametara tržišnih cijena (primjerice, tečajeva stranih valuta, kamatnih stopa, cijena dionica) tijekom vremena. Banke upravljaju i kontroliraju svojim aktivnostima riznice, temeljem različitih rizika, prije nego temeljem pojedinog tipa financijskog instrumenta. Revizor uobičajeno prihvaća isti pristup kada prikuplja revizijski dokaz. MSRP 1012 daje smjernice o revizorskim implikacijama derivativa stečenih od strane banke kako krajnjeg korisnika.

Razmatranja internih kontrola

3. Općenito, poslovanje riznice uključuje transakcije koje se evidentiraju IT sustavima. Rizik od pogreške obrađivanja takvih transakcija obično je nizak pod uvjetom da su obrađene pouzdanim sustavima. Posljedično, revizor testira jesu li glavne kontrole obrade i procedure efektivne, prije ocjene nivoa inherentnih i kontrolnih rizika kao niskih. Tipične kontrole u okruženju riznice navedene su u nastavku. One uključuju kontrole koje se odnose na poslovni rizik banaka i ne predstavljaju nužno kontrole koje se odnose na revizijski rizik i revizorova testiranja s ciljem procjene inherentnih i kontrolnih rizika.

Tipična pitanja o kontrolama

Strateške kontrole

4. Jesu li su osobe zadužene za upravljanje uspostavile formalnu politiku poslovanja riznice banke koja sadrži:

- autorizirane aktivnosti i proizvode kojima banka može trgovati u svoje ime ili u ime trećih osoba, idealno prikazane po proizvodu ili rizičnoj grupi;
- tržišta na kojima se odvijaju aktivnosti trgovanja, to mogu biti regionalna tržišta, neuređena tržišta (OTC) nasuprot uređenim tržištima;
- procedure za mjerenje, analiziranje, nadzor i kontroliranje rizika;
- opseg dozvoljenih rizičnih pozicija, nakon uzimanja u obzir rizika koji se smatraju prihvatljivima;
- primjerene limite i procedure pokrivanja viškova iznad definiranih limita;
- procedure, uključujući dokumentaciju koja mora biti kompletirana prije nego što su novi proizvodi ili aktivnosti uvedeni;
- vrstu i učestalost izvještavanja osoba zaduženih za upravljanje; i
- plan i učestalost revidiranja, ažuriranja i odobrenja politike?

Operativne kontrole

5. Postoji li primjerena podjela dužnosti između front i back office-a?
6. Jesu li sljedeće aktivnosti poduzete neovisno o front office-u ili back office-u:
   - konfirmacije trgovanja;
   - evidentiranje i usklađenja pozicija i rezultata;
   - vrednovanja trgovanja ili neovisna verifikacija tržišnih cijena; i
   - namira trgovanja?
7. Jesu li zaključnice unaprijed numerirane (ako nisu automatski generirane)?
8. Ima li banka kodeks poslovanja za svoje dilere koji razmatra sljedeće:
   - zabranu dilerima trgovanja za vlastiti račun;
   - ograničavanje primanja poklona i aktivnosti reprezentacije;
   - povjerljivost informacija klijenata;
   - identifikaciju odobrenih stranaka; i
   - procedure pregleda aktivnosti dilera od strane menadžmenta?
9. Jesu li politike nagrađivanja strukturirane na način da izbjegavaju poticanje prevelikog preuzimanja rizika?
10. Jesu li novi proizvodi uvedeni tek nakon što su prikupljena primjerena odobrenja i uspostavljene adekvatne procedure i sustavi kontrole rizika?

Limiti i aktivnosti trgovanja

11. Ima li banka sveobuhvatan set limita uspostavljen radi kontrole tržišnih, kreditnih i rizika likvidnosti, za cijelu instituciju, poslovne jedinice i pojedine dilere? Neki uobičajeno korišteni limiti su nominalni ili limiti volumena (po valutama ili strankama), stop loss limiti, gap limiti ili limiti dospijeća, limiti namire i value-at-risk limiti (za oboje, tržišne i kreditne rizike).

12. Jesu li limiti alocirani rizicima u skladu sa sveukupnim limitima banke?

13. Znaju li svi dileri svoje limite i njihovu upotrebu? Smanjuje li svaka nova transakcija odmah dostupne limite?

14. Jesu li implementirane procedure koje pokrivaju prekoračenja limita?

Procjena i upravljanje rizicima

15. Postoji li nezavisna funkcija upravljanja rizicima (nekad se zove *Middle Office*) za mjerenje, monitoring i kontroliranje rizika? Izvještava li direktno osobama zaduženim za upravljane ili višem menadžmentu?

16. Koja je metoda uspostavljena za mjerenje rizika koji proizlaze iz aktivnosti trgovanja (primjerice, limiti pozicije, limiti senzitivnosti, value at risk limiti itd.)?

17. Jesu li sustavi kontrole i upravljanja rizicima adekvatno opremljeni da mogu nositi volumen, kompleksnost i rizik aktivnosti riznice?

18. Pokriva li sustav upravljanja rizicima sve portfelje, sve proizvode i sve rizike?

19. Postoji li primjerena dokumentacija za sve elemente sustava rizika (metodologija, kalkulacije, parametri)?

20. Jesu li svi trgovački portfelji revalorizirani i jesu li izloženosti rizicima izračunate redovno i najmanje dnevno za aktivne operacije trgovanja?

21. Razmatraju li se redovno, dokumentiraju i kontinuirano ažuriraju modeli upravljanja rizicima, metodologije i pretpostavke, korišteni za mjerenje rizika te za izloženosti limita, kako bi se uzeli u obzir izmijenjeni parametri itd.?

22. Jesu li obavljena i testirana analiziranja stresnih situacija i scenarija "najgori slučaj" (koji uzimaju u obzir nepovoljne tržišne događaje kao neobične promjene u cijenama ili volatilnosti, tržišnu nelikvidnost ili stečaj glavne stranke)?

23. Prima li menadžment pravovremene i smislene izvještaje?

Konfirmacije

24. Ima li banka pisane procedure u upotrebi:

    - za neovisnu otpremu unaprijed numeriranih izlaznih konfirmacija strankama za sve transakcije sklopljene od strane dilera;

- za nezavisna primanja svih ulaznih konfirmacija i njihovo uspoređivanje s unaprijed numeriranim kopijama internih zaključnica trgovanja;
- za neovisnu usporedbu potpisa na ulaznim konfirmacijama s potpisnim kartonima;
- za neovisno konfirmiranje svih transakcija za koje ulazne konfirmacije nisu zaprimljene; i
- za neovisno naknadno praćenje odstupanja na primljenim konfirmacijama?

Namira transakcija

25. Jesu li instrukcije o namiri razmijenjene sa strankom u pismenoj formi, upotrebom ulaznih i odlaznih konfirmacija?
26. Jesu li instrukcije o namiri uspoređene s ugovorima?
27. Jesu li namire provele isključivo adekvatno autorizirane osobe koje su neovisne o iniciranju i evidentiranju transakcija te isključivo jedino temeljem autoriziranih pisanih instrukcija?
28. Obavještava li se o predviđenim namirama (primici i plaćanja) odjel namire dnevno i u pisanom obliku, tako da se dvostruki zahtjevi i propusti primanja plaćanja mogu promptno detektirati i naknadno provjeriti?
29. Jesu li knjigovodstvena evidentiranja, ili pripremljena, ili uspoređena s potkrjepljujućom dokumentacijom, od strane operativnih djelatnika koji nisu ujedno oni koji čuvaju dokumentaciju o nekompletiranim ugovorima ili koji provode novčane funkcije?

Knjiženja

30. Generiraju li se izvještaji o izuzećima za prekoračenja limita, iznenadna povećanja u volumenu trgovanja od strane jednog trgovca, klijenta ili stranke, transakcije po neobičnim ugovornim stopama itd.? Nadgleda li se navedeno promptno i nezavisno o dileru?
31. Ima li banka pisane procedure koje zahtijevaju:
    - evidentiranje svih korištenih i nekorištenih zaključnica trgovanja;
    - da neovisni sudionik promptno evidentira sve transakcije u knjigovodstvenim evidencijama, uključujući procedure identificiranja i ispravljanja odbijenih transakcija;
    - dnevno usklađenje dilerove pozicije i profita s računovodstvenim evidencijama i promptno ispitivanje svih razlika; i
    - redovno izvještavanje menadžmenta o primjerenim detaljima kako bi se omogućilo nadgledanje prethodno navedenih limita?

32. Provode li se sva usklađenja nostro i vostro računa, učestalo i od strane djelatnika koji su neovisni o funkciji namire?

33. Pregledavaju li se prelazni računi redovno?

34. Ima li banka računovodstveni sustav koji omogućava pripremanje izvještaja koji pokazuju njezine spot, terminske, neto otvorene i ukupne pozicije za različite vrste proizvoda, primjerice:

    - po kupnjama i prodajama, po valutama;
    - po datumima dospijeća, po valutama; i
    - po strankama, po valutama?

35. Revaloriziraju li se otvorene pozicije periodično (primjerice, dnevno) na tekuće vrijednosti temeljem kotiranih stopa ili stopa dobivenih direktno od nezavisnih izvora?

Opće revizijske procedure

36. Određene revizijske procedure primjenjive su na okruženje u kojemu se obavljaju aktivnosti riznice. Kako bi se razumjelo to okruženje, revizor inicijalno prikuplja razumijevanje:

    - raspona, volumena, kompleksnosti i rizika aktivnosti riznice;
    - važnosti aktivnosti riznice relativnoj u odnosu na ostalo poslovanje banke;
    - okvira u kojemu se aktivnosti riznice obavljaju; i
    - organizacijske integracije aktivnosti riznice.

37. Jednom kada revizor prikupi razumijevanje i obavi testove kontrola sa zadovoljavajućim rezultatima, revizor obično procjenjuje:

    - točnost evidentiranih transakcija sklopljenih tijekom razdoblja i pripadajućih prihoda i rashoda, temeljem zaključnica i konfirmacijskih slipova;
    - potpunost transakcija i pravo usklađenje između front office-a i računovodstvenih sustava otvorenih pozicija na kraju razdoblja;
    - postojanje otvorenih pozicija putem konfirmacija s trećim stranama na datum unutar razdoblja ili na kraju razdoblja;
    - primjerenost tečaja, kamatnih stopa ili drugih predmetnih tržišnih stopa korištenih na kraju godine za računanje nerealiziranih dobitaka i gubitaka;
    - primjerenost modela vrednovanja i pretpostavki korištenih za utvrđivanje fer vrijednosti financijskih instrumenata otvorenih na kraju razdoblja; i
    - primjerenost računovodstvenih politika korištenih prvenstveno za priznavanje prihoda i razlika između instrumenata za zaštitu i trgovanje.

38. Relevantni aspekti poslovanja riznice koji općenito nose povećane revizijske rizike navedeni su u nastavku.

Promjene u proizvodima ili aktivnostima

39. Posebni rizici obično nastaju gdje se uvode novi proizvodi ili aktivnosti. Kako bi se obradilo takve rizike, revizor inicijalno nastoji konfirmirati da su za takve slučajeve uspostavljene predefinirane procedure. Općenito, banka bi trebala započeti s takvim aktivnostima jedino kada je osiguran nesmetan protok novih transakcija kroz kontrolne sustave, zatim kada su u potpunosti uspostavljeni relevantni IT sustavi (ili gdje je uspostavljena adekvatna podrška međusustava) te kada su ispravno dokumentirane relevantne procedure. Novi instrumenti kojima se trguje obično su predmet posebnog pregleda revizora, koji inicijalno prikuplja listu svih novih proizvoda uvedenih tijekom razdoblja (ili potpunu listu svih instrumenata kojima se trgovalo). Temeljem tih informacija, revizor uspostavlja pripadajući profil rizika i nastoji konfirmirati pouzdanost internih kontrola i računovodstvenih sustava.

Oslanjanje na kompjuterske stručnjake

40. Zbog volumena transakcija, gotovo sve banke podupiru ciklus transakcija riznice koristeći IT sustave. Zbog kompleksnosti sustava koji se koriste i procedura koje su potrebne, revizor obično traži podršku IT stručnjaka koji imaju primjerene vještine i znanje u testiranju sustava i relevantnih stanja računa.

Svrha zbog koje su transakcije sklopljene

41. Revizor razmatra ima li banka špekulativne pozicije u financijskim instrumentima ili štiti li ih u odnosu na identificirana tijekom faze sklapanja radi toga da se primjeni ispravan računovodstveni tretman. Gdje su transakcije sklopljene radi zaštite, revizor razmatra primjerenost računovodstvenog tretmana i prezentaciju takvih transakcija i usklađenost imovine/obveza, u skladu s relevantnim računovodstvenim zahtjevima.

Procedure vrednovanja

42. Vanbilančni financijski instrumenti obično se vrednuju po tržišnim vrijednostima, osim instrumenata koji se koriste u svrhe zaštite, koji se, prema mnogim okvirima financijskog izvještavanja, vrednuju na isti način kao predmetna stavka koja je predmet zaštite. Gdje tržišne cijene nisu dostupne za instrument, financijski modeli koji se učestalo koriste u bankarskoj industriji mogu se koristiti za utvrđivanje fer vrijednosti. Nadalje, uz objave nominalnih vrijednosti otvorenih pozicija, nekoliko zemalja zahtjeva objave o potencijalnim rizicima, primjerice, o ekvivalentu kreditnog rizika i zamjenskoj vrijednosti takvih otvorenih instrumenata.

43. Revizor obično testira korištene modele vrednovanja, uključujući kontrolu oko njihovog rada i razmatra jesu li detalji pojedinih ugovora, stope vrednovanja i pretpostavke

ispravno uneseni u takve modele. Kako je većina takvih instrumenta razvijena tek nedavno, revizor posvećuje posebnu pažnju njihovom vrednovanju i pri tome vodi računa o sljedećim faktorima:

- Moguće je da nema prethodnog pravnog prethodnika u pogledu uvjeta predmetnog dogovora, što otežava procjenu provedivosti tih uvjeta.
- Moguće je da je relativno malen broj rukovodećeg osoblja upoznat s inherentnim rizicima tih instrumenta. To također može dovesti do povećanja rizika od nastalih pogrešaka i većih pogrešaka u uspostavljanju kontrola koje bi spriječile pogreške ili ih ažurno otkrile i ispravile.
- Neki od tih instrumenata nisu postojali tijekom cijelog ekonomskog ciklusa (tržišta bika i medvjeda, visoke i niske kamatne stope, visoka i niska volatilnost trgovanja i cijena) i stoga je njihovu vrijednosti teže procijeniti s istim stupnjem sigurnosti kao za većinu uspostavljenih instrumenata. Slično, može biti teško predvidjeti, s dovoljnim stupnjem sigurnosti, korelaciju cijena s ostalim instrumentima koje banka koristi za zaštitu svojih pozicija.
- Modeli korišteni za vrednovanje takvih instrumenata mogu raditi neispravno u abnormalnim tržišnim uvjetima.

44. Nadalje, revizor razmatra potrebu i adekvatnost rezervacija za financijske instrumente kao što su rezervacija za rizik likvidnosti, rezervacija za rizik modeliranja i rezervacije za operativni rizik. Kompleksnost određenih instrumenta zahtjeva specijalističko znanje. Ako revizor nema profesionalne kompetencije za provođenje potrebne revizijske procedure, savjet se traži od primjerenih stručnjaka.

45. Daljnja problematika od posebnog interesa za revizora jesu transakcije sklopljene po stopama izvan važećih tržišnih stopa, koje često uključuju rizik skrivenih gubitaka ili aktivnosti prijevara. Posljedično, banka obično uspostavlja mehanizme koji su u mogućnosti otkriti transakcije izvan tržišnih uvjeta. Revizor prikuplja dostatan primjeren revizijski dokaz u pogledu pouzdanosti funkcija koje provode taj zadatak. Revizor također razmatra pregled uzorka identificiranih transakcija.

Krediti i predujmovi

Uvod

46. Prema konzultativnom dokumentu "Principi za upravljanje kreditnim rizikom" izdanom od strane Bazelskog odbora za superviziju banaka, kreditni rizik je najjednostavnije definiran kao potencijal da bankin zajmoprimac ili stranka propusti ispuniti svoje obveze u skladu s dogovorenim uvjetima.

47. Krediti i predujmovi su primarni izvor kreditnog rizika za većinu banaka zbog toga što su uobičajeno oni najznačajnija imovina banke i generiraju najveći dio prihoda.

Najznačajniji faktor u davanju kredita je iznos kreditnog rizika povezan s procesom kreditiranja. Za pojedine kredite kreditni rizik ovisi o zajmoprimčevoj mogućnosti i volji za plaćanje. Osim kredita, ostali izvori kreditnog rizika uključuju akceptne naloge, međubankarske transakcije, trgovanje financiranjem, transakcije stranim valutama, financijske futures ugovore, swap ugovore, obveznice, dionice, opcije i kao produžetak potencijalnih obveza i garancija, namiru po tim transakcijama.

48. Kreditni rizik predstavlja glavni razlog ozbiljnih problema banke i izravno je povezan s kreditnim standardima za zajmoprimce i stranke, nedostatkom kvalificirane kreditne ekspertize, lošim upravljanjem rizicima portfelja i nedostatkom pažnje prema promjenama u ekonomiji ili ostalim čimbenicima koji mogu dovesti do pada kreditne sposobnosti bankinih stranaka. Efektivno upravljanje kreditnim rizikom kritična je komponenta sveobuhvatnog pristupa upravljanju rizicima i esencijalna je za dugoročni uspjeh bankarske organizacije. U upravljanju kreditnim rizikom banke bi trebale razmotriti nivo rizika inherentan u pojedinim kreditima ili transakcijama i u cijelom portfelju imovine. Banke također trebaju analizirati rizik između kreditnog rizika i ostalih rizika.

Tipična pitanja o kontrolama

49. Kreditni rizici nastaju od karakteristika zajmoprimca i prirode izloženosti. Kreditna sposobnost, država u kojoj se posluje i priprema zajmoprimčevog poslovanja utječu na nivo kreditnog rizika. Slično, na kreditni rizik utječu svrha i osiguranje izloženosti.

50. Kreditna funkcija može biti podijeljena na sljedeće kategorije:

    (a) nastajanje i distribuciju,

    (b) nadgledanje,

    (c) naplatu, i

    (d) periodični pregled i ocjenu.

Nastajanje i distribucija

51. Prikuplja li banka kompletne i informativne kreditne aplikacije, uključujući financijske izvještaje zajmoprimca, izvor iz kojega će se kredit otplatiti i namjeru upotrebe primitaka od kredita?

52. Ima li banka pisane upite o kriterijima koje treba koristiti u procjeni kreditnih aplikacija (primjerice, kamatnu pokrivenost, zahtjeve za maržom, omjer duga i kapitala)?

53. Prikuplja li banka kreditne izvještaje ili provodi nezavisna ispitivanja o potencijalom zajmoprimcu?

54. Ima li banka procedure u upotrebi da bi osigurala da se utvrđuje kreditiranje povezanih stranaka?

55. Postoji li primjerena analiza kreditnih informacija klijenta, uključujući predviđene izvore iz kojih će se kredit servisirati i otplaćivati?

56. Jesu li limiti za odobrenja temeljeni na ekspertizi kreditnog referenta?

57. Traži li se primjereno odobrenje kreditnog odbora ili menadžmenta za kredite koji prelaze propisane limite?

58. Postoji li primjerena podjela odgovornosti između funkcije kreditnog odobravanja i funkcija distribucije, nadgledanja, napate i pregleda kredita?

59. Jesu li potvrđeni vlasništvo nad kreditnim kolateralom i redoslijed na sredstvu osiguranja?

60. Osigurava li banka da zajmoprimac potpiše sve pravno provedive dokumente kao dokaz obveze plaćanja kredita?

61. Jesu li garancije ispitane kako bi se osiguralo da su pravno provedive?

62. Je li dokumentacija koja potkrjepljuje kreditnu aplikaciju pregledana i odobrena od stane djelatnika neovisnog o kreditnom referentu?

63. Postoji li kontrola koja osigurava primjerenu registraciju osiguranja (primjerice, upisivanje založnog prava kod državnih institucija)?

64. Postoji li adekvatna fizička zaštita vrijednosnih papira, kolaterala i ostalih dokumenata?

65. Postoji li kontrola koja osigurava da je distribucija kredita odmah evidentirana?

66. Postoji li kontrola koja osigurava da zajmoprimac koristi, koliko je god moguće, primitke od kredita za namijenjenu svrhu?

Nadgledanje

67. Jesu li bruto bilance pripremljene i usklađene s kontrolnim računima od stane djelatnika koji ne obrađuju ili knjiže kreditne transakcije?

68. Jesu li ažurno pripremljeni izvještaji o kreditima za koje se glavnica i kamata plaćanju unazad?

69. Jesu li ti izvještaji pregledani od djelatnika neovisnih o kreditnim funkcijama?

70. Postoje li procedure koje se koriste da se nadgleda pridržavanje zajmoprimca bilo kojih kreditnih ograničenja (primjerice, uvjeta) i zahtjevi za dostavom informacija banci?

71. Jesu li uspostavljene procedure koje periodično zahtijevaju procjenu vrijednosti osiguranja?

72. Postoje li procedure koje osiguravaju da se financijska pozicija i rezultati poslovanja zajmoprimca redovno pregledavaju?

73. Postoje li procedure koje osiguravaju da su ključni administrativni datumi, kao obnavljanje registracije osiguranja, točno zabilježeni i po njima se djeluje po dospijeću?

Naplata

74. Jesu li evidencije o glavnici i naplati kamata i ažuriranje stanja na računu kredita održavani od strane djelatnika neovisnih o funkciji dodjele kredita?

75. Postoji li kontrola koja osigurava da se krediti s plaćanjem unazad ažurno prate radi plaćanja?

76. Postoje li pisane procedure koje definiraju bankinu politiku naplate dospjele glavnice i kamata putem zakonskih mjera, kao što su zapljena i oduzimanje?

77. Postoje li procedure koje pružaju redovnu konfirmaciju kreditnih stanja putem direktne pisane komunikacije sa zajmoprimcem, od stane djelatnika neovisnih o funkcijama davanja i knjiženja kredita, kao i za nezavisna ispitivanja izviještenih razlika?

Periodični pregled i ocjena

78. Postoje li procedure za neovisan pregled svih kredita, redovno uključujući:
    - pregled rezultata procedura nadgledanja o kojima se ovdje govori; i
    - pregled tekućih pitanja koja utječu na zajmoprimce u relevantnim zemljopisnim i industrijskim sektorima?

79. Postoje li primjerene pisane politike na snazi za uspostavljanje kriterija za:
    - uspostavljanje rezerviranja za kreditne gubitke;
    - prestanak kalkuliranja kamata (ili formiranje rezerviranja koja se prebijaju sa stanjima);
    - vrednovanje kolaterala za potrebe kreditnih rezerviranja;
    - isknjižavanje prethodno formiranih rezerviranja;
    - ponovno kalkuliranje kamata; i
    - otpisivanje kredita?

80. Postoje li procedure koje osiguravaju da su sve potrebne rezervacije ažurno unesene u računovodstvene evidencije?

Općenite revizijske procedure

81. Sljedeće revizijske procedure namijenjene su revizoru s ciljem da otkrije operativne standarde i procese koje je banka uspostavila te da razmotri jesu li kontrole u pogledu upravljanja kreditnim rizikom adekvatne.

Planiranje

82. Revizor prikuplja znanje i razumijevanje bankinih metoda kontroliranja kreditnog rizika. To uključuje sljedeća pitanja:

    - bankin proces praćenja izloženosti, i njezin sustav za osiguravanje da su sva kreditiranja povezanih stranaka identificirana i agregirana;
    - bankinu metodu za ocjenu vrijednosti kolaterala izloženosti i za identificiranje potencijalnih i definitivnih gubitaka; i
    - bankine kreditne prakse i bazu klijenata.

83. Revizor razmatra osigurava li program pregleda izloženosti neovisnost o funkcijama kreditiranja, uključujući je li učestalost dovoljna da osigura ažurne informacije o novim trendovima u portfelju i općim ekonomskim uvjetima te je li učestalost povećana za identificirane problematične kredite.

84. Revizor razmatra kvalifikacije djelatnika uključenih u funkciju kreditnih pregleda. Industrija se rapidno mijenja i fundamentalno kreira nedostatak kvalificirane kreditne ekspertize. Revizor razmatra imaju li djelatnici koji obavljaju kreditne preglede znanja i vještine potrebne za upravljanje i ocjenu kreditnih aktivnosti.

85. Revizor razmatra, putem informacija koje je prethodno prikupio, uzroke postojećih problema ili nedostataka unutar sustava. Revizor razmatra predstavljaju li ti problemi ili nedostaci potencijal za buduće probleme.

86. Revizor pregledava izvješća za menadžment i razmatra jesu li dovoljno detaljni za ocjenu faktora rizika.

87. Revizor uočava da je definiranje i revidiranje transakcija kreditiranja povezanih stranaka složeno budući da je transakcije s povezanim strankama teško identificirati. Oslanja se primarno na menadžment kako bi se identificirale sve povezane stranke i transakcije s povezanim strankama i takve je transakcije teško moguće otkriti s bankinim sustavim internih kontrola.

Testovi kontrola

88. Revizor prikuplja znanje i razumijevanje o bankinim metodama kontroliranja kreditnog rizika. To uključuje pitanja kao što su:

    - izloženost portfelja i različitih pojedinosti te karakteristika izloženosti;
    - dokumentacija o izloženostima koju banka koristi;
    - što predstavlja primjerenu dokumentaciju izloženosti za različite vrste izloženosti; i
    - bankine procedure i nivo autorizacije za odobravanje izloženosti.

89. Revizor pregledava kreditne politike i razmatra:

- pregledavaju li se i ažuriraju politike periodički kako bi se osiguralo da su relevantne u skladu s mijenjajućim tržišnim uvjetima i novim poslovnim linijama banke; i
- jesu li osobe zadužene za upravljanje odobrile politike i poštuje li ih banka.

90. Revizor ispituje sustave za izvještavanje o pregledu izloženosti, uključujući memorandume kreditnih mapa i godišnji plan ili plan pregleda izloženosti, te razmatra jesu li detaljni, točni i ažurni i pružaju li dovoljno informacija da omogućuju menadžmentu identificiranje i kontrolu rizika. Uključuju li izvještaji:

- identifikaciju problematičnih kredita;
- tekuće informacije o riziku portfelja; i
- informacije o novim trendovima u portfelju i kreditnim područjima?

91. Revizor razmatra prirodu i opseg pregleda izloženosti, uključujući sljedeće:

- metode izbora izloženosti; i
- način na koji su izloženosti pregledavane, uključujući:
- analizu tekućih financijskih uvjeta zajmoprimaca koji adresiraju mogućnosti plaćanja; i
- testove za izuzetke dokumentacije, izuzetke politika, nepoštivanje internih procedure i kršenja prava i regulative.

92. Revizor razmatra efikasnost kreditne administracije i upravljanja portfeljem, ispitujući sljedeće:

- opću kreditnu filozofiju menadžmenta na način da prikupi odgovore menadžmenta;
- efekte kredita koji nisu potkrijepljeni tekućim i kompletnim financijskim informacijama i analize mogućnosti otplate;
- efekte kredita za koje je dokumentacija o izloženosti i kolateralu nepotpuna;
- volumen nepravilno strukturiranih izloženosti, primjerice, gdje otplatni plan ne prati svrhu izloženosti;
- volumen i prirodu koncentracije kredita, uključujući koncentraciju tajnih i kritiziranih kredita;
- primjerenost transfera kredita niske kvalitete u povezanim uredima i iz povezanih ureda;

- točnost i kompletnost izvještaja; i
- kompetentnost starijeg menadžmenta, kreditnih referenata i djelatnika kreditne administracije.

Dokazni postupci

93. Revizor razmatra opseg znanja menadžmenta o problemima bankinih kreditnih izloženosti kroz selektivne preglede mapa izloženosti. Kriteriji za izbor uključuju sljedeće:
    - račune s otvorenim stanjima koja su jednaka specificiranim iznosima ili većim;
    - račune na "listi posebne pozornosti" (engl. *watch list*) s otvorenim stanjima iznad određenog iznosa;
    - račune s rezervacijama iznad određenog iznosa;
    - račune koje vodi odjel koji se bavi bankinim problematičnim računima ili računima visokog rizika;
    - račune gdje je glavnica ili kamata iznad određenog iznosa naplativa unazad više od određenog razdoblja;
    - račune gdje je otvoreni iznos iznad autorizirane kreditne linije;
    - račune društava koja posluju u industrijama ili državama za koja revizor, temeljem svog općeg poznavanja ekonomije, smatra da bi mogli biti rizični;
    - problematične račune identificirane od stane bankarskog regulativnog tijela i problematične račune odabrane u prethodnoj godini; i
    - opseg izloženosti ostalim financijskim institucijama na međubankarskim linijama.

94. Nadalje, gdje se od djelatnika banke traži da sažmu karakteristike svih izloženosti iznad određenog iznosa grupirane po povezanosti, revizor pregledava te sažetke. Potrebu za dodatnim detaljnim pregledom mogu indicirati izloženosti sa sljedećim karakteristikama:
    - veliki operativni gubici u zadnjoj fiskalnoj godini;
    - opetovani operativni gubici (primjerice, u 2 i više godina);
    - visoki pokazatelji odnosa duga i kapitala (primjerice, iznad 2:1 – pokazatelj će varirati ovisno o industriji);
    - propust poštivanja uvjeta ugovora;
    - modificirano revizorovo izviješće;
    - dostupne informacije nisu tekuće ili kompletne;

- značajno neosigurani predujmovi ili predujmovi osigurani u značajnoj mjeri garancijom; i
- računi gdje pregledi nisu ažurno provedeni od strane menadžmenta banke.

95. Revizor odabire izloženosti za detaljan pregled s liste izloženosti prethodno opisane, koristeći kriterije izbora uzorka određene prethodno, i prikuplja dokumente potrebne za razmatranje mogućnosti naplate izloženosti. One mogu uključiti sljedeće:

- mape dokumentacije izloženosti i osiguranja;
- liste ili izvještaje plaćanja unazad;
- sažetke aktivnosti;
- liste prethodno spornih potraživanja;
- izvještaje o dugoročnim izloženostima;
- financijske izvještaje zajmoprimca; i
- izvještaje o vrednovanju osiguranja.

96. Koristeći mape dokumentacije izloženosti, revizor:

- potvrđuje tip izloženosti, kamatnu stopu, datum dospijeća, otplatne uvjete, osiguranje i navedenu svrhu izloženosti;
- razmatra sadrže li dokumenti osiguranja dokaz o registraciji kako je prikladno te je li banka primila primjeren pravni savjet o pravnoj provedivosti osiguranja;
- razmatra je li fer vrijednost jamstva adekvatna (posebice za vrijednosti jamstava za koje mogu biti potrebne rezervacije) za osiguranje izloženosti i, gdje je primjenjivo, jamstvo je ispravno osigurano. Kritički ocjenjuje procjene kolaterala, uključujući metode i pretpostavke koje je koristio procjenitelj;
- ocjenjuje naplativost izloženosti i razmatra potrebu za rezervacijom potraživanja;
- utvrđuje jesu li primjereni autorizacijski nivoi unutar banke odobrili aplikaciju izloženosti ili obnavljanje;
- pregledava periodične financijske izvještaje zajmoprimca i bilježi značajne iznose i operativne pokazatelje (primjerice, obrtni kapital, zarade, dionički kapital i pokazatelje odnosa duga i kapitala); i
- pregledava bilo koje bilješke i korespondenciju u mapi pregleda izloženosti. Bilježi učestalost pregleda obavljenih od stane osoblja banke i razmatra jesu li u skladu s uputama banke.

97. Revizor razmatra postoje li politike i procedure za problematične izloženosti, uključujući sljedeće:

- periodički pregled individualnih problematičnih kredita;
- upute za naplatu ili pojačanje izloženosti, uključujući zahtjeve za ažuriranjem vrijednosti osiguranja i pozicije založnih prava, pregled dokumentacije, izvještaji o pozivima referenta;
- volumen i trend dospjelih a nenaplaćenih kredita i suspendiranih kredita;
- kvalificirane referente koji vode problematične izloženosti; i
- upute za primjeren računovodstveni tretman problematičnih izloženosti, primjerice, politika za suspendiranje kamata, politika za posebne rezervacije.

98. Nadalje, uz ocjenu adekvatnosti rezerviranja za individualne izloženosti, revizor razmatra da li dodatne rezervacije trebaju biti uspostavljene za pojedine kategorije ili klase izloženosti (primjerice, izloženosti po kreditnim karticama i izloženostima državnog rizika) i ocjenu adekvatnost rezervacija koje je banka uspostavila kroz razgovore s menadžmentom.

Dodatak 3:

Primjeri financijskih informacija, pokazatelja i indikatora koji se uobičajeno koriste u analizama financijskog stanja i uspješnosti banaka

Postoji velik broj financijskih pokazatelja koji se mogu koristiti u analizi financijskog stanja i uspješnosti banaka. Dok ti pokazatelji variraju do neke mjere između zemalja i između banaka, njihova osnovna svrha ostaje ista, a to je da, u pogledu prethodnih godina, pružaju mjere uspješnosti za planiranje i ostalim bankama. Revizor razmatra pokazatelje dobivene od jedne banke u kontekstu sličnih pokazatelja ostvarenih od strane drugih banaka za koje je revizor prikupio, ili može prikupiti, dostatne informacije.

Ti pokazatelji općenito potpadaju u kategorije:

- kvalitete imovine,
- likvidnosti,
- zarade,
- kapitalne adekvatnosti,
- tržišnog rizika, i
- rizika financiranja.

U nastavku su navedeni općeniti pokazatelji na koje revizor može naići. Mnogi ostali, detaljniji pokazatelji obično su pripremljeni od strane rukovodstva radi pomoći u analizama uvjeta i uspješnosti banke i njezinih različitih kategorija imovine i obveza, odjela i tržišnih segmenata.

(a) Pokazatelji kvalitete imovine:

- kreditni gubici u odnosu na ukupne kredite;
- nenaplativi krediti u odnosu na ukupne kredite;
- rezervacije za kreditne gubitke u odnosu na nenaplative kredite;
- pokriće zarada u odnosu na kreditne gubitke;
- povećanje rezervacija za kreditne gubitke u odnosu na bruto prihode; i
- veličina, koncentracija kreditnog rizika, rezerviranja.

(b) Pokazatelji likvidnosti:

- novac i likvidne vrijednosnice (primjerice, s dospijećem unutar 30 dana) u odnosu na ukupnu imovinu;
- novac, likvidne vrijednosnice i visoko utržive vrijednosnice u odnosu na ukupnu imovinu; i

- obveze po međubankarskim depozitima i depozitima tržišta novca u odnosu na ukupnu imovinu.

(c) Pokazatelji zarada:

- povrat na prosječnu ukupnu imovinu;
- povrat na prosječan ukupni kapital i rezerve;
- neto kamatna marža kao postotak prosječne ukupne imovine i prosječne imovine koja generira zaradu;
- kamatni prihod kao postotak prosječne kamatonosne imovine;
- kamatni rashod kao postotak prosječnih kamatonosnih obveza;
- nekamatonosni prihod kao postotak prosječnih potencijalnih obveza;
- nekamatonosni prihod kao postotak prosječne ukupne imovine;
- nekamatonosni rashod kao postotak prosječne ukupne imovine; i
- nekamatonosni rashod kao postotak operativnog prihoda.

(d) Pokazatelji kapitalne adekvatnosti:

- kapital i rezerve kao postotak ukupne imovine;
- stup 1 kapital kao postotak ponderirane rizične imovine; i
- ukupni kapital kao postotak ponderirane rizične imovine.

(e) Tržišni rizik:

- koncentracija rizika pojedinih industrija ili zemljopisnih područja;
- value at risk;
- gap i duration analiza (u suštini analiza dospijeća i efekt promjena kamatnih stopa na bankine zarade ili vlastite izvore);
- relativna veličina angažmana i obveza; i
- efekt promjena kamatnih stopa u odnosu na bankine zarade ili vlastite izvore.

(f) Rizik izvora:

- izvori od klijenata u odnosu na ukupne izvore (od klijenata plus međubankarski);
- dospijeća; i
- prosječne pasivne stope.

Dodatak 4:

Rizici i pitanja u pokroviteljstvu vrijednosnica i brokerskim uslugama vrijednosnicama

Pokroviteljstvo vrijednosnica (engl. securities undewriting)

Mnoge banke pružaju takve financijske usluge kao što su pokroviteljstvo javno ponuđenih vrijednosnica ili podrška u privatnom plasiranju vrijednosnica. Banke koje su uključene u ovakve aktivnosti mogu bili izložene značajnim rizicima koje imaju implikacije na reviziju. Te aktivnosti i s njima povezani rizici jako su kompleksni pa se u tim pitanjima razmatra konzultiranje stručnjaka.

Tip vrijednosnice u pokroviteljstvu, kao i struktura koja se nudi, utječu na rizike prisutne u aktivnostima pokroviteljstva vrijednosnica. Ovisno o tome kako je ponuda vrijednosnica strukturirana, od pokrovitelja se može očekivati da kupi dio pozicija koje se nude. To kreira potrebu financiranja neprodanih pozicija i izlaže društvo tržišnom riziku vlasništva.

Postoji također i značajan element pravnog i regulativnog rizika koji nastaje u zakonodavstvu u kojem se odvija ponuda vrijednosnica. Primjeri područja pravnog i regulativnog rizika uključuju izloženost pokrovitelja značajnim pogreškama uključenim u registraciju vrijednosnica ili izjavama ponuda i lokalnih regulativa koje reguliraju distribuciju i trgovanje javnim ponudama. Također, uključeni su i rizici koji proizlaze iz unutarnjeg trgovanja i tržišnih manipulacija od strane menadžmenta ili djelatnika banke. Privatna plasiranja obično se sklapaju na agencijskoj osnovi i stoga rezultiraju manjim rizikom nego oni povezani s javnim ponudama vrijednosnica. Međutim, revizor razmatra lokalnu regulativu koja regulira privatna plasiranja.

Brokerske usluge vrijednosnicama (engl. Securities brokerage)

Mnoge su banke također uključene u brokerske aktivnosti vrijednosnicama koje uključuju provođenje transakcija vrijednosnicama klijenata. Kako zbog pokroviteljstva vrijednosnica, banke koje se bave ovim aktivnostima (kao broker, diler ili oboje) mogu biti izložene značajnim rizicima koji imaju utjecaj na reviziju. Te aktivnosti i s njima povezani rizici jako su kompleksni pa se u tim pitanjima razmatra konzultiranje stručnjaka.

Vrste usluga koje se nude klijentima i metode koje se koriste pri pružanju određuju vrstu i opseg rizika prisutnih u aktivnostima brokerskih usluga vrijednosnicama. Broj burzi na kojima banka odvija poslovanje i obavlja trgovanja za svoje klijente također utječe na rizičnost profila. Jedna česta usluga koja se nudi jest produžetak kredita klijentu koji je kupio vrijednosnice na margin, što rezultira kreditnim rizikom za banku. Druga česta usluga je djelovanje u funkciji depozitara za vrijednosnice koje posjeduju klijenti. Subjekti su također izloženi rizicima likvidnosti povezanim s financiranjem aktivnosti brokeraže vrijednosnicama. Povezani revizijski faktori slični su onima koji su navedeni u Dodatku 5.

Također, postoji značajan element pravnog i regulativnog rizika zbog zakonodavstva u kojem se odvijaju aktivnosti brokeraže vrijednosnicama. To može biti razmatranje zakonskog izvještavanja banke, izvještavanje direktno od strane revizora regulatorima i također sa stanovišta reputacije i financijskog rizika koji može nastati u slučaju zakonskih prekršaja banke.

Dodatak 5:

Rizici i pitanja u privatnom bankarstvu i upravljanju imovinom

Privatno bankarstvo

Pružanje superiornih razina bankarskih usluga pojedincima, tipično osobama s visokim neto primanjima, uobičajeno je poznato kao privatno bankarstvo. Ti pojedinci mogu često imati prebivalište u drugim zemljama nego što ima banka. Prije revidiranja aktivnosti privatnog bankarstva, revizor stječe razumijevanje osnovne kontrole nad ovim aktivnostima. Revizor razmatra opseg mogućnosti subjekta da prepozna i upravlja potencijalnim reputacijskim i zakonskim rizicima koji mogu biti povezani s neadekvatnim znanjem i razumijevanjem osobnih i poslovnih pozadina klijenata, izvora zarade i upotrebe računa privatnog bankarstva. Revizor razmatra sljedeće:

- uključuje li menadžmentovo nadgledanje aktivnosti privatnog bankarstva kreiranje primjerene korporativne kulture. Nadalje, visoke razine menadžmenta trebaju postaviti ciljeve i visoki menadžment mora aktivno zahtijevati usklađenost s korporativnim politikama i procedurama;
- politike i procedure nad aktivnostima privatnog bankarstva trebaju biti u pisanom obliku i trebaju uključiti dovoljno smjernica za osiguravanje adekvatnog poznavanja subjektovih klijenata. Primjerice, politike i postupci trebaju zahtijevati da subjekt prikupi identifikacijske i osnovne pozadinske informacije o svojim klijentima, opis klijentovih izvora zarade i poslovanja, zahtijevati preporuke, voditi brigu o preporučenim klijentima te identificirati sumnjive transakcije. Subjekt također ima primjerene pisane kreditne politike i procedure koje naglašavaju, između ostalog, pitanja povezana s pranjem novca, kao što je kreditiranje osigurano novčanim osiguranjem; i
- sustavi praksi i nadgledanja upravljanja rizicima trebaju naglašavati značaj prikupljanja i zadržavanja dokumentacije o klijentima, i značaj dubinskog snimanja pri prikupljanju naknadnih informacija gdje je potrebno potvrditi ili dvostruko potvrditi informacije dobivene od strane klijenta ili njegovog predstavnika. U dobro poslovanje privatnog bankarstva ugrađena je potreba poštivanja zahtjeva za identificiranjem bilo kojeg klijenta. Sustavi informacija trebaju biti u mogućnosti nadgledati sve aspekte aktivnosti privatnog bankarstva subjekta. One uključuju sustave koji pružaju menadžmentu pravovremene informacije potrebne za analiziranje i efektivno upravljanje poslovanjem privatnog bankarstva i sustave koji omogućavaju menadžmentu nadgledanje računa radi sumnjivih transakcija te izvještavanje takvih transakcija zakonski ovlaštenim tijelima i supervizorima banaka, u skladu s regulativom ili zakonima.

Revizor razmatra procijenjene nivoe inherentnog i kontrolnog rizika koji se odnose na aktivnosti privatnog bankarstva kada određuje prirodu, vrijeme i opseg dokaznih postupaka. Sljedeća lista navodi mnoge uobičajene faktore rizika koji se razmatraju kada se određuju pri-

roda, vrijeme i opseg procedura koje će se obaviti. Budući da privatno bankarstvo uobičajeno uključuje aktivnosti upravljanja imovinom, revizijski faktori rizika povezani s aktivnostima upravljanja imovinom također su navedeni u nastavku.

- *Poštivanje regulativnih zahtjeva*. Privatno bankarstvo je visoko regulirano u mnogim zemljama. To može biti razmatranje za regulativno izvještavanje klijenta, izvještavanje regulatoru direktno od strane revizora te također sa stanovišta reputacijskog i financijskog rizika koji može nastati u slučaju regulativnih kršenja propisa od strane banke. Također, priroda aktivnosti privatnog bankarstva može povećati sumnjičavost banke na pranje novca i također može povećati operativne, regulativne i reputacijske rizike, koji mogu imati implikacije na reviziju.

- *Povjerljivost*. Ona je općenito karakteristika privatnog bankarstva. Dodatno, na uobičajenu tajnost koju većina zemalja propisuje u odnosu banka/klijent, mnoga zakonodavstva gdje je privatno bankarstvo uobičajeno, imaju dodatnu legislativu o bankovnoj tajnosti koja može smanjiti mogućnost regulatora, poreznih tijela ili policije, pristupanju informacijama klijenta od strane njihovih ili ostalih zakonodavstava. Banka može ograničiti revizoru pristup imenima svojih privatnih klijenata, utječući tako na mogućnost revizora da identificira transakcije s povezanim strankama. Povezano pitanje može biti i ono da klijent od banke zatraži da ne šalje korespondenciju, uključujući bankovne izvode ("zadrži poštu" računi). To može smanjiti mogućnosti revizora da prikupi dokaz o potpunosti i točnosti pa, u nedostatku adekvatnih alternativnih procedura, revizor razmatra implikacije navedenog na revizorsko izvješće.

- *Prijevare od strane menadžmenta*. Stroga povjerljivost i osobna priroda odnosa privatnog bankarstva može smanjiti efikasnosti internih kontrola koje pružaju nadzor i nadgledanje djelatnika koji obavljaju poslovanje s privatnim klijentima. Visok stupanj osobnog povjerenja koji može postojati između klijenta i njegovog privatnog bankara može pridonijeti riziku da je mnogim privatnim bankarima dan određen stupanj neovisnosti u upravljanju poslovanjem njihovih klijenata. Taj je rizik naglašen do mjere da privatni klijenti neće biti u mogućnosti potvrditi svoje poslovanje redovno, kako je navedeno prethodno.

- *Usluge dizajnirane da legalno prenesu određeni dio vlasništva/kontrole nad imovinom trećih osoba, uključujući fondove i ostale slične pravne aranžmane*. Takvi aranžmani nisu ograničeni na odnose privatnog bankarstva, međutim uobičajeno su prisutni u njima. Za banku, rizik je da uvjeti fonda ili drugog pravnog aranžmana neće biti u skladu s primjenjivim zakonom. To banku izlaže potencijalnim obvezama prema korisnicima. Kontrole u ovom području posebno su važne, budući da su pogreške često uočene jedino kada se fond ili ostali aranžman likvidira, moguće desetljećima nakon kreiranja. Privatni su bankari često uključeni u pripremu oporuka ili drugih oporučnih dokumenata te djeluju kao izvršitelji. Nepravilno pripremanje oporuke može imati financijske posljedice za banku. Kontrole trebaju postojati u ovom području, kao i u području nadgledanja aktivnosti izvršitelja. Revizor razmatra postoje li neke neobjavljene obveze u

pogledu ovih usluga. Zahtjevi za povjerljivošću mogu utjecati na mogućnost revizora da prikupi primjeren revizijski dokaz te, ako je to slučaj, revizor razmatra implikacije na revizorski izvještaj. Napokon, fond i slični aranžmani u privatnom bankarstvu često su podugovorom prebačeni na treće strane (engl. *outsourcing*). Revizor razmatra koji revizijski faktori rizika ostaju za podugovorene usluge, procedure koje je potrebno provesti radi razumijevanja rizika i odnosa i procjene kontrola nad pružateljima usluga podugovaranja i unutar njih.

- *Kreditni rizik*. Kreditni rizik je često kompleksniji kada se pružaju usluge privatnog bankarstva radi prirode zajmova njihovih klijenata. Usluge u nastavku obično čine kreditni rizik teškim za određivanje: strukturirani proizvodi (kreditne transakcije s višestrukim ciljevima koje ispunjavaju zahtjeve klijenta u područjima kao što su porez, regulative, zaštita itd.), neobična imovina založena kao osiguranje (primjerice, umjetnine, nekretnine koje nisu lako utržive, nematerijalna imovina čija vrijednost ovisi o budućim novčanim tokovima) te oslanjanje na osobne garancije (kreditiranje na ime).
- *Skrbništvo*. Privatne banke klijentima mogu ponuditi usluge skrbništva nad fizičkom imovinom investicija ili vrijednosnom imovinom. Povezani revizijski faktori rizika slični su onima navedenim u nastavku pod podnaslovom "Upravljanje imovinom".

Upravljanje imovinom

Sljedeći faktori rizika navode se za razmatranje u planiranju strategije i provođenju revizije aktivnosti upravljanja imovinom banke. U ovo je područje uključeno upravljanje fondovima, upravljanje mirovinskim fondovima, mehanizmi dizajnirani radi legalnog prijenosa određenog stupnja vlasništva/kontrole nad imovinom trećih osoba, kao i fondovima ili ostalim sličnim aranžmanima itd. Ova lista nije sveobuhvatna budući da je industrija financijskih usluga u stalnim rapidnim promjenama.

- *Upravitelj imovine i imovina nisu oboje revidirani od strane istog revizorskog društva*. Poslovanje upravitelja imovine i imovine općenito su usko povezani. Jednostavnije je identificirati i razumjeti implikacije pitanja nastalog u jednom subjektu na financijske izvještaje oba subjekta ako su oba revidirana od strane istog društva ili ako su sklopljeni aranžmani koji dozvoljavaju primjerenu razmjenu informacija između dva revizorska društva. Gdje nema zahtjeva da imovina i upravitelj imovine budu revidirani, ili gdje primjeren pristup drugom revizorskom društvu nije moguć, revizor razmatra je li u mogućnosti razmotriti cjelovitu sliku.
- *Fiducijarna odgovornost prema trećim osobama*. Pogrešno upravljanje fondovima trećih osoba može imati financijski ili reputacijski efekt na upravitelja imovine. Pitanja koja ulaze u ovu kategoriju mogu uključivati:
    - nepravilno čuvanje evidencija;
    - neadekvatne kontrole nad zaštitom i vrednovanjem imovine;

- neadekvatne kontrole za sprečavanje prijevara upravitelja fonda;
- neadekvatnu fizička ili pravna podjelu klijentskih sredstava od sredstava upravitelja ili drugih klijentskih sredstava (često regulirani aspekt);
- neadekvatnu podjelu klijentskih ulaganja od vlastitih ulaganja upravitelja (osobnih ili korporativnih, ili oboje) ili ostalih klijentskih ulaganja;
- neadekvatnu podjelu djelatnika banke uključenih u upravljanje imovinom i onih uključenih u ostalo poslovanje;
- nepoštivanje mandata klijenata ili investicijske politike po kojoj se trebalo upravljati imovinom; i
- propust poštivanja zahtjeva za izvještavanjem (ugovornih ili regulativnih) prema klijentima.

- Razmatranje je dano politikama i kontrolama nad prihvaćanjem klijenta, odlukama o ulaganjima, usklađenošću s instrukcijama klijenta, konfliktima interesa, usklađenošću s regulativama, podjelom i čuvanjem fondova i pravilnim izvještavanjem o imovini i transakcijama klijenta.
- *Naknada upravitelju imovine*. Postoji povećani potencijal za upravitelje fondova da donose neoprezne ili nelegalne poslovne odluke temeljem želje za osobnom zaradom kroz bonus ili poticajne aranžmane.
- *Tehnologija*. Tehnologija je kritična za poslovanje mnogih društava za upravljanje imovinom stoga se ispituje sigurnost, potpunost te točnost podataka i ulaznih podataka gdje se oslanja na okruženje kompjuterskih kontrola za potrebe revizije, kao i na sveukupno kompjutersko kontrolno okruženje. Razmatra se postoje li primjerene kontrole koje osiguravaju da se transakcije u ime klijenata odvojeno evidentiraju od vlastitih transakcija banke.
- *Globalizacija i međunarodna diversifikacija*. To su karakteristike mnogih upravitelja imovine i to može uzrokovati pojavu dodatnih rizika zbog različitosti praksi između različitih zemalja u pitanjima kao što su cijene i pravila skrbništva, regulative, pravni sustavi, tržišne prakse, pravila za objavljivanjem i računovodstveni standardi.

Pojmovnik

Skrivene rezerve	Neki okviri financijskog izvještavanja omogućavaju bankama manipuliranje svojim izvještajnim prihodima putem prijenosa iznosa u rezerve koje se ne objavljuju u godinama u kojima ostvaruju visoke dobiti i prijenos iznosa iz tih rezervi u godinama u kojima ostvaruju gubitke ili male dobitke. Izvještajni prihod je iznos nakon takvih prijenosa. Ova praksa služila je da banka izgleda stabilnijom kroz reduciranje volatilnosti zarada i pomagala je sprečavanju gubitka povjerenja u banku kroz smanjenje prilika u kojima bi izvještavala niske zarade.
Nostro računi	Računi na ime banke u korespondentnoj banci.
Rezervacije	Usklađenje knjigovodstvene vrijednosti imovine kako bi se u obzir uzeli faktori koji mogu umanjiti vrijednost koju ta imovina ima za društvo. Ponekad se naziva odobrenje.
Razboriti pokazatelji	Pokazatelji koje koristi regulator kako bi odredio vrste i iznose plasiranja koje banka može poduzimati.
Stres testiranja	Testiranje vrijednosnog modela korištenjem pretpostavki i inicijalnih podataka izvan normalnih tržišnih uvjeta i procjena jesu li predviđanja modela još pouzdana.
Vostro računi	Računi u banci na ime korespondentne banke.

Referentni materijali

U nastavku je lista materijala koji mogu biti od pomoći revizorima financijskih izvještaja banaka.

Bazelski odbor za superviziju banaka:

Publikacija 30: Glavni principi efikasne supervizije banaka, Basel, 1997.

Publikacija 33: Okvir za sustave internih kontrola u bankarskom poslovanju, Basel, 1998.

Publikacija 55: Dobre prakse za knjigovodstvo kredita i objave, Basel, 1999.

Publikacija 56: Poboljšavanje korporativnog upravljanja u bankarskim organizacijama, Basel, 1999.

Publikacija 72: Interna revizija u bankarskom poslovanju i odnos supervizora i internih i vanjskih revizora, Basel, 2000.

Publikacija 75: Principi upravljanja kreditnim rizikom, Basel, 2000.

Publikacija 77: Dubinsko snimanje klijenata za banke, Basel, 2001.

Publikacija 82: Principi upravljanja rizicima za elektroničko bankarstvo, Basel, 2001.

Publikacije Bazelskog odbora za bankovnu superviziju mogu se preuzeti sa web-stranice Banke za međunarodne namire: http://www.bis.org.

Odbor za Međunarodne računovodstvene standarde:

MRS 30: Objave u financijskim izvještajima banka i sličnih financijskih institucija, London, 1999.

MRS 32: Financijski instrumenti: Objave i prezentacija, London, 2000.

MRS 37: Rezervacije, potencijalne obveze i potencijalna imovina, London, 1998.

MRS 39: Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje, London, 2000.

Dodatno, značajan broj članova IFAC-a izdao je referentne materijale i upute o bankama i revizijama financijskih instrumenata banaka.

Ovu Međunarodnu smjernicu revizijske prakse 1006 “Revizije financijskih izvještaja banaka” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koju je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u ožujku 2008. na engleskom jeziku u izvorniku pod nazivom 2008 Handbook of International Standards on Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements (ISBN 978-1-934779-06-4), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © ožujak 2008 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNA SMJERNICA REVIZIJSKE PRAKSE 1010

RAZMATRANJE PITANJA ZAŠTITE OKOLIŠA U REVIZIJI FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	1-12
Upute za primjenu MRevS-a 310 "Poznavanje poslovanja"[1]	13-16
Upute za primjenu MRevS-a 400 "Procjena rizika i interna kontrola"[2]	17-29
Upute za primjenu MRevS-a 250 "Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja"	30-34
Dokazni postupci	35-47
Izjave menadžmenta	48
Izvješćivanje	49-50
Dodatak 1: Upoznavanje poslovanja s gledišta zaštite okoliša – Ogledna pitanja	
Dodatak 2: Dokazni postupci za otkrivanje značajnog pogrešnog prikazivanja zbog problematike zaštite okoliša	

Međunarodnu smjernicu revizijske prakse (International Auditing Practice Statement (IAPS)) 1010 treba čitati u kontekstu "Predgovora Međunarodnim standardima kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, ostalih izražavanja uvjerenja i povezanih usluga" koji utvrđuje primjenu i ovlasti Međunarodnih smjernica revizijske prakse (MSRP).

Objavljivanje ove Smjernice odobrio je Međunarodni odbor za revizijsku djelatnost u ožujku 1998. godine.

---

[1] Bazelski odbor za superviziju banaka ("The Basle Supervisors Committee") je odbor tijela nadležnih za superviziju banaka koji su osnovali guverneri središnjih banaka Grupe deset država (G-10) 1975. godine. On se sastoji od predstavnika tijela nadležnih za superviziju banaka i središnjih banaka iz Belgije, Kanade, Francuske, Njemačke, Italije, Japana, Luksemburga, Nizozemske, Španjolske, Švedske, Švicarske, Velike Britanije i Sjedinjenih Američkih Država. Odbor se obično sastaje u Banci za međunarodne namire u Baselu, gdje je smješteno i njegovo stalno Tajništvo.

[2] MRevS 310 "Poznavanje poslovanja" povučen je u prosincu 2004. godine kada je na snagu stupio MRevS 315 "Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja".

Uvod

Svrha ove Smjernice

1. Pitanja zaštite okoliša postaju važna za sve veći broj poslovnih subjekata te u određenim okolnostima mogu znatno utjecati na njihove financijske izvještaje. Ta pitanja postaju sve važnija korisnicima financijskih izvještaja. Priznavanje, mjerenje i objavljivanje tih pitanja jest odgovornost menadžmenta.

2. Za neke poslovne subjekte pitanja zaštite okoliša nisu važna. Međutim, kada su važna za neki poslovni subjekt, zbog takvih pitanja može postojati rizik značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskom izvještaju (uključujući neodgovarajućeg objavljivanja). U takvim okolnostima revizor treba u reviziji financijskih izvještaja posvetiti pozornost pitanjima zaštite okoliša.

3. Pitanja zaštite okoliša mogu biti složena i stoga zahtijevati dodatno revizorovo razmatranje. Ova Smjernica pruža praktičnu pomoć revizorima opisujući:

   (a) revizorove glavne preokupacije u reviziji financijskih izvještaja u vezi s pitanjima zaštite okoliša;

   (b) primjere mogućih utjecaja pitanja zaštite okoliša na financijske izvještaje; i

   (c) upute koje revizor može razmatrati kada profesionalno prosuđuje u tom kontekstu kako bi odredio vrste, vremenski raspored i opseg revizijskih postupaka u vezi s:

   - poznavanjem poslovanja (MRevS 310 “Poznavanje poslovanja”);[3]
   - procjenama rizika i interna kontrola (MRevS 400 “Procjena rizika i interna kontrola”);[4]
   - razmatranjem zakona i propisa u reviziji financijskih izvještaja (MRevS 250 “Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja”); i
   - ostalim dokaznim postupcima (MRevS 620 "Korištenje radom stručnjaka" i neki drugi).

   Upute navedene pod (c) čine uobičajeni redoslijed revizijskog postupka. Stekavši dovoljno poznavanje poslovanja, revizor procjenjuje rizik značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima. To procjenjivanje uključuje razmatranje zakona o zaštiti okoliša i propisa koji se odnose na subjekt i čine osnovu za revizorovo odlučivanje o tome treba li obratiti pozornost na pitanja zaštite okoliša u postupku obavljanja revizije financijskih izvještaja.

   Dodatak 1 sadrži ilustrativna pitanja koja revizor može razmatrati pri stjecanju poznavanja poslovanja, uključujući razumijevanje subjektovog okruženja kontrola i kontrolnih

[3] Vidjeti fusnotu 1.

[4] Vidjeti fusnotu 2.

postupaka s motrišta problematike zaštite okoliša. Dodatak 2 sadrži primjere dokaznih postupaka koje može obaviti revizor radi otkrivanja značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima u vezi s pitanjima zaštite okoliša. Spomenuti dodaci uključeni su samo u ilustrativne svrhe. Sva pitanja ili primjeri, odnosno bilo koje od njih pojedinačno, nisu smatrani nužno prikladnim u određenom slučaju.

4. Ova Smjernica ne uspostavlja neka nova temeljna načela ili neizostavne postupke. Njezina je svrha pomoći revizorima i razvoju prakse dobrog gospodarstvenika pružajući upute za primjenjivanje MRevS-a u slučajevima kada su pitanja zaštite okoliša važna za financijske izvještaje poslovnog subjekta. Odlučivanje o razmjeru, u kojem neki od revizijskih postupaka opisanih u ovoj Smjernici može biti prikladan u određenom slučaju, zahtijeva revizorovu prosudbu u kontekstu zahtjeva iz MRevS-a i okolnosti poslovnog subjekta.

5. Ova Smjernica ne daje upute za reviziju financijskih izvještaja osiguravajućih društava u vezi s odštetnim zahtjevima osiguranika nastalima u vezi s politikama osiguravanja koje se odnose na pitanja zaštite okoliša.

Revizorove najvažnije preokupacije u vezi s pitanjima zaštite okoliša

6. Cilj revizije financijskih izvještaja je:

> "*omogućiti revizoru da izrazi mišljenja o tome jesu li financijski izvještaji, u svim značajnim odrednicama, sastavljeni u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja*" (MRevS 200 "Cilj i opća načela revizije financijskih izvještaja", točka 2).

7. Revizorovo mišljenje odnosi se na financijske izvještaje kao cjelinu, a ne na neki poseban dio. Kada planira i provodi revizijske postupke te pri ocjenjivanju i izvješćivanju o njihovim rezultatima, revizor treba voditi računa da subjektovo nepridržavanje zakona i propisa može značajno utjecati na financijske izvještaje. Međutim, od neke se revizije ne može očekivati da će otkriti nepridržavanje svih zakona i propisa (MRevS 250, točka 2). Pobliže, u vezi sa subjektovim nepridržavanjem zakona i propisa koji se odnose na zaštitu okoliša, revizorov cilj nije planirati reviziju radi otkrivanja mogućih nepoštivanja tih zakona i propisa, niti su revizorovi postupci dovoljni za stvaranje zaključka o tome pridržava li se subjekt zakona i propisa koji se odnose na zaštitu okoliša ili o subjektovim kontrolama u vezi s pitanjima zaštite okoliša.

8. U svim revizijama kada se izrađuje opći plan revizije, revizor procjenjuje inherentni rizik na razini financijskog izvještaja (MRevS 400, točka 11).[5] Revizor se koristi profesionalnom prosudbom kako bi ocijenio čimbenike značajne za tu procjenu. U određenim okolnostima ti čimbenici mogu uključivati rizik značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja zbog pitanja o zaštiti okoliša. Potreba razmatranja i razmjer raz-

[5] Vidjeti fusnotu 2.

matranja pitanja zaštite okoliša u reviziji financijskih izvještaja ovisi o revizorovoj prosudbi o tome stvaraju li pitanja zaštite okoliša rizik značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima. U nekim se slučajevima može prosuditi da određeni revizijski postupci nisu potrebni. U drugim slučajevima, međutim, revizor se koristi profesionalnom prosudbom kako bi odredio vrste, vremenski raspored i opseg određenih revizijskih postupaka koje smatra nužnim za dobivanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza da financijski izvještaji nisu značajno pogrešno prikazani. Ako revizor nije profesionalno osposobljen za obavljanje takvih postupaka, može tražiti stručnu pomoć specijalista kao što su odvjetnici, inženjeri ili drugi eksperti za zaštitu okoliša.

9. Za stvaranje zaključka da poslovni subjekt posluje sukladno s postojećim zakonima o zaštiti okoliša i propisima koji se odnose na tu problematiku uobičajeno je potrebna stručna osposobljenost na razini eksperta za zaštitu okoliša, što se od revizora ne može očekivati. Također, pravno pitanje znači li određeni događaj ili stanje, koje uoči revizor, nepoštivanje zakona i propisa iz područja zaštitu okoliša, najčešće je iznad revizorove profesionalne kompetentnosti. Međutim, kao i u vezi s ostalim zakonima i propisima:

> "*revizorova uvježbanost, iskustvo te njegovo razumijevanje klijenta i njegove djelatnosti može osiguravati osnovu za prepoznavanje kako neke radnje koje je revizor opazio mogu značiti neprimjenjivanje zakona i propisa. Određivanje predstavlja li neka pojedinačna radnja, ili je vjerojatno da predstavlja, neprimjenjivanje zakona i propisa uglavnom se temelji na savjetu nekog informiranog stručnjaka koji je kvalificiran za primjenu zakona, ali bezuvjetno to može odrediti samo sud*." (MRevS 250, točka 4)

Pitanja zaštite okoliša i njihov utjecaj na financijske izvještaje

10. Za svrhe ove Smjernice "zaštita okoliša" definira se kao:

    (a) inicijativa da se spriječe, ublaže ili poprave štete u okolišu ili da se očuvaju obnovljivi i neobnovljivi resursi (takvi inicijative mogu potjecati iz zakona i propisa o zaštiti okoliša ili ugovora ili dobrovoljnih pobuda);

    (b) posljedica kršenja zakona i propisa o zaštiti okoliša;

    (c) posljedica šteta u okolišu učinjenih drugim ili prirodnim resursima; i

    (d) posljedica obveza temeljem neizravne odgovornosti nametnutih zakonom (primjerice, odgovornost za štete koje su prouzročili prethodni vlasnici).

11. Neki primjeri pitanja zaštite okoliša koja utječu na financijske izvještaje su:

    - uvođenje zakona i propisa o zaštiti okoliša može voditi k umanjenju vrijednosti imovine i time uvjetovati ispravak njezine knjigovodstvene vrijednosti;

    - propust postupanja sukladno sa zakonskim propisima koji se odnose na zaštitu okoliša, primjerice ispuštanje štetnih tvari ili odlaganje otpada, ili promjene zakono-

davstva s retroaktivnim djelovanjem, može zahtijevati obračun troškova saniranja, nadoknadu štete ili sudskih troškova;

- neki poslovni subjekti, primjerice u ekstraktivnim industrijama (eksploatacija nafte i plina ili rudarstvo), prerađivači u kemijskoj industriji ili kompanijama koje rade s otpadom, mogu imati obveze zaštite okoliša kao izravni nusprodukt svoje osnovne djelatnosti;
- izvedena obveza koja proizlazi iz dobrovoljne inicijative, primjerice neki poslovni subjekt može utvrditi da je došlo do zagađivanja zemljišta i premda nema zakonsku obvezu, može odlučiti sanirati onečišćenje zbog brige koju posvećuje svom ugledu i odnosu prema javnosti;[6]
- ako nije moguće razborito procijeniti rashode u vezi s pitanjima zaštite okoliša, poslovni subjekt može trebati objaviti u bilješkama uz financijske izvještaje postojanje moguće obveze; i
- nepostupanje u skladu s određenim zakonima i propisima o zaštiti okoliša u krajnjim slučajevima može utjecati na nastavak poslovanja po konceptu vremenske neograničenosti poslovanja i sukladno tome utjecati na objavljivanje i osnovu za sastavljanje financijskih izvještaja.

12. Na datum objavljivanja ove Smjernice postoji nekoliko mjerodavnih računovodstvenih standarda, ili MRS-ova ili nacionalnih standarda, koji izričito uređuju priznavanje, mjerenje i objavljivanje posljedica pitanja zaštite okoliša u financijskim izvještajima. Međutim, ti računovodstveni standardi uglavnom pružaju odgovarajuće opće upute koje su također primjenjive na priznavanje, mjerenje i objavljivanje pitanja zaštite okoliša u financijskim izvještajima.[7]

Upute za primjenu MRevS-a 310 "Poznavanje poslovanja"[8]

13. U svim revizijama potrebno je dovoljno poznavati klijentovo poslovanje kako bi revizor mogao uočiti i razumjeti pitanja koja mogu imati značajan učinak na financijske

---

6 Pojam "izvedena obveza" (koji je suprotan pojmu "sadašnja zakonska obveza") pojasnio je Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (IASC) kako slijedi: "Ponekad djela ili izjave menadžmenta poslovnog subjekta, ili promjene u gospodarskom okruženju, izravno utječu na razborita očekivanja ili djelovanja onih izvan poslovnog subjekta i iako oni nemaju zakonskih osnova, imaju druge mjere prisile koje poduzeću ne pružaju stvarnu drugu mogućnost osim da ima određene izdatke. Takve se obveze ponekad nazivaju "izvedene obveze" (IASC: Nacrt br. 59 za MRS "Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina", točka 16)

7 Primjerice, MRS 10 "Nepredviđeni događaji i događaji nastali nakon datuma bilance" sadrži opća razmatranja koja su primjenjiva na priznavanje i objavljivanje potencijalnih gubitaka, uključujući gubitke kao posljedicu pitanja zaštite okoliša. IASB trenutno preispituje MRS 10. Nacrt br. 59 za MRS "Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina" sadrži neke primjere obveza temeljene na zaštiti okoliša.

8 Vidjeti fusnotu 1.

izvještaje, postupak revizije i revizijsko izvješće (MRevS 310, točka 2). U stjecanju dovoljnog poznavanja poslovanja, revizor razmatra važne uvjete koji utječu na poslovanje i djelatnost u kojoj se odvija, kao što su zahtjevi očuvanja okoliša i problemi zaštite okoliša.

14. Revizorova razina poznavanja problematike zaštite okoliša najčešće je niža od one koju obično ima menadžment ili stručnjaci za zaštitu okoliša. Međutim, njegovo poznavanje mora biti dovoljno da mu omogući uočiti i razumjeti događaje, transakcije i ostalo u vezi sa zaštitom okoliša što može značajno utjecati na financijske izvještaje i na reviziju.

15. Revizor razmatra djelatnost u kojoj posluje poslovni subjekt jer ona može ukazivati na moguće postojanje obveza za zaštitu okoliša i nepredviđenih obveza za zaštitu okoliša. Određene djelatnosti, po svojoj prirodi, sklone su izloženosti značajnom ekološkom riziku.[9] One uključuju kemijsku industriju, industriju nafte i plina, farmaceutiku, metalurgiju, rudarstvo i komunalne usluge.

16. Poslovni subjekt, međutim, ne mora poslovati ni u jednoj od tih industrija da bi bio izložen značajnom ekološkom riziku. Izloženost značajnom ekološkom riziku načelno može nastati svakom poslovnom subjektu:

    (a) na koji se u znatnoj mjeri odnose zakoni i propisi o zaštiti okoliša;

    (b) ako posjeduje, ili ima u zalogu, terene koje su onečistili prethodni vlasnici ("obveza temeljem neizravne odgovornosti"); ili

    (c) imaju poslovne procese koji:

    - mogu uzrokovati zagađivanje tla i podzemnih voda, zagađivanje površinskih voda ili onečišćenje zraka;
    - koriste rizične tvari;
    - stvaraju ili obrađuju rizični otpad; ili
    - mogu negativno utjecati na kupce, zaposlenike ili stanovništvo u susjedstvu.

Upute za primjenu MRevS-a 400 "Procjena rizika i interna kontrola"[10]

17. Ovaj dio Smjernice pruža dodatne upute za primjenu nekih odrednica MRevS-a 400 objašnjavanjem odnosa pitanja zaštite okoliša i revizijskog rizika. Određenije, on sadrži primjere revizorovih mogućih razmatranja pitanja zaštite okoliša u vezi s:

    - procjenom inherentnog rizika;
    - računovodstvenim i internim kontrolnim sustavima;

---

9 "Ekološki rizik" definira se u točki 18 ove Smjernice kao mogući oblik inherentnog rizika.

10 Vidjeti fusnotu 2.

- okruženjem kontrola; i
- kontrolnim postupcima.

Inherentni rizik

18. Pri izradi općeg plana revizije, revizor koristi profesionalnu prosudbu za ocjenu čimbenika važnih za procjenu inherentnog rizika. U određenim okolnostima ti čimbenici mogu uključivati rizik značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja zbog pitanja zaštite okoliša ("ekološki rizik"). Na taj način ekološki rizik može biti dio inherentnog rizika.

19. Primjeri ekološkog rizika na razini financijskog izvještaja:

    - rizik troškova za udovoljavanje zahtjevima nastalim temeljem zakona ili ugovornih odnosa;
    - rizik neudovoljavanja zakonima i propisima o zaštiti okoliša; i
    - mogući učinci posebnih zahtjeva za zaštitu okoliša koje postavljaju kupci i njihove moguće reakcije na brižnost s kojom poslovni subjekt provodi zaštitu okoliša.

20. Ako revizor smatra da je ekološki rizik značajna komponenta u procjeni inherentnog rizika, on za razinu tvrdnje, pri sastavljanju revizijskog programa, povezuje tu procjenu sa značajnim stanjima računa i vrstama transakcija (MRevS 400, točka 11).

21. Primjeri ekoloških rizika na razini stanja računa ili vrste transakcija:

    - razmjer u kojem je neko stanje računa temeljeno na složenoj računovodstvenoj procjeni u vezi s pitanjem zaštite okoliša (primjerice, vrijednost nekog rezerviranja za zaštitu okoliša po osnovi uklanjanja zagađenog zemljišta i budućeg uređivanja zemljišta). Za takve okolnosti revizoru daje uputu MRevS 540 "Revizija računovodstvenih procjena". Ako nema podataka za temeljenje razboritih procjena, primjerice zbog složenosti tehnologija za uklanjanje zagađenja i uređivanje zemljišta, inherentni rizik može biti veći; i
    - razmjer u kojemu su na stanje računa djelovale neuobičajene ili nerutinske transakcije koje sadrže problematiku zaštite okoliša.

Računovodstveni i interni kontrolni sustavi

22. Menadžmentova je odgovornost oblikovati i uvesti interne kontrole radi pomaganja postizanja, koliko je to izvedivo, uređenog i učinkovitog poslovanja, uključujući sve aspekte zaštite okoliša. Način na koji menadžment postiže kontrolu u vezi s pitanjima zaštite okoliša razlikuje se u praksi:

    - poslovni subjekti s manjom izloženošću riziku zaštite okoliša, ili manji poslovni subjekti, vjerojatno će pratiti i provjeravati svoj odnos prema zaštiti okoliša kao dio svojih uobičajenih računovodstvenih i internih kontrolnih sustava;

- neki poslovni subjekti koji posluju u djelatnostima s velikom izloženošću ekološkom riziku mogu oblikovati i staviti u funkciju posebni interni kontrolni podsustav za tu namjenu koji je sukladan s postojećim standardima Sustava upravljanja zaštitom okoliša (EMS);[11] i
- ostali poslovni subjekti oblikuju i provode sve svoje kontrole u integriranom kontrolnom sustavu, koji obuhvaća politike i postupke u vezi s računovodstvom, zaštitom okoliša i drugim pitanjima (primjerice, kvalitetom, zdravljem i zaštitom).

23. Za revizorove potrebe svejedno je kako menadžment zapravo ostvaruje kontrolu u vezi s pitanjima zaštite okoliša. Osim toga, ako i ne postoji Sustav upravljanja zaštitom okoliša, to ne znači da revizor treba zaključiti kako je nad dijelom poslovanja koji se odnosi na zaštitu okoliša neprikladna kontrola.

24. Samo ako, prema revizorovoj prosudbi, pitanja zaštite okoliša mogu imati značajan učinak na financijske izvještaje nekog poslovnog subjekta, revizor treba, radi planiranja revizije i razvoja djelotvornog revizijskog pristupa, razumjeti značajne politike i postupke poslovnog subjekta u vezi s njihovim praćenjem i kontrolom tih pitanja zaštite okoliša (subjektove "kontrole zaštite okoliša"). U takvim se slučajevima revizor bavi samo onim kontrolama zaštite okoliša (unutar ili izvan računovodstvenog i internog kontrolnog sustava) koje smatra relevantnim za reviziju financijskih izvještaja.

Okruženje kontrola

25. U svim revizijama revizor nastoji steći razumijevanje okruženja kontrola dostatno za procjenu stajališta, svjesnosti i djelovanja menadžmenta i uprave u vezi s internim kontrolama i njihovom važnošću u poslovnom subjektu (MRevS 400, točka 19). Slični uvjeti onima opisanim u točki 24 ove Smjernice primjenjivi su na revizorovu potrebu stjecanja razumijevanja okruženja kontrola. Čimbenici za stjecanje razumijevanja okruženja kontrola u vezi s pitanjima zaštite okoliša mogu uključivati:
    - djelovanje odbora direktora i njegovih tijela u vezi sa subjektovim kontrolama zaštite okoliša;
    - menadžmentovu filozofiju i način rada te pristup problemima zaštite okoliša, poput određenih napora za unapređivanje uspješnosti subjektove zaštite okoliša, sudjelo-

[11] Standarde za Sustave upravljanja zaštitom okoliša izdala je Međunarodna organizacija za standardizaciju. (ISO 14001: "Sustavi upravljanja zaštitom okoliša – Specifikacija s uputom za uporabu", Međunarodna organizacija za standardizaciju, Ženeva, Švicarska, prvo izdanje 1996-09-01). Od sudjelujuće organizacije specifikacija zahtijeva da razvija i primjenjuje sustavni pristup upravljanju značajnim oblicima zaštite okoliša. Ona također uključuje prihvaćanje obveze trajnog unapređivanja. Kada su u određenim državama ili regijama u uporabi drugi standardi Sustava upravljanja zaštitom okoliša, kao što su standardi koje je izdala Europska komisija u ime poslovnih subjekata koji sudjeluju u EMAS-u (Eco-Management and Audit Scheme), takve nacionalne ili regionalne standarde također mogu koristiti poslovni subjekti kao mjerilo vrijednosti.

vanje u programima za dobivanje certifikata o sustavu zaštite okoliša i dobrovoljno objavljivanje izvješća o uspješnosti zaštite okoliša.[12] To također uključuje menadžmentove reakcije na vanjske utjecaje poput onih koji se odnose na zahtjeve praćenja i pridržavanja koje nameću upravna tijela i agencije za provedbu;

- organizacijski ustroj poslovnog subjekta i metode dodjeljivanja odgovornosti i ovlasti za rad na zaštiti okoliša i ispunjavanju zakonskih odredbi; i
- menadžmentov kontrolni sustav, uključujući internu reviziju, obavljanje "revizije zaštite okoliša" (vidjeti točku 45 ove Smjernice), kadrovske politike i postupke te odgovarajuće podjele dužnosti.

Kontrolni postupci

26. Uzimajući u obzir uvjete i okolnosti navedene u točkama 18-20, revizor može zaključiti da će mu biti potrebno razumijevanje kontrola zaštite okoliša. To se odnosi na:
    - praćenje postupanja sukladno sa subjektovim politikama zaštite okoliša, kao i s relevantnim zakonima i propisima za zaštitu okoliša;
    - održavanje odgovarajućeg informacijskog sustava zaštite okoliša, koji može uključivati bilježenje, primjerice fizičkih količina štetnih tvari i rizičnog otpada, ekološke karakteristike proizvoda, pritužbe dioničara, rezultate inspekcija koje su obavile agencije za praćenje, pojave i učinci štetnih događaja, itd.;
    - osiguravanje usklađivanja informacija o zaštiti okoliša s odgovarajućim financijskim podacima, primjerice o fizičkim količinama proizvodnje otpada u odnosu na troškove zbrinjavanja otpada; i
    - uočavanje mogućih problema zaštite okoliša i s njima povezanih nepredviđenih događaja koji utječu na poslovni subjekt.
27. Ako je poslovni subjekt uspostavio kontrole zaštite okoliša, revizor se kod osoba koje nadgledaju takve kontrole raspituje jesu li uočeni neki problemi u vezi sa zaštitom okoliša koji bi mogli imati značajan učinak na financijske izvještaje.
28. Jedna od mogućnosti da revizor stekne razumijevanje kontrola poslovnog subjekta u vezi s problematikom zaštite okoliša može biti čitanje izvješća o uspješnosti poslovnog subjekta u zaštiti okoliša, ako je ono dostupno. Takvo izvješće često sadrži objave subjektovih politika i preuzetih obveza u vezi sa zaštitom okoliša i njegove najznačajnije kontrole zaštite okoliša.

---

[12] Izvješće o uspješnosti zaštite okoliša zasebno je izvješće, odvojeno od financijskih izvještaja, u kojem neki poslovni subjekt trećim osobama daje kvalitativne informacije o svom preuzimanju obveze za ekološke aspekte svog poslovanja, svoje politike i ciljeve na tom području, svoja dostignuća u upravljanju odnosa između svojih poslovnih procesa i ekološkog rizika te kvantitativne informacije o svojoj uspješnosti zaštite okoliša.

Kontrolni rizik

29. Nakon što je stekao razumijevanje računovodstvenog i internog kontrolnog sustava, revizor može trebati razmotriti učinak pitanja zaštite okoliša na procjenu kontrolnog rizika i na svaki test kontrola koji može biti nužan za potkrjepljivanje te procjene. (Revizorova procjena kontrolnog rizika opisana je u točkama 21-39 MRevS-a 400.)

Upute za primjenu MRevS-a 250 "Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja"

30. Menadžmentova je odgovornost osigurati da se poslovanje poslovnog subjekta vodi sukladno zakonima i propisima. Odgovornost za sprječavanje i otkrivanje nepoštivanja ima menadžment (MRevS 250, točka 9). U tom kontekstu menadžment mora uzeti u obzir:

    - zakone i propise koji nameću obvezu uklanjanja zagađivanja okoliša nastalog prošlim događajima; te se obveze ne moraju ograničavati samo na vlastita djelovanja poslovnog subjekta, nego mogu biti nametnute sadašnjim vlasnicima nekretnine iako su štetu stvorili prethodni vlasnici ("obveza temeljem neizravne odgovornosti");
    - zakone o kontroli zagađivanja i sprječavanju zagađivanja koji su usmjereni na otkrivanje ili reguliranje izvora zagađivanja, ili smanjivanja ispuštanja štetnih tvari ili obeštećivanje oštećenika;
    - licencije u vezi sa zaštitom okoliša, koje u određenoj sudskoj nadležnosti specificiraju uvjete poslovanja poslovnog subjekta sa stajališta zaštite okoliša, primjerice navodeći maksimalnu razinu ispuštanja štetnih tvari; i
    - zahtjeve upravnih tijela u vezi s problematikom zaštite okoliša.

31. Promjene u zakonodavstvu o zaštiti okoliša mogu imati značajne posljedice za poslovanje poslovnog subjekta, te čak rezultirati obvezom koja se odnosi na prošle događaje koji tada nisu bili obuhvaćeni zakonodavstvom. Primjer za prvi slučaj jest promjena propisa o buci na temelju koje se može skratiti buduća uporaba postrojenja ili strojeva. Primjer za drugi slučaj odnosi se na stroža pravila koja bi obvezivala da se i otpad odložen u prethodnim godinama mora premjestiti na drugo prikladno mjesto, iako je odlaganje otpada tada bilo u skladu s postojećom praksom.

32. Revizor nije i ne može biti odgovoran za sprječavanje nepoštivanja zakona i propisa o zaštiti okoliša. Također, kao što je navedeno u točki 9, otkrivanje mogućeg nepoštivanja zakona i propisa o zaštiti okoliša obično je iznad revizorove profesionalne osposobljenosti. Međutim, sukladno MRevS-ovima, revizija se planira i provodi s profesionalnim skepticizmom, uz shvaćanje kako se njome mogu otkriti uvjeti ili događaji koji nameću pitanje je li poslovni subjekt postupao sukladno s relevantnim zakonima i propisima o zaštiti okoliša, to više što nepostupanje za posljedicu može imati značajno pogrešno prikazivanje financijskih izvještaja.

33. Kao dio procesa planiranja revizije, revizor stječe opće razumijevanje onih zakona i propisa o zaštiti okoliša za koje se, ako se ne poštuju, može razborito očekivati da će rezultirati značajnim pogrešnim prikazivanjem u financijskim izvještajima, kao i politika i postupaka koje primjenjuje poslovni subjekt kako bi se postupalo sukladno s tim zakonima i propisima. U stjecanju tog razumijevanja revizor uočava da nepoštivanje nekih zakona i propisa o zaštiti okoliša može ozbiljno utjecati na poslovanje poslovnog subjekta.

34. Da bi stekao opće razumijevanje mjerodavnih zakona i propisa o zaštiti okoliša, revizor obično:

- koristi se postojećim poznavanjem poslovanja i djelatnosti poslovnog subjekta;
- propitkuje menadžment (uključujući određene službenike koji se bave problematikom zaštite okoliša) u vezi s politikama i postupcima koji se odnose na poštivanje odgovarajućih zakona i propisa;
- propitkuje menadžment u vezi s propisima o zaštiti okoliša za koje se može očekivati da imaju ključni učinak na poslovanje poslovnog subjekta. Nepostupanje u skladu s njima moglo bi dovesti do prekidanja poslovanja ili dovesti u pitanje nastavak poslovanja po načelu neograničenog vremena poslovanja; i
- raspravlja s menadžmentom o politikama ili postupcima koji su usvojeni za uočavanje, ocjenjivanje i knjigovodstveno iskazivanje parnica, tražbina i procjena.

Dokazni postupci

35. Ovaj dio Smjernice sadrži upute za dokazne postupke, uključujući primjenu MRevS-a 620 “Korištenje radom stručnjaka”.

36. Revizor razmatra procijenjene razine inherentnog i kontrolnog rizika pri određivanju vrsta, vremenskog rasporeda i opsega dokaznih postupaka potrebnih za smanjenje rizika neotkrivanja značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima na prihvatljivu razinu, uključujući i svako značajno pogrešno prikazivanje ako poslovni subjekt propusti pravilno priznati, izmjeriti ili objaviti učinke vezane za zaštitu okoliša.

37. Dokazni postupci uključuju pribavljanje dokaza kroz propitkivanje menadžmenta odgovornog za sastavljanje financijskih izvještaja i ključnih dužnosnika koji su zaduženi za pitanja zaštite okoliša. Revizor razmatra potrebu pribavljanja potvrđujućih revizijskih dokaza, iz vanjskih ili unutarnjih izvora, za svaku tvrdnju koja se odnosi na zaštitu okoliša. U određenim slučajevima revizor može razmotriti hoće li se koristiti radom stručnjaka za zaštitu okoliša.

38. U Dodatku 2 navedeni su primjeri dokaznih postupaka koje revizor može provesti radi otkrivanja značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima zbog pitanja zaštite okoliša.

39. Najveći dio revizijskih dokaza dostupnih revizoru više nudi indikacije nego što daje zaključke. Stoga revizor mora prosuditi jesu li prikladni pojedinačni ili skupni planirani dokazni postupci. Revizorova prosudba može postati čak značajnija zbog brojnih teškoća u vezi s priznavanjem i mjerenjem posljedica problematike zaštite okoliša na financijske izvještaje, primjerice:

    - često postoji znatan vremenski raskorak između radnje koja u biti stvara problem zaštite okoliša i njezinog uočavanja od strane poslovnog subjekta ili regulatora;
    - računovodstvene procjene ne moraju imati uobičajeni obrazac ili mogu imati široki raspon mogućih rješenja zbog broja i vrste pretpostavki na kojima se zasniva određivanje tih procjena;
    - zakoni i propisi o zaštiti okoliša mijenjaju se te tumačenja mogu biti teško razumljiva ili dvosmislena. Kako bi se procijenio utjecaj tih zakona i propisa na vrednovanje određene imovine (primjerice, imovine koja sadrži azbest), moguće je zatražiti savjet stručnjaka. Stvaranje razborite procjene za poznate obveze u praksi može biti složeno; ili
    - obveze mogu nastati iz drugih razloga, a ne temeljem zakonskih ili ugovornih odredbi.

40. U revizijskom procesu, primjerice pri stjecanju razumijevanja poslovanja, u procjenjivanju inherentnog i kontrolnog rizika ili u obavljanju određenih dokaznih postupaka, revizor može uočiti dokaze koji upozoravaju na postojanje rizika da financijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani zbog pitanja zaštite okoliša. Primjeri takvih slučajeva uključuju:

    - postojanje izvješća u kojima su navedeni značajni problemi u vezi sa zaštitom okoliša koje su sastavili stručnjaci za zaštitu okoliša, interni revizori ili revizori zaštite okoliša;
    - odstupanja od zakona i propisa o zaštiti okoliša navedena u prepisci s agencijama za zaštitu okoliša ili u izvješćima koja su one sastavile;
    - uključivanje poslovnog subjekta u javno dostupan registar ili plan za uređivanje zagađenog zemljišta (ako takvo što postoji);
    - komentari u medijima o poslovnom subjektu u vezi sa značajnim pitanjima zaštite okoliša;
    - komentari u vezi s problematikom zaštite okoliša sadržani u pismu dobivenom od odvjetnika;
    - dokazi koji upućuju na pribavljanje proizvoda i usluga koji se odnose na zaštitu okoliša a koji su neuobičajeni u odnosu na vrstu poslovanja poslovnog subjekta; i

- povećane ili neuobičajene naknade pravnim savjetnicima i savjetnicima za zaštitu okoliša, ili plaćanja kazni kao posljedica nepoštivanja zakona i propisa za zaštitu okoliša.

U takvim okolnostima revizor razmatra potrebu ponovnog procjenjivanja inherentnog i kontrolnog rizika te nastali utjecaj na rizik otkrivanja. Ako je nužno, revizor može odlučiti savjetovati se sa stručnjakom za zaštitu okoliša.

Stručnjaci za zaštitu okoliša

41. Menadžment je odgovoran za računovodstvene procjene uključene u financijske izvještaje. U stvaranju računovodstvenih procjena i objavljivanjima u vezi s problematikom zaštite okoliša menadžment može tražiti stručne savjete od stručnjaka kao što su odvjetnici, inženjeri i stručnjaci za zaštitu okoliša. Takvi stručnjaci mogu biti uključeni u raznim etapama procesa stvaranja računovodstvenih procjena i objavljivanja, uključujući pomaganje menadžmentu u:

    - uočavanju slučajeva gdje je potrebno priznati obveze i obaviti odgovarajuće procjene (primjerice, inženjer za zaštitu okoliša može obaviti početno istraživanje zemljišta kako bi utvrdio je li nastalo zagađivanje, ili odvjetnik može biti uključen radi određivanja pravne utemeljenosti obveze za uređivanje zemljišta);
    - dobivanju nužnih podataka na kojima se temelje procjene i osiguravaju informacije koje treba objaviti u bilješkama uz financijske izvještaje (primjerice, stručnjak za zaštitu okoliša može provjeriti zemljište kako bi pomogao u kvantificiranju vrste i omjera zagađenosti te u razmatranju prihvatljivih alternativnih metoda uređivanja zemljišta); i
    - oblikovanju odgovarajućeg plana za otklanjanje onečišćenja te u obračunu troškova koji se na to odnose.

42. Ako se revizor odluči koristiti takvim radom kao dijelom revizije, sukladno MRevS-u 620 "Korištenje radom stručnjaka", revizor razmatra primjerenost potrebama revizije rada koji su obavili stručnjaci za zaštitu okoliša kao i njihovu osposobljenost i objektivnost. U vezi s razmatranjem tog rada, revizor može uključiti drugog stručnjaka radi obavljanja dodatnih postupaka ili može modificirati revizorovo izvješće.

43. Budući da se zaštita okoliša kao struka još razvija, osposobljenost stručnjaka iz tog područja može biti teže procijeniti, nego kada su posrijedi stručnjaci iz drugih područja jer ne mora postojati licenciranje ili stjecanja certifikata ili članstva u odgovarajućoj strukovnoj organizaciji. U takvim slučajevima može biti nužno da revizor posebnu pozornost obrati na razmatranje iskustva i ugleda stručnjaka za zaštitu okoliša.

44. Pravodobno i često komuniciranje sa stručnjacima može pomoći revizoru da razumije prirodu, domet, cilj i ograničenja izvješća stručnjaka. Izvješće se može odnositi samo

na jedan aspekt poslovanja poslovnog subjekta. Primjerice, izvješće stručnjaka može biti temeljeno na procjenama troškova koji se odnose samo na jedan element određenog problema (primjerice, zagađenost zemljišta), a ne na procjenu troškova svih važnih problema (primjerice, zagađenost zemljišta i podzemnih voda, uključujući i zakonom propisane obveze temeljem neizravne odgovornosti). Također je potrebno da revizor razmotri pretpostavke, metode, postupke i izvore podataka koje je koristio stručnjak.

Revizija zaštite okoliša

45. "Revizije zaštite okoliša" postaju sve uobičajenije u određenim industrijama.[13] Pojam "revizija zaštite okoliša" ima različita značenja. Revizije zaštite okoliša mogu obavljati vanjski ili unutarnji stručnjaci (ponekad uključujući interne revizore) po slobodnoj odluci menadžmenta poslovnog subjekta. U praksi, za obavljanje revizija zaštite okoliša mogu biti osposobljene osobe iz različitih struka. Posao često obavlja multidisciplinarni tim. Revizija zaštite okoliša obično se obavlja na zahtjev menadžmenta te za internu uporabu. Može se odnositi na različitu problematiku, uključujući zagađenost zemljišta ili udovoljavanje zakonima i propisima za zaštitu okoliša. Međutim, neka revizija zaštite okoliša nije nužno isto što je i revizija izvješća o uspješnosti zaštite okoliša.

46. Revizor financijskih izvještaja poslovnog subjekta može razmotriti korištenje nalaza revizije zaštite okoliša kao odgovarajućeg revizijskog dokaza. U takvom slučaju revizor treba odlučiti ispunjava li revizija zaštite okoliša kriterije ocjenjivanja sadržane u MRevS-u 610 "Razmatranje rada interne revizije" ili MRevS-u 620. Važni kriteriji koje treba razmotriti jesu:

    (a) utjecaj rezultata revizije zaštite okoliša na financijske izvještaje;

    (b) osposobljenost i vještina tima za reviziju zaštite okoliša i objektivnost revizora, naročito kada ih odabire osoblje poslovnog subjekta;

    (c) djelokrug revizije zaštite okoliša, uključujući menadžmentove reakcije na preporuke nastale revizijom zaštite okoliša i kako je to evidentirano;

    (d) postupanje tima s dužnom pažnjom pri obavljanju reviziju zaštite okoliša; i

    (e) odgovarajuće usmjeravanje, nadziranje i pregledavanje revizije.

Interna revizija

47. Ako poslovni subjekt ima službu interne revizije, revizor razmatra bave li se interni revizori problematikom zaštite okoliša kao dijelom svojih poslova internog revidiranja

[13] Upute za "revidiranje zaštite okoliša" izdala je Međunarodna organizacija za standardizaciju "Upute za revidiranje zaštite okoliša – Opća načela" (Međunarodna organizacija za standardizaciju, Ženeva, Švicarska, prvo izdanje, 1996-10-01).

poslovanja poslovnog subjekta. Ukoliko se bave, revizor razmatra prikladnost korištenja takvog rada za potrebe revizije, primjenjujući kriterije navedene u MRevS-u 610.

Izjave menadžmenta

48. MRevS 580 "Izjave menadžmenta" zahtijeva da revizor dobije izjavu menadžmenta u pisanom obliku o pitanjima koja su značajna za financijske izvještaje kada nije razumno očekivati da postoje drugi dostatni i primjereni revizijski dokazi. Većina dokaza dostupnih revizoru u vezi s utjecajem problematike zaštite okoliša na financijske izvještaje više će nuditi indikacije, nego što će davati zaključke. Stoga revizor može željeti dobiti određenu izjavu da menadžment:

    (a) nema saznanja o značajnim obvezama ili potencijalnim obvezama za zaštitu okoliša, uključujući i one nastale od nezakonskih ili mogućih nezakonskih radnji;

    (b) nema saznanja bilo o kojem drugom pitanju zaštite okoliša koje može imati značajan utjecaj na financijske izvještaje; ili

    (c) ako ima saznanja o takvim pitanjima, onda ih je objavio u financijskim izvještajima na odgovarajući način.

Izvješćivanje

49. Kada formira mišljenje o financijskim izvještajima, revizor razmatra jesu li učinci pitanja zaštite okoliša primjereno tretirani ili objavljeni sukladno odgovarajućem okviru financijskog izvještavanja. Osim toga, revizor čita i sve ostale informacije koje se trebaju prezentirati uz financijske izvještaje kako bi uočio bilo koju značajnu nedosljednost, primjerice, u vezi s pitanjima zaštite okoliša.

50. Menadžmentova procjena neizvjesnosti i opseg objavljivanja tih neizvjesnosti u financijskim izvještajima ključna su pitanja u određivanju utjecaja na revizorovo izvješće. Revizor može zaključiti da zbog pitanja zaštite okoliša postoje značajne neizvjesnosti ili neprimjerena objavljivanja. Mogu postojati i okolnosti kada, prema revizorovoj prosudbi, više nije prikladna primjena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja. U takvim okolnostima MRevS 700 "Revizorovo izvješće o financijskim izvještajima"[14] i MRevS 570 "Vremenska neograničenost poslovanja" revizorima pružaju pobliže upute.

Zahtjevi javnog sektora

1. Kako je navedeno u točki 3, ova Smjernica pruža praktičnu pomoć revizorima pri uočavanju i razmatranju pitanja zaštite okoliša u kontekstu revizije financijskih izvještaja.

---

[14] MRevS 700 "Revizorovo izvješće o financijskim izvještajima" povučen je u prosincu 2006. godine kada je na snagu stupio na MRevS 700 "Izvješće neovisnog revizora o cjelovitom skupu financijskih izvještaja opće namjene".

Te upute bit će jednako primjenjive i revizorima javnog sektora u njihovim revizijama financijskih izvještaja državnih i drugih poslovnih subjekata javnog sektora. Međutim, treba istaknuti da na reviziju javnog sektora mogu utjecati zakoni, propisi, uredbe i vladine smjernice koje nameću dodatne revizijske i/ili izvještajne odgovornosti u vezi s pitanjima zaštite okoliša.

2. *Kao u privatnom sektoru, revizori financijskih izvještaja državnih i drugih poslovnih subjekata javnog sektora mogu trebati razmotriti priznavanje, mjerenje i objavljivanje svake obveze ili moguće obveze koja se odnosi na onečišćenja okoliša. Obveze ili moguće obveze mogu nastati zbog šteta koje je prouzročio poslovni subjekt koji izvještava ili jedna od njegovih agencija. Međutim, u javnom sektoru obveze ili moguće obveze također mogu nastati kada vlada prihvaća odgovornost za čišćenje ili druge troškove u vezi s onečišćenjem koje su prouzročili drugi ako, primjerice, nije razjašnjeno pitanje odgovornosti ili tu odgovornost ne mogu preuzeti drugi.*

3. *U određenim okolnostima revizori javnog sektora mogu imati obvezu izvijestiti o neprovođenju propisa o zaštiti okoliša pronađenom tijekom revizije financijskih izvještaja, bez obzira na to imaju li takvi slučajevi ili nemaju značajan učinak na financijske izvještaje poslovnog subjekta.*

4. *Vlada može biti odgovorna za praćenje kako se poštuju zakoni i propisi u vezi s problematikom zaštite okoliša. Još određenije, takva uloga praćenja bit će dana u nadležnost određenoj agenciji (ili agencija) javnog sektora. Kada obavlja reviziju financijskih izvještaja takve agencije (ili takvih agencija), revizor može zatrebati razmatranje, primjerice, kontrole koje pokrivaju pokretanje prekršajnog postupka i naplatu kazni. U slučajevima koji su još u postupku treba također obratiti pozornost na priznavanje, mjerenje i objavljivanje svake obveze ili moguće obveze.*

Dodatak 1

Upoznavanje poslovanja s gledišta zaštite okoliša – Ogledna pitanja

Svrha ovog Dodatka jest navesti primjere pitanja koja revizor može razmatrati pri upoznavanju poslovanja, uključujući i stjecanju razumijevanja o okruženjima kontrola poslovnog subjekta i njegovim kontrolnim postupcima s gledišta zaštite okoliša.

Ovi se primjeri navode samo za ilustrativne svrhe. Nije namjera da sva pitanja iz ovog Dodatka budu primjerena u nekom pojedinom slučaju. Pitanja treba preoblikovati kako bi odgovarala određenim okolnostima svakog angažmana. U nekim slučajevima revizor može prosuditi da nije nužno postaviti ni jedno od tih pitanja.

Pri ocjenjivanju odgovora primljenih od dužnosnika poslovnog subjekta u vezi s pitanjima zaštite okoliša, revizor će se ponekad trebati savjetovati sa stručnjakom za zaštitu okoliša.

Pitanja o poznavanju poslovanja

1. Posluje li poslovni subjekt u djelatnosti koja je izložena značajnom riziku zaštite okoliša koji može negativno utjecati na financijske izvještaje tog poslovnog subjekta?
2. Koji su općenito problemi zaštite okoliša u djelatnosti poslovnog subjekta?
3. Koji su zakoni i propisi o zaštiti okoliša primjenjivi na poslovni subjekt?
4. Koristi li se u proizvodima ili proizvodnim procesima poslovnog subjekta neka tvar koja po zakonu podliježe praćenju, ili se dobrovoljno prati u djelatnosti koju obavlja poslovni subjekt?
5. Prate li agencije za zaštitu okoliša provode li poslovni subjekti odredbe zakona, propisa i licencija za zaštitu okoliša?
6. Je li agencija za zaštitu okoliša poduzela neku aktivnost ili izdala neko izvješće koje može imati značajne posljedice za poslovni subjekt i njegove financijske izvještaje?
7. Planira li se nešto poduzeti za sprječavanje, ublažavanje ili otklanjanje zagađivanja okoliša, ili za rad na konzerviranju obnovljivih i neobnovljivih resursa?
8. Je li u prošlosti bilo kazni i sudskih postupaka protiv poslovnog subjekta ili njegove uprave u vezi s problematikom zaštite okoliša? Ako jest, koji su bili razlozi?
9. Vodi li se sudski postupak u vezi s nepoštivanjem zakona i propisa o zaštiti okoliša?
10. Jesu li ekološki rizici pokriveni osiguranjem?

Okruženje kontrola i kontrolni postupci

11. Kakvo je općenito menadžmentovo gledište i stil upravljanja u vezi s problematikom kontrole zaštite okoliša? (To treba procijeniti revizor na osnovi svojega općeg poznavanja poslovnog subjekta.)

12. Određuje li poslovna struktura poslovnog subjekta odgovornosti, uključujući podjelu dužnosti, osobama određenim za kontrolu zaštite okoliša?

13. Održava li poslovni subjekt informacijski sustav zaštite okoliša, temeljen na zahtjevima regulatora ili vlastitoj ocjeni rizika zaštite okoliša? Taj sustav može pružati, primjerice, informacije o fizičkim količinama ispuštanja štetnih tvari i rizičnom otpadu, ekološkim stanjima, karakteristikama proizvoda i usluga poslovnog subjekta u kontekstu zaštite okoliša, zatim o rezultatima inspekcija koje su provele agencije za praćenje zagađivanja, informacije o nastanku i učincima nezgoda i broj pritužbi dioničara.

14. Primjenjuje li poslovni subjekt Sustav upravljanja zaštitom okoliša? Ukoliko primjenjuje, ima li certifikat nekog neovisnog tijela za certificiranje? Primjeri priznatih standarda za Sustav upravljanja zaštitom okoliša su međunarodni standardi ISO 14001 i Eco-Management and Audit Scheme (EMAS) Europske komisije.

15. Objavljuje li poslovni subjekt (dobrovoljno) izvješće o uspješnosti zaštite okoliša? Ukoliko objavljuje, je li ga verificirala neka neovisna treća strana?

16. Postoje li kontrolni postupci za uočavanje i procjenjivanje ekološkog rizika; praćenje postupa li se prema zakonima i propisima o zaštiti okoliša; i praćenje mogućih promjena u zakonodavstvu o zaštiti okoliša koje bi mogle utjecati na poslovni subjekt?

17. Ima li poslovni subjekt kontrolne postupke za rješavanje pritužbi zaposlenika ili trećih osoba, koje se odnose na problematiku zaštite okoliša, uključujući zdravstvene probleme?

18. Primjenjuje li poslovni subjekt kontrolne postupke za rukovanje i odlaganje rizičnog otpada sukladno zakonskim odredbama?

19. Postoje li kontrolni postupci za uočavanje i procjenjivanje mogućeg onečišćenja okoliša u vezi s proizvodima i uslugama poslovnog subjekta i odgovarajuće priopćavanje informacija kupcima o potrebnim preventivnim mjerama, ako su potrebne?

20. Ima li menadžment saznanja o postojanju i mogućem utjecaju na njegove financijske izvještaje:

    - bilo kakvog rizika obveza nastalog kao posljedica zagađivanja zemljišta, podzemnih voda ili površinskih voda;
    - bilo kakvog rizika obveza nastalog kao posljedica zagađivanja zraka; ili
    - nerazjašnjenih pritužbi uposlenika ili trećih stranaka u vezi s pitanjima zaštite okoliša.

Dodatak 2

Dokazni postupci za otkrivanje značajnog pogrešnog prikazivanja zbog problematike zaštite okoliša

Svrha ovog Dodatka jest navesti primjere dokaznih postupaka koje revizor može obaviti radi otkrivanja značajnog pogrešnog prikazivanja zbog pitanja zaštite okoliša.

Ovi primjeri navode se samo za ilustrativne svrhe. Nije namjera da svi postupci iz ovog Dodatka budu primjereni u nekom pojedinom slučaju. Postupke treba prilagoditi kako bi odgovarali određenim okolnostima svakog angažmana. U nekim slučajevima revizor može prosuditi da nije nužno obaviti ni jedan od tih postupaka.

Pri ocjenjivanju rezultata dokaznih postupaka u vezi s pitanjima zaštite okoliša, revizor će se ponekad trebati savjetovati sa stručnjakom za zaštitu okoliša. Odluku o uključivanju stručnjaka donosi revizor na temelju svoje prosudbe, na koju utječu okolnosti i pitanja kao što su tehnološke prilike, složenost i značajnost stavki o kojima se radi.

Općenito

Pregled dokumentacije

1. Razmotriti zapisnike sa sjednica uprave, odbora za reviziju ili nekog drugog pododbora koji je posebno odgovoran za problematiku zaštite okoliša.
2. Razmotriti javno dostupne informacije za djelatnost kako bi se razmotrilo svako postojeće ili moguće buduće pitanje zaštite okoliša. Također razmotriti dostupne osvrte javnih medija, ako ih ima.
3. Gdje su dostupna, razmotriti:
   - izvješća o poslovnom subjektu koja su izdali stručnjaci za zaštitu okoliša, kao što su procjene zemljišta ili studije utjecaja na okoliš;
   - izvješća internih revizora;
   - izvješća "revizije zaštite okoliša";
   - izvješća o "due diligence" istraživanjima;
   - izvješća mjerodavnih agencija ili prepisku s njima;
   - (javno dostupne) registre ili planove za otklanjanje onečišćenja zemljišta;
   - izvješća o uspješnosti zaštite okoliša koje je izdao poslovni subjekt;
   - prepisku s agencijama za zaštitu okoliša; i
   - prepisku s odvjetnicima poslovnog subjekta.

Korištenje radom drugih

4. Ako je uključen stručnjak za zaštitu okoliša (primjerice, stručnjak je kvantificirao vrstu i opseg zagađenja razmatrajući alternativne metode saniranja zemljišta) i rezultat je njegova rada priznat ili objavljen u financijskim izvještajima, treba se:

   (a) razmotriti utjecaj rezultata toga rada na financijske izvještaje;

   (b) procijeniti profesionalna osposobljenost i objektivnost stručnjaka za zaštitu okoliša;

   (c) pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze da je područje rada stručnjaka za zaštitu okoliša prikladno za svrhu revizije financijskih izvještaja; i

   (d) procijeniti prikladnost stručnjakova rada kao revizijskog dokaza.

5. Ako se interni revizor u okviru obavljanja interne revizije bavio određenim dijelom poslovanja poslovnog subjekta koji se odnosi na zaštitu okoliša, treba razmotriti prikladnost njegova rada za svrhe revizije financijskih izvještaja primjenjujući kriterije navedene u MRevS-u 610 "Razmatranje rada interne revizije".

6. Ako je "revizija zaštite okoliša" bila obavljena i nalazi te revizije udovoljavaju kriterijima da se mogu smatrati revizijskim dokazom u reviziji financijskih izvještaja,[15] treba:

   (a) razmotriti utjecaj rezultata "revizije zaštite okoliša" na financijske izvještaje;

   (b) procijeniti profesionalnu osposobljenost i objektivnost "revizora ili tima revizora za zaštitu okoliša";

   (c) pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze da je djelokrug revizije zaštite okoliša prikladan za svrhe revizije financijskih izvještaja; i

   (d) procijeniti prikladnost rada "revizora zaštite okoliša" kao revizijskog dokaza.

Osiguranje

7. Propitati o postojećem (ili ranijem) osiguranju od ekološkog rizika i raspraviti to s menadžmentom.

Izjava menadžmenta

8. Pribaviti izjavu menadžmenta u pisanom obliku da je razmotrio učinke problematike zaštite okoliša na financijske izvještaje i da:

   a) nema saznanja i o kakvoj značajnoj obvezi ili mogućoj obvezi za zaštitu okoliša, uključujući i onu nastalu od nezakonskih ili mogućih nezakonskih radnji;

---

[15] Vidjeti točku 45, „Revizija zaštite okoliša".

b) nema saznanja i o kakvom drugom pitanju zaštite okoliša koje može značajno umanjiti imovinu; ili

c) ako i ima saznanja o takvim pitanjima, da je na odgovarajuć način obavijestio revizora o svim činjenicama povezanim s tim pitanjima.

Podružnice

9. Upitati revizore podružnica postupaju li podružnice u skladu s mjerodavnim zakonima i propisima o zaštiti okoliša i njihovim mogućim učincima na njihove financijske izvještaje.

Imovina

Stjecanje zemljišta, postrojenja i strojeva

10. U vezi sa stjecanjem zemljišta, postrojenja i strojeva tijekom razdoblja (bilo izravno ili neizravno stjecanjem područnice), upitati o "due diligence" postupcima koje je obavio menadžment radi razmatranja učinka nekog pitanja zaštite okoliša pri ustanovljivanju kupovne cijene, uzimajući u obzir nalaze istraživanja o potrebnim uklanjanjima zagađenja i obvezama saniranja onečišćenosti.

Dugotrajna ulaganja

11. Pročitati i raspraviti s odgovornim osobama financijske izvještaje onog subjekta kod kojega se nalazi imovina na koju se odnosi dugotrajno ulaganje te razmotriti učinke bilo kojeg problema zaštite okoliša navedenoga u tim izvještajima na vrijednost dugotrajnih ulaganja.

Umanjivanje vrijednosti imovine

12. Propitati o svim planiranim promjenama kapitalne imovine, primjerice kao reakcije na promjenu u zakonodavstvu o zaštiti okoliša ili promjene poslovne strategije, i procijeniti njihov utjecaj na vrijednost te imovine ili društva u cjelini.

13. Raspitati se o politikama i postupcima kako bi se procijenilo treba li ispraviti knjigovodstvene vrijednosti imovine ako je umanjenje vrijednosti imovine nastalo zbog pitanja zaštite okoliša.

14. Upitati o prikupljenim podacima na kojima se temelje procjene i pretpostavke najvjerojatnijeg ishoda kako bi se odredio ispravak vrijednosti zbog umanjenja vrijednosti.

15. Pregledati dokumentaciju koja potkrepljuje iznose mogućeg umanjivanja vrijednosti imovine i raspraviti o toj dokumentaciji s menadžmentom.

16. Za svako umanjenje imovine zbog pitanja zaštite okoliša obavljeno u prethodnim razdobljima razmotriti jesu li i nadalje odgovarajuće pretpostavke na kojima se temeljilo ispravljanje knjigovodstvenih vrijednosti.

Utjerivost tražbina

17. Pregledati utjerivost tražbina koje se odnose na pitanja zaštite okoliša a iskazane su u financijskim izvještajima.

Obveze, rezerviranja i nepredviđeni događaji

Potpunost obveza, rezerviranja i iskazivanja nepredviđenih događaja

18. Raspitati se o politikama i postupcima primijenjenih radi pomaganja prepoznavanja obveza, rezerviranja ili nepredviđenih događaja nastalih uslijed problematike zaštite okoliša.

19. Upitati o događajima ili uvjetima koji mogu stvoriti obveze, rezerviranja ili moguće obveze uslijed problematike zaštite okoliša, primjerice:

    - nepoštivanje zakona i propisa o zaštiti okoliša;
    - prozivke ili kazne nastale uslijed nepoštivanja zakona i propisa o zaštiti okoliša; ili
    - pritužbe i moguće pritužbe zbog onečišćivanja okoliša.

20. Ako su utvrđeni troškovi čišćenja, budućeg uklanjanja ili saniranja ili kazne zbog nepostupanja prema zakonima i propisima o zaštiti okoliša, raspitati se o svim s tim povezanim tužbama ili mogućim tužbama.

21. Raspitati se, proučiti i ocijeniti dopise upravnih tijela koji se odnose na problematiku zaštite okoliša i razmotriti ukazuje li ta prepiska na obveze, potrebu rezerviranja ili moguće obveze.

22. Za nekretnine koje su napuštene, nabavljene ili zatvorene tijekom razdoblja, raspitati se o zahtjevima uređivanja zemljišta ili namjerama budućeg uklanjanja zagađenja i saniranja zemljišta.

23. Za nekretnine prodane tijekom razdoblja (ili u prethodnim razdobljima), raspitati se o obvezama u vezi s problematikom zaštite okoliša koje su ostale sukladno ugovoru ili zakonu.

24. Provesti analitičke postupke i razmotriti, koliko je to izvedivo, odnos između financijskih informacija i kvantitativnih informacija sadržanih u evidencijama poslovnog subjekta o zaštiti okoliša (primjerice, odnos utrošenih sirovina ili energije i proizvodnje otpada ili ispuštanja štetnih tvari uzimajući u obzir obveze poslovnog subjekta za odgovarajuće odlaganje otpada ili maksimalno dopuštenu razinu emisije štetnih tvari).

Računovodstvene procjene

25. Pregledati i testirati postupak kojim se služio menadžment pri stvaranju računovodstvenih procjena i objavljivanjima:

(a) razmotriti priklanost rada koji su obavili stručnjaci za zaštitu okoliša koje je angažirao menadžment, ukoliko je to slučaj, primjenjujući kriterije navedene u MRevS-u 620 "Korištenje radom stručnjaka";

(b) pregledati prikupljene podatke na kojima su se zasnivale procjene;

(c) razmotriti jesu li podaci mjerodavni, pouzdani i dovoljni za namjene;

(d) ocijeniti jesu li pretpostavke dosljedne s ostalim dodatnim podacima iz prošlosti ili podacima za djelatnost;

(e) razmotriti mogu li promjene u poslovanju ili djelatnosti uzrokovati da drugi čimbenici postanu značajni za pretpostavke;

(f) razmotriti potrebu angažiranja stručnjaka za zaštitu okoliša radi pregleda određenih pretpostavki;

(g) provjeriti izračune koje je obavio menadžment pri transformiranju pretpostavki u računovodstvene procjene; i

(h) razmotriti je li vrhovni menadžment pregledao i odobrio značajne računovodstvene procjene u vezi s problematikom zaštite okoliša.

26. Ako menadžmentove procjene nisu primjerene, treba pribaviti neovisnu procjenu radi dokazivanja razumnosti menadžmentove procjene.

27. Za obveze, rezerviranja ili nepredviđene obveze u vezi s problematikom zaštite okoliša treba razmotriti jesu li i dalje prikladne pretpostavke na kojima su se temeljile procjene.

28. Usporediti procjene obveza koje se odnose na jednu lokaciju (primjerice, procjene za saniranje zemljišta ili buduće uklanjanje zagađenja i troškove saniranja na određenoj lokaciji) s:

(a) procjenama obveza za ostale lokacije sa sličnim problemima zaštite okoliša;

(b) stvarnim troškovima nastalim na drugim sličnim lokacijama; ili

(c) procjenama troškova obveza zaštite okoliša koje su se odrazile na prodajnu cijenu sličnih lokacija prodanih tijekom razdoblja.

Uvid u dokumentaciju

29. Pregledati i ocijeniti dokumentaciju koja potkrjepljuje iznose obveza, rezervacija ili mogućih obveza u vezi s problematikom zaštite okoliša i raspraviti o njoj s onima koji su za nju odgovorni, kao što su:

- studije o zbrinjavanju ili saniranju;
- kvote predviđene za zbrinjavanje ili buduće uređivanje i troškove saniranja zemljišta; i
- prepiska s pravnim zastupnikom u pogledu iznosa tražbina ili iznosa kazni.

Objavljivanja

30. Pregledati prikladnost objavljivanja učinaka problematike zaštite okoliša u financijskim izvještajima

Ovu Međunarodnu smjernicu revizijske prakse 1010 "Razmatranje pitanja zaštite okoliša u reviziji financijskih izvještaja" Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koju je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u ožujku 2008. na engleskom jeziku u izvorniku pod nazivom 2008 Handbook of International Standards on Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements (ISBN 978-1-934779-06-4), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © ožujak 2008 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNA SMJERNICA REVIZIJSKE PRAKSE 1012
REVIDIRANJE DERIVATIVNIH FINANCIJSKIH INSTRUMENATA

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	1
Derivativni instrumenti i aktivnosti	2-7
Odgovornost menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje	8-10
Revizorova odgovornost	11-15
Poznavanje poslovanja	16-20
Ključni financijski rizici	21
Tvrdnje na koje treba obratiti pozornost	22
Procjena rizika i interne kontrole	23-65
Dokazni postupci	66-76
Dokazni postupci u vezi s tvrdnjama	77-89
Dodatna razmatranja o aktivnostima zaštićivanja	90-91
Izjave menadžmenta	92-93
Komuniciranje s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje	94
Pojmovnik	

Međunarodnu smjernicu revizijske prakse (International Auditing Practice Statement (IAPS)) 1012 "Revidiranje derivativnih instrumenata" treba čitati u kontekstu "Predgovora Međunarodnim standardima kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, ostalih izražavanja uvjerenja i povezanih usluga" koji utvrđuje primjenu i ovlasti Međunarodnih smjernica revizijske prakse (MSRP).

Odbor za međunarodnu revizijsku praksu (International Auditing Practices Committee (IAPC)) je odobrio objavljivanje ove Međunarodne smjernice revizijske prakse u ožujku 2001. godine.

Uvod

1. Svrha ove Međunarodne smjernice revizijske prakse jest pružiti upute revizorima za planiranje i obavljanje revizijskih postupaka za tvrdnje sadržane u financijskim izvještajima koje se odnose na derivativne financijske instrumente. Ova Smjernica je usmjerena na revidiranje derivativa koje drže krajnji korisnici, uključujući banke i ostali subjekti financijskog sektora kada su krajnji korisnici. Krajnji korisnik je subjekt koji zaključuje financijsku transakciju preko, ili neke organizirane burze, ili pomoću brokera, u svrhu zaštite od rizika, upravljanja imovinom odnosno obvezama ili spekuliranja. Krajnje korisnike čine prvenstveno korporacije, državna poduzeća, institucionalni investitori i financijske institucije. Neke derivativne aktivnosti krajnjeg korisnika često se odnose na njegovu proizvodnju ili uporabu dobara. Računovodstveni sustav i pitanja internih kontrola povezanih s izdavanjem ili trgovanjem derivativima mogu biti različita od onih koja se odnose na korištenje derivativima. MSRP 1006 "Revizija financijskih izvještaja banaka" sadrži upute za revizije banaka i drugih subjekata financijskog sektora i uključuje upute za revidiranje međunarodnih komercijalnih banaka koje izdaju ili trguju derivativima.

Derivativni instrumenti i aktivnosti

2. Derivativni financijski instrumenti postaju sve složeniji, njihova primjena postaje sve uobičajenija i proširuju se računovodstveni zahtjevi da se prikazuju fer vrijednosti i ostale informacije o njima u financijskim izvještajima i bilješkama uz financijske izvještaje. Vrijednosti derivativa mogu biti nepostojane. Veliko i iznenadno smanjenje njihove vrijednosti može povećati rizik da gubitak nekog subjekta koji koristi derivative može premašiti iznos, ako ga ima, iskazan u bilanci. Štoviše, zbog složenosti derivativnih aktivnosti menadžment ne mora u potpunosti shvaćati rizike uporabe derivativa.

3. Mnogim subjektima je uporaba derivativa smanjila izloženost promjenama tečaja valuta, kamatnih stopa i cijena roba, kao i izloženost drugim rizicima. S druge strane pak inherentne karakteristike derivativnih aktivnosti i derivativnih financijskih instrumenata mogu također rezultirati povećanjem poslovnog rizika kod nekih subjekata, time povećavajući revizijski rizik i stvarajući revizorima nove izazove.

4. Pojam "derivativi" je izvedenica koja se koristi za imenovanje raznovrsnih financijskih instrumenata čija vrijednost ovisi ili je izvedena (derivirana) iz neke bazične stope ili cijene, kao što su kamatna stopa, tečaj valute, cijena dionice ili cijena robe. Derivativni ugovor može biti linearni ili nelinearni. Oni su ugovori koji, ili sadrže obvezatne novčane tokove na neki budući datum (linearni), ili imaju karakteristike opcije gdje jedna strana ima pravo, ali istodobno ne i obvezu, zahtijevati da joj druga strana isporuči ono što je bilo podlogom zaključivanja tog ugovora (nelinearni). Neki nacionalni okviri financijskog izvještavanja, i MRS-ovi sadrže definicije derivativa. Primjerice, MRS 39 "Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje", definira derivative kao financijske instrumente:

- čija se vrijednost mijenja prema promjeni utvrđene kamatne stope, cijene vrijednosnog papira, cijene robe, tečaja, indeksa ili stopa cijena, kreditnog rejtinga ili kreditnog indeksa ili slične varijable (ponekad nazvane bazična varijabla);
- koji ne zahtijevaju početno neto ulaganje ili malo neto ulaganje u odnosu na druge vrste ugovora koji se slično mijenjaju sukladno promjenama tržišnih uvjeta; i
- koji se podmiruju na neki budući datum.

Osim toga, različiti nacionalni okviri financijskog izvještavanja i MRS-ovi omogućavaju različite računovodstvene tretmane derivativnih financijskih instrumenata.

5. Najčešći linearni ugovori su forward ugovori (primjerice, ugovori s valutnom klauzulom ili kamatni forwardi), futures ugovori (primjerice, futures ugovor za kupovinu robe kao što je nafta ili energija) i swapovi. Najčešći nelinearni ugovori su opcije, caps, floors i swaptions. Derivativi koji su složeniji mogu imati kombinacije karakteristika svake od kategorija.

6. Derivativne aktivnosti obuhvaćaju raspon od onih kojima je osnovni cilj:

   - upravljati tekućim ili anticipiranim rizicima koji se odnose na poslovni i financijski položaj; ili
   - steći otvoreni ili spekulativni položaj kako bi se okoristilo od anticipiranih tržišnih promjena.

   Neki subjekti mogu biti uvučeni u poslovanje s derivativima ne samo zbog korporativnih financija, nego također, ili alternativno, u vezi s proizvodnjom ili uporabom roba.

7. Iako svi financijski instrumenti nose neke rizike, derivativi često imaju određene karakteristike, koje niveliraju rizike, kao što su:

   - mali ili nikakvi novčani odljevi ili priljevi su potrebni do dospijeća transakcija;
   - ne plaća se ili naplaćuje saldo glavnice ili drugi fiksni iznos;
   - potencijalni rizici i dobrobiti mogu biti značajno veći od tekućih izdataka; i
   - vrijednost imovine ili obveza subjekta može premašiti iznos, ako ga ima, derivativa koji su priznati u financijskim izvještajima, naročito kod subjekata čiji okviri financijskog izvještavanja ne zahtijevaju da se derivativi iskazuju po fer vrijednostima u financijskim izvještajima.

Odgovornost menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje

8. MRevS 200 "Cilj i temeljna načela revizije financijskih izvještaja", navodi da je menadžment subjekta odgovoran za pripremanje i prezentiranje financijskih izvještaja. Kao dio postupka pripremanja tih financijskih izvještaja, menadžment izražava određene tvrdnje koje se odnose na derivative. Te tvrdnje uključuju (gdje okvir financijskog izvještavanja

zahtijeva) da postoje svi derivativi koji su iskazani u financijskim izvještajima, da nema neiskazanih derivativa na datum bilance, da su derivativi iskazani u financijskim izvještajima ispravno vrednovani i da su sve relevantne objave dane u financijskim izvještajima.

9. Oni koji su zaduženi za upravljanje subjektom, kroz nadzor menadžmenta, odgovorni su za:
   - oblikovanje i uvođenje sustava internih kontrola kako bi se:
     - pratili rizici i financijske kontrole;
     - stvorilo razumno uvjerenje da subjektova uporaba derivativa je u granicama njegovih politika upravljanja rizikom; i
     - osiguralo da subjekt postupa sukladno primjenjivim zakonima i regulativi, i
   - integritet subjektovog računovodstvenog sustava i sustava financijskog izvještavanja kako bi se osigurala pouzdanost menadžmentovog financijskog izvještavanja derivativnih aktivnosti.
10. Revizija financijskih izvještaja ne oslobađa menadžment ili one koji su zaduženi za upravljanje od njihovih odgovornosti.

Revizorova odgovornost

11. MRevS 200 navodi kako je cilj revizije omogućiti revizoru da izrazi mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji sastavljeni u svim značajnim odrednicama sukladno primjenjivom okviru financijskog izvještavanja. Revizorova je odgovornost u vezi s derivativnim financijskim instrumentima, u kontekstu revizije financijskih izvještaja kao cjeline, razmotriti jesu li menadžmentove tvrdnje u vezi s derivativima rezultirale financijskim izvještajima koji su pripremljeni u svim značajnim odrednicama sukladno primjenjivom okviru financijskog izvještavanja.
12. Revizor kod subjekta nastoji stvoriti razumijevanje da je svrha revizijskog posla omogućiti izražavanje mišljenja o financijskim izvještajima. Svrha revizije financijskih izvještaja nije pružiti uvjerenje o adekvatnosti subjektovog upravljanja rizicima koji se odnose na derivativne aktivnosti, ili kontrola nad tim aktivnostima. Kako bi se izbjegli svaki nesporazumi revizor mora raspraviti s menadžmentom prirodu i obujam revizijskih poslova koji se odnose na derivativne aktivnosti. MRevS 210 "Uvjeti preuzimanja obveze revizije", pruža upute za dogovaranje sa subjektom o uvjetima angažiranja.

Potreba za posebnim vještinama i znanjima

13. MRevS 200 zahtijeva da revizor postupa u skladu s Kodeksom etike za profesionalne računovođe koji je usvojila Međunarodna federacija računovođa. Između ostalog, taj Kodeks zahtijeva da profesionalni računovođa (revizor) obavlja profesionalne usluge s

marljivošću i kompetentno. Kodeks nadalje zahtijeva da revizor održava dovoljno profesionalno znanje i vještine kako bi ispunio odgovornosti s dužnom pažnjom.

14. Kako bi postupio sukladno zahtjevima MRevS-a 200, revizoru mogu biti potrebna posebna znanja ili vještine da planira i obavi revizijske postupke za određene tvrdnje o derivativima. Posebne vještine i znanje uključuje stjecanje razumijevanja o:

    - poslovnim karakteristikama i profilu rizičnosti djelatnosti u kojoj subjekt posluje;
    - derivativnim financijskim instrumentima koje koristi subjekt i njihovim karakteristikama;
    - subjektovom informacijskom sustavu za derivative, uključujući uslugama knjigovodstvenih servisa. To može zahtijevati da revizor posjeduje posebne vještine ili znanja o kompjutorskim aplikacijama kada se važne informacije o tim derivativima prenose, obrađuju, održavaju ili im se pristupa elektronički;
    - metodama vrednovanja derivativa, primjerice, je li fer vrijednost određena pomoću cijene iz tržišne kotacije, ili modela za određivanje cijene; i
    - zahtjevima okvira financijskog izvještavanja za financijske tvrdnje koje se odnose na derivative. Derivativi mogu imati složene karakteristike koje zahtijevaju da revizor posjeduje posebno znanje za ocjenjivanje njihovog mjerenja, priznavanja i objavljivanja sukladno okviru financijskog izvještavanja. Primjerice, karakteristike ugrađene u ugovore ili sporazume mogu zahtijevati odvojeno računovodstveno iskazivanje i složena struktura određivanja cijene može povećati složenost pretpostavki korištenih u vrednovanju instrumenata po fer vrijednosti. Osim toga, zahtjevi okvira financijskog izvještavanja mogu varirati ovisno o vrsti derivativa, prirodi transakcija i vrsti subjekta.

15. Članovi angažiranog tima mogu imati neophodnu vještinu i znanja za planiranje i obavljanje revizijskih postupaka koji se odnose na derivativne aktivnosti. Alternativno, revizori mogu odlučiti potražiti pomoć od stručnjaka izvan vlastite tvrtke koji imaju neophodne vještine ili znanja kako bi planirali i obavili revizorske postupke, naročito kada su derivativi vrlo složeni, ili kada su jednostavni derivativi korišteni u složenim uvjetima jer je poslovni subjekt uključen u aktivno trgovanje derivativima ili se vrednovanje derivativa temelji na složenim modelima određivanja vrijednosti. MRevS 220 "Kontrola kvalitete revizija povijesnih financijskih informacija"[1] pruža upute o nadziranju osoba koje rade kao članovi tima i pomažu revizoru u planiranju i obavljanju revizijskih postupaka. MRevS 620 “Korištenje radom stručnjaka” pruža upute o korištenju radom stručnjaka kao načinom pribavljanja revizijskih dokaza.

[1] MRevS 220 “Kontrola kvalitete revizijskog rada” je povučen u lipnju 2005. godine kada je stupio na snagu MRevS 220 “Kontrola kvalitete revizija povijesnih financijskih informacija”.

Poznavanje poslovanja

16. MRevS 310 "Poznavanje poslovanja"[2] zahtijeva od revizora da u obavljanju revizije financijskih izvještaja ima ili stekne poznavanje poslovanja u dovoljnoj mjeri da bi revizoru omogućilo prepoznati i razumjeti događaje, transakcije i postupanja koji po revizorovoj prosudbi mogu imati značajan učinak na financijske izvještaje, postupak ispitivanja ili revizijsko izvješće. Primjerice, revizor koristi takvo poznavanje kako bi procijenio inherentne i kontrolne rizike i odredio vrste, vremenski raspored i obujam revizorskih postupaka.

17. Pošto derivativne aktivnosti uobičajeno podupiru poslovne aktivnosti subjekta to onda i čimbenici koji utječu na njegovo svakodnevno poslovanje imaju također i učinak na njegove aktivnosti koje se odnose na derivative. Primjerice, zbog ekonomskih uvjeta koji utječu na subjektove cijene osnovnih sirovina on može zaključiti terminski ugovor kako bi zaštitio troškove svojih zaliha. Slično tome, derivativne aktivnosti mogu imati značajniji učinak na subjektovo poslovanje i sposobnost opstanka.

Opći ekonomski čimbenici

18. Opći ekonomski čimbenici će vjerojatno imati utjecaj na vrste i obujam subjektovih transakcija s derivativima. Primjerice, kada se čini vjerojatnim da će kamatne stope rasti, poslovni subjekt može pokušati uporabom kamatnog swapa, kamatnog forwarda i capsa fiksirati efektivnu kamatnu stopu na svoja dugovanja s promjenjivom stopom. Opći ekonomski čimbenici koji mogu biti relevantni uključuju:

    - opću razinu gospodarskih aktivnosti;
    - kamatne stope, uključujući terminsku strukturu kamatnih stopa i raspoloživost financiranja;
    - inflaciju i promjene tečaja;
    - tečajeve deviza i kontrole; i
    - karakteristike tržišta koja su relevantna za derivative koje koristi subjekt, uključujući likvidnost ili sposobnost opstanka tih tržišta.

Djelatnost

19. Gospodarski uvjeti u subjektovoj djelatnosti također će vjerojatno utjecati na subjektove aktivnosti s derivativima. Ako je djelatnost sezonska ili ciklična, može biti svojstveno da će biti teže točnije prognozirati izloženost riziku kamata, tečaja ili likvidnosti. Veliki rast stope ili oštar pad stope rasta subjektovog poslovanja može također otežati da se predvi-

---

[2] MRevS 310 "Poznavanje poslovanja" je povučen u prosincu 2004. godine kada je stupio na snagu MRevS 315 „Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizik značajnog pogrešnog prikazivanja".

di razina aktivnosti u cijelosti, i na taj način i njegove razine aktivnosti s derivativima. Gospodarski uvjeti u određenoj djelatnosti koji mogu biti relevantni uključuju:

- rizik cijena u djelatnosti;
- tržište i konkurencija;
- ciklična ili sezonska aktivnost;
- opadanje ili proširivanje poslovanja;
- nepovoljni uvjeti (primjerice, opadanje potražnje, prekomjerni kapaciteti, ozbiljna konkurencija u pogledu cijena); i
- devizne transakcije, izloženost riziku preračunavanja i gospodarska izloženost.

Poslovni subjekt

20. Revizor da bi stekao dovoljno razumijevanje subjektovih aktivnosti s derivativima, kako bi mogao prepoznati i shvatiti događaje, transakcije i postupanja, koje po njegovoj prosudbi mogu imati značajni učinak na financijske izvještaje ili postupak ispitivanja ili revizijsko izvješće, razmatra:

    - *Znanje i iskustvo menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje*. Derivativne aktivnosti mogu biti komplicirane i često svega nekoliko osoba unutar subjekta potpuno razumije te aktivnosti. U subjektima koji poduzimaju tek nekoliko aktivnosti s derivativima, menadžmentu može nedostajati iskustvo čak i za relativno jednostavne derivativne aktivnosti. Štoviše, kompleksnost različitih ugovora ili sporazuma može imati za posljedicu da subjekt nehotično bude uključen u derivativnu transakciju. Značajno korištenje derivativa, napose kompleksnih derivativa, bez relevantne stručnosti unutar poslovnog subjekta povećava inherentni rizik. To može potaknuti revizora da se zapita jesu li odgovarajuće menadžmentove kontrole, i može utjecati na revizorovu procjenu rizika te na vrste, obujam i vremenski raspored revizijskih testiranja koja se smatraju neophodnim;
    - *Dostupnost pravodobnih i pouzdanih informacija za rukovođenje*. Kontrolni rizik koji se odnosi na derivativne aktivnosti može se povećati s većom decentralizacijom tih aktivnosti. To napose može biti tako u slučajevima kada je subjekt smješten na različitim lokacijama, pri čemu možda i u drugim državama. Derivativne aktivnosti mogu se voditi ili centralizirano ili decentralizirano. Derivativne aktivnosti i s njima povezano poslovno odlučivanje ovisi u velikoj mjeri o toku točnih, pouzdanih i pravodobnih informacija za rukovođenje. Poteškoće prikupljanja i objedinjavanja takvih informacija povećava se s brojem lokacija i djelatnostima u koje je uključen poslovni subjekt;
    - *Ciljevi uporabe derivativa*. Derivativne aktivnosti su u rasponu od onih kojima je osnovni cilj smanjiti ili eliminirati rizik (hedging) do onih kojima je osnovni cilj

maksimirati profite (spekuliranje). Uz pretpostavku da je sve ostalo identično, rizik se povećava kako maksimiranje profita postaje žižom derivativne aktivnosti. Revizor stječe razumijevanje strategije na kojoj počiva subjektova uporaba derivativa i identificira gdje se subjektove aktivnosti s derivativima nalaze na skali koje omeđuju hedging i spekuliranje.

Ključni financijski rizici

21. Revizor stječe razumijevanje osnovnih vrsta financijskih rizika koji se odnose na derivativne aktivnosti, kojima poslovni subjekt može biti izložen. Ti ključni financijski rizici su:

    (a) *Tržišni rizik (Market risk),* koji se općenito odnosi na ekonomske gubitke zbog nepovoljnih promjena fer vrijednosti derivativa. Taj rizik uključuje:

    - Rizik cijene, koji se odnosi na promjene u razini cijena zbog promjena kamatnih stopa, tečaja ili drugih čimbenika koji se odnose na tržišnu nepostojanost odnosnih stopa, indeksa ili cijena;
    - Rizik likvidnosti, koji se odnosi na promjene u mogućnosti da se proda ili otuđi derivativni instrument. Derivativne aktivnosti nose dodatni rizik da manjak raspoloživih ugovora ili sudionika može otežati zatvaranje derivativnih transakcija ili zaključivanja ugovora o prijeboju. Primjerice, rizik likvidnosti može se povećati ako se subjektu pojave teškoće oko pribavljanja potrebne vrijednosnice ili robe ili druge stvari koju treba isporučiti ako derivativ zahtijeva fizičku isporuku;
    - Ekonomski gubici mogu također nastati ako subjekt obavi neodgovarajuće trgovanje temeljeno na informacijama dobivenim uporabom slabih modela vrednovanja; i
    - Derivativi korišteni u transakcijama zaštite nose dodatni rizik, poznat pod nazivom basis risk (rizik narušavanja spreda cijena). Pojmom "basis" označava se razlika između cijene zaštićene stavke i cijene odgovarajućeg instrumenta zaštite. Rizik narušavanja spreda cijena je rizik da će se razlika promijeniti dok je ugovor o zaštiti još otvoren, i na taj način cjenovna korelacija između zaštićene stavke i instrumenta zaštite neće više biti besprijekorna. Primjerice, na rizik narušavanja spreda cijena može djelovati manjak likvidnosti, ili kod zaštićene stavke ili kod instrumenta zaštite.

    (b) *Kreditni rizik (Credit risk)*, koji se odnosi na rizik da kupac ili druga ugovorna strana neće podmiriti obvezu u punoj vrijednosti, ili u vrijeme kada dospije ili bilo kada nakon toga. Tržišne vrijednosti određenih derivativa su nepostojane pa je stoga nepostojan i kreditni rizik. Općenito, derivativi su izloženi kreditnom riziku samo kada derivativi imaju pozitivnu tržišnu vrijednost. Ta vrijednost predstavlja obvezu druge

strane i ekonomsku korist koja se može izgubiti ako druga strana propusti ispuniti svoju obvezu. Štoviše, tržišna vrijednost derivativa može brzo fluktuirati, mijenjajući se između pozitivnih i negativnih vrijednosti. Mogućnost brzog mijenjanja cijena, skopčano sa strukturom određenih derivativa, može također utjecati na izloženost kreditnom riziku. Primjerice, derivativi s jakim polužnim učinkom ili derivativi s dužim vremenima mogu stvoriti povećanu izloženost kreditnom riziku ubrzo nakon što je derivativna transakcija bila zaključena. Mnogim derivativima se trguje pod standardiziranim pravilima na organiziranim burzama (derivativi kojima se trguje na burzi). Takvi derivativi općenito otklanjaju individualni rizik druge strane tako što organizacija za kliring postaje zamjenska stranka za podmirenje. Uobičajeno, sudionici u derivativima kojima se trguje na burzi podmiruju dnevno promjene u vrijednostima svojih pozicija, što dodatno ublažava kreditni rizik. Druge metode za minimaliziranje kreditnog rizika uključuju traženje da druga strana ponudi kolateral ili procjenjivanje kreditnog limita za svaku drugu ugovornu stranu temeljeno na njezinom kreditnom rejtingu.

(c) *Rizik podmirivanja (Settlement risk)*, koji se odnosi na rizik da će jedna strana transakcije biti riješena bez primitka protuvrijednosti od kupca ili druge ugovorne strane. Jedna od metoda minimaliziranja rizika podmirivanja je zaključivanje temeljnog ugovora o prijeboju koji omogućuje stranama da kod podmirivanja prebiju sve svoje povezane pozicije obveza i potraživanja;

(d) *Rizik solventnosti (Solvency risk)*, koji se odnosi na rizik da subjekt neće imati raspoložive izvore za podmirivanje preuzetih obveza isplata kada one dospiju. Primjerice, nepovoljno kretanje futures ugovora može rezultirati pozivom da se izvrši uplata razlike cijene za koji subjektu mogu manjkati likvidna sredstava da bi ga ispunio.

(e) *Pravni rizik (Legal risk)*, koji se odnosi na gubitke nastale mjerama zakonskih ili regulativnih organa koje obesnažuju ili na drugi način onemogućavaju postupanje krajnjeg korisnika ili druge ugovorne strane prema uvjetima iz ugovora ili odgovarajućeg sporazuma o prijeboju. Primjerice, taj rizik može nastati zbog nepotpune dokumentacije za zaključivanje ugovora, nemogućnosti da provede sporazum o prijeboju u slučaju bankrota, nepovoljnih promjena u poreznim zakonima ili zakona koji zabranjuju subjektima ulaganja u određene vrste derivativa.

Iako postoje i drugačije podjele rizika, oni su uobičajeno kombinacija ovih osnovnih rizika. Postoji također i dodatni rizik za robe da neće svojim kvalitetama ispuniti očekivanja.

Tvrdnje na koje treba obratiti pozornost

22. Tvrdnje iz financijskih izvještaja su tvrdnje menadžmenta, izričito ili na drugi način, uključene u financijskim izvještajima sastavljenim sukladno primjenjivom okviru financijskog izvještavanja. One se mogu kategorizirati kako slijedi:

- *Postojanje* – imovina ili obveza postoji na određeni datum. Primjerice, na datum bilance postoje derivativi o kojima se izvještava u financijskim izvještajima kroz mjerenje ili objavljivanje.
- *Prava i obveze* – imovina ili obveza pripada subjektu na određeni dan. Primjerice, subjekt ima prava i obveze u vezi s derivativima o kojima se izvještava u financijskim izvještajima.
- *Nastanak* – transakcija ili događaj koji se odnosi na subjekt nastali su tijekom razdoblja. Primjerice, transakcija uslijed koje se pojavio derivativ nastala je unutar razdoblja financijskog izvještavanja.
- *Potpunost* – nema neevidentirane imovine, obveza, transakcija ili poslovnih događaja ili neobjavljenih stavaka. Primjerice, svi subjektovi derivativi su iskazani u financijskim izvještajima kroz mjerenja ili objavljivanja.
- *Vrednovanje* – imovina ili obveza je iskazana po odgovarajućoj knjigovodstvenoj vrijednosti. Primjerice, vrijednosti derivativa, iskazane u financijskim izvještajima kroz mjerenja ili objavljivanja, utvrđene su sukladno okviru financijskog izvještavanja.
- *Mjerenje* – transakcija ili događaj se evidentira u ispravnom iznosu i prihodi ili rashodi su raspoređeni u odgovarajuće razdoblje. Primjerice, iznosi koji se odnose na derivative iskazane u financijskim izvještajima kroz mjerenja ili objavljivanja utvrđeni su sukladno okviru financijskog izvještavanja, i prihodi ili rashodi koji se odnose na derivative iskazane u financijskim izvještajima raspoređeni su u ispravna razdoblja financijskog izvještavanja.
- *Prezentiranje i objavljivanje* – stavka se objavljuje, klasificira i opisuje u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Primjerice, klasifikacija, opis i objavljivanje derivativa u financijskim izvještajima je sukladno okviru financijskog izvještavanja.

Procjena rizika i interne kontrole

23. Revizijski rizik je rizik da revizor izrazi neodgovarajuće revizijsko mišljenje kada su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani. Revizijski rizik ima tri komponente: inherentni rizik, kontrolni rizik i rizik neotkrivanja. U procjenjivanju komponenti revizijskog rizika revizor sagledava saznanja stečena o poslovanju i o ključnim financijskim rizicima.

24. MRevS 400 "Procjena rizika i interne kontrole"[3] pruža upute za revizorovo razmatranje revizijskog rizika i internih kontrola kada planira i obavlja reviziju financijskih izvještaja

[3] MRevS 400 "Procjena rizika i interne kontrole" je povučen u prosincu 2004. godine kada su stupili na snagu MRevS 315 "Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizik značajnog pogrešnog prikazivanja" i MRevS 330 "Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike".

sukladno MRevS-ovima. MRevS zahtijeva da revizor koristi profesionalnu prosudbu kako bi procijenio revizijski rizik i osmislio revizijske postupke kako bi osigurao da se rizik smanji na prihvatljivo nisku razinu. On također zahtijeva da revizor stekne dovoljno razumijevanje računovodstvenog sustava i internog kontrolnog sustava kako bi planirao reviziju i izgradio djelotvoran revizijski pristup.

Inherentni rizik

25. Inherentni rizik je podložnost nekog stanja računa ili vrste transakcija pogrešnom iskazivanju koje može biti značajno, pojedinačno ili skupno s pogrešnim prikazivanjima ostalih stanja ili vrsta, pod pretpostavkom nepostojanja odgovarajućih internih kontrola.

26. MRevS 400[4] zahtijeva da revizor, pri izradi općeg revizijskog plana, procijeni inherentni rizik na razini financijskog izvještaja. MRevS 400 zahtijeva da revizor poveže tu procjenu sa značajnim stanjima računa i vrstama transakcija za svaku tvrdnju, ili da pretpostavi kako je za tvrdnje inherentni rizik visok.

27. MRevS 400 pruža upute revizoru u provedbi profesionalne prosudbe kao bi ocijenio brojne čimbenike koji mogu utjecati na procjenu inherentnog rizika. Primjeri čimbenika koji mogu utjecati na revizorovu procjenu inherentnog rizika za tvrdnje o derivativima uključuju:

    - *Ekonomska i poslovna svrha subjektovih aktivnosti s derivativima*. Revizor sagledava prirodu subjektovog poslovanja i ekonomsku i poslovnu svrhu njegovih aktivnosti s derivativima što sve skupa može utjecati na subjektovu odluku da kupi, proda ili drži derivative.

    - *Derivativne aktivnosti su u rasponu od stanja kada im je osnovni cilj umanjiti ili eliminirati rizik (hedging) do stanja kada im je osnovni cilj maksimalizirati profite. (spekuliranje)*. Inherentni rizik koji se odnosi na upravljanje rizikom značajno se razlikuje od onog koji se odnosi na spekulativno ulaganje.

    - *Kompleksnost karakteristika derivativa*. Općenito, što je derivativ kompleksniji, to je teže odrediti njegovu fer vrijednost. Fer vrijednost određenih derivativa, poput opcija kojima se trguje na burzi, dostupne su iz neovisnih izvora određivanja cijena kao što su financijske publikacije i broker ili dilera koji nisu povezani sa subjektom. Međutim, određivanje fer vrijednosti može biti posebno složeno ako se transakcija obavila kao bi se točno ispunile potrebe pojedinog korisnika. Kada se derivativima neredovito trguje, ili se trguje na tržištima bez objavljene ili kotirane tržišne cijene, menadžment može koristiti modele vrednovanja za utvrđivanje fer vrijednost. Rizik vrednovanja je rizik da se netočno odredi fer vrijednost derivativa. Rizik modela, koji je komponenta rizika vrednovanja, postoji uvijek kada se koriste modeli (kao

[4] Vidjeti fusnotu 3.

suprotnost uporabi kotiranih tržišnih cijena) da bi se odredila fer vrijednost derivativa. Rizik modela je rizik koji se odnosi na nesavršenost i subjektivnost modela i njihovih odgovarajućih pretpostavki. Rizik vrednovanja i rizik modela zajedno doprinose inherentnom riziku za tvrdnju o vrednovanju tih derivativa.

- *Uključuje li transakcija kojom nastaje derivativ razmjenu za novac*. Mnogi derivativi ne zahtijevaju na početku transakcije razmjenu za novac ili mogu sadržati ugovore s neredovitim novčanim tokovima ili novčanim tokovima koji nastaju na kraju. Postoji povećani rizik da se takve ugovori neće prepoznati, ili će ih se tek djelomično prepoznati i iskazati u financijskim izvještajima, povećavajući inherentni rizik za tvrdnju o potpunosti koja se odnosi na te derivative.
- *Subjektovo iskustvo s derivativima*. Inherentni rizik povećava se značajnom uporabom derivativa bez odgovarajuće stručnosti unutar subjekta. Odgovarajuću stručnost treba imati osoblje uključeno u subjektove derivativne aktivnosti, uključujući i one koji su zaduženi za upravljanje, one koji u ime subjekta preuzimaju obveze za derivativne transakcije (ovdje se oni nazivaju – "dileri"), one koji su uključeni u kontrole rizika i osoblje računovodstva i operative koje je odgovorno za evidentiranje i podmirivanje transakcija. Osim toga, vjerojatnije je da će menadžment previdjeti relevantnu računovodstvenu problematiku i problematiku objavljivanja u financijskim izvještajima za transakcije koje povremeno nastaju.
- *Je li derivativ ugrađen u neki ugovor*. Manje je vjerojatno da će menadžment prepoznati ugrađene derivative što povećava inherentni rizik za tvrdnju o potpunosti koja se odnosi na te derivative.
- *Utječu li vanjski čimbenici na tvrdnje*. Primjerice, povećanje kreditnog rizika u vezi sa subjektovim poslovanjem u djelatnosti koja ima silazne trendove povećava inherentni rizik za tvrdnju o vrednovanju koja se odnosi na odgovarajuće derivative. Osim toga, značajne promjene ili kolebanja kamatnih stopa povećavaju inherentni rizik za vrednovanje derivativa kojima na vrijednost znatnije utječe kamatne stope.
- *Trguje li se derivativima na nacionalnoj burzi ili međunarodno*. Derivativi kojima se trguje na međunarodnim burzama mogu biti izloženi povećanom inherentnom riziku zbog različitosti zakona i regulative, tečajnog rizika ili različitih gospodarskih uvjeta. Ti uvjeti mogu doprinositi inherentnom riziku za tvrdnju o pravima i obvezama, te tvrdnju o vrednovanju.

28. Mnogi derivativi imaju pripadajući rizik da im gubitak može prijeći iznos, ako ga ima, vrijednosti derivativa priznatog u bilanci (izvanbilančni rizik). Primjerice, iznenadan pad tržišne cijene robe može prisiliti subjekta da ostvari gubitke kako bi zatvorio terminsku poziciju koju ima za tu robu. U nekim slučajevima mogući gubici mogu biti dovoljni da stvore sumnju u subjektovu mogućnost da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. MRevS 570 "Vremenska neograničenost poslovanja" ustanovljuje stan-

darde i pruža upute o revizorovoj odgovornosti kod obavljanja revizije financijskih izvještaja u vezi s pretpostavkom vremenske neograničenosti poslovanja primijenjenoj pri sastavljanju financijskih izvještaja. Subjekt može obaviti analizu osjetljivosti ili analizu odnosa vrijednosti i rizičnosti kako bi procijenio hipotetske učinke na derivativne instrumente podložne tržišnim rizicima. Revizor može razmotriti te analize pri ocjenjivanju menadžmentove procjene o subjektovoj sposobnosti nastavka s vremenski neograničenim poslovanjem.

Sagledavanje računovodstva

29. Subjektova računovodstvena metoda utječe na određene revizijske postupke i, stoga, je značajna. Računovodstvo derivativa može ovisiti jesu li derivativi klasificirani kao instrumenti zaštite, i je li odnos zaštite vrlo učinkovit. Primjerice, MRS 39 zahtijeva da subjekt prizna promjene fer vrijednosti derivativnih instrumenata kao neto dobit ili gubitak tekućeg razdoblja. Ako je derivativ dio zaštite koji ispunjava određene kriterije, zaštita ispunjava uvjete za posebno računovodstvo zaštite, koje priznaje izjednačavajuće učinke kod zaštićene stavke na neto dobit ili gubitka. Pošto su derivativi i zaštićena stavka ekonomski povezani to je i odgovarajuće da se priznaju dobici ili gubici na derivativima u istom računovodstvenom razdoblju kada su priznati gubici ili dobici na zaštićenoj stavci. Za neke transakcije promjene u fer vrijednosti pojavit će se kao sastavni dijelovi tekuće neto dobiti ili gubitka. Za druge transakcije promjene u fer vrijednosti pojavit će se privremeno u promjenama glavnice, i konačno, kada nastane krajnja transakcija, u neto dobiti ili gubitku.

30. Derivativi korišteni kao zaštita podložni su riziku da će se promijeniti tržišni uvjeti tako da zaštita više neće biti učinkovita i, stoga, se više neće ispunjavati uvjeti za odnos zaštite. Primjerice, MRS 39 zahtijeva da se periodični dobici i gubici od futures ugovora korišteni za zaštitu budućih nabava zaliha trebaju priznati kao promjene u dioničkoj glavnici, s kumulativnim gubicima ili dobicima iskazanim u neto dobiti ili gubitku istog razdoblja kada zaštićena prognozirana transakcija utječe na neto dobit ili gubitak. Učinkovitost zaštite smanjit će svi neskladi između promjena trenutne (spot) cijene futures ugovora i dodatne promjene troška nabave odgovarajuće zalihe. Neskladi mogu nastati uslijed različitosti mjesta isporuke za zalihe koje se kupuju i futures ugovora korištenih za zaštitu nabave zaliha. Primjerice, trošak fizičke isporuke može varirati ovisno o mjestu isporuke. Drugi neskladi mogu nastati zbog različite vremenske dinamike između izvršavanja zaštićene stavke i instrumenta zaštite, ili različitosti količinskih ili kvalitetnih jedinica mjera koje podrazumijeva zaštićena stavka u odnosu na one navedene u instrumentu zaštite. MRS 39 zahtijeva da se odmah izvijesti u računu dobiti i gubitka onaj dio promjene vrijednosti instrumenta zaštite koji više ne osigurava učinkovitu zaštitu. Ako se ocijeni i utvrdi da zaštita nije vrlo djelotvorna, odnos zaštite ne ispunjava dalje kriterije da bi se iskazivao po pravilima računovodstva zaštite. Nastavljanje s iskazivanjem po računovodstvu zaštite bi nepravilno isključivalo dobitke i

gubitke iz neto dobiti ili gubitka razdoblja. Složenosti računovodstvenog iskazivanja derivativa povećavaju inherentni rizik za tvrdnju o prezentiranju i objavljivanju o tim derivativima.

Sagledavanje računovodstvenog sustava

31. MRevS 400[5] zahtijeva da revizor stekne razumijevanje računovodstvenog sustava. Revizor, da bi postignuo to razumijevanje, stječe saznanja o organizaciji računovodstvenog sustava, njegovim promjenama i djelovanju. Razmjer subjektove uporabe derivativa i relativna složenost instrumenata su važne odrednice nužne razine sofisticiranosti, kako subjektovog informacijskog sustava (uključujući računovodstveni sustav), tako i kontrolnih postupaka.

32. Određeni instrumenti mogu zahtijevati veliki broj knjiženja. Iako će računovodstveni sustavi korišteni za knjiženje derivativnih transakcija vjerojatno zahtijevati neke ručne intervencije, u idealnim slučajevima računovodstveni sustav može knjižiti točno ulaze s minimalnim ručnim intervencijama. Kako se povećava sofisticiranost derivativnih transakcija tako se treba povećavati i sofisticiranost računovodstvenog sustava. Pošto to nije uvijek tako, revizor treba biti spreman za moguću potrebu mijenjanja revizijskog pristupa, ako se kvaliteta računovodstvenog sustava, ili nekog njegov segmenta, čini slabom.

Kontrolno okruženje

33. Kontrolno okruženje utječe na podešenost subjekta i svijest o kontrolama njegovog osoblja. Ono je osnova za sve ostale komponente internih kontrola, stvarajući disciplinu i strukturu. Kontrolno okruženje ima prožimajući utjecaj na način kako se ustrojavaju poslovne aktivnosti, postavljaju ciljevi i procjenjuju rizici.

34. MRevS 400[6] zahtijeva da revizor stekne dovoljno razumijevanje kontrolnog okruženja kako bi procijenio stavove menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje, njihovu svjesnost i aktivnosti u vezi s internim kontrolama i važnosti tih kontrola za subjekt.

35. Revizor razmatra menadžmentove opće stavove prema, i svjesnost o, derivativnim aktivnostima kao dio stjecanja razumijevanja kontrolnog okruženja, uključujući i sve promjene prema njima. Uloga je onih koji su zaduženi za upravljanje da odrede odgovarajuće stavove spram rizika. Menadžmentova uloga je pratiti i upravljati subjektovu izloženost tim rizicima. Revizor stječe razumijevanje o tome kako kontrolno okruženje za derivative reagira na menadžmentove procjene rizika. Subjekt, da bi djelotvorno pratio i upravljao svojom izloženošću rizicima, primjenjuje organizaciju koja:

    - je odgovarajuća i sukladna sa subjektovim stavovima spram rizicima kako su to odredili oni koji su zaduženi za upravljanje;

[5] Vidjeti fusnotu 3.

[6] Vidjeti fusnotu 3.

- određuje razine ovlaštenja za autorizaciju različitih vrsta instrumenata i transakcija koje se mogu zaključiti i za koje svrhe. Razine ovlaštenja i instrumenti koji se dozvoljavaju moraju odražavati stručnost osoba uključenih u derivativne aktivnosti;
- postavlja odgovarajuće granice za maksimalno dopuštenu izloženost svakoj vrsti rizika (uključujući i prihvaćene stranke u repo ugovorima). Razine dopuštene izloženosti mogu varirati ovisno o vrsti rizika ili stranci;
- osigurava neovisni i pravodobni monitoring financijskih rizika i kontrolnih postupaka; i
- osigurava neovisno i pravodobno izvješćivanje o izloženostima, rizicima i rezultatima derivativnih aktivnosti u upravljanju rizicima.

36. Menadžment treba pripremiti prikladne upute kako bi osigurao da derivativne aktivnosti ispunjavaju subjektove potrebe. U upute menadžment treba uključiti jasna pravila o obujmu do kojeg se dopušteno onima koji su odgovorni za derivativne aktivnosti da sudjeluju na tržištu derivativima. Jednom kada je to učinjeno, menadžment može uvesti prikladan sustav za upravljanje i kontrolu tih rizika. Tri čimbenika kontrolnog okruženja zaslužuju posebnu pozornost zbog njihovih potencijalnih učinaka na kontrole nad derivativnim aktivnostima:

- *Usmjeravanje od strane menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje*. Menadžment je odgovoran za osiguravanje usmjeravanja pomoću jasno danih politika za nabavu, prodaju ili držanje derivativa. Te politike trebaju uvodno sadržavati menadžmentov jasni navod njegovih ciljeva u vezi s njegovim aktivnostima upravljanja rizicima i analizu alternativa ulaganja i zaštite raspoloživih za postizanje tih ciljeva. Politike i postupci se potom trebaju razvijati tako da se uzme u obzir:
  - razina stručnosti subjektovog menadžmenta;
  - sofisticiranost subjektovih internih kontrola i sustava praćenja;
  - struktura subjektove imovine odnosno obveza;
  - subjektova sposobnost da održava likvidnost i apsorbira gubitke kapitala;
  - vrste derivativnih financijskih instrumenata za koje menadžment vjeruje da će ispuniti njegove ciljeve; i
  - uporabe derivativnih financijskih instrumenata za koje menadžment vjeruje da će ispuniti njegove ciljeve, primjerice, mogu li se derivativi koristiti za spekulativne svrhe ili za svrhe zaštite.

  Subjektove politike za nabavu, prodaju i držanje derivativa trebaju biti odgovarajuće i dosljedne njegovom odnosu spram rizicima i stručnosti onih koji su uključeni u derivativne aktivnosti.

- *Podjela dužnosti i raspoređivanje osoblja*. Derivativne aktivnosti mogu se razvrstati u tri funkcije:
  - o preuzimanje obveze subjekta za transakciju (tzv. dealing);
  - o iniciranje novčanih plaćanja i prihvaćanje novčanih priljeva (tzv. settlements); i
  - o ispravno evidentiranje svih transakcija u računovodstvene evidencije, uključujući vrednovanje derivativa.

  Neki subjekti su uspostavili četvrtu funkciju, kontrolu rizika (risk contol) koja je odgovorna za praćenje i izvješćivanje o derivativnim aktivnostima. Primjeri ključnih odgovornosti u tom području mogu uključivati:
  - o uspostavljanje i praćenje politika upravljanja rizicima;
  - o određivanje ustroja graničnih vrijednosti rizika;
  - o razvijanje katastrofičnih scenarija i podvrgavanje analizama osjetljivosti otvorenih pozicija portfelja, uključujući pregled neuobičajenih promjena u pozicijama; i
  - o pregledavanje i analiziranje novih oblika derivativnih instrumenata.

  U subjektima koji nisu uspostavili odvojenu funkciju kontrole rizika, praćenje i izvještavanje o derivativnim aktivnostima može biti komponenta iz nadležnosti računovodstvene funkcije ili opće menadžmentove nadležnosti
- *Je li ili nije opće kontrolno okruženje prošireno na one koji su odgovorni za derivativne aktivnosti*. Subjekt može gajiti takav odnos spram kontrola da su one općenito usmjerene na održavanje visoke razine internih kontrola. Zbog složenosti nekih financijskih ili derivativnih aktivnosti takav odnos ne mora doprijeti do grupe odgovorne za derivativne aktivnosti. Menadžment, kao alternativu tome, zbog rizičnosti koju imaju derivativne aktivnosti, može nametnuti strože kontrolno okruženje od onog koje ima drugdje unutar subjekta.

37. Neki subjekti mogu imati poticajni sustav nagrađivanja za one koji su uključeni u derivativne transakcije. U takvim slučajevima, revizor razmatra u kojem su razmjeru uspostavljene odgovarajuće upute, ograničenja i kontrole kako bi se uvjerio može li djelovanje tog sustava rezultirati transakcijama koje nisu dosljedne općim ciljevima subjektove strategije upravljanja rizicima.

38. Kada se subjekt koristi elektroničkim trgovanjem s derivativnim transakcijama, ono treba usmjeriti pozornost na razmatranje pitanja zaštite i kontrola relevantnih za uporabu mreže.

Kontrolni ciljevi i postupci

39. Interne kontrole nad derivativnim aktivnostima trebaju spriječiti ili otkriti probleme koji koče subjekt u postizanju njegovih ciljeva. Ti ciljevi mogu biti ili poslovni, ili povezani s financijskim izvještavanjem ili postizanjem sukladnosti, i interne kontrole su nužne za sprječavanje ili otkrivanje problema u svakom od tih područja.

40. MRevS 400[7] zahtijeva da revizor stekne razumijevanje kontrolnih postupaka dovoljno za planiranje revizije. Učinkoviti kontrolni postupci nad derivativima općenito će uključivati odgovarajuće razgraničavanje dužnosti, praćenje upravljanja rizicima, menadžmentov pregled i ostale politike i postupke oblikovane za osiguravanje postizanja subjektovih kontrolnih ciljeva. Ti kontrolni ciljevi uključuju:

    - *Autorizirano provođenje*. Derivativne transakcije se provode sukladno subjektovim politikama odobravanja.
    - *Potpune i točne informacije*. Informacija koja se odnosi na derivative, uključujući informacije o fer vrijednosti evidentiraju se pravodobno, potpune su i točne kada se unose u računovodstveni sustav i klasificiraju se, opisuju i objavljuju na odgovarajući način.
    - *Sprječavanje ili otkrivanje pogrešaka*. U obradi računovodstvenih informacija za derivative pogrešna prikazivanja se pravodobno sprječavaju ili otkrivaju.
    - *Stalni monitoring*. Aktivnosti koje uključuju derivative se stalno prate kako bi se priznali i izmjerili događaji koji imaju utjecaja na odgovarajuće tvrdnje iz financijskih izvještaja.
    - *Vrednovanje*. Promjene u vrijednostima derivativa se odgovarajuće iskazuju i objavljuju nadležnim osobama kako s poslovnog tako i kontrolnog gledišta.

    Za derivative oblikovane za zaštitu, interne kontrole moraju, osim toga, osigurati da ti derivativi ispunjavaju kriterije za računovodstvo zaštite, kako na otpočinjanju zaštite, tako i trajno kasnije.

41. Razina sofisticiranosti subjektovih internih kontrola varirat će, s obzirom da se odnosi na nabavu, prodaju i držanje derivativa, sukladno:

    - složenosti derivativa i povezanog inherentnog rizika – složenije derivativne aktivnosti zahtijevat će sofisticiranije sustave;
    - izloženosti rizicima derivativne aktivnosti u odnosu na kapital kojeg koristi subjekt, i
    - obujmu transakcija – subjekti koji nemaju značajniji obujam derivativnih transakcija trebat će manje sofisticirani računovodstveni sustav i interne kontrole.

[7] Vidjeti fusnotu 3.

42. Kako se povećava sofisticiranost derivativnih aktivnosti, tako se trebaju pojačati i interne kontrole. U nekim slučajevima subjekt će proširiti vrste financijskih aktivnosti koje zaključuje bez provođenja odgovarajućih prilagodbi u svojim internim kontrolama.

43. U velikim subjektima, sofisticirani računalni informacijski sustavi općenito čuvaju trag o derivativnim aktivnostima i osiguravaju da se podmirivanja obave kada dospiju. Složeniji računalni sustavi mogu generirati automatska knjiženja na računima poravnanja radi praćenja novčanih tokova. Odgovarajuće kontrole nad obradom pomoći će osigurati da se derivativne transakcije ispravno odražavaju u subjektovim evidencijama. Računalni sustav može biti ustanovljen tako da stvara izvješća o izuzecima kako bi se upozorilo menadžment kada derivativi nisu bili korišteni u granicama dopuštenog ili kada poduzete transakcije nisu bile u granicama koje su ustanovljene za određenu drugu ugovornu stranu. Čak ni sofisticirani računalni sustavi ne moraju osigurati potpunost derivativnih transakcija.

44. Derivativi po svojoj promjenjivoj prirodi mogu uzrokovati značajne prijenose novčanih iznosa, kako u, tako i iz subjekta. Često ti prijenosi nastaju nastupom dospijeća. U mnogim slučajevima banci se samo daju odgovarajuće upute za plaćanje ili obavijesti o naplati. Neki subjekti mogu koristiti sustav elektroničkog plaćanja. Takvi sustavi mogu sadržati složene lozinke i verifikacijske kontrole, standardne obrasce plaćanja i druge mogućnosti. MRevS 401 "Revidiranje u uvjetima računalnog informacijskog sustava"[8] zahtijeva da revizor razmotri kako okruženje s računalnim informacijskim sustavom utječe na reviziju i stekne razumijevanje o značajnosti i složenosti aktivnostima računalnog informacijskog sustava, te raspoloživosti podataka za uporabu u reviziji. Revizor stječe razumijevanje o metodama korištenim za prijenos novčanih sredstava, njihovim slabostima i vrlinama, pošto će to imati utjecaja na rizike s kojima se suočava poslovanje i sukladno tome na revizijski rizik.

45. Redovito usklađivanje je važan aspekt kontroliranja aktivnosti s derivativima. Formalno usklađivanje treba se redovito obavljati kako bi se osiguralo da su financijske evidencije odgovarajuće kontrolirane, svi unosi su odmah obavljeni i dileri imaju odgovarajuće i točne informacije o stanju prije nego što formalno preuzmu obvezu subjektu zaključivanjem pravno obvezujuće transakcije. Usklađivanje treba biti odgovarajuće dokumentirano i pregledano od neovisne osobe. Neke od najznačajnijih vrsta postupaka usklađivanja u vezi s derivativnim aktivnostima su kako slijedi:

    - usklađivanje dilerovih evidencija s evidencijama koje se koriste u svakodnevnim postupcima monitoringa i stavkama dobiti ili gubitka prikazanim u glavnoj knjizi;
    - usklađivanje pomoćnih knjiga s glavnom knjigom, uključujući one koje se vode u računalnim bazama podataka;

[8] MRevS 401 “Revidiranje u uvjetima računalnog informacijskog sustava” je povučen u prosincu 2004. godine kada su stupili na snagu MRevS 315 “Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizik značajnog pogrešnog prikazivanja” i MRevS 330 “Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike”.

- usklađivanje svih računa poravnavanja i bankovnih računa i izvješća dilera kako bi se osiguralo da se otvorene stavke odmah otkrivaju i raščišćavaju;
- usklađivanje subjektovih računovodstvenih evidencijama s evidencijama koje vode uslužne organizacije, kada je to primjenjivo.

46. Subjektove evidencije o iniciranju posla trebaju jasno razaznavanje sadržaja i svrhe pojedine transakcije i prava i obveze nastale po svakom ugovoru o derivativu. Osim osnovnih financijskih informacije, poput nominalnog iznosa, takve evidencije trebale bi sadržavati:
    - identitet dilera;
    - identitet osobe koja je evidentirala transakciju, ako ta osoba nije diler;
    - datum i vrijeme transakcije;
    - sadržaj i svrhu transakcije, uključujući je li, ili nije, namijenjena za zaštitu odnosne komercijalne izloženosti; i
    - informacije o sukladnosti s računovodstvenim zahtjevima koji se odnose na zaštitu, ako je primjenjivo, kao što su:
        - oznaka da se radi o zaštiti, uključujući navod vrste zaštite;
        - navod o kriterijima korištenim za procjenjivanje djelotvornosti zaštite, i
        - navod o zaštićenoj stavci na koju se odnosi zaštita.

47. Prometni podaci za derivative mogu se održavati u bazama podataka, registru ili pomoćnim knjigama, kojima se potom provjerava točnost s neovisnim konfirmacijama dobivenim od drugog sudionika u transakciji. Često će se prometni podaci koristiti za dobivanje računovodstvenih informacija, uključujući informacije za objavljivanje u financijskim izvještajima, a zajedno s drugim informacijama za upravljanje rizicima, kao što je izvješće o izloženosti prema politikama graničnih vrijednosti. Stoga je bitno imati odgovarajuće kontrole nad unosom, obradom i održavanjem prometnih podataka neovisno da li su u bazi podataka, registru ili pomoćnim knjigama.

48. Glavna kontrola potpunosti podataka o derivativnoj transakciji je neovisno uspoređivanje konfirmacije drugog sudionika sa subjektovim vlastitim evidencijama. Od drugog sudionika treba se tražiti da pošalje konfirmaciju izravno uposleniku koji je neovisan od dilera, kako bi se zaštitilo od dilerovog zatomljivanja konfirmacija i prikrivanje transakcija, a svi detalji trebaju se prekontrolirati sa subjektovim evidencijama. Uposlenik neovisan od dilera treba razriješiti sve izuzetke sadržane u konfirmacijama, i provesti detaljnu istragu kada konfirmacija nije primljena.

Uloga internog revidiranja

49. Kao dio procjene internih kontrola, revizor razmatra ulogu internog revidiranja. Znanja i vještine potrebne za razumijevanje i reviziju subjektove uporabe derivativa su općenito

prilično različita od onih potrebnih u revidiranju drugih dijelova poslovanja. Vanjski revizor sagledava u kojoj mjeri funkcija interne revizije ima znanja i vještina da pokrije, ili je stvarno pokrila, subjektove aktivnosti s derivativima.

50. U mnogim subjektima interno revidiranje čini bitan dio funkcije kontrole rizika koji omogućava višoj razini menadžmenta da pregledava i ocjenjuje kontrolne postupke koji se odnose na uporabu derivativa. Poslovi koji se obavljaju u internom revidiranju mogu pomoći eksternom revizoru u procjenjivanju računovodstvenog sustava i internih kontrola, a time i kontrolnog rizika. Područja u kojima posao obavljen internim revidiranjem može biti naročito relevantan su:

- razvijanje općeg pregleda razmjera uporabe derivativa;
- pregledavanje prikladnosti politika i postupaka i menadžmentovog postupanja sukladno njima;
- pregledavanje učinkovitosti kontrolnih postupaka;
- pregledavanje računovodstvenih sustava koji se koriste za obradu derivativnih transakcija;
- pregledavanje sustava relevantnih za derivativne aktivnosti;
- uvjeravanje da se diljem subjekta u potpunosti shvaćaju ciljevi upravljanja derivativima, a naročito u onim poslovnim odjelima gdje je najvjerojatnije da će se pojaviti izloženost rizicima;
- procjenjivanje jesu li prepoznati, procijenjeni i podvrgnuti upravljanju novi rizici u vezi s derivativima;
- ocjenjivanje je li računovodstvo za derivative sukladno s okvirom financijskog izvještavanja, uključujući, ako je primjenjivo, ispunjavaju li derivativi iskazani primjenom računovodstva zaštite uvjete zaštite određene okvirom financijskog izvještavanja; i
- provođenje redovitog pregleda kako bi se:
    - pružilo menadžmentu jamstvo da su derivativne aktivnosti odgovarajuće kontrolirane; i
    - osiguralo da su novi rizici, i uporaba derivativa radi upravljanja tim rizicima, prepoznati, procijenjeni i podvrgnuti upravljanju.

51. Određeni aspekti internog revidiranja mogu biti korisni za određivanje vrsta, vremenskog rasporeda i obujma postupaka vanjske revizije. Kada se učini da bi mogao biti takav slučaj, revizor tijekom planiranja revizije stječe dovoljno razumijevanje djelovanja interne revizije i obavlja preliminarnu procjenu funkcije interne revizije. Kada vanjski revizor namjerava koristiti određeni posao interne revizije, on ocjenjuje i provjerava taj

posao kako bi potvrdio da je odgovarajući za njegove svrhe. MRevS 610 "Razmatranje rada interne revizije" pruža upute vanjskom revizoru u sagledavanju poslova obavljenih internim revidiranjem.

Uslužne organizacije

52. Subjekti mogu koristiti uslužne organizacije za nabavu ili prodaju derivativa, ili za vođenje evidencija o derivativnim aktivnostima tog subjekta.

53. Korištenje uslužnih organizacija može pojačati kontrole nad derivativima. Primjerice, osoblje uslužne organizacije može imati više iskustva s derivativima od subjektovog menadžmenta. Korištenje uslužnih organizacija može također omogućiti veću podjelu dužnosti. S druge strane pak korištenje uslužne organizacije može povećati rizik jer ona može imati drugačiji odnos spram kontrola ili stoga što se obrada transakcija obavlja na drugoj lokaciji u odnosu na samog subjekta.

54. MRevS 402 pruža revizorima upute kada revidirani subjekt koristi uslužnu organizaciju. MRevS 402 zahtijeva da revizor sagleda, prilikom planiranja revizije i određivanja učinkovitog revizijskog pristupa, kako korištenje uslužne organizacije utječe na subjektov računovodstveni sustav i sustav internih kontrola. MRevS 402 pruža dodatne upute za revidiranje subjekata koji koriste uslužne organizacije. Kada primjenjuje MRevS 402 na uslužnu organizaciju koja je angažirana radi transakcija s derivativima, revizor sagledava kako uslužna organizacije utječe na subjektov računovodstveni sustav i sustav internih kontrola.

55. Revizor može, s obzirom da uslužne organizacije često posluju kao savjetnici za ulaganja, razmotriti rizike koji se odnose na uslužnu organizaciju kada djeluje kao savjetnik za ulaganja, uključujući:

    - kako se prate njezine usluge;
    - postupke primijenjene za zaštitu integriteta i povjerljivosti informacija;
    - rješenja za nepredviđene događaje; i
    - svako pitanje povezanih stranaka koje može nastati, jer uslužna organizacija može zaključiti vlastitu derivativnu transakciju sa subjektom dok je istodobno povezana stranka.

Kontrolni rizik

56. Kontrolni rizik je rizik da subjektov računovodstveni sustav i sustav internih kontrola neće pravodobno spriječiti, ili otkriti i ispraviti, svako pogrešno prikazivanje u nekom stanju računa ili nekoj vrsti transakcija koje može biti značajno, samo za sebe ili zajedno s drugim pogrešnim prikazivanjima u ostalim stanjima ili vrstama transakcija.

57. MRevS 400[9] zahtijeva da revizor, nakon stjecanja razumijevanja sustava računovodstva i sustava internih kontrola, napravi preliminarnu procjenu kontrolnog rizika, na razini tvrdnji, za svako značajno stanje računa ili vrstu transakcije. MRevS zahtijeva da se u preliminarnoj procjeni kontrolnog rizika za tvrdnje iz financijskih izvještaja taj rizik ocijeni kao visok, osim ako revizor:

    (a) može uočiti interne kontrole relevantne za tvrdnju, a za koju je vjerojatno da sprječavaju, ili otkrivaju i ispravljaju, značajna pogrešna prikazivanja; i

    (b) planira obaviti provjeru kontrola kako bi potkrijepio procjenu.

58. Revizor razmatra, kada gradi revizijski pristup, preliminarnu procjenu kontrolnog rizika (zajedno s procjenom inherentnog rizika) kako bi za tvrdnje iz financijskih izvještaja odredio vrste, vremenski raspored i obujam dokaznih postupaka.

59. Primjeri pitanja koja mogu utjecati na revizorovu procjenu kontrolnog rizika uključuju:

    - da li politike i postupci kojima se upravlja aktivnostima s derivativima odražavaju menadžmentove ciljeve;
    - kako menadžment obavještava svoje osoblje o kontrolama;
    - kako menadžment prikuplja informacije o derivativima; i
    - kako se sam menadžment uvjerava da kontrole nad derivativima djeluju kako je zamišljeno.

60. MRevS 400 zahtijeva od revizora da sagleda, prije zaključivanja revizije, na osnovi rezultata dokaznih postupaka i drugih prikupljenih revizijskih dokaza, je li se potvrdila procjena kontrolnog rizika.

61. Procjena kontrolnog rizika ovisi o revizorovoj prosudbi u pogledu kvalitete okruženja kontrola i primijenjenih kontrolnih postupaka. Revizor, pri donošenju odluke o vrstama, vremenskom rasporedu i obujmu provjera kontrola, sagledava čimbenike kao što su:

    - važnost derivativnih aktivnosti za subjekt;
    - vrste, učestalost i obujam derivativnih aktivnosti;
    - mogući učinak svake sagledane slabosti u kontrolnim postupcima;
    - vrste kontrola koje su provjeravane;
    - učestalost obavljanja tih kontrola; i
    - dokaze o obavljanju.

---

[9] Vidjeti fusnotu 3.

Testovi kontrola

62. Revizor obavlja testove kontrola u slučajevima kada je kontrolni rizik procijenjen kao manji od visokog kako bi prikupio dokaze je li, ili nije, utemeljena preliminarna procjena kontrolnog rizika. Neovisno od revizorove procjene kontrolnog rizika moguće je da subjekt poduzima samo ograničen broj derivativnih transakcija, ili da je veličina tih instrumenata posebno značajna za subjekt kao cjelinu. U takvim okolnostima, pristup temeljen na dokaznim postupci, ponekad u kombinaciji s testovima kontrola, može biti prikladniji.

63. Populacija iz koje se uzimaju uzorci za detaljna testiranja nije ograničena na računovodstvene evidencije. Stavke za testiranje mogu se uzimati iz drugih izvora, primjerice, konfirmacija dobivenih od drugih sudionika i potvrda o trgovanju, tako da se može testirati mogućnost previda transakcija u postupcima evidentiranja.

64. Testovi kontrola se obavljaju kako bi se dobili revizijski dokazi o učinkovitosti: (a) uspostavljenog računovodstvenog sustava i sustava internih kontrola, tj. jesu li oni prikladno ustanovljeni da spriječe ili otkriju značajna pogrešna iskazivanja; i (b) djelovanja internih kontrola tijekom razdoblja. Ključni postupci mogu uključivati ocjenjivanje, na temelju prikladne veličine uzoraka transakcija, jesu li:

- derivativi bili korišteni u skladu s dogovorenim politikama, uputama i unutar odobrenih granica;
- odgovarajući postupci odlučivanja bili primijenjeni i jesu li lako razumljivi razlozi zbog kojih su odabrane transakcije bile zaključene;
- poduzete transakcije bile sukladne politikama za derivativne transakcije, uključujući uvjete i ograničenja za inozemne i povezane strane;
- transakcije bile zaključene s drugim stranama koje su imale odgovarajući kreditni rizik;
- derivativi, neovisno od dilera, bili podvrgnuti odgovarajućem i pravodobnom mjerenju i izvješćivanju o izloženosti rizicima;
- bile poslane konfirmacije drugim sudionicima;
- konfirmacije pristigle od drugih sudionika bile na odgovarajući način uspoređene i usklađene;
- raskidanja i proširivanja postojećih ugovora o derivativima bila podvrgnuta istim kontrolama kao i nove derivativne transakcije;
- bila ispravno autorizirana označavanja transakcija kao spekulativnih ili zaštitnih, uključujući i sve naknadne promjene tih oznaka;
- transakcije bile odgovarajuće evidentirane i potpuno i točno unijete u računovodstvene evidencije, te točno obrađivane u nekoj od pomoćnih knjiga pa sve do financijskih izvještaja; i

- bile odgovarajuće održavane zaštite nad lozinkama nužnim za elektronički prijenos novčanih sredstava.

65. Primjeri testova kontrola koji dolaze u obzir uključuju:

- čitanje zapisnika sa sastanaka onih koji su zaduženi za upravljanje subjektom (ili, kada kod subjekta postoji Odbor za upravljanje rizicima imovine odnosno obveza ili slična grupa, onda zapisnika s njihovih sastanaka) kako bi se dobili dokazi da subjektovo tijelo periodično pregledava derivativne aktivnosti, slijedi ustanovljene politike i periodično pregledava učinkovitost zaštite; i
- Uspoređivanje derivativnih transakcija, uključujući i one koje su bile zatvorene, sa subjektovim politikama kako bi se utvrdilo slijedi li subjekt te politike. Primjerice, revizor može:
    - o testirati da su transakcije bile izvršene sukladno odobrenjima navedenim subjektovim politikama;
    - o testirati da je bila obavljena analiza podložnosti prije stjecanja kako to nalaže politika ulaganja;
    - o testirati transakcije kako bi se utvrdilo je li subjekt dobio potrebna odobrenja za transakcije i koristio samo odobrene broker ili druge sudionike;
    - o raspitati se kod menadžmenta jesu li se derivativi i povezane transakcije bile praćene i o njima se pravodobno izvještavalo, te pročitati svu dokumentaciju koja to potkrjepljuje;
    - o testirati evidentirane nabave derivativa, uključujući njihovu klasifikaciju i cijene, i knjiženja korištena za evidentiranje odgovarajućih iznosa;
    - o testirati postupak usklađivanja. Revizor može testirati jesu li pravodobno istražene i raščišćene razlike utvrđene usklađivanjem, i je li nadzorno osoblje pregledalo i odobrilo usklađivanja. Primjerice, u organizacijama koje imaju veliki broj derivativnih transakcija može biti potrebno da se dnevno obavljaju usklađivanja i pregledi;
    - o testiranje kontrola za neevidentirane transakcije. Revizor može ispitivati subjektove konfirmacije koje je primio od drugih sudionika, kao i razrješavanje svakog izuzetka sadržanog u konfirmacijama; i
    - o testirati kontrole nad zaštitom i sigurnosnim kopijama podataka kako bi se u slučaju nezgode osiguralo adekvatno obnavljanje evidencija i podataka. Osim toga, revizor može razmatrati i postupke koje subjekt primjenjuje za godišnja testiranja i održavanja računalnih sustava.

Dokazni postupci

66. MRevS 400[10] zahtijeva da revizor razmotri procijene razina inherentnog i kontrolnog rizika pri određivanju vrsta, vremenskog rasporeda i obujma dokaznih postupaka potrebnih da bi se smanjio revizijski rizik na prihvatljivo nisku razinu. Što je viša procjena inherentnog i kontrolnog rizika to revizor više prikuplja revizijskih dokaza od obavljanja dokaznih postupaka.

67. Procijenjene razine inherentnog i kontrolnog rizika ne mogu biti dovoljno niske da bi se izbjegla potreba da revizor obavi barem neki dokazni postupak. Revizor obavlja neke dokazne postupke za značajna stanja računa i vrste transakcija. Ipak moguće je da revizor, obavljanjem samo dokaznih postupaka, neće moći prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze da bi smanjio detekcijski rizik, i time smanji i revizijski rizik, na prihvatljivo nisku razinu. Ako revizor ne može smanjiti revizijski rizik na prihvatljivo nisku razinu, MRevS 700 "Revizorovo izvješće o financijskim izvještajima"[11] zahtijeva da revizor izrazi mišljenje s rezervom ili se suzdrži od mišljenja. Štoviše, MRevS 400 zahtijeva da revizor skrene pozornost menadžmentu, što je prije izvedivo, i to na odgovarajućoj razini odgovornosti, na značajne slabosti u oblikovanju i djelovanju računovodstvenog sustava i sustava internih kontrola koje uoči revizor.

Značajnost

68. MRevS 320 "Značajnost u reviziji" navodi da revizor sagledava značajnost kako na razni cjelovitih financijskih izvještaja, tako i u odnosu na pojedinačna stanja računa, vrste transakcija ili objavljivanja u bilješkama. Revizorove prosudbe mogu uključivati procjene onoga što tvori značajnost za važne stavke u bilanci, računu dobiti i gubitka i izvještaju o novčanom toku, kako pojedinačno, tako i za financijski izvještaj u cjelini.

69. MRevS 320 zahtijeva da revizor razmotri značajnost kada određuje vrste, vremenski raspored i obujam revizijskih postupaka. Može biti teško, kada se planira revizija, procijeniti značajnost u vezi s derivativnim transakcijama naročito zbog nekih njihovih karakteristika. Značajnost se ne može temeljiti samo na vrijednostima iskazanim u bilanci, pošto derivativi mogu imati mali učinak na bilancu, čak i kada mogu stvarati značajne rizike. Revizor mora, kada procjenjuje značajnost, razmotriti također i moguće učinke na stanja računa ili vrste transakcija u financijskim izvještajima. Vjerojatnije je da će derivativi s jakim polužnim učinkom i složeniji derivativi imati značajniji učinak na financijske izvještaje nego što mogu imati jednostavniji derivativi i derivativi s manjim polužnim učinkom. Veće mogućnosti za učinke na financijske izvještaje postoje također kada su za zaključivanje derivativnih transakcija postavljene visoke granice izloženosti.

---

10 Vidjeti fusnotu 3.

11 MRevS 700 "Revizorovo izvješće o financijskim izvještajima" je povučen u prosincu 2006. godine kada je stupio na snagu MRevS 700 "Izvješće neovisnog revizora o cjelovitom skupu financijskih izvještaja opće namjene".

Vrste dokaznih postupaka

70. Dokazni revizijski postupci obavljaju se kako bi se dobili revizijski dokazi za otkrivanje značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima, a postoje dvije vrste: (a) testovi detalja transakcija i stanja; i (b) analitički postupci.

71. Revizor, pri određivanju dokaznih postupaka, sagledava:

- *Prikladnost računovodstva*. Osnovni revizijski cilj koji se često želi postići pomoću dokaznih postupaka je određivanje prikladnosti subjektovog računovodstva za derivative;
- *Uključenost vanjskih organizacija*. Revizor razmatra, kada planira dokazne postupke za derivative, da li druga organizacija drži, servisira ili i drži i servisira subjektove derivative;
- *Postupci prethodne revizije*. Revizor sagledava, kada obavlja dokazne postupke prije datuma bilance, tržišne promjene u razdoblju između datuma testiranja u prethodnoj reviziji i kraja godine. Vrijednosti nekih derivativa mogu se znatno kolebati u kratkom razdoblju. Vrijednost testiranja u prethodnoj reviziji postaje manja što su manje predvidivi iznosi, relativna značajnost i sastav stanja računa;
- *Rutinske kontra nerutinskim transakcijama*. Mnoge financijske transakcije su sporazumni ugovori između subjekta i njegove druge ugovorne strane. Pristup revizije obavljanjem dokaznih postupaka može biti najučinkovitiji način za postizanje planiranih revizijskih ciljeva kada derivativne transakcije nisu rutinske i izvan su uobičajenih subjektovih aktivnosti.
- *Postupci obavljeni u drugim revizijskim područjima*. Postupci obavljeni u drugim područjima financijskih izvještaja mogu pružati dokaze o potpunosti derivativnih transakcija. Ti postupci mogu uključivati testiranja naknadnih naplata i isplata, te pretraživanja radi pronalaženja neiskazanih obveza**.**

Analitički postupci

72. MRevS 520 "Analitički postupci" zahtijeva da revizor primijeni analitičke postupke pri planiranju i etapi sveobuhvatnog pregleda revizije. Analitički postupci mogu se primijeniti i u ostalim etapama revizije. Analitički postupci primijenjeni kao dokazni postupci u reviziji derivativnih aktivnosti mogu pružiti informacije o subjektovom poslovanju, ali, sami po sebi, uobičajeno najčešće neće dati dovoljno dokaza u vezi s tvrdnjama koje se odnose na derivative. Neuobičajene trendove koji se mogu javljati često prikriva složeno međusobno djelovanje čimbenika iz kojih se izvodi vrijednost derivativa.

73. Neko osoblje odgovorno za derivativne aktivnosti provodi detaljne analitičke postupke rezultata svih derivativnih aktivnosti. Zbog njihove velike uključenosti u svakodnevne aktivnosti oni su u mogućnosti sagledati učinke količina derivativa kojima se trguje i

promjena tržišnih cijena na financijske rezultate subjekta. Slično tome, neki subjekti mogu koristiti tehnike analiziranja u njihovim aktivnostima izvješćivanja i praćenja. Kada se raspolaže takvim analizama, revizor ih može koristiti za bolje razumijevanje derivativnih aktivnosti. Kod takvog pristupa on traži da se osvjedoči da su informacije pouzdane, te da su ih ispravno ekstrahirale, iz odnosnih računovodstvenih evidencija, osobe koje su dovoljno objektivne da bi bile sigurne kako informacije realno i fer odražavaju subjektovo poslovanje. Revizor može, kada je prikladno, koristiti računalni softver za olakšavanje analitičkih postupaka.

74. Analitički postupci mogu biti korisni pri ocjenjivanju određenih politika upravljanja rizicima za derivative, primjerice, granica zaduživanja. Analitički postupci mogu također biti korisni u ocjenjivanju učinkovitosti aktivnosti zaštite. Primjerice, ako subjekt koristi derivative u strategiji zaštite, a kao rezultat analitičkih postupaka se uoče veliki dobici ili gubici tada može postati upitna učinkovitost zaštite i ne mora više biti prikladno da se transakcija računovodstveno iskazuje kao zaštita.

75. Kada se ne provode takve analize, a revizor želi obaviti neku, učinkovitost analitičkog pregleda često ovisi o mjeri u kojoj menadžment može osigurati podrobne i neagregirane informacije o aktivnostima koje poduzima. Revizor može biti u mogućnosti obaviti korisne analitičke postupke kada su raspoložive takve informacije. Ako nisu na raspolaganju takve informacije, analitički postupci bit će učinkoviti samo kao sredstvo za utvrđivanje financijskih trendova i odnosa u jednostavnim uvjetima s malim obujmom transakcija. To stoga, što je veća složenost i obujam poslova to se smanjuje korisnost analitičkih postupaka kao revizijskog pomagala u uvjetima kada se ne raspolaže s detaljnim informacijama jer su čimbenici koji utječu na prihode i rashode često takvi da revizoru otežavaju smislene analize. Analitički postupci u takvim okolnostima vjerojatno neće ukazivati na neodgovarajuće računovodstvene postupke.

Ocjenjivanje revizijskih dokaza

76. Ocjenjivanje revizijskih dokaza za tvrdnje o derivativima zahtijeva znatno prosuđivanje jer su tvrdnje, naročito o vrednovanju, temeljene na jako subjektivnim pretpostavkama ili su posebno osjetljive na promjene pretpostavki na kojima se zasnivaju. Primjerice, tvrdnja o vrednovanju može se temeljiti na pretpostavkama o nastanku budućeg događaja za koje je teško odrediti očekivanja ili o uvjetima za koje se očekuje da će postojati nakon dužeg vremena. Sukladno tome mogu kompetentne osobe stvoriti različite zaključke o procijenjenim fer vrijednostima ili procjenama raspona fer vrijednosti. Znatne prosudbe mogu također biti potrebne pri ocjenjivanju revizijskih dokaza za tvrdnje temeljene na karakteristikama derivativa i karakteristikama primijenjenih računovodstvenih načela, uključujući i odnosne kriterije, kada su obje krajnje složene. MRevS 540 "Revizija računovodstvenih procjena" pruža upute revizoru za prikupljanje i ocjenjivanje revizijskih dokaza koji bi bili dovoljni i odgovarajući za potkrjepljivanje značajnih računovodstvenih procjena. MRevS 620 daje upute o korištenju radom stručnjaka pri obavljanju dokaznih postupaka.

Dokazni postupci u vezi s tvrdnjama

Postojanje i nastanak

77. Dokazni postupci za tvrdnju o postojanju i nastanku mogu za derivative uključivati:

- konfirmiranje sa subjektom koji drži derivative ili drugim sudionikom u derivativnoj transakciji;
- pregledavanje potkrjepljujućeg sporazuma i drugih oblika potkrjepljujuće dokumentacije za iznose koji su iskazani, uključujući konfirmacije koje je primio subjekt, u pisanom ili elektroničkom obliku;
- pregledavanje potkrjepljujuće dokumentacije za realizacije ili podmirivanja nastala naknadno nakon datuma izvješćivanja; i
- promatranje i propitkivanje.

Prava i obveze

78. Dokazni postupci za tvrdnju o pravima i obvezama mogu za derivative uključivati:

- konfirmiranje uvjeta sa subjektom koji drži derivative ili drugim sudionikom u derivativnoj transakciji; i
- pregledavanje potkrjepljujućeg sporazuma i drugih oblika potkrjepljujuće dokumentacije u pisanom ili elektroničkom obliku.

Potpunost

79. Dokazni postupci za tvrdnju o potpunosti mogu za derivative uključivati:

- traženje od držatelja derivativa ili drugog sudionika u derivativnoj transakciji da dostavi podatke o svim derivativima i transakcija sa subjektom. Revizor odlučuje kod slanja zahtjeva za konfirmacijom od kojeg organizacijskog dijela drugog sudionika se traži odgovor i hoće li taj sudionik dati odgovore za sve aspekte svoga poslovanja;
- slanje bianco konfirmacija mogućim držateljima derivativa ili drugim ugovornim stranama u derivativima kako bi se testirala potpunost derivativa evidentiranih u financijskim evidencijama;
- pregledavanje brokerovih izvješća o postojanju derivativnih transakcija i pozicija koje se drže;
- pregledavanje konfirmacija primljenih od dugog sudionika koje nisu uparene s prometnim podacima;
- pregledavanje neraščišćenih stavki usklađivanja;

- pregledavanje sporazuma za ugrađene derivative, kao što su sporazumi o pozajmicama ili sporazumi koji se odnose na glavnicu ili ugovore o prodaji. (okviri financijskih izvještavanja mogu imati različite računovodstvene pristupe takvim ugrađenim derivativima);
- pregledavanje dokumentacije za realizacije ili podmirivanja nastala naknadno nakon datuma izvješćivanja;
- propitkivanje i promatranje; i
- proučavanje ostalih informacija, poput zapisnika sa sastanaka onih koji su zaduženi za upravljanje i odgovarajućih dokumenata i izvješća o derivativnim aktivnostima koje je primilo tijelo zaduženo za upravljanje.

Vrednovanje i mjerenje

80. Testovi tvrdnji o vrednovanju određuju se sukladno metodi vrednovanja korištenoj za mjerenje ili objavljivanje. Okvir financijskog izvještavanja može zahtijevati da se financijski instrumenti vrednuju temeljeno na trošku, iznosu utvrđenom prema ugovoru ili fer vrijednosti. On također može zahtijevati objavljivanja o vrijednosti derivativa i određivati da se gubici od umanjenja vrijednosti priznaju u neto dobiti ili gubitku prije realizacije. Dokazni postupci za pribavljanje dokaza o vrednovanju derivativnih financijskih instrumenata mogu uključivati:
    - pregledavanje dokumentacije o kupovnoj cijeni;
    - konfirmiranje uvjeta sa subjektom koji drži derivative ili drugim sudionikom u derivativnoj transakciji;
    - pregledavanje kreditne sposobnosti drugog sudionika u derivativnoj transakciji; i
    - pribavljanje dokaza koji potkrjepljuju fer vrijednosti derivativa mjerenih ili objavljenih po fer vrijednosti.
81. Revizor prikuplja dokaze koji potkrjepljuju fer vrijednosti derivativa mjerenih ili objavljenih po fer vrijednosti. Metode za određivanje fer vrijednosti mogu se razlikovati ovisno o djelatnosti u kojoj posluje subjekt, uključujući i svaki specifičan okvir financijskog izvještavanja koji je na snazi za tu djelatnost, ili značaju subjekta. Takve razlike mogu se odnositi na premije cjenovnih kotacija od neaktivnih tržišta i značajnih diskonta za likvidnost, premija za kontrolu, provizija i drugih troškova koji će nastati kada se derivativi budu prodavali. Metoda za određivanje fer vrijednosti može se razlikovati ovisno o vrsti imovine ili obveze. MRevS 540 pruža upute za reviziju računovodstvenih procjena sadržanih u financijskim izvještajima.
82. Kotirane tržišne cijene za određene derivative koji se listaju na burzama ili uređenim tržištima dostupne su iz izvora kao što su financijske publikacije, tečajne liste ili cjenici temeljeni na prethodno navedenim izvorima. Kotirane tržišne cijene za ostale derivative

mogu se dobiti od brokera odnosno dilera koji kreiraju tržište za te instrumente. Ako nisu dostupne kotirane tržišne cijene za derivative tada se procijenjene fer vrijednosti mogu dobiti iz trećih izvora temeljeno na zakonom zaštićenim modelima ili subjektovim interno kreiranim ili pribavljenim modelima. Revizor treba razmotriti, ako informacije o fer vrijednosti pruža drugi sudionik iz derivativne transakcije, jesu li objektivne takve informacije. U nekim slučajevima može biti nužno pribaviti procjene fer vrijednosti iz dodatnih neovisnih izvora.

83. Kotirane tržišne cijene dobivene iz publikacija ili tečajnih lista se općenito smatraju da pružaju dovoljno dokaza o vrijednosti derivativnih financijskih instrumenata. Ipak uporaba cjenovnih kotacija za testiranje tvrdnji o vrednovanju može zahtijevati posebno razumijevanje okolnosti u kojima su kotacije utvrđene. Primjerice, kotaciju koju daje drugi sudionik kao opciju za zaključivanje derivativnog financijskog instrumenta ne mora se temeljiti na skorašnjim trendovima i može tek naznaka postojanja interesa. Revizor može odrediti u nekim slučajevima da je nužno pribaviti procjene fer vrijednosti od brokera ili dilera ili ostalih trećih izvora. Revizor može također odrediti da je nužno pribaviti procjene iz više izvora. To može biti prikladno kada je izvor koji određuje cijenu u takvom odnosu sa subjektom koji može umanjiti njegovu objektivnost.

84. Menadžmentova je odgovornost procijeniti vrijednost derivativnog instrumenta. Ako subjekt vrednuje derivative koristeći model vrednovanja tada revizor nema funkciju procjenitelja i revizorova prosudba nije zamjena za prosudbu subjektovog menadžmenta. Revizor može testirati tvrdnje o fer vrijednosti utvrđenoj uporabom modela primjenom postupaka kao što su:

- procjenjujući prikladnost i razumnost modela. Revizor utvrđuje jesu li korištene razumne tržišne varijable i pretpostavke, te jesu li odgovarajuće potkrijepljene. Povrh toga revizor procjenjuje jesu li dosljedno korištene tržišne varijable i pretpostavke. Ocjena prikladnosti modela vrednovanja i svake u modelu korištene tržišne varijable i pretpostavke može zahtijevati znatne prosudbe i poznavanje tehnika vrednovanja, tržišnih čimbenika koji utječu na vrijednost, i tržišnih uvjeta, posebno u vezi sa sličnim financijskim instrumentima. Revizor može sukladno tome zaključiti da je u procjenjivanju modela nužno uključiti stručnjaka;

- izračunavajući vrijednost, primjerice, koristeći model kojeg je kreirao revizor ili stručnjak kojeg je on angažirao. Ponovno vrednovanje primjenom revizorovog modela i podataka omogućava revizoru da ustanovi neovisne očekivane rezultate koji se mogu koristiti za potkrjepljivanje razumnosti vrijednosti koje je izračunao subjekt;

- uspoređujući fer vrijednosti sa skorašnjim transakcijama;

- sagledavajući osjetljivost vrednovanja na promjene u varijablama i pretpostavkama, uključujući tržišne uvjete koji mogu utjecati na vrijednost; i

- pregledavajući potkrjepljujuću dokumentaciju za realizacije ili podmirivanja nastala naknadno nakon datuma izvješćivanja kako bi se dobili dodatni dokazi o njihovom vrednovanju na datum bilance.

85. Neki okviri financijskog izvještavanja, primjerice, MRS 39 podrazumijeva da se fer vrijednosti mogu pouzdano odrediti za većinu financijske imovine, uključujući derivative. Ta pretpostavka može se zanemariti za ulaganja u neki glavnički instrument (uključujući ulaganje koje je u biti glavnički instrument) koji nema kotiranu tržišnu cijenu na aktivnom tržištu i za koje druge metode razboritog procjenjivanja fer vrijednosti su očito neodgovarajuće i neprovedive. Pretpostavka se može također zanemariti za derivative koji su povezani na i podmirivi s isporukom takvih nekotiranih glavničkih instrumenata. Derivativi za koje se može zanemariti pretpostavka da se fer vrijednost može pouzdano odrediti i koji imaju fiksno dospijeće, mjere se po amortiziranom trošku koristeći metodu efektivne kamatne stope. Oni koji nemaju fiksno dospijeće mjere se po trošku.

86. Revizor prikuplja revizijske dokaze kako bi utvrdio je li zanemarena pretpostavka da se fer vrijednost derivativa može pouzdano mjeriti, i je li derivativ odgovarajuće iskazan sukladno okviru financijskog izvještavanja. MRevS 700 zahtijeva da revizor izrazi mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje ako menadžment ne može potkrijepiti opravdanost neprimjenjivanja pretpostavke da se fer vrijednost derivativa može razumno odrediti. Ako revizor ne može prikupiti dovoljno revizijskih dokaza kako bi ustanovio je li pretpostavka zaobiđena tada postoji ograničenje u djelokrugu revizorovog rada. MRevS 700 u takvom slučaju zahtijeva da revizor izrazi mišljenje s rezervom ili se suzdrži od mišljenja.

Prezentiranje i objavljivanje

87. Menadžment je odgovoran za pripremanje i prezentiranje financijskih izvještaja u skladu s okvirom financijskog izvještavanja, uključujući i za cjelovito i fer prezentiranje i objavljivanje rezultata derivativnih transakcija i relevantnih računovodstvenih politika.

88. Revizor procjenjuje je li prezentiranje i objavljivanje derivativa sukladno okviru financijskog izvještavanja. Revizorov zaključak o tome jesu li derivativi prezentirani sukladno okviru financijskog izvještavanja temelji se na njegovoj prosudbi o tome da li:

- računovodstvena načela su odabrana i primijenjena u skladu s okvirom financijskog izvještavanja;
- računovodstvena načela su prikladna u danim okolnostima;
- financijski izvještaji, uključujući odgovarajuće bilješke, pružaju informacije o pitanjima koja mogu utjecati na njihovu uporabu, razumijevanje i tumačenje;
- objavljivanja su odgovarajuća za osiguravanje da subjekt u potpunosti ispunjava tekuće zahtjeve objavljivanja iz okvira financijskog izvještavanja po kojima su prezentirani financijski izvještaji, primjerice, one iz MRS-a 39;

- informacije prezentirane u financijskim izvještajima su klasificirane i sažimane na razborit način, tj. niti predetaljne niti presažete; i
- financijski izvještaji odražavaju odnosne transakcije i događaje na način koji prikazuje financijski položaj, rezultate poslovanja i novčane tokove s iznosima unutar prihvatljivih graničnih vrijednosti, tj. graničnih vrijednosti koje su razumne i moguće da se postignu u financijskim izvještajima.

89. Okvir financijskog izvještavanja može propisivati zahtjeve prezentiranja i objavljivanja za derivativne financijske instrumente. Primjerice, neki okviri financijskog izvještavanja mogu zahtijevati od korisnika derivativnih financijskih instrumenata davanje detaljnih objava politika upravljanja tržišnim rizicima, metodologija mjerenja tržišnih rizika i informacija o tržišnim cijenama. Drugi okviri ne moraju zahtijevati objavljivanje takvih informacija unutar financijskih izvještaja, nego mogu poticati subjekte na objavljivanje takve informacije izvan financijskih izvještaja. MRevS 720 "Ostale informacije u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje" pruža upute za sagledavanje ostalih informacija, o kojima revizor nema obvezu izvješćivati, a nalaze se u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje.

Dodatna razmatranja o aktivnostima zaštićivanja

90. Neki okviri financijskog izvještavanja, primjerice MRS 39, zahtijevaju za iskazivanje derivativne transakcije kao zaštite da menadžment na početku transakcije namijeni derivativni instrument kao zaštitu i istodobno pravilno dokumentira: (a) odnos zaštite; (b) ciljeve subjektovog upravljanja rizicima i strategiju za zaključivanje zaštite; i (c) kako će subjekt procjenjivati učinkovitost instrumenta zaštite u prijeboju izloženosti promjenama fer vrijednosti zaštićene stavke ili novčanim tokovima zaštićene stavke koje su pripisive riziku od kojeg se zaštićuje. MRS 39 također zahtijeva da menadžment očekuje kako će zaštita biti vrlo učinkovita u postizanju prijeboja promjena fer vrijednosti ili novčanih tokova pripisivih riziku od kojeg se zaštićuje, dosljedno s izvorno dokumentiranom strategijom upravljanja rizicima za određeni odnos zaštite.

91. Revizor prikuplja revizijske dokaze kako bi utvrdio je li menadžment postupio u skladu s primjenjivim zahtjevima računovodstva zaštite iz okvira financijskog izvještavanja, uključujući zahtjeve koji se odnose na uspostavljanje zaštite i dokumentiranje. Osim toga, revizor pribavlja revizijske dokaze za potkrjepljivanje menadžmentovih očekivanja, na početku transakcije kao i tijekom odvijanja, da će odnos zaštite biti vrlo učinkovit. Ako menadžment nije pripremio dokumentaciju koju nalaže okvir financijskog izvještavanja tada financijski izvještaji ne mogu biti u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja i MRevS 700 će zahtijevati da revizor izrazi mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje. Od revizora se traži da, neovisno od okvira financijskog izvještavanja, prikupi dostatne i primjerene revizijske dokaze. Stoga, revizor može prikupiti subjektove dokumente koji su slični onima opisanim u točki 90, i može razmotriti pribavljanje izjava od menadžmenta u vezi sa subjektovom uporabom i učinkovitošću računovodstva

zaštite. Sadržaj i obujam dokumentacije koju je pripremio subjekt razlikovat će se zavisno o vrsti zaštićenih stavki i instrumentima zaštite. Ako nije dostupno dovoljno revizijskih dokaza za potkrjepljivanje menadžmentove uporabe računovodstva zaštite, revizoru može biti ograničeno područje njegovog rada i, zbog MRevS-a 700, može biti potrebno da izda mišljenje s rezervom ili se suzdrži od mišljenja.

Izjave menadžmenta

92. MRevS 580 "Izjave menadžmenta" zahtijeva da revizor pribavi odgovarajuće izjave od menadžmenta, uključujući pisane izjave o pitanjima značajnim za financijske izvještaje kada nije razborito za očekivati da postoje drugi dostatni i primjereni revizijski dokazi. Iako pisma koja sadrže izjave menadžmenta uobičajeno potpisuje osoblje koje je primarno odgovorno za subjekt i njegovo financijsko poslovanje (obično je to viši izvršni službenik ili viši financijski službenik), revizor može tražiti dobivanje izjave o derivativnim aktivnostima od onih koji su u subjektu odgovorni za derivativne aktivnosti. Ovisno o obujmu i složenosti derivativnih aktivnosti, izjave menadžmenta o derivativnim financijskim instrumentima mogu uključivati izjave:

- o menadžmentovim ciljevima u vezi s derivativnim financijskim instrumentima, primjerice, da li se derivativi koriste za svrhe zaštite ili spekulativne svrhe;
- o tvrdnjama iz financijskih izvještaja koje se odnose na derivativne financijske instrumente, primjerice, da:
  - evidencije odražavaju sve derivativne transakcije;
  - su identificirani svi ugrađeni derivativni instrumenti;
  - su razborite sve pretpostavke i metodologije korištene u modelima vrednovanja derivativa;
- jesu li sve transakcije obavljene neposrednom pogodbom i po fer tržišnim vrijednostima;
- o uvjetima derivativnih transakcija;
- postoji li neki dodatni sporazum u vezi s nekim derivativnim instrumentom;
- je li se subjekt upustio u izdavanje neke opcije; i
- ispunjava li subjekt zahtjeve dokumentiranja iz okvira financijskog izvještavanja za derivative koji su preduvjet za određene postupke računovodstva zaštite.

93. Pisane izjave u vezi s određenim aspektima derivativa mogu biti ponekad jedini revizijski dokazi za koje je razborito očekivati da će biti na raspolaganju. Međutim, MRevS 580 navodi da izjave od menadžmenta ne mogu biti zamjena za druge revizijske dokaze za koje revizor također očekuje da će biti na raspolaganju. Ako nisu na raspolaganju revizijski dokazi za koje revizor očekuje da će biti raspoloživi, to može stvarati

ograničenje djelokruga revizije i revizor sagledava učinke na revizijsko izvješće. MRevS 700[12] u takvom slučaju zahtijeva da revizor izrazi mišljenje s rezervom ili se suzdrži od mišljenja.

Komuniciranje s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje

94. Kao rezultat stjecanja razumijevanja subjektovog računovodstvenog sustava i sustava internih kontrola, te, ako je primjenjivo, provedenih provjera kontrola, revizor može postati svjestan pitanja o kojima treba obavijestiti menadžment ili one koji su zaduženi za upravljanje. MRevS 400[13] zahtijeva da revizor skrene pozornost menadžmentu, čim je to izvedivo i na odgovarajućoj razini odgovornosti, na značajne slabosti koje je uočio u uspostavljenom računovodstvenom sustavu i sustavu internih kontrola, ili njihovom djelovanju. MRevS 260 "Komuniciranje o revizijskim pitanjima s onima koji su zaduženi za upravljanje" zahtijeva da revizor razmotri revizijska pitanja od interesa za upravljanje koja iskrsnu temeljem revizije financijskih izvještaja i priopći ih pravodobno onima koji su zaduženi za upravljanje. U vezi s derivativima ta pitanja mogu uključivati:

- značajne slabosti u uspostavljenom računovodstvenom sustavu i sustavu internih kontrola ili njihovom djelovanju;
- nedostatnost menadžmentovog razumijevanja prirode ili obujma derivativnih aktivnosti ili rizika u vezi s takvim aktivnostima;
- nedostatnost sveobuhvatne politike o strategiji i ciljevima uporabe derivativa, uključujući poslovne kontrole, definicije učinkovitosti za derivative koji su zaključeni u svrhu zaštite, praćenje izloženosti i financijsko izvještavanje; ili
- nedostatne podjele dužnosti.

[12] Vidjeti fusnotu 11.

[13] Vidjeti fusnotu 3.

Pojmovnik

Upravljanje imovinom odnosno obvezama (Asset/Liability Management) – proces planiranja i kontroliranja u kojem je ključno uparivanje mješavine i dospijeća imovine i obveza.

Osnovica (Basis) – razlika između cijene zaštićene stavke i cijene s njom povezanog instrumenta zaštite.

Rizik narušavanja spreda cijena (Basis Risk) – rizik da će se osnovica promijeniti za vrijeme dok je otvoren ugovor o zaštiti, te stoga, neće biti savršena cjenovna korelacija između zaštićene stavke i instrumenta zaštite.

Opcija kupnje s određenom gornjom granicom kamatnih stopa (Cap) – skup opcija kupnje temeljenih na nominalnim iznosima. Zaključna cijena tih opcija određuje gornju granicu kamatnih stopa.

Izvršenje (Close out) – izvršenje ili podmirivanje financijske transakcije.

Kolateral (Collateral) – imovina koju založi zajmitelj radi osiguranja pozajmice ili drugog potraživanja. Ona je podložna zapljeni u slučaju neispunjenja obveze.

Roba (Commodity) – fizička supstanca, poput hrane, žita ili metala koja je razmjenjiva s drugim proizvodima iste vrste.

Korelacija (Correlation) – stupanj do kojeg cijene instrumenata zaštite odražavaju promjene cijena na promptnom tržištu. Faktor korelacije odražava potencijalnu učinkovitost zaštite instrumenta promptnog tržišta u ugovoru gdje se isporučivi financijski instrument razlikuje od instrumenta promptnog tržišta. Općenito se korelacijski faktor utvrđuje regresijskom analizom ili nekom drugom metodom stručne analize tržišnog ponašanja.

Druga ugovorna strana (Counterparty) – drugi sudionik u derivativnoj transakciji.

Kreditni rizik (Credit risk) – rizik da kupac ili druga ugovorna strana neće podmiriti obvezu u potpunom iznosu, bilo kada dospije ili u neko vrijeme nakon toga.

Diler (Dealer) – za svrhu ove Smjernice, diler je osoba koja obvezuje subjekt u derivativnoj transakciji.

Derivativ (Derivative) – generički naziv koji se koristi za široki raspon financijskih instrumenata kojima vrijednost ovisi o, ili je izvedena iz neke odnosne stope ili cijene, poput kamatne stope, tečaja, cijena glavničkih instrumenta ili cijena roba. Mnogi nacionalni okviri financijskog izvještavanja i MRS-ovi sadrže definicije derivativa. Primjerice, MRS 39 "Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje" definira derivative kao financijske instrumente:

- kojima se vrijednost mijenja kao odgovor na promjene u određenoj kamatnoj stopi, cijeni vrijednosnog papira, cijene robe, deviznog tečaja, indeksa cijena ili stopa, kreditnog rejtinga ili kreditnog indeksa, ili slične varijable (koja se ponekad naziva odnosna ili bazna vrijednost, tzv. underlying);

- koji ne zahtijevaju početna neto ulaganja ili mala početna neto ulaganja u odnosu na druge vrste ugovora koje na sličan način reagiraju na promjene tržišnih uvjeta; i
- koji se podmiruju na budući datum.

Ugrađeni derivativni instrumenti (Embedded Derivative Instruments) – implicitni ili eksplicitni uvjeti u ugovoru ili sporazumu koji utječu na neke ili sve novčane tokove ili vrijednosti drugih razmjena utvrđenih ugovorom na sličan način kao i derivativi.

Krajnji korisnik (End User) – subjekt koji zaključuje financijsku transakciju preko burze ili brokera za svrhu zaštite, upravljanja imovinom odnosno obvezama ili spekuliranje. Krajnje korisnike čine prvenstveno korporacije, državni subjekti, institucionalni ulagači i financijske institucije. Derivativne aktivnosti krajnjih korisnika često se odnose na subjektovu proizvodnju ili uporabu roba.

Derivativi kojima se trguje na burzama (Exchange-Traded Derivatives) – derivativi kojima se trguje po jedinstvenim pravilima na organiziranim burzama.

Fer vrijednost (Fair Value) – iznos za koji se imovina može razmijeniti ili obveza podmiriti između poznatih i spremnih stranaka u transakciji pred pogodbom.

Opcija prodaje s određenom donjom granicom kamatnih stopa (Floor) – skup opcija prodaje temeljenih na nominalnim iznosima. Zaključna cijena tih opcija određuje donju granicu kamatnih stopa.

Devizni ugovori (Foreign Exchange Contracts) – ugovori koji daju opciju ili nalažu buduću razmjenu devizne imovine ili obveza.

Devizni rizik (Foreign Exchange Risk) – rizik gubitaka nastalih temeljem ponovnog određivanja cijene deviznog instrumenta zbog fluktuiranja tečaja.

Forward ugovor (Forward Contracts) – ugovori zaključeni između dviju strana za kupovinu i prodaju određene količine financijskih instrumenta, deviza ili roba po cijeni navedenoj u ugovoru s isporukom i podmirivanjem na određeni budući datum.

Kamatni forward sporazum (Forward Rate Agreements) – sporazum zaključen između dviju strana da se razmijeni iznos utvrđen pomoću razlike kamatnih stopa na određeni budući datum temeljen na razlici između dogovorene kamatne stope i referentne stope (LIBOR. itd.) na nominalni iznos glavnice.

Futures ugovori (Futures Contracts) – ugovori kojima se trguje na burzi o kupovini ili prodaji određenog financijskog instrumenta, devize ili robe na određeni budući datum ili tokom određenog razdoblja po određenoj cijeni ili prinosu.

Zaštita (Hedge) – strategija koja štiti subjekt od rizika nepovoljnih promjena cijena ili promjena kamata ili stopa za njegovu određenu imovinu, obveze ili anticipirane transakcije. Zaštita se koristi radi izbjegavanja ili ublažavanja rizika stvaranjem odnosa kojim se očekuje

da će se gubici na određenim pozicijama uravnotežiti u cijelosti ili djelomično s dobicima na odvojenim pozicijama na drugom tržištu.

Zaštićivanje (Hedging) – za računovodstvene svrhe, zaštićivanje je određivanje jednog ili više instrumenata zaštite tako da njihove promjene vrijednosti poništavaju, potpuno ili djelomično, promjene fer vrijednosti ili novčane tokove zaštićene stavke.

Zaštićena stavka (Hedged Item) – imovina, obveza, čvrsto preuzeta obveza ili prognozirana buduća transakcija koja (a) izlaže subjekt riziku primjena fer vrijednosti ili promjenama novčanih tokova; i (b) za svrhu računovodstva zaštite je određena da se zaštićuje.

Instrument zaštite (Hedging Instrument) – za računovodstvene svrhe, instrument zaštite je odgovarajući derivativ ili (u ograničenim slučajevima) druga financijska imovina ili obveza za čiju se vrijednost ili novčane tokove očekuje da će prebiti promjene fer vrijednosti ili novčanih tokova određene zaštićene stavke.

Učinkovitost zaštite (Hedge Effectiveness) – stupanj koji se postiže instrumentom zaštite u prijeboju promjena fer vrijednosti ili novčanim tokovima koje se mogu pripisati riziku zaštite.

Kamatni rizik (Interst Rate Risk) – rizik da će promjene kamatnih stopa imati nepovoljan učinak na vrijednost imovine i obveza ili će utjecati na novčane tokove od kamata.

Kamatni swap (Interst Rate Swap) – ugovor između dviju strana da za određeno razdoblje zamijene periodična plaćanja kamata na nominalni iznos koji se naziva nominalna glavnica. U najčešćim slučajevima kamatni swap uključuju zamjenjivanje nizove plaćanja fiksnih i promjenjivih kamata.

Pravni rizik (Legal Risk) – rizik da mjere zakonskih ili regulativnih organa mogu obesnažiti ili na drugi način onemogućiti postupanje krajnjeg korisnika ili druge ugovorne strane po ugovorenim uvjetima.

LIBOR (London Interbank Offered Rate) – međunarodni pokazatelj kamatne stope. Uobičajeno se koristi kao pokazatelj za prevrednovanje financijskih instrumenata kao što su hipotekarni krediti s promjenjivom kamatom, kolateralne hipotekarne obveze i kamatni swapovi.

Linearni ugovor (Linear Contracts) – ugovori koji podrazumijevaju obvezne novčane tokove na budući datum.

Likvidnost (Liquidity) – sposobnost financijskog instrumenta da se odmah pretvori u novac.

Rizik likvidnosti (Liquidity Risk) – promjene mogućnosti da se derivativ proda ili otuđi. Derivativi imaju dodatni rizik da nedovoljan broj drugih ugovornih strana ili voljnih sudionika može otežati zatvaranje derivativnog odnosa ili zaključivanje ugovora o prijeboju.

Granični iznos (Margin) – (a) iznos depozita koji broker traži od ulagatelja za kupovinu na kredit vrijednosnih papira u ime i za račun ulagatelja; (b) iznos novca ili vrijednosnih papira

koji deponiraju i kupci i prodavatelji futures ugovora i opcija koje se ne posjeduju kako bi se osiguralo odvijanje sukladno uvjetima ugovora, tj. isporuka ili preuzimanje isporuke robe ili opoziv pozicije kasnijom prijebojnom transakcijom. Granični iznos za robu ne podrazumijeva plaćanje neto vrijednosti ili predujma za samu robu, nego jamstvo za izvršenje ili sigurnosni depozit.

Poziv za podmirivanje graničnog iznosa (Margin Call) – poziv koji broker upućuje klijentu (tzv. maintenance margin call) ili klirinška kuća svojem članu (tzv. variation margin call) tražeći polaganje novca ili utrživih vrijednosnih papira radi održavanja zahtjeva za stjecanje vrijednosnih papira ili prodaju onih kojima se još ne raspolaže ili pokrivanja nepovoljnih promjena cijena.

Tržišni rizik (Market Risk) – rizik gubitaka nastalih uslijed nepovoljnih promjena fer vrijednosti derivativa zbog promjena cijena dionica, kamatnih stopa, tečaja deviza, cijena roba i drugih tržišnih čimbenika. Kamatni rizik i devizni rizik su podvrste tržišnog rizika.

Rizik modela (Model Risk) – rizik koji se odnosi na nesavršenost i subjektivnost modela vrednovanja korištenih za određivanje fer vrijednosti derivativa.

Nelinearni ugovori (Non-Linear Contracts) – ugovori koji imaju opciju prema kojoj jedna strana ima pravo, ali ne i obvezu tražiti da joj druga ugovorna strana isporuči ono što je bilo ugovoreno.

Nominalni iznos (Notional Amount) – broj novčanih jedinica, dionica, bušela ili drugih jedinica navedenih u derivativnom instrumentu.

Izvanbilančni instrument (Off-Balance-Sheet Instrument) – derivativni financijski instrument koji nije iskazan u bilanci, iako može biti objavljen u bilješkama.

Izvanbilančni rizik (Off-Balance-Sheet Risk) – rizik gubitka za subjekt preko iznosa, ako ga ima, imovine ili obveze priznate u bilanci.

Opcija (Option) – ugovor koji imatelju (ili kupcu) daje pravo, ali ne stvara i obvezu da kupi (kupovna ili tzv. call option) ili proda (prodajna ili tzv. put option) određenu ili standardu robu ili financijski instrument po određenoj cijeni tokom određenog razdoblja (američka opcija) ili na određeni datum (europska opcija).

Politika (Policy) – menadžmentov nalog o tome što je potrebno učiniti da bi se provela kontrola. Politika služi kao osnovica za postupke i njihovo ostvarivanje.

Pozicija (Position) – stanje neto potraživanja i obveza temeljem financijskih instrumenata subjekta.

Cjenovni rizik (Price Risk) – rizik promjena razina cijena zbog promjena kamatnih stopa, tečaja deviza ili čimbenika koji se odnose na tržišnu kolebljivost bazne stope, indeksa ili cijene.

Upravljanje rizicima (Risk Management) – korištenje derivativa i drugih financijskih instrumenata radi povećavanja ili smanjivanja rizika u svezi s postojećim ili anticipiranim transakcijama.

Analiza osjetljivosti (Sensitivity Analysis) – skupina modela namijenjenih procjenjivanju rizika gubitka na instrumentima osjetljivim na tržišne rizike temeljenih na hipotetskim promjenama tržišnih stopa ili cijena.

Datum podmirivanja (Settlement Date) – datum na koji se derivativna transakcija treba podmiriti isporukom ili primitkom baznog proizvoda ili instrumenta kao naknadu za novčanu isplatu.

Rizik podmirivanja (Settlement Risk) – rizik da će jedna strana transakcije biti riješena bez primitka protuvrijednosti od druge ugovorne strane.

Rizik solventnosti (Solvency Risk) – rizik da subjekt neće imati raspoložive izvore za podmirivanje preuzetih obveza isplata kada one dospiju.

Spekulacija (Speculation) – dolaženje u poziciju izloženosti rizicima radi maksimaliziranja profita, tj. prihvaćanje rizika u zamjenu za mogućnost da se profitira od anticipiranih tržišnih promjena.

(Swaption) – kombinacija swapa i opcije.

Ročna struktura kamatnih stopa (Term Structure of Interest Rates) – odnos između kamatnih stopa za različite ročnosti. Kada se kamatne stope obveznica grafički prikazuju prema njihovim kamatnim stopama po ročnosti taj prikaz se naziva krivulja povrata (Yield curve). Ulagači i ekonomisti vjeruju da izgled krivulje povrata odražava buduća očekivanja tržišta o kretanju kamatnih stopa i stoga pruža informacije koje predskazuju uvjete provođenja monetarne politike.

Trgovanje (Trading) – kupovanje i prodavanje financijskih instrumenata radi kratkoročnog ostvarivanja profita.

Bazna varijabla (Underlying) – određena kamata, cijena vrijednosnog papira, cijena robe, tečaj devize, indeks cijena ili stopa ili druga varijabla. Bazna varijabla može biti cijena ili stopa neke imovine ili obveze, ali ne i sama imovina ili obveza.

Rizik vrednovanja (Valuation Rizik) – rizik da će netočno biti utvrđena fer vrijednost derivativa.

Vrijednosti po rizicima (Value at Risk) – skup modela koji daju procjene vjerojatnosti rizika gubitaka na instrumentima osjetljivim na tržišni rizik za neko razdoblje sa selektiranih izgledima nastanka temeljenog na odabranim intervalima pouzdanosti.

Kolebljivost (Volatility) – mjera promjenjivosti cijene imovine ili indeksa.

Izdana opcija (Written Option) – zaključivanje ili prodaja opcijskog ugovora koji obvezuje izdavatelja opcije da ispuni ugovornu obvezu ako se imatelj opcije odluči iskoristiti opciju.

Ovu Međunarodnu smjernicu revizijske prakse 1012 "Revidiranje derivativnih financijskih instrumenata" Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koju je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u ožujku 2008. na engleskom jeziku u izvorniku pod nazivom 2008 Handbook of International Standards on Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements (ISBN 978-1-934779-06-4), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © ožujak 2008 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNA SMJERNICA REVIZIJSKE PRAKSE 1013

ELEKTRONIČKA TRGOVINA – UTJECAJ NA REVIZIJU FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	1-5
Znanja i vještine	6-7
Poznavanje poslovanja	8-18
Identifikacija rizika	19-24
Razmatranje internih kontrola	25-34
Utjecaj elektroničkih zapisa na revizijski dokaz	35-36

Međunarodnu smjernicu revizijske prakse (International Auditing Practice Statement (IAPS)) 1013 "Elektronička trgovina – utjecaj na reviziju financijskih izvještaja" treba čitati u kontekstu "Predgovora Međunarodnim standardima kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, ostalih izražavanja uvjerenja i povezanih usluga" koji utvrđuje primjenu i ovlasti Međunarodnih smjernica revizijske prakse (MSRP).

Ova smjernica osigurava:

(a) upute za primjenu MRevS-ova kada subjekt za potrebe obavljanja elektroničke trgovine koristi javnu mrežu kao što je internet; i

(b) podlogu za povećanje svijesti o pitanjima revizije financijskih izvještaja u tom brzo rastućem području.

Ova Smjernica odobrena je za javnu objavu u ožujku 2002. godine.

Uvod

1. Svrha ove Međunarodne smjernice revizijske prakse jest osigurati upute koje će pomoći revizorima u reviziji financijskih izvještaja u slučaju kada subjekt za realizaciju svojih trgovačkih i poslovnih aktivnosti koristi računala spojena na javnu mrežu kao što je to, primjerice, internet (e-trgovina).[1] Odredbe ove Smjernice osobito su značajne za primjenu MRevS-a 300 "Planiranje"[2], MRevS-a 310 "Poznavanje poslovanja"[3] i MRevS-a 400 "Procjena rizika i interne kontrole"[4]

2. Ova Smjernica navodi određena pitanja kako bi se pomoglo revizoru u razmatranju značajnosti elektroničke trgovine u poslovnim aktivnostima subjekta i utjecaj elektroničke trgovine na revizorovu procjenu rizika u svrhu formiranja mišljenja o financijskim izvještajima. Svrha revizorovog razmatranja nije formirati mišljenje ili osigurati poslovne savjete vezane uz sustave elektroničke trgovine ili druge aktivnosti subjekta.

3. Komuniciranje i obavljanje transakcija pomoću računala i računalnih mreža nije novo obilježje poslovnog okruženja. Tako, primjerice, poslovni procesi često uključuju interakciju s udaljenim računalima, korištenje računalnih mreža ili računalnu razmjenu podataka. Međutim, porast upotrebe interneta u poslovanju s kupcima, elektroničke trgovine s drugim poslovnim subjektima, državnim institucijama i zaposlenicima donosi nove elemente rizika s kojima se treba suočiti subjekt te koje trebaju razmatrati revizori kada planiraju i obavljaju reviziju financijskih izvještaja.

4. Internet se odnosi na svjetsku mrežu računala, kao javnu mrežu koja omogućuje komunikaciju i razmjenu informacija s drugim subjektima i pojedincima širom svijeta. To znači da bilo koje računalo spojeno na internet može komunicirati s bilo kojim drugim računalom također spojenim na tu mrežu. Internet je javna računalna mreža, za razliku od privatnih mreža koje omogućavaju pristup samo autoriziranim osobama ili subjektima. Upotreba javne računalne mreže za posljedicu ima posebne rizike za poslovne subjekte. Rast internetskih aktivnosti bez dužne pažnje subjekta usmjerene na takve rizike može utjecati i na revizoru procjenu rizika.

---

1 U ovoj Smjernici koristi se izraz elektronička trgovina (e-commerce). Elektroničko poslovanje (e-business) također se često koristi u sličnom kontekstu. Ne postoji općeprihvaćena definicija tih pojmova tako da se pojam elektroničke trgovine i elektroničkog poslovanja često zamjenjuju. U slučaju kada se čini razlika, pojam elektronička trgovina se, prije svega, odnosi na trgovačke aktivnosti (kao što su to nabava i prodaja robe i usluga) dok se elektroničko poslovanje odnosi na sve poslovne aktivnosti, trgovačke kao i ostale kao što su to, primjerice, komunikacija i odnosi s kupcima.

2 MRevS 300 "Planiranje" povučen je u prosincu 2004. godine kada je na snagu stupio MRevS 300 "Planiranje revizije financijskih izvještaja".

3 MRevS 310 "Poznavanje poslovanja" povučen je u prosincu 2004. godine kada je na snagu stupio MRevS 315 "Razumijevanje poslovnog subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja".

4 MRevS 400 "Procjena rizika i interne kontrole" povučen je u prosincu 2004. godine kada su na snagu stupili MRevS 315 "Razumijevanje poslovnog subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja" i MRevS 330 "Revizorove reakcije na procijenjene rizike".

5. Iako je Smjernica pisana za situacije kada subjekt za svoje komercijalne aktivnosti koristi internet kao javnu mrežu, mnoge odredbe i upute koje ona sadrži mogu se primijeniti i na situacije kada se subjekt koristi privatnim mrežama. No, iako mnoštvo tih uputa može biti korisno kada je revidirani subjekt osnovan primarno za aktivnosti elektroničke trgovine (tzv. dot coms tvrtke), namjera ove Smjernice nije pokriti sva revizorska pitanja koja bi se mogla pojaviti u reviziji takvih subjekata.

Znanja i vještine

6. Razina znanja i vještina potrebnih za razumijevanje učinaka elektroničke trgovine na reviziju razlikovat će se proporcionalno složenosti aktivnosti elektroničkog trgovanja. Revizor razmatra posjeduje li osoblje zaduženo za reviziju dovoljnu razinu znanja o primjeni interneta kao i primjerenih informacijskih tehnologija.[5] U okolnostima kada elektronička trgovina ima značajan utjecaj na poslovanje subjekta, primjerena razina znanja o internetu i IT-u može biti zahtijevana radi:

   - razumijevanja u kojoj mjeri na financijske izvještaje može utjecati:
     - subjektova strategija elektroničke trgovine i aktivnosti;
     - tehnologija korištena u obavljanju elektroničke trgovine i IT znanja i vještine zaposlenih;
     - rizici uključeni u elektroničku trgovinu kao i pristup subjekta u upravljanju tim rizicima, osobito adekvatnost sustava internih kontrola, uključujući sigurnosnu infrastrukturu i s tim povezane kontrole, kao i njihov utjecaj na postupak financijskog izvještavanja;
   - određivanja vrsta, vremenskog rasporeda i opsega revizorskih postupaka i ocjene revizorskih dokaza; i
   - razmatranja u kojoj mjeri ovisnost subjekta o aktivnostima elektroničke trgovine utječe na ostvarivanje pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja

7. U određenim okolnostima, revizor može odlučiti koristiti se radom eksperta, primjerice ako revizor smatra primjerenim testirati kontrole pokušavanjem probijanja zaštitnih barijera subjektovog sustava (testovi povrede ili probijanja sustava). Kada je korišten rad eksperta, revizor treba pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze da je takav rad eksperta adekvatan za svrhu revizije u skladu s MRevS-om 620 "Korištenje radom eksperta". Revizor također treba razmotriti kako se rad eksperta uklapa u rad ostalih

[5] Međunarodni vodič za edukaciju 11 “Informacijske tehnologije za profesionalne računovođe” koji je izdao Odbor za edukaciju Međunarodne federacije računovođa (IFAC) (sada poznat kao Odbor za međunarodne standarde računovodstvene edukacije) definira široko područje sadržaja i specifična znanja i vještine zahtijevane za sve profesionalne računovođe koji imaju veze s primjenom IT-a. Ovaj vodič revizoru može pomoći u identificiranju potrebnih znanja i vještina.

članova revizorskog tima i koji su postupci poduzeti u vezi s rizicima prepoznatim kroz rad eksperta.

Poznavanje poslovanja

8. MRevS 310[6] zahtijeva da revizor stekne znanja o poslovanju subjekta dovoljna da omoguće razumijevanje i identificiranje poslovnih transakcija i postupaka koji mogu imati značajan utjecaj na financijske izvještaje ili na revizijsko izvješće. Poznavanje poslovanja uključuje opća znanja iz ekonomije i djelatnosti u kojoj subjekt posluje. U tom kontekstu rast elektroničke trgovine zasigurno ima značajan utjecaj na tradicionalno poslovno okruženje subjekta.

9. Revizorovo poznavanje poslovanja ključno je u procjenjivanju značajnosti elektroničke trgovine u poslovnim aktivnostima subjekta kao i učinka koji ima na revizijski rizik. Revizor treba razmotriti promjene u poslovnom okruženju vezane za elektroničku trgovinu te uočene poslovne rizike koji nastaju po toj osnovi a koji mogu utjecati na financijske izvještaje. Iako revizor može steći mnogo korisnih informacija postavljanjem upita osobama zaduženim za financijsko izvještavanje, također može biti korisno propitkivati osoblje direktno uključeno u aktivnosti elektroničke trgovine, kao što je to, na primjer voditelj informatičke služe. U dobivanju ili ažuriranju znanja o poslovanju subjekta revizor razmatra, u mjeri u kojoj to utječe na financijske izvještaje:

   - poslovne aktivnosti subjekta i djelatnosti kojoj subjekt pripada (točke 10-12);
   - strategije elektroničke trgovine subjekta (točka 13);
   - opseg aktivnosti elektroničke trgovine subjekta (točke 14-16); i
   - vanjske usluge – usluge outsourcinga (točke 17-18).

   Svaka od njih objašnjena je u nastavku.

Poslovne aktivnosti subjekta i djelatnosti kojoj subjekt pripada

10. Aktivnosti elektroničke trgovine mogu biti komplementarne tradicionalnim poslovnim aktivnostima. Primjerice, subjekt može koristiti internet radi prodaje proizvoda koji se isporučuju uobičajenim putem po osnovi ugovora sklopljenog putem interneta (kao na primjer, knjige ili CD-a). Nasuprot tome elektronička trgovina može predstavljati novi način poslovanja, gdje subjekt može koristiti svoju web-stranicu, kako radi prodaje, tako i radi isporuke digitalnih proizvoda putem interneta.

11. Internet ukida geografske granice koje postoje kod tradicionalne trgovine roba i usluga. U mnogim je slučajevima, osobito ondje gdje robe i usluge mogu biti isporučene putem interneta, elektronička trgovina u mogućnosti smanjiti ili potpuno eliminirati mnoga ograničenja vezana uz vrijeme i daljinu.

---

[6] Vidjeti fusnotu 3.

12. Određene djelatnosti više primjenjuju mogućnosti elektroničke trgovine zbog čega je ona u tim djelatnostima u puno zrelijoj fazi razvoja. Kada je djelatnost u kojoj se subjekt nalazi značajno pod utjecajem elektroničke trgovine i interneta, poslovni rizik koji može utjecati na iskazivanje u financijskim izvještajima može biti veći. Primjeri industrija, odnosno djelatnosti koje se naročito mijenjaju zbog primjene elektroničke trgovine su:

    - računalni softveri;
    - trgovina vrijednosnim papirima;
    - bankarstvo;
    - putničke usluge;
    - knjige i časopisi;
    - glazbeni proizvodi;
    - oglašavanje;
    - novinarstvo; i
    - edukacija.

    Pored toga, i mnoge druge djelatnosti u svim sferama poslovnog života također su pod značajnim utjecajem elektroničke trgovine.

Strategija elektroničke trgovine subjekta

13. Strategija elektroničke trgovine subjekta, uključujući i način njegove upotrebe IT-a za potrebe elektroničke trgovine kao i njegove procjene prihvatljivih razina rizika, može utjecati na sigurnost financijskih podataka, kao i na potpunost i pouzdanost nastalih financijskih informacija. Pitanja koja revizoru mogu biti relevantna u razmatranju elektroničke trgovine, a u kontekstu razumijevanja kontrolnog okruženja odnose se na:

    - uključenost onih koji su zaduženi za upravljanje u razmatranja mjesta i položaja elektroničke trgovine u ukupnoj poslovnoj strategiji subjekta;
    - pitanje podupire li elektronička trgovina nove aktivnosti ili postoji samo namjera da se postojeće aktivnosti izvode efikasnije odnosno da se postojeće aktivnosti realiziraju na novim tržištima;
    - izvore prihoda i način na koji se oni mijenjaju (primjerice, djeluje li subjekt kao matica ili samo kao zastupnik za prodaju roba i usluga);
    - procjenu menadžmenta na koji način primjena elektroničke trgovine utječe na ostvarivanje zarade i na potrebe za financiranjem;
    - stav menedžmenta prema riziku i kako to može utjecati na ukupan profil rizika subjekta;

- razmjer u kojem je menadžment, u dokumentiranoj strategiji, prepoznao mogućnosti i rizike koje stvara elektronička trgovina, koju podupiru odgovarajuće kontrole, ili se elektronička trgovina podvrgava *ad hoc* rješenjima koja se kreiraju s nastankom mogućnosti i rizika koje stvara elektronička trgovina;
- privrženost menadžmenta primjeni kodeksa najbolje prakse ili provjerenim kriptografski zaštićenim web-programima.

Opseg aktivnosti elektroničke trgovine subjekta

14. Različiti poslovni subjekti koriste elektroničku trgovinu na različite načine. Tako, primjerice, elektronička trgovina može biti korištena radi:
    - osiguranja informacija o poslovnom subjektu i njegovim aktivnostima, koje mogu biti dostupne trećoj strani kao što su to investitori, kupci, dobavljači, financijski stručnjaci, zaposlenici;
    - unapređenja transakcija s renomiranim kupcima pri čemu se transakcije unose putem interneta;
    - dobivanja pristupa novim tržištima i novim kupcima kroz osiguravanje informacija i transakcija putem interneta;
    - pristupa pružateljima aplikacijskih usluga; i
    - kreiranja potpuno novog modela poslovanja.
15. Razmjer elektroničke trgovine utječe na rizike s kojima se suočava subjekt. Pitanja sigurnosti mogu se pojaviti uvijek kada subjekt ima web-stranicu. Čak i kada treće strane nemaju interaktivni pristup, web-stranice informativnog karaktera mogu biti pristupna točka financijskim podacima subjekta. Sigurnosna infrastruktura i pripadajuće kontrole trebaju biti opsežnije kada se web-stranica koristi za obavljanje transakcija s poslovnim partnerima ili u slučaju visoko integriranog informacijskog sustava. (Vidjeti točke 32-34.)
16. Poslovni subjekti sve više postaju involvirani u aktivnosti elektroničke trgovine, a njihovi interni sustavi postaju sve složeniji i integriraniji. Stoga je za očekivati da će i novi načini poslovanja, koji se razlikuju od tradicionalnih načina izvršavanja poslovnih aktivnosti, sa sobom donijeti i nove vrste rizika.

Vanjske usluge – usluge outsourcinga

17. Mnogi subjekti nemaju stručnjake koji bi razvili i primijenili vlastiti sustav potreban za funkcioniranje sustava elektroničke trgovine. Takvi subjekti mogu zavisiti o specijaliziranim organizacijama kao što su to pružatelji internetskih usluga, pružatelji aplikacijskih usluga i kompanije za hosting. Takve organizacije mogu osigurati cjelokupnu tehnološku potporu ili samo dio potpore potrebne za funkcioniranje elektroničke trgovine. Poslovni subjekti mogu također koristiti vanjske usluge za različite druge poslove

vezane uz aktivnosti elektroničke trgovine kao što su to izvršavanje narudžbe, isporuka robe, funkcioniranje kao pozivni centar kao i za određene računovodstvene poslove.

18. Kada subjekt koristi uslužnu organizaciju, za reviziju financijskih izvještaja subjekta mogu biti relevantne određene politike, postupci i evidencije koje održava uslužna organizacija. Revizor razmatra uvjete ugovora o takvim vanjskim uslugama (outsourcingu) kako bi prepoznao na koji način subjekt reagira na rizike nastale po osnovi korištenja vanjskih usluga. MRevS 402 "Revizorska razmatranja u vezi sa subjektima koji koriste uslužne organizacije" pruža upute za procjenu učinka koje uslužna organizacija ima na kontrolni rizik.

Identifikacija rizika

19. Menadžment se suočava s brojnim poslovnim rizicima povezanim s aktivnostima elektroničke trgovine koji uključuju:

- gubitak integriteta transakcija, kojem učinak može biti popraćen nepostojanjem adekvatnih revizorskih dokaza, bilo u papirnom ili u elektroničkom obliku;
- prošireni rizici vezani uz sigurnost e-trgovine, uključujući napade virusa i potencijalne štete zbog prijevara počinjenih od strane kupaca, zaposlenika ili drugih neautoriziranih pristupa;
- neprimjerene računovodstvene politike, primjerice, u vezi s kapitalizacijom izdataka, kao što su to troškovi razvoja web-stranice, nerazumijevanjem složenih uvjeta ugovora, transfernim rizicima, preračunavanjem stranih valuta, ispravcima za garancije ili povrate te pitanjima priznavanja prihoda kao što su:
  - o djeluje li subjekt kao glavni sudionik ili kao zastupnik te priznaje li se ukupna vrijednost prodaje ili samo naknada za posredovanje;
  - o ako se drugim subjektima omogućava oglašavanje na web-stranici subjekta, kako su utvrđeni i naplaćeni prihodi po toj osnovi (primjerice, trampom);
  - o tretman količinskog diskonta i uvodne ponude (primjerice, besplatna roba u određenom iznosu); i
  - o razgraničenje (tzv. cut off) (primjerice, priznaje li se prihod od prodaje samo kada su robe i usluge isporučene).
- neusklađenost s porezima i drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima, osobito kada internetska elektronička trgovina prelazi nacionalne granice;
- propust da ugovori evidentirani isključivo elektronički nisu obvezujući;
- prekomjerno povjerenje u elektroničku trgovinu kod uspostavljanja važnih poslovnih sustava ili drugih poslovnih transakcija putem interneta; i
- rušenja ili padovi sustava.

20. Zbog rizika koji proizlaze iz elektroničke trgovine, subjekt implementira primjerenu sigurnosnu infrastrukturu i potrebne kontrole, koje općenito uključuju mjere za:

    - provjeravanje identiteta kupaca i dobavljača;
    - osiguravanje cjelovitosti transakcija;
    - dobivanje suglasnosti s uvjetima trgovanja, uključujući sporazuma o isporuci i uvjetima kreditiranja i mogućim sporovima koji omogućavaju slijeđenje transakcija i postupaka radi osiguranja da sudionici transakcije ne mogu kasnije poricati da su prihvatili određene uvjete (postupci sprječavanja pobijanja ugovora);
    - naplatu od kupaca ili sigurno kreditiranje kupaca; i
    - utvrđivanja protokola zaštite informacija i privatnosti.

21. Revizor koristi stečena znanja o poslovanju kako bi identificirao one događaje, transakcije i postupke u vezi s poslovnim rizicima proizašlim iz aktivnosti elektroničke trgovine koji, prema revizorovoj prosudbi, mogu rezultirati značajnim pogrešnim prikazivanjem u financijskim izvještajima ili imati značajan utjecaj na revizorove postupke ili revizorovo izvješće.

Zakonodavna i regulatorna pitanja

22. Širi međunarodni zakonodavni okvir za elektroničku trgovinu i efikasna infrastruktura koja bi podržavala takav okvir (elektronički potpis, baze dokumenata, mehanizme za rješavanje sporova, zaštita kupaca itd.) za sada ne postoji. U različitim državama zakonodavni okviri razlikuje se u reguliranju elektroničke trgovine. Ipak, menadžment treba razmotriti zakonska i regulatorna pitanja vezana uz aktivnosti elektroničke trgovine, primjerice, ima li subjekt adekvatne mehanizme za priznavanja poreznih obveza, određenih prihoda od prodaje ili poreza na dodatnu vrijednost u različitim jurisdikcijama. Čimbenici koji mogu utjecati na oporezivanje transakcija elektroničke trgovine mogu uključiti mjesta gdje je:

    - subjekt legalno registriran;
    - bazirano njegovo stvarno poslovanje;
    - smješten njegov web-server;
    - nabavljena roba i usluge; i
    - lociran kupac ili su isporučene robe i usluge.

    Sve to može biti u različitim jurisdikcijama. Takve okolnosti mogu povećati rizik da u međunarodnim transakcijama porezna obveza neće biti ispravno priznata.

23. Zakonodavna ili regulatorna pitanja koja mogu biti osobito relevantna u okruženju elektroničke trgovine uključuju:

- pridržavanje nacionalnih i međunarodnih zahtjeva za privatnošću podataka;
- pridržavanje nacionalnih i međunarodnih zahtjeva za određene regulirane djelatnosti;
- pravosnažnost ugovora;
- zakonitost određenih aktivnosti, kao npr. internetskog kockanja;
- rizik vezan uz pranje novca; i
- povreda prava po osnovi intelektualnog vlasništva.

24. MRevS 250 "Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja" zahtijeva da, prilikom planiranja i obavljanja revizijskih postupaka, i u ocjenjivanju i izvještavanju njihovog rezultata, revizor spozna kako neusklađenost sa zakonima i regulativama može značajno utjecati na financijske izvještaje. MRevS 250 također zahtijeva da, za planiranje revizije, revizor treba steći opće razumijevanje zakonodavnog i regulativnog okvira primjenjivog na subjekt, odnosno na njegovu djelatnost kao i o tome je li subjekt usklađen s tim okvirom. U određenim okolnostima, taj okvir može uključiti i određena zakonska i druga regulatorna pitanja, vezana i uz aktivnosti elektroničke trgovine. Iako MRevS 250 uvažava da revizija ne može otkriti sve zakonske neusklađenosti, od revizora se osobito zahtijeva da provede postupke koji mogu pomoći u identificiranju primjera neusklađenosti s tim zakonima prilikom pripreme financijskih izvještaja. Kada se pojave zakonska ili regulatorna pitanja koja, prema revizorovoj prosudbi, mogu rezultirati značajnim pogrešnim prikazivanjem u financijskim izvještajima ili imati značajan učinak na revizorove postupke ili na revizorovo izvješće, revizor razmatra menadžmentove reakcije na ta pitanja. U određenim slučajevima, kada se razmatraju određena pitanja vezana uz zakone i ostalu regulativu o elektroničkoj trgovini, može biti potreban i savjet odvjetnika s određenim iskustvom u području elektroničke trgovine.

Razmatranje internih kontrola

25. Interne kontrole mogu biti korištene radi ublažavanja brojnih rizika povezanih s aktivnostima elektroničke trgovine. U skladu s MRevS-om 400[7] revizor razmatra kontrolno okruženje i kontrolne postupke, koje je subjekt primijenio na elektroničku trgovinu, u opsegu koji je relevantan za tvrdnje iz financijskih izvještaja. U određenim okolnostima, primjerice, kada je elektronička trgovina visoko automatizirana, kada je opseg transakcija velik ili kada elektronički dokazi, obuhvaćajući revizijske dokaze nisu sačuvani, revizor može utvrditi da nije moguće smanjiti revizijski rizik na prihvatljivo nisku razinu korištenjem isključivo dokaznih testova. U takvim se okolnostima često koriste revizijske tehnike podržane računalom (Vidjeti Međunarodnu smjernicu revizijske prakse 1009 “Revizijske tehnike podržane računalom”.[8])

---

7 Vidjeti fusnotu 4.

8 Međunarodna smjernica revizijske prakse 1009 “Revizijske tehnike podržane računalom” povučena je u prosincu 2004. godine.

26. Poput pitanja sigurnosti, za cjelovitost transakcija i postupak poravnanja, kako se razmatra u nastavku, u slučaju kada je subjekt uključen u aktivnosti elektroničke trgovine, sljedeći aspekti internih kontrola posebno su značajni:

    - održavanje cjelovitosti kontrolnih postupaka u brzo rastućem i mijenjajućem okruženju elektroničke trgovine; i
    - osiguranje pristupa relevantnim evidencijama za potrebe subjekta, kao i za potrebe revizije.

Sigurnost

27. Sigurnosna infrastruktura subjekta i s tim povezane kontrole osobito su važno obilježje sustava internih kontrola kada treće strane putem interneta imaju mogućnost pristupa informacijskom sustavu poslovnog subjekta. Informacije su zaštićene i sigurne u opsegu u kojem su zadovoljeni zahtjevi u pogledu njihove autorizacije, autentifikacije, povjerljivosti, integriteta, pravovaljanosti i raspoloživosti.

28. Subjekt će se uobičajeno suočiti s rizicima zaštite u vezi s evidentiranjem i obrađivanjem transakcija elektroničke trgovine pomoću svoje sigurnosne infrastrukture i s tim povezanim kontrolama. Sigurnosna infrastruktura i s tim povezane kontrole mogu uključiti politiku sigurnosti informacija, procjenu sigurnosnog rizika, standarde, mjere, praksu i procedure kroz koje je svaki individualni sustav uveden i održavan, uključujući i fizičke, logičke i druge mjere zaštite kao što su korisničko ime, lozinka ili vatrozid. U mjeri u kojoj je to relevantno za tvrdnje iz financijskih izvještaja revizor razmatra pitanja kao što su:

    - učinkovito korištenje vatrozida i antivirusnih programa u svrhu zaštite sustava od neovlaštenog pristupa, štetnih programa ili drugih oblika elektroničkih napada;
    - učinkovito korištenje enkripcije koja uključuje i:
        - o održavanje tajnosti i sigurnosti prijenosa informacija kroz, primjerice, autorizaciju dekripcijskih ključeva, i
        - o prevenciju zloupotreba enkripcijske tehnologije kroz, primjerice, kontroliranje i zaštitu osobnih dekripcijskih ključeva.
    - kontrole nad razvojem i implementacijom sustava korištenih radi podrške elektroničkoj trgovini;
    - jesu li uspostavljene sigurnosne kontrole i nadalje učinkovite s pojavom novih tehnologija koje se mogu koristiti za napad na internetsku zaštitu; i
    - podržava li kontrolno okruženje implementirane kontrolne postupke. Primjerice, iako određene kontrolne mjere, kao što je to digitalni certificirani sustav enkripcije, mogu biti vrlo napredne u tehničkom smislu, one ne moraju biti i učinkovite ukoliko djeluju u neadekvatnom kontrolnom okruženju.

Integritet transakcija

29. Revizor razmatra potpunost, točnost, pravodobnost i autorizaciju informacija stvorenih za evidentiranje i obrađivanje u poslovnim knjigama (integritet transakcija). Priroda i razina sofisticiranosti elektroničke trgovine subjekta utječe na prirodu i opseg rizika povezanih s evidentiranjem i obrađivanjem transakcija elektroničke trgovine.

30. Revizijski postupci u vezi s integritetom informacija u računovodstvenom sustavu koje su u vezi s elektroničkom trgovinom uglavnom su usmjereni na ocjenjivanje pouzdanosti sustava za zaprimanje i obradu informacija. U sofisticiranom sustavu, započinjanje aktivnosti poput, primjerice, primitka narudžbe kupca putem interneta, automatski će pokrenuti sve druge korake u obradi transakcije. Zbog toga se revizijski postupci za sofisticiranu elektroničku trgovinu često fokusiraju na automatizirane kontrole koje se odnose na integritet transakcija čim su transakcije poduzete te neposredno i automatski obrađene, za razliku od revizijskih postupaka za tradicionalne načine trgovanja gdje se oni uobičajeno fokusiraju na zasebne kontrolne procese u svakoj fazi obrade transakcija.

31. U okruženju elektroničke trgovine, kontrole vezane uz integritet transakcija često su dizajnirane za, primjerice:

    - provjeru unosa;
    - prevenciju dupliciranja ili izostavljanja transakcija;
    - osiguranje da su uvjeti trgovanja dogovoreni prije nego što se narudžba obradi, uključujući uvjete isporuke i kreditiranja, koji mogu zahtijevati, primjerice, da je plaćanje već izvršeno kada se zaprimi narudžba;
    - razlikovanje kupčevog probiranja od stvarnog podnošenja narudžbe, osiguravanjem da stranka u poslu ne može kasnije zanijekati dogovorene uvjete (sprječavanje pobijanja ugovora) i osigurati, kada je primjereno, da se transakcije odvijaju s odobrenim strankama;
    - sprječavanje nepotpunog obrađivanja osiguravanjem da su svi koraci kompletirani i zabilježeni (primjerice, da je za transakcije s kupcem: "narudžba prihvaćena", "plaćanje primljeno", "robe/usluge isporučene" ažuriran računovodstveni sustav) ili ako svi koraci nisu kompletni i evidentirani, slijedi odbijanje narudžbe;
    - osiguravanje ispravne distribucije pojedinosti transakcija kroz složeni sustav mreže (primjerice, kada su podaci prikupljeni centralno i priopćeni menadžerima na različitim mjestima radi izvršenja transakcije); i
    - osiguranje da se ispravno održavaju evidencije, spremaju sigurnosne kopije i da su zaštićene.

Postupak poravnanja

32. Proces poravnanja odnosi se na način na koji su različiti IT sustavi međusobno integrirani na način da u stvarnosti rade kao jedan sustav. U okruženju elektroničke trgovine važno je da su transakcije, generirane s web-stranice subjekta, ispravno obrađene subjektovim internim sustavima, kao što su računovodstveni sustav, sustav upravljanja odnosima s kupcima, sustavi upravljanja zalihama (često nazivani kao "back office" sustavi). Mnoge web-stranice nisu automatski integrirane s internim sustavima.

33. Način na koji su transakcije elektroničke trgovine preuzimane i transformirane u računovodstveni sustav može utjecati na određena pitanja, kao što su to:

    - točnost i potpunost obrade transakcija i spremanja informacija;
    - vrijeme priznavanja prihoda od prodaje, nabava kao i drugih transakcija; i
    - identifikacija i evidencija osporenih transakcija.

34. Kada je to relevantno za tvrdnje iz financijskih izvještaja, revizor razmatra kontrole koje se odnose na integraciju transakcija elektroničke trgovine i internog sustava te kontrole konverzije i promjene podataka u svrhu automatske integracije sustava.

Učinak digitalnih zapisa na revizijski dokaz

35. Moguće je da neće postojati ni jedan materijalizirani dokaz o transakciji elektroničke trgovine. Isto tako, elektronički zapisi mogu biti lakše uništeni ili promijenjeni od papirnih dokumenata, bez ostavljanja dokaza o takvom uništenju ili izmjeni. Revizor razmatra jesu li subjektove politike zaštite informacija te implementirane sigurnosne kontrole dovoljne za prevenciju neovlaštenih promjena u računovodstvenom sustavu ili u drugim sustavima koji osiguravaju podatke računovodstvenom sustavu.

36. Kada razmatra integritet elektroničkih dokaza, revizor može testirati automatizirane kontrole, kao što su zapisnik provjere integriteta, elektronički žig, elektronički potpisi i drugi oblici kontrola. Ovisno o revizorovoj ocjeni tih kontrola, revizor također može razmotriti potrebu izvođenja dodatnih postupaka kao što su konfirmiranje salda računa ili pojedinosti transakcija sa trećim strankama (Vidjeti MRevS 505 "Eksterne konfirmacije".)

Ovu Međunarodnu smjernicu revizijske prakse 1013 “Elektroničko trgovanje: Učinak na reviziju financijskih izvještaja” Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koju je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u ožujku 2008. na engleskom jeziku u izvorniku pod nazivom 2008 Handbook of International Standards on Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements (ISBN 978-1-934779-06-4), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku. Copyright © ožujak 2008 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

MEĐUNARODNA SMJERNICA REVIZIJSKE PRAKSE 1014

REVIZOROVO IZVJEŠĆIVANJE O SUKLADNOSTI S MEĐUNARODNIM STANDARDIMA FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	1
Financijski izvještaji sastavljeni isključivo sukladno Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja	**2-4**
Financijski izvještaji sastavljeni sukladno Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja i nacionalnom okviru financijskog izvještavanja	**5-7**
Financijski izvještaji sastavljeni sukladno nacionalnom okviru financijskog izvještavanja s objavom razmjera usklađenosti s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja	8-11

Međunarodne smjernice revizijske prakse (MSRP) (International Auditing Practice Statement (IAPS)) izdaje Odbor za međunarodne revizijske standarde i standarde za izražavanje uvjerenja (International Auditing and Assurance Standards Bord) (IAASB) kako bi revizorima pružio praktičnu pomoć u primjenjivanju Međunarodnih revizijskih standarda (MRevS-ova) ili kako bi podupirao primjenu dobre prakse. Smjernice nemaju snagu MRevS-ova.

Ova Smjernica objavljena je kao dopuna MRevS-u 700 "Revizorovo izvješće o financijskim izvještajima". Ona ne ustanovljuje nova osnovna načela ili ključne postupke. Svrha joj je pomoći revizorima i uspostaviti dobru praksu dajući upute za primjenu MRevS-a 700 u slučajevima kada su financijski izvještaji sastavljeni primjenom Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI-ova) ili sadrže pozivanje na njih. Razmjer u kome bilo koja uputa iz ove Smjernice može biti odgovarajuća u određenom slučaju, zahtijeva revizorovu profesionalnu prosudbu u kontekstu zahtjeva MRevS-a 700 i okolnostima poslovnog subjekta.

IAASB je odobrio ovu Smjernicu u ožujku 2003. za objavljivanje 1. lipnja 2003. godine.

Stajalište javnog sektora (Public Sector Perspective (PSP)), koje objavljuje Odbor za javni sektor (Public Sector Committee) Međunarodne federacije računovođa, navedeno je na kraju MSRP-e. Tamo gdje Stajalište javnog sektora nije pridodano, Smjernica je primjenjiva u svim značajnim odrednicama i na javni sektor.

Uvod

1. MRevS 200 "Cilj i temeljna načela revizije financijskih izvještaja" navodi da je osnovni cilj revizije financijskih izvještaja omogućiti revizoru izražavanje mišljenja jesu li financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s naznačenim okvirom financijskog izvještavanja. MRevS 700 "Revizorovo izvješće o financijskim izvještajima" ustanovljuje standarde i pruža upute o izgledu i sadržaju revizorova izvješća. Napose, točka 17 tog MRevS-a zahtijeva da se u revizorovom izvješću jasno navede okvir financijskog izvještavanja koji je bio primijenjen pri sastavljanju financijskih izvještaja. Svrha ove Međunarodne smjernice revizijske prakse jest pružiti dodatne upute za slučajeve kada revizor izražava mišljenje o financijskim izvještajima za koje menadžment tvrdi da su sastavljeni:

   (a) isključivo sukladno Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI-ovima);

   (b) u skladu s MSFI-ovima i nacionalnim okvirom financijskog izvještavanja;

   (c) u skladu s nacionalnim okvirom financijskog izvještavanja uz objavljivanje razmjera sukladnosti i s MSFI-ovima.

   Upute dane u ovoj Smjernici mogu se primijeniti, uz prilagodbe, ako su nužne, na izvještavanje o tome jesu li financijski izvještaji bili sastavljeni sukladno okvirima financijskog izvještavanja različitim od MSFI-ova (primjerice, financijskih izvještaja za koje menadžment tvrdi da su sastavljeni u skladu s dva različita nacionalna okvira financijskog izvještavanja). Ova Smjernica ne ustanovljuje neke nove zahtjeve spram revizije financijskih izvještaja, niti uspostavlja neka izuzeća od zahtjeva sadržanih u MRevS-u 700.

Financijski izvještaji sastavljeni isključivo sukladno Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja

2. Pojavljuju se primjeri poslovnih subjekata koji navode da su njihovi financijski izvještaji bili sastavljeni sukladno MSFI-ovima kada, u stvarnosti, oni nisu u skladu sa svim zahtjevima koje nameću MSFI-ovi. Točke 10-19 MRS-a 1 (promijenjen 1997. godine) "Prezentiranje financijskih izvještaja"[1] sadrže zahtjeve koji trebaju biti ispunjeni prije nego što se za financijske izvještaje poslovnog subjekta može smatrati da su sukladni s MSFI-ovima. Poglavito se u točki 11 jasno navodi kako se u financijskim izvještajima ne smije navesti da su u skladu s MSFI-ovima ako nisu sukladni svakom primjenjivom standardu i svakom primjenjivom tumačenju Stalnog odbora za tumačenja.[2] Primjeri po-

---

[1] Odbor za međunarodne računovodstvene standarde izdao je 15. svibnja 2002. godine javni nacrt unapređenja MRS-ova, uključujući javni nacrt predložene promjene MRS-a 1. U tom javnom nacrtu bitne su točke 10-17, s točkom 11 koja zahtijeva sukladnost sa svim primjenjivim standardima.

[2] Stalni odbor za tumačenja preimenovan je u Odbor za međunarodna tumačenja financijskog izvještavanja nakon izdavanja MRS-a 1 (promijenjenog 1997. godine).

put niže navedenih opisa osnova po kojima su sastavljeni financijski izvještaji prikazuju financijske izvještaje koji nisu sastavljeni sukladno MSFI-ovima:

- financijski izvještaji sadrže navod da su u skladu s MSFI-ovima, ali potom upućuju na određena značajna odstupanja. Primjerice, bilješke uz financijske izvještaje u kojima se opisuju primijenjene računovodstvene politike sadrže navod da su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s MSFI-ovima, osim što nisu objavljeni prihodi od prodaje po geografskim segmentima;
- financijski izvještaji sadrže navod o ispunjavanju određenih zahtjeva MSFI-ova pri sastavljanju financijskih izvještaja, ali to nisu svi kojih bi se trebao pridržavati poslovni subjekt kako bi sastavio financijske izvještaje sukladno MSFI-ovima;
- financijski izvještaji sadrže navod o djelomičnoj sukladnosti s MSFI-ovima bez preciziranja odstupanja. Primjerice, u bilješci uz financijske izvještaje u kojoj se opisuju primijenjene računovodstvene politike navodi se da su financijski izvještaji "temeljeni na" ili "u skladu sa značajnim zahtjevima" ili "u skladu s računovodstvenim zahtjevima" MSFI-ova.

3. Pozitivno mišljenje može se izraziti samo kada revizor može zaključiti da financijski izvještaji pružaju istinit i fer prikaz (ili su fer prikazani, u svim značajnim odrednicama) u skladu s naznačenim okvirom financijskog izvještavanja. U svim ostalim slučajevima revizor se treba suzdržati od izražavanja mišljenja ili dati mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje ovisno o samim okolnostima. Prema tome, ako financijski izvještaji sadrže neko odstupanje od MSFI-ova i odstupanje ima značajan učinak na financijske izvještaje,[3] revizor ne izražava pozitivno mišljenje koje bi značilo da su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s MSFI-ovima. Kada revizor izvješćuje o tome jesu li financijski izvještaji bili sastavljeni sukladno MSFI-ovima i financijski izvještaji sadrže značajna odstupanja od MSFI-ova, takva odstupanja rezultiraju neslaganjima s menadžmentom u vezi prihvatljivosti odabranih računovodstvenih politika, metoda njihove primjene ili prikladnosti objava u financijskim izvještajima. Točke 36-40 MRevS-a 700 pružaju upute za odlučivanje o tome je li nužno mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje, kao i o informacijama koje treba uključiti u revizorovo izvješće.

4. Ako revizorovo izvješće sadrži bilo kakve riječi rezerve ili ograničenja kada se opisuje okvir financijskog izvještavanja, ono ne ispunjava zahtjev točke 17 MRevS-a 700 prema kojem revizorovo izvješće treba sadržavati jasno naznačeni okvir financijskog izvještavanja koji je bio primijenjen pri sastavljanju financijskih izvještaja. Primjerice,

---

[3] Točka 13 MRS-a 1 (točke 13-16 predložene promjene MRS-a 1 spomenute u fusnoti 1) navodi da u krajnje rijetkim slučajevima kada menadžment zaključi da će sukladnost sa zahtjevima nekog MSFI-a dovoditi u zabludu, može biti nužno odstupanje od tog zahtjeva kako bi se postigao istinit i fer prikaz. Odstupanje od zahtjeva pojedinog MSFI-a napravljeno u skladu s odredbama točke 13 MRS-a 1 ne predstavlja odstupanje od MSFI-ova za ove svrhe.

odjeljak mišljenja koji navodi da "financijski izvještaji daju istinit i fer prikaz i da su u biti sukladni s MSFI-ovima" ne ispunjava zahtjeve MRevS-a 700.

Financijski izvještaji sastavljeni sukladno Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja i nacionalnom okviru financijskog izvještavanja

5. Bilješka uz financijske izvještaje u kojoj se opisuju primijenjene računovodstvene politike može sadržati navod da su financijski izvještaji bili sastavljeni sukladno MSFI-ovima i nacionalnom okviru financijskog izvještavanja. Da bi financijski izvještaji bili sastavljeni u skladu s više od jednim okvirom financijskog izvještavanja, oni moraju biti sukladni svakom od naznačenih pojedinačnih okvira. Skup financijskih izvještaja koji bi bio pripremljen u skladu s jednim okvirom financijskog izvještavanja i sadržavao bilješke ili dopunsko izvješće o usklađivanju rezultata kako bi se prikazali oni koji bi se dobili primjenom drugog okvira financijskog izvještavanja, ne bi bio sastavljen u skladu s tim drugim okvirom. To bi bilo stoga što financijski izvještaj ne bi sadržavao sve informacije na način kako to zahtijeva taj drugi okvir. Financijski izvještaji moraju biti istodobno u skladu s oba okvira financijskog izvještavanja i bez potrebe za usklađivanjem izvještaja ako bi se smatralo da su sastavljeni sukladno s oba okvira. U praksi je malo vjerojatna takva istodobna sukladnost s MSFI-ovima i nacionalnim okvirom financijskog izvještavanja, osim ako država nije prihvatila MSFI-ove kao svoj nacionalni okvir financijskog izvještavanja ili je uklonila sve prepreke sukladnosti s MSFI-ovima.

6. Revizoru može pomoći da s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje raspravi o financijskim izvještajima za koje se navodi da su sastavljeni sukladno MSFI-ovima i nacionalnom okviru financijskog izvještavanja. Svrha rasprave je obavijestiti menadžment i one koji su zaduženi za upravljanje o mogućnosti mišljenja s rezervom ili negativnog mišljenja o sukladnosti s jednim ili oba okvira financijskog izvještavanja jer nije vjerojatna mogućnost istodobne potpune sukladnosti s MSFI-ovima i nacionalnim okvirom financijskog izvještavanja. U takvim okolnostima revizor potiče menadžment na sastavljanje financijskih izvještaja u skladu sa samo jednim okvirom financijskog izvještavanja, uzimajući u obzir svaki zahtjev mjerodavnih zakona i regulative. Revizorovo izvješće tada se formulira već prema tome jesu li financijski izvještaji sastavljeni sukladno s tim okvirom financijskog izvještavanja.

7. Ako menadžment ustraje na navođenju u financijskim izvještajima da su sastavljeni u sukladnosti s MSFI-ovima i nacionalnim okvirom financijskog izvještavanja, revizor se u revizorovom izvješću poziva na oba okvira. Međutim, revizor razmatra zasebno svaki okvir financijskog izvještavanja. Ako neko pitanje rezultira propustom da se postupi sukladno jednom okviru, ali ne i drugom okviru, tada revizor izražava pozitivno mišljenje o sukladnosti s drugim okvirom i mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje o sukladnosti s prvim okvirom. Ako je revizor mišljenja da propust postupanja sukladno jednom okviru financijskog izvještavanja uzrokuje da financijski izvještaji nisu u skladu

s drugim okvirom financijskog izvještavanja, on izražava mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje o sukladnosti s oba okvira. Slijedi primjer revizorova izvješća kada je revizor mišljenja da su financijski izvještaji u svim značajnim odrednicama sukladni nacionalnom okviru financijskog izvještavanja, ali prosuđuje da je odgovarajuće izraziti mišljenje s rezervom o sukladnosti s MSFI-ovima.

> "U bilješci X uz financijske izvještaje navedeno je da su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s [navesti – mjerodavni nacionalni okvir financijskog izvještavanja] i Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja. Kako je objašnjeno u bilješci Y uz financijske izvještaje, Društvo ima ulaganja u nekretnine u iznosu od x kuna koja su iskazana po trošku umanjeno za kumuliranu amortizaciju. Takvo se računovodstveno iskazivanje zahtijeva [navesti – mjerodavni nacionalni okvir financijskog izvještavanja] i dopušteno je MSFI-ovima. Fer vrijednost tih ulaganja u iznosu od y kuna nije objavljena. Takvo objavljivanje ne zahtijeva se (navesti – mjerodavni nacionalni okvir financijskog izvještavanja), ali je potrebno po MSFI-ovima.
>
> Prema našem mišljenju, financijski izvještaji daju istinit i fer prikaz (ili fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama) financijskog položaja Društva na 31. prosinca 20X1. godine i rezultate njegova poslovanja i njegove novčane tokove za godinu tada završenu u skladu s [navesti – naziv mjerodavnog nacionalnog okvira financijskog izvještavanja s pozivom na državu porijekla] (i u skladu s [pozvati se na relevantni zakon ili propis]) i osim iznijetog u prethodnom stavku, financijski izvještaji daju istinit i fer prikaz (ili fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama) financijskog položaja Društva na 31. prosinca 20X1. godine i rezultate njegova poslovanja i njegove novčane tokove za godinu tada završenu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja."

Financijski izvještaji sastavljeni sukladno nacionalnom okviru financijskog izvještavanja s objavom razmjera usklađenosti s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja

8. Poslovni subjekti koji sastavljaju financijske izvještaje u skladu s nacionalnim okvirom financijskog izvještavanja mogu objaviti dodatno, u bilješkama uz financijske izvještaje, razmjer u kojem su oni sukladni s MSFI-ovima. Menadžment može smatrati poželjnim takvo dodatno objavljivanje, primjerice, kada se od subjekta zahtijeva sukladnost s MSFI-ovima na neki budući datum i menadžment želi dati čitateljima financijskih izvještaja pokazatelj napredovanja prema postizanju te sukladnosti. U takvim okolnostima revizor razmatra jesu li točne tvrdnje sadržane u bilješkama uz financijske izvještaje u vezi s razmjerom takve suglasnosti i ne dovode li u zabludu. Revizor potom razmatra učinak tih objava na revizorovo izvješće.

9. Bilješke uz financijske izvještaje koje sadrže objavu o razmjeru sukladnosti s MSFI-ovima tretiraju se na isti način kao i sve druge bilješke. Sve takve bilješke sadrže tvrdnje menadžmenta i revizor prikuplja dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza za potkrjepljivanje tvrdnji. Ako bilješke sadrže pozive na usklađenost s MSFI-ovima, revizor razmatra jesu li oni odgovarajući. U nekim slučajevima revizor može zaključiti da bilješke uz financijske izvještaje sadrže informacije koje dovode u zabludu tako da financijski izvještaji nisu u skladu s nacionalnim okvirom financijskog izvještavanja. To će vjerojatno biti slučaj u okolnostima gdje navod o sukladnosti s MSFI-ovima dovodi u zabludu čitatelje financijskih izvještaja zbog toga što oni sadrži značajne netočne informacije ili nepotpune informacije koje su značajne i prožimajuće za financijske izvještaje (primjerice, propust postizanja sukladnosti s određenim MSFI-om koji je značajan i prožimajući za financijske izvještaje može rezultirati bilješkama uz financijske izvještaje koje dovode u zabludu, osim ako se one ne sastave na odgovarajući način tako da uključuju i kvantifikacije učinaka na financijske izvještaje).

10. U revizorovom izvješću izražava se mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje ako je propust postizanja sukladnosti financijskih izvještaja s nacionalnim okvirom financijskog izvještavanja nastao zbog toga što bilješke uz financijske izvještaje koje sadrže navod o sukladnosti s MSFI-ovima dovode u zabludu. Slijedi primjer mišljenja s rezervom koje se može izraziti u takvim okolnostima.

> "U bilješci X uz financijske izvještaje navedeno je da su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s [navesti – mjerodavni nacionalni okvir financijskog izvještavanja] i Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, osim što nije primijenjen MRS 39 "Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje". Navod o sukladnosti s MSFI-ovima smatra se da dovodi u zabludu zbog značajnog i prožimajućeg učinka neprimjenjivanja MRS-a 39 na financijske izvještaje Društva.
>
> Prema našem mišljenju, osim za uključivanje poziva na sukladnost s MSFI-ovima, financijski izvještaji daju istinit i fer prikaz (ili fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama) financijskog položaja Društva na 31. prosinca 20X1. godine i rezultate njegova poslovanja i njegove novčane tokove za godinu tada završenu u skladu s [navesti – naziv mjerodavnog nacionalnog okvira financijskog izvještavanja s pozivom na državu porijekla] (i u skladu s [pozvati se na relevantni zakon ili propis])."

11. Bilješke uz financijske izvještaje koje sadrže objavu o sukladnosti s MSFI-ovima ne moraju sadržavati informacije koje dovode u zabludu zbog kojih financijski izvještaji ne bi bili u skladu s nacionalnim okvirom financijskog izvještavanja. Ako je revizor mišljenja da poziv na sukladnost s MSFI-ovima ne dovodi u zabludu, on može izraziti pozitivno mišljenje o sukladnosti financijskih izvještaja s nacionalnim okvirom financijskog izvještavanja. U određenim okolnostima revizor može odlučiti da modificira

svoje izvješće dodavanjem odjeljka za isticanje određenog pitanja kako bi upozorio na bilješku uz financijske izvještaje u kojoj se navodi sukladnost s MSFI-ovima.[4] Primjena odjeljka za isticanje određenog pitanja nije zamjena za izražavanje mišljenja s rezervom ili negativnog mišljenja o sukladnosti s nacionalnim okvirom financijskog izvještavanja kada objave o sukladnosti s MSFI-ovima dovode u zabludu, a time i da financijski izvještaji nisu u skladu s nacionalnim okvirom financijskog izvještavanja.

Ovu Međunarodnu smjernicu revizijske prakse 1014 "Revizorovo izvješćivanje o sukladnosti s Međunarodnim standardima funancijskog izvješćivanja" Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koju je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u ožujku 2008. na engleskom jeziku u izvorniku pod nazivom 2008 Handbook of International Standards on Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements (ISBN 978-1-934779-06-4), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora, Zagreb, Hrvatska u prosincu 2009. godine i objavljuje se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku.
Copyright © ožujak 2008 Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

[4] Točke 30-35 MRevS-a 700 pružaju dodatne upute za primjenu odjeljka za isticanje određenog pitanja.