

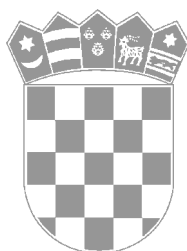
NARODNE NOVINE

SLUŽBENI LIST REPUBLIKE HRVATSKE

GODIŠTE CLXXI,

BROJ 71, ZAGREB, 20. LIPNJA 2009.

ISSN 0027-7932



SADRŽAJ

1731 **Međunarodni revizijski standardi** 1

STRANICA

HRVATSKA REVIZORSKA KOMORA

1731

Na temelju članka 5. i članka 39. stavka 2. točke 7. Zakona o reviziji («Narodne novine» broj 146/05 i 139/08) i članka 16. točke 8. Statuta Hrvatske revizorske Komore, Upravno vijeće Hrvatske revizorske komore, na sjednici održanoj 29. svibnja 2009., donijelo je

ODLUKU

O OBJAVLJIVANJU MEĐUNARODNIH REVIZIJSKIH STANDARDA

Objavljuju se Međunarodni revizijski standardi i standardi kvalitete s ugrađenim promjenama koje su objavljene u izvornoj ediciji IFAC-a iz 2008., a primjenjuju se u obavljanju revizije u 2009. godini do sljedećih izmjena i objave. Ovom objavom stavljaju se izvan snage Međunarodni revizijski standardi iz edicije iz 2003. objavljeni u «Narodnim novinama» broj 28/07. U primjeni su i nadalje izmijenjeni Međunarodni revizijski standardi 200, 315, 320, 330, 700 i 701 objavljeni u «Narodnim novinama» broj 28/07, te su ugrađeni u ovu objavu i sastavni dio ovog izdanja.

Klasa: 011-01/09-01/2
Urbroj: 442-01-09-01
Zagreb, 8. lipnja 2009.

Predsjednik
Hrvatske revizorske komore
Ana Krivičić, dipl. oec., v. r.

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARDI

(PRIJEVOD S ENGLESKOG JEZIKA)

Za prijevod na hrvatski jezik korišteno je izdanje na engleskom jeziku IFAC Handbook of International Standards on Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements (IAASB) 2008 Edition.

Hrvatska revizorska komora ima pravo na objavu ovog prijevoda, na temelju odobrenja IFAC-a za prevođenje i objavljivanje.

Korištenje prijevoda u smislu daljnje reprodukcije ili objave nije dozvoljeno bez odobrenja Hrvatske revizorske komore.

Izvorna autorska prava za objavljivanje na engleskom jeziku i prijevode na druge jezike ima International Federation of Accountants, 545 Fifth Avenue, 14th Floor, New York, NY 10017, USA.

Zagreb, 2009.

Hrvatska revizorska komora

PREDGOVOR MEĐUNARODNIM STANDARDIMA ZA KONTROLU KVALITETE, REVIDIRANJE, IZRAŽAVANJE UVJERENJA I POVEZANE USLUGE

(Odobren u prosincu 2005)*

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	1 – 2
Objave Odbora za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB)	3

* Izmjene Predgovora su odobrene u prosincu 2006. Izmijenjeni Predgovor ustanovljuje konvencije koje treba primjenjivati Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja pri izradi budućih Međunarodnih revizijskih standarda, kao i obveze revizora koji primjenjuju te standarde.

Ovlasti pridane Međunarodnim standardima koje izdaje Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja	4 – 13
Ovlasti pridane Smjernicama za praksu koje izdaje Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja	14 – 15
Ostali dokumenti koje objavljuje Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja	16
Jezik	17

Uvod

1. Ovaj Predgovor Međunarodnim standardima za kontrolu kvalitete, revidiranje, izražavanje uvjerenja i povezane usluge (u daljnjem tekstu – »Međunarodni standardi« (»International Standards«) ili »IAASB-ovi standardi« (IAASB Standards)) objavljuje se da 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 prethodno navedeno u IAASB-im Uvjetima primjenjivanja.
2. IAASB se čvrsto obvezao postići razvoj skupa Međunarodnih standarda koji će biti 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-im standardima za određenu problematiku, angažman obavljen u skladu s lokalnim zakonima ili propisima neće automatski istodobno biti sukladan IAASB-im standardima, osim ako profesionalni računovođe ne postupe u potpunosti u skladu s njima.

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

4. Međunarodni revizijski standardi (MReV) (International Standards on Auditing (ISAs) trebaju se primijeniti u reviziji povijesnih financijskih informacija.
5. Međunarodni standardi za uvide (MSU) (International Standards on Review Engagements (ISREs) trebaju se primijeniti pri 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 kojima predmet nisu povijesne financijske informacije.
7. Međunarodni standardi za povezane usluge (MSPU) (International Standards on Related Services (ISRSs) trebaju se primi-

jeniti na angažmane za kompilacije, angažmane radi provedbe dogovorenih postupaka ispitivanja informacija kao i angažiranja za obavljanje drugih povezanih usluga koje specificira IAASB.

8. Međunarodni revizijski standardi, Međunarodni standardi za uvide, Međunarodni standardi za angažmane s izražavanjem uvjerenja i Međunarodni standardi za povezane usluge zajednički se nazivaju IAASB-ovi Standardi za preuzete obveze (IAASB's Engagement Standards).
9. Međunarodni standardi kontrole kvalitete (International Standards on Quality Control (ISQCs) trebaju se primijeniti na sve usluge uređene IAASB-im Standardima za preuzete obveze.
10. IAASB-ovi standardi sadrže temeljna načela i osnovne postupke (označene masnim slovima) zajedno s odgovarajućim uputama u obliku objašnjenja i drugih materijala, uključujući priloge. Temeljna načela i osnovne postupke treba shvaćati i primjenjivati u kontekstu objašnjenja i drugih materijala koji pružaju upute za njihovu primjenu. Stoga je nužno sagledati cijeli tekst standarda kako bi se razumjela i primijenila temeljna načela i osnovni postupci.
11. Sadržaj standarda koje objavljuje IAASB zahtijeva od profesionalnih računovođa profesionalno prosuđivanje pri njihovom primjenjivanju. U iznimnim okolnostima profesionalni računovođa može prosuditi da je, radi učinkovitijeg postizanja cilja angažmana, nužno odstupiti od primjene temeljnih načela ili osnovnih postupaka nekog standarda. U tom slučaju profesionalni računovođa mora biti spreman opravdati takvo odstupanje.
12. Svako ograničenje upotrebe nekog Međunarodnog standarda jasno je izloženo u standardu.
13. Međunarodni standardi su primjenjivi na angažmane u javnom sektoru. U okolnostima gdje su primjerene dodatne upute za javni sektor, takve se upute uključuju unutar Međunarodnog standarda. Međunarodni standardi izdani prije siječnja 2005. sadržali su, kada se smatralo potrebnim, dodatne upute za javni sektor koje su objavljene na kraju Međunarodnog standarda pod podnaslovom – Zahtjevi javnog sektora.

Ovlasti pridane Smjernicama za praksu koje izdaje Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja

14. Smjernice međunarodne revizijske prakse (SMRP) (International Auditing Practice Statements (IAPS) izdaju se s namjerom da se profesionalnim računovođama osiguraju upute za tumačenje, pruži praktična pomoć za primjenu MReV-ova i da se unaprijedi dobra praksa. Smjernice međunarodne prakse za uvide (IREPS), Smjernice međunarodne prakse za angažmane s izražavanjem uvjerenja (IAEPSs) i Smjernice međunarodne prakse povezanih usluga (International Related Services Practice Statements (IRSPSs) izdaju se s istom svrhom za primjenu Međunarodnih standarda za uvide (ISREs), Međunarodne standarde za angažmane s izražavanjem uvjerenja (ISAEs) odnosno Međunarodne standarde za povezane usluge (ISRSs.)
15. Profesionalni računovođe moraju imati na umu i razmatrati Smjernice za praksu koje su primjenjive na preuzeti angažman. Profesionalni računovođe koji ne razmatraju i primjenjuju upute sadržane u mjerodavnim Smjernicama za praksu trebaju biti spremni dati objašnjenje kako su postupili u skladu s temeljnim načelima i osnovnim postupcima iz Standarda angažiranja koji su razrađeni u Smjernicama za praksu.

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

16. Ostali dokumenti, primjerice, Dokumenti za rasprave, objavljuju 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. Njima se ne ustanovljuju bilo kakva temeljna načela ili osnovni postupci koje bi trebalo slijediti u reviziji, uvidu, povezanim uslugama ili angažmanima s izražavanjem uvjerenja.

Jezik

17. Jedini mjerodavan tekst prijedloga nacrtu, Međunarodnog standarda, Smjernice za praksu ili drugog dokumenta jest onaj koji IAASB objavi na engleskom jeziku.

Pojmovnik sa stanjem – prosinac 2007¹

Analitički postupci (*Analytical procedures*) – Ocjenjivanje financijskih informacija proučavanjem vjerojatnih odnosa između financijskih i nefinancijskih podataka. Analitički postupci također uključuju ispitivanje uočenih fluktuacija i odnosa koji nisu u skladu s ostalim relevantnim informacijama ili koji značajno odstupaju od predviđenih iznosa.

Angažirani partner (*Engagement partner*) – 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 tim (*Engagement team*) – sve osoblje koje sudjeluje u obavljanju preuzete obveze, uključujući eksperte s kojima je tvrtka zaključila ugovor u vezi s tom preuzetom obvezom.

Angažman s izražavanjem uvjerenja (*Assurance engagement*) – angažman oblikovan radi stvaranja većeg povjerenja kod korisnika kojima je namijenjen, a koji nisu odgovorna stranka, u kojem osoba koja ga obavlja izražava zaključak o ishodu ocjenjivanja ili mjerenja predmeta ispitivanja prema kriteriju. Ishod ocjenjivanja ili mjerenja predmeta ispitivanja je informacija koja nastaje primjenom kriterija (vidjeti također – Informacije o predmetu ispitivanja). Prema Međunarodnom okviru za angažmane s izražavanjem uvjerenja postoje dvije vrste takvih angažmana koje su dopuštene osobama koje ih obavljaju, a one su: angažmani s izražavanjem razumnog uvjerenja i angažmani s izražavanjem ograničenog uvjerenja.

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

Angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja (*Reasonable assurance engagement*) – (vidjeti Angažman s izražavanjem 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 angažmana² kao osnove za pozitivan oblik izražavanja zaključka osobe koja obavlja taj angažman.

Angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja (*Limited assurance engagement*) – cilj takvog angažmana je smanjiti rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja na razinu 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 osobe koja obavlja taj angažman.

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 se odnose na postupke primijenjene pri iniciranju, evidentiranju, obrađivanju i izvještavanju transakcija ili drugih financijskih podataka.

Asistenti – pomoćnici (*Assistants*) – Djelatnici, koji nisu revizori, a uključeni su u pojedinu reviziju.

Baza podataka (*Database*) – Skup podataka koje dijele i koriste brojni različiti korisnici za različite svrhe.

Datum financijskih izvještaja (*Date of the financial statements*) – Datum kraja posljednjeg razdoblja obuhvaćenog financijskim izvještajima koji je uobičajeno datum posljednje bilance u financijskim izvještajima podvrgnutim reviziji.

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, koji je, u mnogim jurisdikcijama, datum kada su predani regulativnom tijelu.

Datum odobranja financijskih izvještaja (*Date of approval of the financial statements*) – datum na koji oni koji imaju ovlast potvrđuju da su sastavili cjelovit skup financijskih izvještaja poslovnog subjekta, uključujući pripadajuće bilješke uz financijske izvještaje i da su preuzeli odgovornost za njih. U nekim jurisdikcijama, zakon ili regulativa određuje osobe ili tijela (primjerice, upravu) koja su odgovorna za stvaranje zaključka da su sastavljeni cjeloviti financijski izvještaji i uređuje potreban postupak odobranja. U nekim jurisdikcijama, postupak odobranja nije propisan zakonom ili regulativom pa poslovni subjekt slijedi svoje postupke sastavljanja i finaliziranja financijskih izvještaja prema svojoj strukturi rukovođenja i upravljanja. U nekim jurisdikcijama potrebno je da dioničari konačno odobre financijske izvještaje prije nego što se oni javno objave. U tim jurisdikcijama nije nužno da revizor čeka dok dioničari konačno odobre financijske izvještaje kako bi zaključio da su dobiveni dostatni i primjereni revizijski dokazi. Datum odobranja financijskih izvještaja za svrhu MRevS-ova je raniji datum na koji su oni s ovlastima utvrdili da je sastavljen cjelovit skup financijskih izvještaja.

¹ U slučaju angažmana u javnom sektoru, izraze iz ovog pojmovnika treba čitati u značenju koje imaju njihovi ekvivalenti iz javnog sektora. 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 kojeg je objavio Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (the International Accounting Standards Board).

² 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.

Datum revizorova izvješća (*Date of the auditor's report*) – datum koji je odabrao revizor za datiranje izvješća o financijskim izvještajima. Revizorovo izvješće ne datira se datumom ranijim od datuma na koji je revizor pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze na kojima temelji mišljenje o financijskim izvještajima³. Dostatni i primjereni revizijski dokazi uključuju dokaz da je sastavljen cjelovit skup financijskih izvještaja poslovnog subjekta i da su oni koji imaju ovlasti potvrdili da su preuzeli odgovornost za njih.

Djelokrug revizije (*Scope of an audit*) – odnosi se na revizijske postupke, koji se prema revizorovoj prosudbi i temeljeno na MRevS-ima, smatraju potrebnim u danim okolnostima za ostvarenje cilja revizije.

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

Djelokrug s ograničenjem (*Scope limitation*) – (vidjeti Ograničenje djelokruga).

Događaji nakon datuma bilance (*Post balance sheet events*) – (vidjeti Naknadni događaji).

Dokazni postupci (*Substantive procedures*) – su revizijski postupci obavljeni radi otkrivanja značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje, a mogu uključivati:

- a) testove detalja klasa transakcija, stanja račun i objava; i
- b) analitičke postupke.

Dokumentacija o preuzetoj obvezi (*Engagement documentation*) – evidencija o obavljenom poslu, prikupljenim rezultatima i zaključcima do kojih su došli javni računovođe (ponekad se koristi naziv radna dokumentacija ili radni papiri). Dokumenti određenog angažmana se objedinjuju u dosje tog angažmana.

Dopunske informacije (*Supplementary informations*) – informacije prezentirane zajedno s financijskim izvještajima, koje nisu potrebne prema okviru financijskog izvještavanja korištenim pri sastavljanju financijskih izvještaja, obično prikazane u dopunskim tablicama ili dodatnim bilješkama.

Dostatnost (*Sufficiency*) – mjera za količinu revizijskih dokaza. Na količinu potrebnih revizijskih dokaza utječe rizik pogrešnog prikazivanja, kao i kvaliteta revizijskih dokaza.

Državna poduzeća (*Government business enterprises*) – su poduzeća koja posluju unutar javnog sektora najčešće s ciljem ispunjenja političkih ili socijalnih ciljeva. Uobičajeno se zahtijeva da posluju komercijalno, tj. da stvore profit ili u značajnoj mjeri nadoknade troškove poslovanja terećenjem korisnika.

Drugi revizor (*Other auditor*) – (vidjeti – Revizor)

Ekspert (*Expert*) – Osoba ili tvrtka s posebnim znanjem, vještinom i iskustvom u određenom području izvan računovodstva ili revizije.

Enkriptika (Kriptografija) (*Encryption – (Cryptography)*) – postupak transformiranja programa i informacija u oblik koji nije razumljiv bez pristupa do određenog algoritma za dekodiranje (kriptografskog ključa). Primjerice, povjerljivi osobni podaci u sustavu plaća mogu se na taj način zaštititi od neovlaštenog objavljivanja ili mijenjanja. Enkriptika može osigurati djelotvornu kontrolu za zaštitu od neovlaštenog pristupa ili mijenjanja povjerljivih ili osjetljivih programa i informacija. Međutim, uspješnost zaštite ovisi o kontrolama nad pristupom do kriptografskih ključeva.

³ U rijetkim slučajevima, zakon ili regulativa također određuje točku u procesu izvještavanja o financijskim izvještajima u kojoj se očekuje da će revizija biti dovršena.

Fer vrijednost (*Fair Value*) – iznos za koji imovina može biti razmijenjena ili obveza podmirena između obaviještenih i voljnih stranaka u transakciji pred pogodbom.

Financijski izvještaji (*Financial statements*) – strukturirano predstavljanje financijskih informacija, koje uobičajeno uključuje bilješke uz financijske izvještaje, izvedene iz računovodstvenih evidencija i namijenjenih za priopćavanje o ekonomskim resursima ili obvezama poslovnog subjekta u određenoj vremenskoj točki ili njihovih promjena tijekom razdoblja, u skladu s okvirom financijskog izvještavanja. Naziv se može odnositi na cjeloviti skup financijskih izvještaja, ali se može odnositi i na pojedini izvještaj, primjerice, bilancu, račun dobiti i gubitka i povezane bilješke s objašnjenjima.

Financijski izvještaji ili informacije za međurazdoblja (*Interim financial information or statements*) – financijske informacije (mogu biti nepotpunije nego u cjelovitom skupu financijskih izvještaja) 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 financijskog izvještavanja koji je oblikovan da ispuni zajedničke informacijske potrebe širokog kruga korisnika.

Glavni revizor (*Principal auditor*) – (vidjeti – Revizor)

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

Greška anomalije (*Anomalous error*) – (vidjeti – Revizijsko uzorkovanje)

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

Informacije po segmentima ili dijelovima (*Segment information*) – informacije u financijskim izvještajima koje se odnose na prepoznatljive komponente ili djelatnosti i zemljopisna područja poslovnog subjekta.

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 glavnice.

Inherentni rizik (*Inherent risk*) – (vidjeti – Revizijski rizik).

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. Interna kontrola se sastoji od sljedećih komponenti:

- (a) okruženja kontrola;
- (b) postupka procjene rizika poslovnog subjekta;
- (c) informacijskog sustava, uključujući povezane poslovne procese relevantne za financijsko izvještavanje, i komuniciranja;
- (d) kontrolnih aktivnosti; i
- (e) monitoringa kontrola.

Iskusni revizor (*Experienced auditor*) – osoba (unutar ili izvan tvrtke) koja posjeduje razumno razumijevanje (a) revizijskog postupka, (b) MReV-s-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.

Izjave menadžmenta (*Management representations*) – izjave koje revizoru daje menadžment tijekom revizije, dobrovoljno ili na revizorov upit.

Izvješće o provođenju zaštite okoliša (*Environmental performance report*) – je izvješće odvojeno od financijskih izvještaja u kojem poslovni subjekt pruža trećim stranama kvantitativne informacije o svojim čvrsto 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 računovođa (*Practitioner*) – profesionalni računovođa u javnom sektoru.

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*) – (vidjeti – Revizijsko uzorkovanje)

Komponenta (*Component*) – Odjel, poslovna jedinica, ovisno društvo, zajednički pothvat, pridružena kompanija ili neki drugi poslovni subjekt čije su financijske informacije uključene u financijske izvještaje koje revidira glavni revizor.

Komponenta cjelovitog skupa financijskih izvještaja (*Component of a complete set of financial statements*) – primjenjivi okvir financijskog izvještavanja primijenjen pri sastavljanju financijskih izvještaja određuje što obuhvaća cjelovit skup financijskih izvještaja. Komponente cjelovitog skupa financijskih izvještaja uključuju: pojedinačni financijski izvještaj, određene račune, dijelove računa ili stavke u financijskom izvještaju.

Konfirmacija (*Confirmation*) – posebna vrsta upita koja je postupak dobivanja prikaza informacija ili izjava o postojećim stanjima izravno od trećih osoba.

Kontrole kvalitete (*Quality controls*) – politike i postupci koje je usvojila tvrtka a oblikovani su radi osiguranja razumnog uvjerenja da tvrtka i njezino osoblje postupa u skladu s standardima profesije i pravnim zahtjevima, te da su izvješća koja izdaje tvrtka i angažirani partner prikladna u danim okolnostima.

Kontrole pristupa (*Access controls*) – Postupci oblikovani radi ograničavanja pristupa on-line terminalima, programima i datotekama. Kontrole pristupa sastoje se od raspoznavanja korisnika (»user authentication«) 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 se sastoji od pravila pristupa kako bi se odredili računalni resursi kojima može pristupiti svaki korisnik. Takvi postupci su naročito oblikovani za sprječavanje ili otkrivanje:

- (a) neovlaštenog pristupa on-line terminalima, programima i datotekama;
- (b) unosa neodobrenih transakcija;
- (c) neovlašteno mijenjanje datoteka;

- (d) uporabu računalnih programa od strane neovlaštenih osoba; i
- (e) uporabu računalnog programa koja nije bila odobrena.

Kontrole programiranja (*Programming Controls*) – postupci oblikovani za sprječavanje ili otkrivanje neodgovarajućih promjena računalnih programa kojima se pristupa pomoću on-line terminalskih uređaja. Pristup se može ograničiti kontrolama kao što su korištenje biblioteka posebnih operativnih i programskih rješenja i primjenom posebnog softvera za zaštitu biblioteka programa. Važno je da se on-line promjene programa odgovarajuće dokumentiraju, kontroliraju i prate.

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

Kontrolni rizik (*Control Risk*) – (vidjeti – Revizijski rizik).

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

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 – 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.

Mali subjekt (*Small entity*) – je svaki subjekt kod kojeg:

- (a) postoji koncentracija upravljanja i rukovođenja u malom broju osoba (često u pojedincu); i
- (b) može se pronaći jedno ili više od sljedećeg:
 - (i) svega nekoliko izvora prihoda;
 - (ii) nesofisticirano knjigovodstvo; i
 - (iii) ograničene interne kontrole popraćene mogućnošću da ih menadžment zaobiđe.

Mali subjekti uobičajeno imaju karakteristiku navedenu pod (a) i jednu ili više od karakteristika navedenih pod (b).

Menadžment (*Management*) – obuhvaća upravu i svi koji obnašaju više rukovodeće dužnosti. Menadžment uključuje i one koji su zaduženi za upravljanje, samo u onim slučajevima kada oni obnašaju rukovodeće dužnosti.

Mišljenje (*Opinion*) – Revizorovo izvješće sadrži u pisanom obliku jasno izraženo mišljenje o financijskim izvještajima. Pozitivno mišljenje izražava se kad revizor zaključi da financijski izvještaji daju

istinit i fer prikaz ili fer prikazuju, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja (vidjeti također Modificirano revizorovo izvješće).

Mišljenje s rezervom (*Qualified opinion*) – (vidjeti Modificirano revizorovo izvješće)

Modificirano revizorovo izvješće (*Modified auditor's report*) – revizorovo izvješće smatra se modificiranim ako je dodan odjeljak za isticanje određenog pitanja ili ako je mišljenje različito od pozitivnog:

Čimbenici koji ne utječu na revizorovo mišljenje:

Odjeljak za isticanje određenog pitanja (*Emphasis of matter paragraph(s)*) – revizorovo izvješće može se modificirati dodavanjem odjeljka kako bi se skrenula pozornost na pitanje koje ima učinka na financijske izvještaje i sadržano je u bilješkama uz financijske izvještaje u kojima se detaljnije razmatra to pitanje. Dodavanje takvog odjeljka ne utječe na revizorovo mišljenje. Revizor može, također, modificirati revizorovo izvješće dodajući odjeljak za isticanje određenog pitanja kako bi izvjestio o drugim pitanjima koja nemaju učinak na financijske izvještaje.

Čimbenici koji utječu na revizorovo mišljenje:

Mišljenje s rezervom (*Qualified opinion*) – izražava se kada revizor zaključuje da ne može izraziti pozitivno mišljenje, ali neslaganja s menadžmentom ili ograničenja djelokruga rada nisu tako značajna i prožimajuća da bi se zahtijevalo negativno mišljenje ili suzdržavanje od mišljenja.

Suzdržanost od mišljenja (*Disclaimer of opinion*) – izražava se kada su moguće posljedice ograničenja djelokruga rada toliko značajne i prožimajuće da revizor nije u mogućnosti prikupiti dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza i sukladno tome ne može izraziti mišljenje o financijskim izvještajima.

Negativno mišljenje (*Adverse opinion*) – izražava se kada su učinci neslaganja s menadžmentom toliko značajni i prožimajućiji za financijske izvještaje da revizor zaključuje kako davanje mišljenja s rezervom ne bi bilo odgovarajuće da bi se ukazalo kako financijski izvještaji dovode u zabludu ili na njihovu nepotpunost.

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 LAN (*Local area network – (LAN)*) – komunikacijska mreža koja služi korisnicima u ograničenom zemljopisnom području. Formirane su kako bi se olakšala razmjena i zajednička uporaba resursa između organizacija, uključujući datoteke, softver, medije za pohranjivanje podataka, printere i telekomunikacijsku opremu. Takve mreže dopuštaju decentralizirano obrađivanje podataka. Osnovni dijelovi takve mreže su prijenosni mediji i softver, korisnički terminali i periferne jedinice sa zajedničkim pristupom.

Mreža WAN (*Wide area network (WAN)*) – komunikacijska mreža koja prenosi informacije širim područjem poput, između sjedišta, gradova i država. WAN dopušta on-line pristup aplikacijama preko

dislociranih terminala. Nekoliko LAN mreža može biti umreženo u WAN mrežu.

Nacionalna praksa (revidiranja) (*National practices (auditing)*) – skup uputa za revidiranje nadležnog tijela na državnoj razini koje nemaju snagu standarda, a uobičajeno se primjenjuju pri obavljanju revizije, uvida, ostalih angažmana s izražavanjem uvjerenja i srodnih usluga.

Nacionalni standardi (revidiranja) (*National standards (auditing)*) – skup revizijskih standarda potvrđenih zakonskim propisima ili od strane stručnog tijela na državnoj razini, a primjenjuju se pri obavljanju revizije, uvida, ostalih angažmana s izražavanjem uvjerenja i srodnih usluga.

Nadolazeći revizor (*Incoming auditor*) – (vidjeti – Revizor)

Naknadni događaji (*Subsequent events*) – Međunarodni računovodstveni standard 10, Događaji nakon datuma bilance, uređuje kako se u financijskim izvještajima iskazuju, povoljni i nepovoljni, događaji nastali između datuma financijskih izvještaja (koji se u MRS-u naziva – datum bilance) i datuma kada su financijski izvještaji odobreni za izdavanje, te razlikuje dvije vrste događaja:

- oni koji osiguravaju dokaze o uvjetima koji su postojali na datum financijskih izvještaja; i
- oni koji upućuju na uvjete nastale nakon datuma financijskih izvještaja.

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

Negativno mišljenje (*Adverse opinion*) – (vidjeti Modificirano revizorovo izvješće).

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

Neovisnost⁴ (*Independence*) – obuhvaća:

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

Nepridržavanje (*Noncompliance*) – označava namjerna ili nenamjerna djela propusta ili neizvršavanja od strane revidiranog poslovnog subjekta koja su protivna važećim zakonima i propisima.

Nestatističko uzorkovanje (*Non-statistical sampling*) – (vidjeti Revizijsko uzorkovanje)

»Obrambeni zid« (*Firewall*) – Kombinacija hardvera i softvera koji štiti WAN, LAN ili osobno računalo od neovlaštenog pristupa preko Interneta ili djelovanja neodobrenog ili štetnog softvera, datoteka ili drugog sredstva u elektroničkom obliku.

Ocijeniti (*Evaluate*) – identificirati i analizirati relevantna pitanja, uključujući obavljanje drugih postupaka kada su nužni, da bi se doš-

⁴ Kako je definirano u IFAC-om Kodeksu etike profesionalnih računovođa (the IFAC Code of Ethics for Professional Accountants).

lo do određenog zaključka u vezi s pitanjem. Ocjenjivanje, po dogovoru, se koristi samo u vezi s dometom pitanja, uzimanjem u obzir dokaza, rezultata postupaka i učinkovitost reakcija menadžmenta na rizike (vidjeti također Procjena).

Očekivana pogreška (*Expected error*) – (vidjeti – Revizijsko uzorkovanje)

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

- (a) u angažmanima s izravnim izvješćivanjem, odgovorna za predmet ispitivanja; ili
- (b) u angažmanima zasnovanim na tvrdnji, je odgovorna za informaciju o predmetu ispitivanja (tvrdnju) i može biti odgovorna za predmet ispitivanja.

Odgovorna stranka može ali ne mora biti stranka koju angažira javni računovođa (stranka koja angažira).

Odjeljak za isticanje određenog pitanja (*Emphasis of matter paragraph(s)*) – (vidjeti – Modificirano revizorovo izvješće)

Ograničenje djelokruga (*Limitation on scope*) – Ograničenje djelokruga revizorova rada može ponekad nametnuti poslovni subjekt (primjerice, kada se u ugovoru navodi da revizor neće provoditi određene revizijske postupke za koje revizor smatra da su nužni). Ograničenje djelokruga revizorova rada može nastati i zbog određenih okolnosti (primjerice, kada je revizor imenovan u vrijeme kada više ne može prisustvovati inventuri). Ograničenje se može, također, javiti kad su, prema revizorovu mišljenju, računovodstvene evidencije neprimjerene ili kad revizor nije u mogućnosti provesti postupke revizije koje smatra poželjnima.

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.

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

Okruženje s računalnim informacijskim sustavom (*Computer information systems (CIS) environment*) – postoji kada neki poslovni subjekt pri obradi financijskih informacija koje su važne za reviziju koristi računalo bilo koje vrste ili veličine, bez obzira da li računalom upravlja poslovni subjekt ili neka treća strana.

Oni koji su zaduženi za upravljanje (*Those charged with governance*) – (vidjeti Upravljanje)

Opća strategija revizije (*Overall audit strategy*) – određuje djelokrug, vremenski raspored i usmjerenje revizije i 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 aplikacijskog sustava.

Osoblje (*Personnel*) – Partneri i zaposlenici.

Osobna računala ili PC (*PC or personal computers*) – (često poznati i pod nazivom mikroručunala) – ekonomična i štoviše moćna samostalna opće namjenska računala koja se uobičajeno sastoje od monitora (jedinice za vizualni prikaz), kućišta koje sadrži elektroniku i tipkovnicu (i miša). Te se komponente mogu oblikovati u prenosiva

računala (laptopove). Datoteke i programi mogu se pohraniti interno na čvrstom disku ili na prenosivom nositelju podataka kao što su CD-i ili diskete. PC-i mogu se povezati na on-line mreže, printere ili druge uređaje kao što su skeneri i modemi.

Ostale informacije (*Other information*) – financijske i nefinancijske informacije (osim financijskih izvještaja ili revizorova izvješća o njima) uključene, sukladno zakonu ili običaju, u godišnje izvješće.

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

Pismo o preuzimanju obveze revizije (*Engagement letter*) – dokumentira i potvrđuje revizorovo prihvaćanje imenovanja, cilj i djelokrug revizije, razmjernost revizorove odgovornosti klijentu, kao i oblike svih izvješća.

Pitanja zaštite okoliša (*Environmental matters*) definiraju se kao: inicijative za sprječavanje, ublažavanje ili popravljavanje šteta u okolišu ili poslovi u svezi s konzerviranjem obnovljivih i neobnovljivih resursa (takve inicijative mogu proizlaziti iz zakona o zaštiti okoliša, ugovora ili mogu biti dobrovoljno pokrenute);

posljedice kršenja zakona i propisa o zaštiti okoliša;

posljedice zagađenja okoliša učinjenih drugima ili prirodnim resursima; i

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

Planiranje (*Planning*) – obuhvaća određivanje opće strategije revizije u preuzetom angažmanu i izradu plana revizije, kako bi se smanjio revizijski rizik na prihvatljivo nisku razinu.

Početna salda (*Opening balances*) – su stanja računa na početku razdoblja. Temelje se na zaključnim saldima prethodnog razdoblja i odražavaju učinke transakcija prethodnog razdoblja i računovodstvenih politika primijenjenih u prethodnom razdoblju.

Početni revizijski angažman (*Initial audit engagement*) – revizijski angažman u kojem se financijski izvještaji revidiraju po prvi put ili je financijske izvještaje za prethodno razdoblje revidirao drugi revizor.

Pogrešan prikaz (*Misstatement*) – pogrešno prikazivanje financijskih izvještaja koja može nastati uslijed pogrešaka ili prijevara.

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

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

Ponovno izvođenje (*Reperformance*) – revizorovo neovisno izvođenje, ručno ili primjenom revizijskih tehnika primjenom računala (CAAT), postupaka ili kontrola koje su prvobitno obavljene kao dio internih kontrola poslovnog subjekta.

Populacija (*Population*) – (vidjeti – Revizijsko uzorkovanje)

Poslovni subjekt u kotaciji⁵ (*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.

Postojeći revizor (*Existing auditor*) – (vidjeti – Revizor)

Postupak procjene rizika poslovnog subjekta (*Entity's risk assessment process*) – komponenta internih kontrola koja je postupak poslovnog subjekta radi identificiranja poslovnih rizika relevantnih

⁵ Kako je definirano u IFAC-om Kodeksu etike profesionalnih računovođa (the IFAC Code of Ethics for Professional Accountants).

za ciljeve financijskog izvještavanja i odlučivanje o aktivnostima s kojima će se suočiti s tim rizicima te njihovim rezultatima.

Postupci procjene rizika (*Risk assesment procedures*) – revizijski postupci obavljani radi stjecanja razumijevanja poslovnog subjekta i njegovog okruženja, uključujući njegovih kontrola, kako bi se procijenili rizici značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja i razini tvrdnji.

Postupci uvida (*Review procedures*) – postupci koji se smatraju nužnim da bi se ispunio cilj angažmana s preuzimanjem obveze uvida. Uglavnom su to propitkivanja osoblja poslovnog subjekta i analitički postupci primijenjeni na financijske podatke.

Povezana stranka (*Related party*) – stranka je povezana s nekim poslovnim subjektom ako:

- (a) stranka izravno ili neizravno preko jednog ili više posrednika:
- (i) kontrolira poslovni subjekt, ili je kontrolirana ili je pod zajedničkom kontrolom poslovnog subjekta (to uključuje matice, ovisna društava);
- (ii) ima ulog u poslovnom subjektu koji omogućava znatan utjecaj na poslovni subjekt; ili
- (iii) ima zajedničku kontrolu nad poslovnim subjektom;
- (b) stranka je pridruženo društvo (kako je definirano u MRS-u 28 Ulaganja u pridružena društva) poslovnog subjekta;
- (c) stranka je zajednički pothvat (kako je definirano u MRS-u 31 Udjeli u zajedničkom pothvatu) poslovnog subjekta;
- (d) stranka je član ključnog osoblja menadžmenta poslovnog subjekta ili njegove matice;
- (e) stranka je uži član obitelji neke od osoba navedenih u (a) ili (d);
- (f) stranka je poslovni subjekt kontroliran, ili pod zajedničkom kontrolom ili znatnim utjecajem neke od osoba navedenih u (d) ili (e) ili u kojem te osobe, izravno ili neizravno, imaju značajna glasačka prava; ili
- (g) stranka je fond definiranih mirovinskih primanja zaposlenika poslovnog subjekta ili nekog poslovnog subjekta koji je njegova povezana stranka.

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

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

Positivno mišljenje (*Unqualified opinion*) – (vidjeti – Mišljenje)

Predloženi revizor (*Proposed auditor*) – (vidjeti Revizor)

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 osiguralo objektivno ocjenjivanje, prije nego što je izvješće izdano, značajnih prosudbi angažiranog tima i zaključaka do kojih su došli pri formuliranju izvješća.

Pregledavatelj kontrole kvalitete angažmana (*Engagement quality control reviewer*) – partner, druga osoba u tvrtki, prikladno kvalificirana osoba izvan tvrtke ili tim sastavljen od takvih pojedinaca, s dovoljnim i odgovarajućim iskustvom i ovlastima da objektivno ocjenjuju, prije nego što je izvješće izdano, značajne prosudbe angažiranog tima i zaključke do kojih su došli pri formuliranju izvješća.

Prethodni revizor (*Predecessor auditor*) – (vidjeti – Revizor)

Pretpostavka vremenske neograničenosti poslovanja (*Going concern assumption*) – Sukladno toj pretpostavci se uobičajeno smatra da će poslovni subjekt poslovati u doglednoj budućnosti bez namjere ili potrebe za likvidacijom, prekidanjem poslovanja ili traženjem zaštite od vjerovnika sukladno zakonima ili propisima. Sukladno tom, imovina i obveze se iskazuju uz pretpostavku da će poslovni subjekt realizirati svoju imovinu i podmiriti svoje obveze u normalnom tijeku poslovanja.

Preuzimanje obveze obavljanje dogovorenih postupaka (*Agreed-upon procedures engagement*) – U obavljanju dogovorenih postupaka revizor je angažiran kako bi obavio one postupke revizijske prirode o kojima su se dogovorili revizor, klijent i neka 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 ih ostali, koji nisu upoznati s razlozima odabira postupaka, mogu krivo tumačiti rezultate.

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

Preuzimanje obveze obavljanja uvida (*Review engagement*) – Cilj obavljanja uvida je omogućiti revizoru da navede je li, na temelju postupaka koji ne pružaju sve dokaze koji bi bili potrebni u slučaju obavljanja revizije, uočio postojanje nečega zbog čega smatra da financijski izvještaji nisu pripremljeni, u svim značajnijim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

Prihvatljiva pogreška (*Tolerable error*) – (vidjeti – Revizijsko uzorkovanje)

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. Dva oblika namjernog pogrešnog prikazivanja su relevantna revizorima, a ona su: pogrešna prikazivanja uslijed prijevornog financijskog izvještavanja i pogrešna prikazivanja uslijed protupravnog prisvajanja imovine (vidjeti Prijevorno financijsko izvještavanje i Protupravno prisvajanje imovine).

Prijevara od strane menadžmenta (*Management fraud*) – prijevara koja uključuje jednog ili više članova menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje.

Prijevara od strane zaposlenika (*Employee fraud*) – prijevara koja uključuje samo zaposlenike poslovnog subjekta koji je podvrgnut revidiranju.

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.

Prikladan kriterij (*Suitable criteria*) – (vidjeti – Kriteriji)

Prikladno kvalificirane eksterne osobe (za potrebe Međunarodnog standarda kontrole kvalitete 1) (*Suitable qualified eksternal persons (for the purpose of ISQC 1)*) – osobe 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 organizacije koja pruža relevantne usluge kontrole kvalitete.

Prikladnost (*Appropriateness*) – Mjera kvalitete dokaza tj. njegove važnosti i pouzdanosti u pružanju potkrjepljivanja, ili otkrivanja pogrešnih prikazivanja, za klase transakcija, stanja računa i objave te povezane tvrdnje.

Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja (*Applicable financial reporting framework*) – Okvir financijskog izvještavanja kojeg je primijenio menadžment pri sastavljanju financijskih izvještaja, a za koji je revizor utvrdio da je prihvatljiv u kontekstu poslovnog subjekta i ciljeva financijskih izvještaja, ili da ga nalaže zakon ili regulativa.

Prisutnost (*Attendance*) – Revizorova nazočnost tijekom cijelog ili dijela postupaka koje provode drugi; primjerice, prisutnost inventuri omogućit će revizoru provjeru fizičkog stanja zalihe, provjeru postupanja sukladno odlukama menadžmenta o popisivanju količina i evidentiranju takvih popisa, te provjeru prebrojane količine.

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

Profesionalni računovođa⁶ (*Professional accountant*) – osoba koja je član članice Međunarodne federacije računovođa.

Profesionalni računovođa u javnoj praksi⁷ (*Professional accountant in public practice*) – profesionalni računovođa, neovisno od funkcionalne klasifikacije (primjerice, revizija, porez ili konzalting) u tvrtki koja pruža profesionalne usluge. Ovaj izraz se također koristi za nazivanje tvrtke profesionalnih računovođa u javnoj praksi.

Profesionalni skepticizam (*Professional skepticism*) – duševno stanje koje uključuje preispitivanje mišljenja i kritičko procjenjivanje dokaza.

Profesionalni standardi (*Professional standards*) – standardi IAA-SB-a, kako je definirano u IAASB-om Predgovoru međunarodnih standarda kontrole kvalitete, revidiranja, izražavanja uvjerenja i povezanih usluga (*Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Assurance and Related Services*) i relevantni zahtjevi etike, koji uobičajeno obuhvaćaju Dio A i B IFAC-og Kodeksa etike profesionalnih računovođa (*the IFAC Code of Ethics for Professional Accountants*) i relevantne zahtjeve nacionalne 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*) – je planska financijska informacija pripremljena na temelju:

- 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 vrste poslovanja; ili
- kombinacije najboljih i hipotetskih pretpostavki.

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

Prospektivne financijske informacije (*Prospective financial information*) – su 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 i Projekcije).

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

Provjera (kao revizijski postupak) (*Inspection (as an audit procedure)*) – ispitivanje evidencija ili dokumenata, internih ili eksternih, ili materijalne imovine.

Provjera (u vezi s okončanim angažmanom) (*Inspection (in relation to completed engagement)*) – postupci oblikovani za osiguranje dokaza da je angažirani tim postupao u skladu s tvrtkinim politikama i postupcima kontrole kvalitete.

Računovodstvena procjena (*Accounting estimate*) – Približno određivanje (aproksimacija) vrijednosti stavke u nedostatku mogućnosti preciznog mjerenja.

Računovodstvene evidencije (*Accounting records*) – općenito uključuju podatke o početnim unosima i potkrjepljujućim podacima, kao što su čekovi i podaci 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.

Radni spisi (*Working papers*) – su materijali koje je sastavio revizor ili su sastavljeni za njega ili koje je pribavio i zadržao revizor, a u vezi su s obavljanjem revizije. Mogu biti u papirnom, filmskom, elektroničkom zapisu ili na nekom drugom mediju.

Razine pouzdanosti (*Confidence levels*) – (vidjeti Revizijsko uzorkovanje).

Razmjena elektroničkih podataka (*Electronic Data Interchange (EDI)*) – elektronički prijenos dokumenata između organizaciju u stroju čitljivom obliku.

Razumijevanje poslovnog subjekta i njegovog okruženja (*Understanding of the entity and its environment*) – revizorovo razumijevanje poslovnog subjekta i njegovog okruženja obuhvaća sljedeće aspekte:

- djelatnost, regulativu i ostale vanjske čimbenike, uključujući primjenjivi okvir financijskog izvještavanja.
- vrstu poslovnog subjekta, uključujući računovodstvene politike koje je poslovni subjekt odabrao i primijenio.
- ciljeve i strategije i povezane poslovne rizike koji mogu rezultirati značajnim pogrešnim prikazivanjem financijskih izvještaja.
- mjerenje i pregled financijske uspješnosti poslovnog subjekta.
- Interne kontrole.

Razumno uvjerenje (u kontekstu kontrole kvalitete) (*Reasonable assurance (in the context of quality control)*) – visoka, ali ne i apsolutna, razina uvjerenja.

Razumno uvjerenje (u kontekstu revizijskog angažmana) (*Reasonable assurance (in the context of an audit engagement)*) – visoka, ali ne i apsolutna, razina uvjerenja, što se potvrdno izražava u revizorovu izvješću kao razumno uvjerenje da informacije koje su bile podvrgnute revidiranju ne sadrže značajna pogrešna prikazivanja.

Revizija financijskih izvještaja (*Audit of financial statements*) – cilj revizije financijskih izvještaja je omogućiti revizoru da izrazi mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, sukladno primjenjivom okviru financijskog izvještava-

⁶ Kako je definirano u IFAC-om Kodeksu etike profesionalnih računovođa (the IFAC Code of Ethics for Professional Accountants).

⁷ Kako je definirano u IFAC-om Kodeksu etike profesionalnih računovođa (the IFAC Code of Ethics for Professional Accountants).

vanya. Revizija financijskih izvještaja je angažman s izražavanjem uvjerenja (vidjeti Angažman s izražavanjem uvjerenja).

Revizijska dokumentacija (*Audit documentation*) – podaci o obavljenim revizijskim postupcima⁸, pribavljenim relevantnim revizijskim dokazima i zaključcima koje je revizor stvorio (ponekad se također rabe pojam – radni spisi ili radni papiri).

Revizijska pitanja o interesa za upravljanje (*Audit matters of governance interest*) – ona pitanja koja nastaju temeljem revizije financijskih izvještaja i, prema mišljenju revizora, su važna i relevantna onima koji su zaduženi za upravljanje pri nadziranju financijskog izvještavanja i procesa objavljivanja. Revizijska pitanja o interesa za upravljanje uključuju samo ona pitanja koje je revizor spoznao kao posljedice obavljanja revizije.

Revizijska tvrtka (*Audit firm*) – vidjeti Tvrtka (Firm)

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

Revizijski dokaz (*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.

Revizijski rizik (*Audit risk*) – Revizijski rizik je rizik da revizor izrazi neodgovarajuće mišljenje kada su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani. Revizijski rizik je funkcija »rizika značajnog pogrešnog prikazivanja« (tj. rizik da su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani prije revizije) i rizika da revizor neće otkriti takva pogrešna prikazivanja (»rizika neotkrivanja«). Rizik značajnog pogrešnog prikazivanja ima dvije komponente: inherentni rizik i kontrolni rizik (kako je niže opisano za razinu tvrdnje). Rizik neotkrivanja je rizik da revizorovi postupci neće otkriti pogrešno prikazivanje koje postoji u nekoj tvrdnji koje može biti značajno, pojedinačno ili zajedno s ostalim pogrešnim prikazivanjima.

Inherentni rizik (*Inherent risk*) – Inherentni rizik je sklonost neke tvrdnje pogrešnom prikazivanju koje može biti značajno pojedinačno ili zajedno s ostalim pogrešnim prikazivanjima, pod pretpostavkom da ne postoje odgovarajuće interne kontrole.

Kontrolni rizik (*Control risk*) – Kontrolni rizik je rizik da djelovanjem internih kontrola poslovnog subjekta neće biti spriječeno ili pravodobno otkriveno i ispravljeno pogrešno prikazivanje koje može nastati za neku tvrdnju i koje može biti značajno, pojedinačno ili zajedno s ostalim pogrešnim prikazivanjima.

Revizijsko mišljenje (*Audit opinion*) – (vidjeti Mišljenje).

Revizijsko uzorkovanje (*Audit sampling*) – Primjena revizijskih postupaka na manje od 100% stavki unutar salda nekog konta (računa) ili klase transakcija tako da sve jedinice uzoraka ima jednaku mogućnost da bude odabrane. To omogućuje revizoru dobivanje i ocjenjivanje revizijskih dokaza o nekom obilježju odabranih stavki kako bi se stvorio ili pomoglo u stvaranju zaključka o populaciji iz koje su odabrani uzorci. Revizijsko uzorkovanje može se obaviti po statističkom ili nestatističkom pristupu.

Greška anomalije (*Anomalous error*) – Greška anomalije znači pogrešku prouzrokovanu izoliranim događajem koji se dogodio

pod specifičnim okolnostima i stoga nije reprezentant pogreške u populaciji.

Jedinice uzorka (*Sampling units*) – predstavlja pojedinačne stavke koje čine populaciju, primjerice čekovi, odobrenja na izvodima, izlazni računi ili stanja potraživanja od kupaca ili novčane stavke.

Nestatističko uzorkovanje (*Non-statistical sampling*) – svaki pristup uzorkovanju koji nema karakteristike statističkog uzorkovanja.

Očekivana pogreška (*Expected error*) – Pogreška za koju revizor očekuje da će postojati unutar populacije.

Populacija (*Population*) – Cjelokupni skup podataka iz kojeg se odabire uzorke i o kojima revizor želi stvoriti zaključke. Populacija se može podijeliti u skupine (strate) ili podskupine, s tim da se svaka ispituje zasebno. Pojam populacija koristi se tako da uključuje pojam strate.

Prihvatljiva pogreška (*Tolerable error*) – Najveća pogreška u populaciji koju je revizor voljan prihvatiti.

Razine pouzdanosti (*Confidence levels*) – matematički komplementi rizika uzorkovanja.

Rizik neuvjetovan uzorkovanjem (*Non-sampling risk*) – nastaje uslijed čimbenika koji uzrokuju da revizor stvori pogrešan zaključak zbog nekog razloga koji nije u vezi s veličinom uzorka. Primjerice, većina revizijskih dokaza je takva da više daje indikacije nego što nudi zaključke, revizor može koristiti neodgovarajuće postupke, ili revizor može pogrešno protumačiti dokaze i propustiti prepoznati pogrešku.

Rizik uzorkovanja (*Sampling risk*) – nastaje zbog mogućnosti da revizorovi zaključci temeljeni na uzorku mogu biti drugačiji od zaključka do kojeg bi se došlo provođenjem istih revizijskih postupaka na čitavoj populaciji.

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

- slučajan odabir uzoraka; i
- korištenje teorije vjerojatnosti pri ocjeni rezultata uzorka, uključujući mjerenje rizika uzorka.

Stratificiranje (*Stratification*) – Proces kojim se populacija dijeli u podskupine, od kojih je svaka grupa jedinica uzoraka koje imaju slična obilježja (često novčanu vrijednost).

Ukupna pogreška (*Total error*) – postotak odstupanja ili zbroj pogrešnog iskazivanja.

Revizor (*Auditor*) – angažirani partner. Naziv »revizor« se koristi za označavanje angažiranog partnera ili revizijske tvrtke. Kada se primjenjuje za angažiranog partnera, opisuje obveze ili odgovornosti angažiranog partnera. Takve obveze ili odgovornosti može ispunjavati angažirani partner ili član revizijskog tima. Kada se izričito očekuje da obvezu ili odgovornost snosi angažirani partner, koristi se naziv angažirani partner, a ne naziv revizor. (Naziv revizor može se koristiti kod opisivanja srodnih usluga i angažmana s izražavanjem uvjerenja različitim od revizije. To nipošto ne znači da osoba koja obavlja srodne usluge ili angažman s izražavanjem uvjerenja različitim od revizije nužno mora biti i revizor financijskih izvještaja poslovnog subjekta.)

Drugi revizor (*Other auditor*) – revizor, koji nije glavni revizor, a odgovoran je za izvješćivanje o financijskim informacijama komponenti uključenih u financijske izvještaje koje revizora glavni revizor. Drugi revizori mogu biti podružnice s istom ili različitim nazivima, suradnici ili nepovezani revizori.

⁸ Obavljeni revizijski postupci uključuju planiranje revizije, kako je uređeno u MRvS-u 300 (preoblikovan) – Planiranje revizije financijskih izvještaja.

Glavni revizor (*Principal auditor*) – Revizor s odgovornošću za izvješćivanje o financijskim izvještajima poslovnog subjekta kada oni uključuju financijske informacije jednog ili više komponenti koje je revidirao neki drugi revizor.

Nadolazeći revizor (*Incoming auditor*) – Revizor financijskih izvještaja za tekuće razdoblje, kada je financijske izvještaje prethodnog razdoblja revidirao neki revizor (u tom slučaju je nadolazeći revizor poznat i kao revizor slijednik (*successor auditor*) ili kada se revizija obavlja po prvi put.

Postojeći revizor (*Existing auditor*) – Revizor financijskih izvještaja za tekuće razdoblje.

Predloženi revizor (*Proposed auditor*) – Revizor od kojega se traži da zamijeni postojećeg revizora.

Prethodni revizor (*Predecessor auditor*) – Revizor koji je prethodno bio revizor poslovnog subjekta a zamijenjen je nadolazećim revizorom.

Revizor slijednik (*Successor auditor*) – revizor koji zamjenjuje postojećeg revizora (poznat i kao nadolazeći revizor).

Unutarnji revizor (*Internal auditor*) – osoba koja obavlja unutarnju (internu) reviziju.

Vanjski revizor (*External auditor*) – Gdje je to odgovarajuće, izraz 'vanjski revizor' rabi se radi razlikovanja od unutarnjih (internih) revizora.

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.

Revizorovo izvješće za posebnu namjenu (*Special purpose auditor's report*) – je izvješće u svezi s neovisnom revizijom financijskih informacija, različito od revizorova izvješća o financijskim izvještajima, a koje sadrži:

- cjelovit skup financijskih izvještaja sastavljen sukladno drugoj sveobuhvatnom osnovom računovodstva;
- komponentu cjelovitog skupa financijskih izvještaja opće ili posebne namjene, kao što su pojedini izvještaji, određeni računi, dijelovi računa ili stavke iz financijskih izvještaja;
- pridržavanje ugovornih odredbi; i
- sažete financijske izvještaje.

Tvrtka⁹ (*Firm*) – javni računovoda kao pojedinac, ortakluk ili korporacija ili drugi pravni subjekt profesionalnog računovođe.

Rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja (*Assurance engagement risk*) – rizik da osoba koja obavlja taj angažman izrazi neodgovarajući zaključak kada su informacije o predmetu ispitivanja značajno pogrešne.

Rizik neotkrivanja (*Detection risk*) – (vidjeti – Revizijski rizik)

Rizik neujetovan uzorkovanjem (*Non-sampling risk*) – (vidjeti – Revizijsko uzorkovanje).

Rizik uzorkovanja (*Sampling risk*) – (vidjeti – Revizijsko uzorkovanje)

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*) – (vidjeti Revizijski rizik).

Sažeti financijski izvještaji (*Summarized financial statements*) – financijski izvještaji nastali sažimanjem revidiranih godišnjih financijskih izvještaja za potrebe informiranja skupina korisnika, koje zanimaju samo izdvojeni podaci o uspješnosti i položaju poslovnog subjekta.

Signifikantan rizik (*Significant risk*) – rizik koji zahtijeva posebnu revizijsku pozornost.

Statističko uzorkovanje (*Statistical sampling*) – (vidjeti – Revizijsko uzorkovanje).

Stavke tekućeg razdoblja (*Current period figures*) – iznosi i druga objavljivanja koja se odnose na tekuće razdoblje.

Stratificiranje (*Stratification*) – (vidjeti – Revizijsko uzorkovanje)

Suzdržanost od mišljenja (*Disclaimer of opinion*) – (vidjeti – Modificirano revizorovo izvješće)

Sveobuhvatna osnova računovodstva (*Comprehensive basis of accounting*) – obuhvaća skup kriterija primijenjenih pri sastavljanju financijskih izvještaja, koji se primjenjuju na sve značajne stavke i koji imaju značajnu podršku .

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

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

Testovi kontrola (*Tests of control*) – testovi obavljeni radi dobivanja revizijskih dokaza o djelotvornosti kontrola u sprječavanju ili otkrivanju i ispravljanju značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje.

Transakcija između povezanih stranki (*Related party transaction*) – prijenos resursa, usluga ili obveza među povezanim strankama bez obzira da li se on zaračunava.

Transakcijski slipovi (*Transaction logs*) – izvješća koja su kreirana kao revizijski trag za svaku on-line transakciju. Takva izvješća često dokumentiraju izvor transakcije (terminal, vrijeme i korisnika) kao i detalje transakcije.

Tvrdnje (*Assertions*) – Tvrdnje su izjave menadžmenta, eksplicitne ili drugačije, koje su utjelovljene u financijskim izvještajima.

Ukupna pogreška (*Total error*) – (vidjeti Revizijsko uzorkovanje)

Umrežena tvrtka¹⁰ (*Network firm*) – poslovni subjekt pod zajedničkom kontrolom, upravom ili vlasništvom ili svaki poslovni subjekt za koji bi razumna i informirana treća osoba, sa spoznajama o svim relevantnim informacijama, razumno zaključila da se radi o dijelu nacionalne ili međunarodne tvrtke.

Unutarnje (interno) revidiranje (*Internal auditing*) – ocjenjivačka funkcija unutar poslovnog subjekta formirana kao organizacijski dio poslovnog subjekta. Njene zadaće, pored ostaloga, jesu ispitivanje, ocjenjivanje i monitoring prikladnosti i učinkovitosti internih kontrola.

Unutarnji (interni) revizor (*Internal auditor*) – (vidjeti Revizor)

⁹ Kako je definirano u IFAC-om Kodeksu etike profesionalnih računovođa izdanom u lipnju 2005. Definicija pojma tvrtka je revidirana u lipnju 2006. i primjenjiva je na izvješća s izražavanjem uvjerenja datirana na 31. prosinca 2008. i nakon toga datuma.

¹⁰ Kako je definirano u IFAC-om Kodeksu etike profesionalnih računovođa (the IFAC Code of Ethics for Professional Accountants) izdanom u lipnju 2005. Definicija pojma umrežena tvrtka je revidirana u lipnju 2006. Ta definicija je primjenjiva na izvješća za izražavanje uvjerenja datirana na 31. prosinca 2008. ili nakon toga datuma.

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

Upravljanje (Governance) – Taj pojam opisuje uloge osoba kojima je povjeren nadzor, kontroliranje i usmjeravanje poslovnog subjekta. Oni koji su zaduženi za upravljanje uobičajeno su odgovorni za osiguravanje da poslovni subjekt postiže svoje ciljeve, financijsko izvještavanje i izvješćivanje zainteresiranih strana. Ti koji su zaduženi za upravljanje uključuju menadžment samo kada on obavlja takve funkcije.

Usporedne informacije (Comparatives) – Usporedne informacije u financijskim izvještajima mogu predstavljati iznose (poput financijskog stanja, rezultata poslovanja i novčanih tokova) i odgovarajuća objavljivanja podataka poslovnog subjekta za više od jednog razdoblja ovisno o okviru financijskog izvještavanja. Okviri i metode prezentiranja su sljedeći:

Usporedne stavke (Corresponding figures) – su iznosi i ostala objavljivanja za prethodno razdoblje uključeni kao dio financijskih izvještaja tekućeg razdoblja s namjerom da bi se čitali u odnosu na iznose i ostala objavljivanja koja se odnose na tekuće razdoblje (nazivaju se »stavke tekućeg razdoblja«). Te usporedne stavke ne prezentiraju se kao cjeloviti financijski izvještaji da bi mogli biti prikazivani samostalno, nego su sastavni dio financijskih izvještaja tekućeg razdoblja s namjenom da se čitaju samo u odnosu na stavke tekućeg razdoblja;

Usporedni financijski izvještaji (Comparative financial statements) – su iznosi i ostala objavljivanja prethodnog razdoblja uključena za usporedbu s financijskim izvještajima tekućeg razdoblja, ali ne čine dio financijskih izvještaja tekućeg razdoblja.

Usporedne stavke (Corresponding figures) – (vidjeti Usporedne informacije)

Usporedni financijski izvještaji (Comparative financial statements) – (vidjeti Usporedne informacije).

Uvjerenje (Assurance) – (vidjeti Razumno uvjerenje)

Vanjska potvrda (External confirmation) – je postupak dobivanja i ocjenjivanja revizijskih dokaza izravnim komuniciranjem s trećim osobama kako bi se pribavio odgovor na upit o informacijama za određenu stavku koja utječe na tvrdnje koje je menadžment dao u financijskim izvještajima.

Vanjska revizija (External audit) – revizija koju obavlja vanjski revizor.

Vanjski revizor (External auditor) – (vidjeti – Revizor)

Važnost (Significance) – relativni značaj pitanja sagledavan u kontekstu. Važnost pitanja prosuđuje javni računovoda u kontekstu u kojem se ono sagledava. To može uključivati, primjerice, razumne izgleda njegovog mijenjanja ili utjecanja na odluke namjeranih 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. Važnost se može razmatrati u kontekstu kvalitativnih i količinskih čimbenika, kao što su relativna veličina, vrsta i učinak na predmet ispitivanja i izraženi interes namjeranih korisnika ili primatelja.

Vrhovno revizijsko tijelo (Supreme Audit Institution) – javno tijelo države koje je, bez obzira na način ustroja ili organizacije, snagom zakona najviše tijelo za provedbu javne (državne) revizije u nekoj zemlji.

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

Značajnost (Materiality) – Informacija je značajna ako njezino izostavljanje ili pogrešno prikazivanje može utjecati na poslovne odluke korisnika koje su donijete na temelju financijskih izvještaja. Značajnost ovisi o veličini stavke ili pogreške koja se prosuđuje u kontekstu danih okolnosti nastalog propusta ili pogrešnog prikaza. Na taj način, značajnost predstavlja više prag ili prelomnicu, nego što je osnovno kvalitativno obilježje koje bi informacija treba imati da bi bila korisna.

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

Značajne slabosti (Material weaknesses) – su slabosti u internim kontrolama koje mogu imati značajan učinak na financijske izvještaje.

Značajno pogrešno prikazivanje činjenica (Material misstatement of fact) – postoji u ostalim informacijama kada su netočno navedene ili prikazane takve informacije koje se ne odnose na problematiku iz revidiranih financijskih izvještaja.

MSKK 1 Kontrola kvalitete za tvrtke koje obavljaju revizije i uvide povijesnih financijskih informacija i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge

(Na snazi od 15. lipnja 2006.)*

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	1 – 5
Definicije	6
Sastavni dijelovi sustava kontrole kvalitete	7 – 8
Odgovornosti vodstva za kvalitetu u tvrtki	9 – 13
Zahtjevi etike	14 – 27
Prihvatanje i zadržavanje odnosa s klijentom i posebnih angažmana	28 – 35
Ljudski resursi	36 – 45
Obavljanje preuzete obveze	46 – 73
Monitoring	74 – 93
Dokumentacija	94 – 97
Datum stupanja na snagu	98

Međunarodni standard kontrole kvalitete (MRevS) 1, »Kontrola kvalitete za tvrtke koje obavljaju revizije i uvide povijesnih financijskih informacija i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge« treba čitati u kontekstu Predgovora Međunarodnim standardima za kontrolu kvalitete, revidiranje, ostala izražavanja uvjerenja i povezane usluge, u kojem se navodi primjena i ovlasti MSKK-a.

* MRevS 230, »Revizijska dokumentacija« uzrokovao je usklađujuće izmjene MSKK-a 1. Sustavi kontrole kvalitete sukladni izmijenjenom MSKK-u 1 trebaju se uspostaviti do 15. lipnja 2006. Usklađujuće izmjene su uključene u tekst MSKK-a 1.

Uvod

1. Svrha je ovog Međunarodnog standarda kontrole kvalitete (MSKK-a) ustanoviti standarde i pružiti upute u vezi s odgovornostima tvrtke za njezin sustav kontrola kvalitete revizija i uvida povijesnih financijskih informacija, drugih izražavanja uvjerenja i povezanih usluga. Ovaj MSKK treba čitati povezano s Dijelom A i B IFAC-og Kodeksa etike profesionalnih računovođa (IFAC-ov Kodeks).
2. Dodatni standardi i upute o odgovornostima osoblja tvrtke u vezi s postupcima kontrole kvalitete za određene vrste angažmana su navedene u objavama Odbora za Međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB). Primjerice, MRevS 220, »Kontrola kvalitete za revizije povijesnih financijskih informacija« ustanovljuje standarde i pruža upute za postupke kontrole kvalitete revizija povijesnih financijskih informacija.
3. **Tvrtka treba uspostaviti sustav kontrole kvalitete oblikovan za pružanje razumnog jamstva da tvrtka i njezino osoblje postupaju u skladu sa standardima profesije i zahtjevima regulatornog i zakonodavnog tijela te da su izvješća koja izdaje tvrtka ili angažirani partneri odgovarajuća u danim okolnostima.**
4. Sustav kontrole kvalitete sastoji se od politika oblikovanih za postizanje ciljeva navedenih u točki 3 i postupaka nužnih za primjenu i monitoring postupanja u skladu s tim politikama.
5. Ovaj MSKK se primjenjuje na sve tvrtke. Sadržaj politika i postupaka koje ustanovljuju pojedine tvrtke kako bi postupale u skladu s ovim MSKK-om ovisit će o različitim čimbenicima kao što su veličina i poslovne karakteristike tvrtke i o tome jesu li u sastavu mreže.

Definicije

6. U ovom MSKK-u rabe se izrazi s ovim značenjem:
 - (a) »Dokumentacija angažmana« – zapisi o obavljenom poslu, dobivenim rezultatima i zaključcima do kojih se došlo (ponekad se koriste pojmovi poput »radni papiri« ili »radna dokumentacija«). Dokumentacija za određeni angažman se objedinjuje u dosje angažmana.
 - (b) »Angažirani partner« – partner ili druga osoba u tvrtki odgovorna za preuzeti angažman i njegovo obavljanje te za izvješće izdano u ime tvrtke, i koji, gdje se zahtijeva, ima odgovarajuću ovlast od profesionalnog, zakonodavnog i regulativnog tijela.
 - (c) »Pregled kontrole kvalitete angažmana« – postupak oblikovan za osiguranje objektivnog ocjenjivanja, prije nego što je izdano izvješće, značajnih prosudbi angažiranog tima i zaključaka koje je tim stvorio pri formuliranju izvješća.
 - (d) »Pregledatelj kontrole kvalitete angažmana« – partner, druga osoba u tvrtki, prikladno kvalificirana osoba izvan tvrtke ili tim sastavljen od takvih osoba, s dostatnim i prikladnim iskustvom te ovlastima da objektivno ocijene, prije nego što je izdano izvješće, značajne prosudbe angažiranog tima i zaključke koje je tim stvorio pri formuliranju izvješća.
 - (e) »Angažirani tim« – sve osoblje koje obavlja preuzetu obvezu, uključujući sve eksperte s koma je tvrtka zaključila ugovor u vezi s angažmanom.
 - (f) »Tvrtka«* – samostalni revizor, ortakluk ili korporacija ili drugi subjekt profesionalnog računovođe.

- (g) »Pregledavanje« – u vezi s dovršenim angažmanom, postupci oblikovani za pružanje dokaza o postupanju angažiranog tima u skladu s tvrtkinim politikama i postupcima kontrole kvalitete.
- (h) »Izlistani subjekt« – subjekt čije su dionice i dužnički instrumenti u kotaciji ili su izlistani kod mjerodavne burze ili se njima trguje prema pravilima takve burze ili druge ekvivalentne organizacije.
- (i) »Monitoring« – postupak koji obuhvaća trajno razmatranje i ocjenjivanje tvrtkinog sustava kontrole kvalitete, uključujući periodično pregledavanje odabranih dovršenih angažmana, oblikovan kako bi se steklo razumno uvjerenje u tvrtki da njezin sustav kontrole kvalitete učinkovito djeluje.
- (j) »Umrežena tvrtka«* – subjekt pod zajedničkom kontrolom, vlasništvom ili upravom tvrtke ili nekog subjekta za koju bi razborita i informirana treća strana, kojoj su poznate sve relevantne informacije, razumno zaključila da je dio tvrtke u nacionalnom ili internacionalnom razmjeru.
- (k) »Partner« – svaka osoba s ovlašću da obveže tvrtku u vezi s obavljanjem profesionalnih usluga.
- (l) »Osoblje« – partneri i neadministrativni kadar.
- (m) »Profesionalni standardi« – IAASB-ovi standardi angažiranja, kako su definirani u IAASB-om Predgovoru Međunarodnim standardima za kontrolu kvalitete, revidiranje, ostala izražavanja uvjerenja i povezane usluge, te zahtjevima etike, koji uobičajeno uključuju Dio A i B IFAC-og Kodeksa i relevantne nacionalne etičke zahtjeve.
- (n) »Razumno uvjerenje« – u kontekstu ovog MSKK-a, visoka ali ne i apsolutna razina uvjerenja.
- (o) »Neadministrativno osoblje« – profesionalno osoblje, osim partnera, uključujući i eksperte koje je zaposlila tvrtka.
- (p) »Prikladno kvalificirana vanjska osoba« – osoba izvan tvrtke sa sposobnostima i kompetencijama da djeluje kao partner u angažmanu; primjerice, partner druge tvrtke ili zaposlenik (s prikladnim iskustvom) nekog profesionalnog računovodstvenog tijela čiji članovi mogu obavljati revizije povijesnih financijskih informacija ili organizacije koje pružaju relevantne usluge kontrole kvalitete.

Sastavni dijelovi sustava kontrole kvalitete

7. **Sustav kontrole kvalitete tvrtke treba uključivati politike i postupke koje se odnose na svaki od sljedećih sastavnih dijelova:**
 - (a) **odgovornost vodstva za kontrolu kvalitete u tvrtki.**
 - (b) **etički zahtjevi.**
 - (c) **prihvatanje i zadržavanje odnosa s klijentom i posebnih angažmana.**
 - (d) **ljudski resursi.**
 - (e) **obavljanje angažmana.**
 - (f) **monitoring.**

* Kako je definirano u IFAC-om Kodeksu etike profesionalnih računovođa (IFAC-ov Kodeks) izdanom u lipnju 2005. Definicije »tvrtke« i »umrežene tvrtke« su u Kodeksu izmijenjene u lipnju 2006. Istodobno je u Kodeks dodana definicija za pojam »mreža«. Te su definicije na snazi za izvješća s izražavanjem uvjerenja koja su datirana na 31. prosinca 2008. ili nakon toga datuma.

8. **Politike i postupci kontrole kvalitete treba dokumentirati i priopćiti osoblju tvrtke.** U priopćavanju se opisuju politike i postupci kontrole kvalitete i ciljevi za koje su oblikovani da bi se oni postigli, te uključuje poruku da je svaka osoba osobno odgovorna za kvalitetu te da se od nje očekuje postupanje u skladu s tim politikama i postupcima. Osim toga, navodi se važnost za tvrtku da dobije povratne informacije od osoblja o njezinom sustavu kontrole kvalitete. Stoga, tvrtka potiče svoje osoblje da priopćava svoja gledišta i dvojbe u vezi s pitanjima kontrole kvalitete.

Odgovornosti vodstva za kontrolu kvalitete u tvrtki

9. **Tvrtka treba ustanoviti politike i postupke oblikovane radi promicanja internog ponašanja koje se temelji na prihvaćanju da je kvaliteta ključna za obavljanje angažmana.** Takve politike i postupci trebaju zahtijevati da tvrtkin izvršni direktor (ili njegov ekvivalent) ili, ako je odgovarajuće, upravni odbor partnera tvrtke (ili njegov ekvivalent), preuzme krajnju odgovornost za tvrtkin sustav internih kontrola.
10. 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:
- posao obavlja u skladu sa standardima profesije i zahtjevima regulativnog i zakonodavnog tijela; i
 - izdaju izvješća koja su odgovarajuća u danim okolnostima.
- Takve aktivnosti i poruke promiču kulturu u kojoj se priznaje i nagrađuje visoko kvalitetan rad. To se može priopćavati u tečajevima namijenjenih za osposobljavanje osoblja, na sastancima, u formalnim i neformalnim razgovorima, izjavama, časopisima ili kratkim pisanim obavijestima. One su 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.
11. Od posebne važnosti je potreba da vodstvo tvrtke prepozna kako je najvažniji zahtjev u poslovnoj strategiji tvrtke da tvrtka postigne kvalitetu u svim angažmanima koje obavlja. U skladu s tim:
- tvrtka dodjeljuje svoje odgovornosti rukovođenja tako da komercijalni aspekt ne naruši kvalitetu obavljenog posla;
 - tvrtkine politike i postupci koji se odnose na ocjenjivanje obavljanja posla, nagrađivanje i unaprjeđivanje (uključujući sustave stimulacija) njezinog osoblja su oblikovane tako da pokazuju najveću privrženost kvaliteti; i
 - tvrtka posvećuje dostatne resurse za razvoj, dokumentiranje i podupiranje svojih politika i postupaka kontrole kvalitete.
12. **Svaka osoba kojoj izvršni direktor ili upravni odbor partnera dodijeli operativnu odgovornost za tvrtkin sustav kontrole kvalitete treba imati dostatno i primjereno iskustvo i sposobnost, te potrebnu ovlast, za preuzimanje te odgovornosti.**
13. Dostatno i primjereno iskustvo i sposobnost omogućavaju odgovornoj osobi ili osobama da prepoznaju i razumiju probleme kontrole kvalitete i razviju odgovarajuće politike i postupke.

Potrebne ovlasti omogućavaju osobi ili osobama da uvedu te politike i postupke.

Etički zahtjevi

14. **Tvrtka treba ustanoviti politike i postupke oblikovane kako bi joj osigurale razumno jamstvo da tvrtka i njezino osoblje ispunjavaju relevantne etičke zahtjeve.**
15. Etički zahtjevi u vezi s revizijama i pregledima povijesnih financijskih informacija i drugim angažmanima s izražavanjem uvjerenja i povezanim uslugama obično uključuju Dio A i B IFAC-og Kodeksa zajedno s nacionalnim zahtjevima koji su restriktivniji. IFAC-ov Kodeks ustanovljuje temeljna načela profesionalne etike, koja uključuju:
- poštenje;
 - objektivnost;
 - profesionalnu kompetentnost i dužnu pažnju;
 - povjerljivost; i
 - profesionalno ponašanje.
16. Dio B IFAC-og Kodeksa sadrži konceptualni pristup neovisnosti za angažmane s izražavanjem uvjerenja koji uzima u obzir prijetnje neovisnosti, uobičajene zaštite i javni interes.
17. Politike i postupci tvrtke ističu temeljna načela koja se osnažuju naročito kroz (a) vođenje tvrtke, (b) obrazovanje i osposobljavanje, (c) monitoring i (d) postupak u vezi s devijacijama. Neovisnost je toliko važna za angažmane s izražavanjem uvjerenja da se ona posebno razmatra niže u točkama 18 do 27. Te točke treba čitati povezano s Kodeksom.

Neovisnost

18. **Tvrtka treba ustanoviti politike i postupke oblikovane kako bi joj osigurale razumno jamstvo da tvrtka, njezino osoblje i, gdje je primjenjivo, drugi koji su podložni zahtjevima neovisnosti (uključujući eksperte s kojima je tvrtka zaključila ugovor i osoblje tvrtki iz mreže) održavaju neovisnost gdje to potrebno prema Kodeksu i zahtjevima nacionalne etike.** Takve politike i postupci trebaju omogućiti tvrtki da:
- priopći svoje zahtjeve neovisnosti svom osoblju i, gdje je primjenjivo, drugima na koje se odnose; i
 - prepozna i ocijeni okolnosti i odnose koji stvaraju prijetnje neovisnosti, te poduzme odgovarajuće mjere za otklanjanje ili ublažavanje tih prijetnji na odgovarajuće nisku razinu primjenjujući zaštite ili, ako smatra odgovarajućim, da se povuče iz angažmana.
19. **Takve politike i postupci trebaju zahtijevati:**
- da angažirani partneri daju tvrtki relevantne informacije o angažmanima s klijentom, uključujući djelokrug usluga, kako bi se omogućilo da tvrtka ocijeni cjelokupni učinak, ako ga ima, na zahtjeve neovisnosti;
 - da osoblje smjesta obavijesti tvrtku o okolnostima i odnosima koji stvaraju prijetnju neovisnosti tako da se mogu poduzeti odgovarajuće aktivnosti; i
 - prikupljanje i priopćavanje relevantnih informacija odgovarajućem osoblju tako da:
 - tvrtka i njezino osoblje mogu odmah utvrditi ispunjavaju li zahtjeve neovisnosti;
 - tvrtka može voditi i ažurirati svoje evidencije u vezi s neovisnošću; i

- (iii) tvrtka može poduzeti odgovarajuće aktivnosti u vezi s ustanovljenim prijetnjama neovisnosti.
20. Tvrtka treba ustanoviti politike i postupke oblikovane kako bi joj osigurale razumno jamstvo da će biti obaviještena o svakom neispunjavanju zahtjeva neovisnosti i moći poduzeti mjere za rješavanje takvih situacija. Takve politike i postupci trebaju uključiti zahtjeve da:
- svi na koje se odnose zahtjevi neovisnosti smjesta obavijeste tvrtku o svim uočenim neispunjavanjima zahtjeva neovisnosti;
 - tvrtka odmah priopći uočeno kršenje tih politika i postupaka:
 - angažiranom parteru koji, s tvrtkom, treba riješiti problem; i
 - ostalom relevantnom osoblju u tvrtki i onima na koje se odnose zahtjevi neovisnosti, a koji trebaju poduzeti odgovarajuće aktivnosti; i
 - angažirani partner i druge osobe navedene u podtočki (b)(ii) gore, promptno priopće tvrtki aktivnosti koje su poduzete radi rješavanja pitanja, tako da tvrtka može utvrditi jesu li potrebne daljnje aktivnosti.
21. Sveobuhvatne upute o prijetnjama neovisnosti i zaštitama, uključujući primjeni u određenim slučajevima, su navedene u Odjelu 290 Kodeksa.
22. Kada tvrtka primi obavijest o kršenju politika i postupaka koji se odnose na neovisnost ona smjesta priopćava relevantne informacije angažiranim partnerima, drugima unutar tvrtke kojima je to prikladno i, gdje je primjenjivo, ekspertima s kojima je tvrtka zaključila ugovor i osoblju tvrtki iz mreže, radi odgovarajućih aktivnosti. Odgovarajuće aktivnosti tvrtke i relevantnih angažiranih partnera uključuje primjenjivanje odgovarajućih zaštita kako bi se otklonile prijetnje neovisnosti ili ublažile na prihvatljivu razinu ili se povuklo iz angažmana. Osim toga, tvrtka osigurava osoblju, od kojeg se zahtijeva da je neovisno, obrazovanje s tematikom neovisnosti.
23. Tvrtka treba pribaviti, barem godišnje, pisane potvrde o postupanju u skladu sa svojim politikama i postupcima koji se odnose na neovisnost, od cjelokupnog osoblja tvrtke od kojeg se prema Kodeksu i nacionalnim etičkim zahtjevima traži da su neovisni.
24. Pisana potvrda 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 opće poznata i dostupna njezinom osoblju.
25. Kodeks razmatra prijetnju zblizavanja koja može nastati korištenjem u nekom angažmanu s izražavanjem uvjerenja istog iskusnijeg osoblja kroz duže razdoblje i zaštitama koje mogu biti prikladne za suočavanje s takvim prijetnjama. U skladu s tim, tvrtka treba ustanoviti politike i postupke:
- postavljanja kriterija za određivanje potrebe zaštite kako bi se prijetnja zblizavanja smanjila na prihvatljivu razinu kada se koristi isto iskusnije osoblje u angažmanu s izražavanjem uvjerenja kroz duže razdoblje; i
 - zahtijevanja, za sve revizije financijskih izvještaja izlanih subjekata, rotiranja angažiranih partera nakon određenog razdoblja u skladu s Kodeksom i nacionalnim zahtjevima etike koji su restriktivniji.
26. Korištenje istog iskusnijeg osoblja u angažmanima s izražavanjem uvjerenja tijekom poduzetog razdoblja može stvarati prijetnju zblizavanja ili na drugi način narušiti kvalitetu obavljanja revizije. Stoga, tvrtka ustanovljuje kriterije za određivanje potrebe za zaštitama od takve prijetnje. Pri određivanju kriterija tvrtka razmatra pitanja poput (a) vrste angažmana, uključujući razmjer u kojem on uključuje interes javnosti, i (b) trajanje djelovanja iskusnog osoblja u angažmanu. Primjeri zaštite uključuju rotiranje iskusnog osoblja ili zahtijevanje pregleda kvalitete angažmana.
27. Kodeks navodi da je prijetnja zblizavanja posebno relevantna u kontekstu revizija financijskih izvještaja izlanih subjekata. Za te revizije Kodeks zahtijeva rotiranje angažiranog partnera 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.
- ### Prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentom i posebni revizijski angažmani
28. Tvrtka treba ustanoviti postupke u vezi s prihvaćanjem i zadržavanjem odnosa s klijentom i posebnim angažmanima, oblikovane kako bi joj pružile razumno jamstvo da će prihvatiti ili zadržati odnose i angažmane samo gdje:
- je razmotreno poštenje klijenta i nema informacija koje bi vodile k zaključku da klijentu nedostaje poštenja;
 - je kompetentna za obavljanje angažmana i ima sposobnosti, vremena i resursa da to i učini; i
 - može ispuniti zahtjeve etike.
- Tvrtka treba prikupiti one informacije koje smatra nužnim u danim okolnostima prije prihvaćanja angažmana kod novog klijenta, kada odlučuje hoće li nastaviti neki postojeći angažman i kada razmatra prihvaćanje novog angažmana kod postojećeg klijenta. Kada se ustanove problemi i tvrtka odluči prihvatiti ili nastaviti odnos s klijentom ili određeni angažman, ona treba dokumentirati kako je riješen problem.**
29. 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 poslovnim subjektom;
 - vrstu klijentovog poslovanja, uključujući njegove poslovne postupke;
 - informacije o stavovima klijentovih glavnih vlasnika, ključnog menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje spram pitanja kao što je agresivno interpretiranje računovodstvenih standarda i okruženja internih kontrola.
 - da li klijent agresivno nastoji zadržati naknadu tvrtke na što je moguće nižoj razini.
 - naznake neodgovarajućeg ograničavanja djelokruga rada.
 - naznake da klijent može biti uključen u pranje novca ili druge kriminalne aktivnosti.
 - razlozi za predloženo imenovanje tvrtke i neimenovanje tvrtke koja je prije pružala usluge klijentu.
30. Informacije o takvim pitanjima koja tvrtka pribavlja mogu prijetjeti iz, primjerice:
- komuniciranja s postojećim ili prethodnim pružateljima profesionalnih računovodstvenih usluga klijentu u skladu s Kodeksom i razgovora s ostalim trećim strankama.

- upita upućenih drugom osoblju tvrtke ili trećim strankama kao što su bankari, odvjetnicima i stručnjacima iz branše.
 - istraživanjem relevantnih baza podataka.
31. Pri razmatranju ima li tvrtka sposobnosti, kompetencije, vrijeme i resurse za poduzimanje novog angažmana kod novog ili postojećeg klijenta, tvrtka sagledava specifične zahtjeve angažmana i postojećeg partnera i profil osoblja na svim relevantnim razinama. Pitanja koja tvrtka sagledava uključuju:
- ima li osoblje tvrtke znanje za relevantnu djelatnost ili područje rada;
 - ima li osoblje iskustva s relevantnim zahtjevima regulative ili izvješćivanja ili mogućnost da uspješno stekne potrebnu vještinu i znanje;
 - ima li tvrtka dovoljno osoblja s potrebnim sposobnostima i kompetencijama;
 - jesu li eksperti na raspolaganju, ako budu potrebni;
 - jesu su 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.
32. Tvrtka također razmatra može li prihvaćanje angažmana kod novog ili nekog postojećeg klijenta stvoriti stvarni konflikt interesa ili naznaku tog konflikta. Kada se uoči mogući konflikt, tvrtka razmatra je li prikladno prihvatiti angažman.
33. Odlučivanje o tome treba li nastaviti odnos s klijentom uključuje razmatranje značajnih pitanja koja se javljaju tijekom tekućeg i ranijih angažmana i njihovih učinaka na nastavljanje odnosa. Primjerice, klijent može započeti sa širenjem svojeg poslovanja u područja za koja tvrtka nema neophodno znanje ili stručnost.
34. **Kada tvrtka pribavi informacije koje bi uzrokovale odustajanje od angažmana da su bile ranije pribavljene, politike i postupci o zadržavanju angažmana i odnosa s klijentom trebaju uključivati razmatranje:**
- (a) **profesionalnih i pravnih odgovornosti u danim okolnostima, uključujući da li postoji zahtjev da tvrtka izvijesti osobu ili osobe koje su ju imenovala ili, u nekim slučajevima, regulativno tijelo; i**
 - (b) **mogućnost povlačenja iz angažmana ili istodobnog povlačenja iz angažmana i iz odnosa s klijentom.**
35. Politike i postupci za povlačenje iz angažmana ili za povlačenje iz angažmana i odnosa s klijentom uređuju pitanja koja uključuju sljedeće:
- raspravljanje s odgovarajućom razinom klijentovog menadžmenta i onima koji su zaduženi za upravljanje s njim, pitanja u vezi s odgovarajućim aktivnostima koje se mogu poduzeti na temelju relevantnih činjenica ili okolnosti.
 - ako tvrtka odluči da je prikladno povlačenje, raspravljanje, s odgovarajućom razinom klijentovog menadžmenta i onima koji su zaduženi za upravljanje s njim, pitanja povlačenja iz angažmana ili angažmana i 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 iz angažmana i iz odnosa s klijentom, kao i o razlozima povlačenja.
 - dokumentiranje značajnih pitanja, konzultacija, zaključaka i osnova za zaključivanje.

Ljudski resursi

36. **Tvrtka treba ustanoviti politike i postupke oblikovane kako bi joj pružile razumno jamstvo da ima dovoljno osoblja sa sposobnostima, kompetentnošću i privrženošću etičkim načelima potrebnog za obavljanje svojih angažmana u skladu sa standardima profesije i zahtjevima regulativnog i zakonodavnog tijela te da tvrtka ili angažirani partner može izdati revizorovo izvješće koje je odgovarajuće u danim okolnostima.**
37. Takve politike i postupci uređuju sljedeća kadrovska pitanja:
- (a) zapošljavanje;
 - (b) ocjenjivanje obavljanja posla;
 - (c) sposobnosti;
 - (d) kompetentnosti;
 - (e) razvoj karijere;
 - (f) napredovanje;
 - (g) primanja; i
 - (h) procjenjivanje potreba osoblja.
- Uređivanje tih pitanja omogućava tvrtki da osigura broj i svojstva pojedinaca potrebnih za tvrtkine angažmane. Postupak zapošljavanja u tvrtki uključuje postupke koji joj pomažu odabiranje poštenih osoba sposobnih da razvijaju svoje sposobnosti i kompetencije nužne za obavljanje tvrtkinih poslova.
38. Sposobnosti i kompetentnosti se razvijaju različitim metodama, uključujući sljedeće:
- profesionalno obrazovanje.
 - trajno profesionalno osposobljavanje, uključujući uvježbavanje.
 - radno iskustvo.
 - instruiranje od strane iskusnijeg osoblja, primjerice, drugih članova angažiranog tima.
39. Trajna kompetentnost tvrtkinog osoblja ovisi u znatnoj mjeri od odgovarajuće razine trajnog profesionalnog osposobljavanja tako da osoblje održava svoja znanja i sposobnosti. Tvrtka stoga naglašava u svojim politikama i postupcima potrebu trajnog uvježbavanja za sve razine svog osoblja i osigurava neophodne resurse i pomoć kako bi omogućila da osoblje razvija i održava potrebne sposobnosti i kompetentnosti. Gdje interni tehnički resursi i resursi za uvježbavanje nisu raspoloživi, ili iz bilo kojeg drugog razloga, tvrtka može koristiti prikladno kvalificirane vanjske osobe za te svrhe.
40. Tvrtkine postupci ocjenjivanja obavljanja posla, određivanja primanja i napredovanja primjereno prepoznaju i nagrađuju razvijanje i održavanje kompetentnosti i privrženosti etičkim načelima. Tvrtka naročito:
- (a) skreće pozornost osoblju na svoja očekivanja u vezi s obavljanjem posla i etičkim načelima;
 - (b) obavještava osoblje o ocjenjivanju i omogućava mu da se savjetuje o odvijanju, napredovanju i razvijanju karijere; i
 - (c) pomaže osoblju shvatiti 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.
41. Veličina i okolnosti tvrtke će utjecati na strukturu tvrtkinog postupka ocjenjivanja obavljenih poslova. Manje tvrtke, mogu koristiti manje formalizirane metode ocjenjivanja poslova koje obavlja njezino osoblje.

Dodjeljivanje timova

42. **Tvrtka treba dodijeliti odgovornosti za svaki angažman nekom angažiranom partneru. Tvrtka treba ustanoviti politike i postupke koji 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) **odgovornosti angažiranog partnera se jasno odrede i priopće tom partneru.**

43. Politike i postupci uključuju sustav za praćenje opterećenosti i raspoloživosti partnera kako bi se tim osobama omogućilo da imaju dovoljno vremena za odgovarajuće izvršavanje svojih odgovornosti.

44. **Tvrtka treba također dodijeliti odgovarajuće osoblje s nužnim sposobnostima, kompetentnostima i vremenom za obavljanje angažmana u skladu s profesionalnim standardima i zahtjevima regulativnog i zakonodavnog tijela, te omogućiti da tvrtka ili angažirani partner izdaje izvješće koje je odgovarajuće u danim okolnostima.**

45. Tvrtka ustanovljuje postupke za procjenjivanje sposobnosti i kompetentnosti svojeg osoblja. Sposobnosti i kompetencije koje se razmatraju pri procjenjivanju angažiranih timova i određivanju potrebne razine nadzora, uključuju sljedeće:

- razumijevanje i praktično iskustvo s angažmanima sličnog sadržaja i složenost stečeno odgovarajućim uvježbavanjem i sudjelovanjem u obavljanju.
- razumijevanje profesionalnih standarda i zahtjeva regulativnog i zakonodavnog tijela.
- odgovarajuće tehničko znanje, uključujući poznavanje relevantnih informacijskih tehnologija.
- poznavanje djelatnosti u kojima klijenti posluju.
- mogućnost korištenja profesionalnog prosuđivanja.
- razumijevanje tvrtkinih politika i postupaka kontrole kvalitete.

Obavljanje preuzete obveze

46. **Tvrtka treba ustanoviti politike i postupke oblikovane kako bi joj pružile razumno jamstvo da se angažmani obavljaju u skladu s profesionalnim standardima i zahtjevima regulativnog i zakonodavnog tijela te da tvrtka ili angažirani partner izdaje izvješće koje je odgovarajuće u danim okolnostima.**

47. Kroz svoje politike i postupke tvrtka traži dosljedno postizanje kvalitete obavljanja preuzetih angažmana. To je često popraćeno pisanim ili elektroničkim priručnicima, softverskim pomagalicama ili drugim oblicima standardizirane dokumentacije i uputama za djelatnost ili neku posebnu problematiku. Pitanja koja se uređuju uključuju sljedeće:

- kako se angažirani timovi ukratko informiraju o angažmanu radi stjecanja razumijevanja ciljeva svojeg posla.
- postupke za postupanje u skladu s standardima primjenjivim u angažmanu.
- postupke nadziranja angažmana, uvježbavanja i usmjerenja osoblja.
- metode pregledavanja obavljenog posla, značajnih prosudbi i oblika izdanog izvješća.

- odgovarajuću dokumentaciju o obavljenom poslu i vremenskom rasporedu i obujmu pregleda.
- postupke za osiguravanje ažurnosti svih politika i postupaka.

48. Važno je da svi članovi angažiranog tima razumiju ciljeve posla kojeg trebaju obaviti. Odgovarajući timski rad i uvježbavanje je nužno kako bi se pomoglo manje iskusnim članovima angažiranog tima da jasno razumiju ciljeve poslova koji su im dodijeljeni.

49. Nadziranje uključuje sljedeće:

- praćenje napredovanja izvršavanja angažmana.
- razmatranje sposobnosti i kompetentnosti pojedinačnih članova angažiranog tima, 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.
- prepoznavanje pitanja za konzultiranje ili razmatranje s iskusnijim članovima angažiranog tima tijekom revizijskog angažmana.

50. Odgovornosti pregledavanja se određuju tako da iskusniji članovi tima, uključujući i angažiranog partnera, pregledavaju poslove koje su obavili manje iskusni članovi tima. Pregledavatelji razmatraju:

- (a) je li rad obavljen u skladu s profesionalnim standardima i zahtjevima regulativnog i zakonodavnog tijela;
- (b) jesu li se pojavila značajna pitanja za daljnje razrješavanje;
- (c) jesu li provedena odgovarajuća konzultiranja i postignuti zaključci dokumentirani i provedeni;
- (d) je li potrebno mijenjati vrste, vremenski raspored i obujam obavljenih poslova;
- (e) da li obavljeni rad pokrjepljuje stvorene zaključke i je li primjereno dokumentiran;
- (f) jesu li dobiveni dokazi dostatni i primjereni za podržavanje izvješća; i
- (g) jesu li postignuti ciljevi postupaka iz angažmana.

Konzultacije

51. **Tvrtka treba ustanoviti politike i postupke oblikovane kako bi joj pružile razumno jamstvo da:**

- (a) **su obavljene konzultacije za složena ili osjetljiva pitanja;**
- (b) **su na raspolaganju dostatni resursi kako bi se omogućilo odgovarajuće konzultiranje;**
- (c) **je dokumentiran sadržaj i djelokrug konzultacija; i**
- (d) **su dokumentirani i provedeni zaključci nastali konzultiranjem.**

52. Konzultiranje uključuje raspravljanje, na odgovarajućoj profesionalnoj razini, s osobama unutar ili izvan tvrtke koji imaju specijalistička znanja kako bi se riješilo složeno ili sumnjivo pitanje.

53. Konzultiranjem se angažiraju odgovarajući istraživački resursi kao i kolektivno iskustvo i tehnička stručnost tvrtke. Konzultiranje pomaže unaprjeđivanje kvalitete i pridonosi provođenju

profesionalnih prosudbi. Tvrtka teži uspostavljanju stanja gdje se konzultiranje smatra vrlinom i potiče osoblje da se konzultira u vezi sa složenim ili osjetljivim pitanjem.

54. Učinkovito konzultiranje s drugim profesionalcima zahtijeva da im se daju sve relevantne činjenice kako bi kao upućene osobe mogle dati savjet o tehničkom, etičkom ili drugom pitanju. Postupci konzultiranja zahtijevaju konzultiranje s onima koji imaju odgovarajuće znanje, staž i iskustvo unutar tvrtke (ili, gdje je primjenjivo, izvan tvrtke) u vezi sa značajnim tehničkim, etičkim ili drugim pitanjima, kao i odgovarajuće dokumentiranje i provođenje zaključaka nastalih po osnovi konzultiranja.
55. Tvrtke koje se trebaju konzultirati eksterno, primjerice, tvrtke bez prikladnih internih resursa, mogu koristiti savjetodavne usluge koje pružaju (a) druge tvrtke, (b) profesionalna i regulatorna tijela, ili (c) komercijalne organizacije koje pružaju usluge kontrole kvalitete. Prije zaključivanja ugovora za takve usluge, tvrtka razmatra je li vanjski pružatelj prikladno kvalificiran za tu svrhu.
56. Dokumentacija o konzultacijama s drugima o složenim ili osjetljivim pitanjima se dogovara između osobe koja traži konzultaciju i konzultirane osobe. Dokumentacija je dovoljno potpuna i detaljna da osigura shvaćanje:
- pitanja za koje se traži konzultacija; i
 - rezultata konzultacije, uključujući svaku donesenu odluku, osnovu za te odluke i kako se provode.

Razlike mišljenja

57. **Tvrtka treba ustanoviti politike i postupke za rad s razlikama mišljenja i rješavanjem razlika u mišljenja unutar angažiranog tima, u odnosu na one koje se konzultira i, gdje je primjenjivo, između angažiranog partnera i pregledatelja kontrole kvalitete angažmana. Postignuti zaključci se trebaju dokumentirati i provesti.**
58. Takvi postupci potiču uočavanje razlika mišljenja u ranoj etapi, pružaju jasne upute za postupke koje se potom trebaju poduzeti i zahtijevaju dokumentiranje u vezi s rješavanjem razlika i provedbu postignutih zaključaka. **Izvrješće se ne smije izdati dok se pitanje ne riješi.**
59. Tvrtka koja koristi prikladno kvalificirane vanjske osobe za obavljanje pregleda kontrole kvalitete vodi računa da se mogu pojaviti razlike mišljenja i ustanovljuje postupke za rješavanje takvih razlika, primjerice, konzultirajući se s drugom tvrtkom ili osobom ili profesionalnim ili regulatornim tijelom.

Pregled kontrole kvalitete angažmana

60. **Tvrtka treba ustanoviti politike i postupke za zahtijevanje pregleda kontrole kvalitete, za odgovarajuće angažmane, koji pruža objektivnu ocjenu značajnih prosudbi angažiranog tima i zaključaka do kojih se došlo u formuliranju izvrješća. Takve politike i postupci trebaju:**
- zahtijevati pregled kontrole kvalitete angažmana za sve revizije financijskih izvještaja izlistanih subjekata;**
 - navesti kriterije po kojima trebaju biti ocijenjene sve ostale revizije i uvidi povijesnih financijskih informacija i drugi angažmani s izražavanjem uvjerenja i povezano usluge pri određivanju treba li se za njih obaviti pregled kontrole kvalitete angažmana; i**

(c) **zahtijevati preglede kontrole kvalitete za sve angažmane koji ispunjavaju kriterije ustanovljene u skladu s podtočkom (b).**

61. **Tvrtkine politike i postupci trebaju zahtijevati da se pregled kontrole kvalitete angažmana dovrši prije nego što je izdano izvrješće.**
62. Kriteriji koje tvrtka razmatra pri određivanju koji angažmani, uz revizije financijskih izvještaja izlistanih subjekata, trebaju biti podvrgnuti pregledu kontrole kvalitete uključuju sljedeće:
- vrstu angažmana, uključujući razmjer u kojem on uključuje pitanja od javnog interesa.
 - postojanje neuobičajenih okolnosti ili rizika u angažmanu ili skupini angažmana.
 - zahtijevaju li zakoni ili regulativa pregled kontrole kvalitete angažmana.
63. **Tvrtka treba ustanoviti politike i postupke navodeći:**
- vrstu, vremenski raspored i obujam pregleda kontrole kvalitete angažmana;**
 - kriterije za prikladnost pregledatelja kontrole kvalitete angažmana; i**
 - zahtjeve u vezi s dokumentacijom pregleda kontrole kvalitete angažmana.**

Vrsta, vremenski raspored i obujam pregleda kontrole kvalitete angažmana

64. Pregled kontrole kvalitete angažmana uobičajeno uključuje raspravljanje s angažiranim parterom, pregledavanje financijskih informacija ili informacija o drugom predmetu pregledavanja i izvješća te, naročito, razmatranje je li izvrješće odgovarajuće. On također uključuje pregled odabrane radne dokumentacije u vezi sa značajnim prosudbama angažiranog tima i zaključcima do kojih se došlo. Obujam pregleda ovisi o složenosti angažmana i riziku da revizorovo može biti neprimjereno u danim okolnostima. Pregled ne smanjuje odgovornosti angažiranog partnera.
65. Pregled kontrole kvalitete angažmana za revizije financijskih izvještaja izlistanih subjekata uključuju razmatranje sljedećeg:
- ocjene koju je dao angažirani tim o neovisnosti tvrtke u vezi s određenim angažmanom.
 - značajne rizike uočene tijekom angažmana i reakcije na te rizike.
 - nastale prosudbe, naročito u vezi sa značajnošću i značajnim rizicima.
 - jesu li provedene odgovarajuće konzultacije o pitanjima koja uključuju razlike mišljenja ili druga složena ili sumnjiva pitanja, kao i zaključke izvedene iz tih konzultacija.
 - važnost i narav ispravljenih i neispravljenih pogrešnih prikazivanja utvrđenih tijekom angažmana.
 - pitanja koja treba priopćiti menadžmentu i onima koji su zaduženi za upravljanje i, gdje je primjenjivo, ostalim strankama kao što su regulatorna tijela.
 - odražava li radna dokumentacija odabrana za pregled obavljeni posao u odnosu na značajne prosudbe i potkrjepljuje li stvorene zaključke.
 - prikladnost izvrješća koji će se izdati.

Pregledi kontrole kvalitete angažmana za angažmane različite od revizije financijskih izvještaja izlistanih subjekata mogu,

ovisno o okolnostima, uključiti neka ili sva od navedenih razmatranja.

66. Pregledatelj kontrole kvalitete angažmana obavlja pregled pravodobno u određenim etapama tijekom angažmana tako da se značajna pitanja mogu smjesta riješiti na njegovo zadovoljstvo prije nego što se izda izvješće.
67. Kada pregledatelj kontrole kvalitete angažmana da preporuke koje ne prihvaća angažirani partner i pitanje nije riješeno na način prihvatljiv pregledatelju, izvješće se ne izdaje dok se pitanje ne riješi prema tvrtkinim postupcima za rješavanje razlika mišljenja.

Kriteriji za prikladnost pregledatelja kontrole kvalitete angažmana

68. **Tvrtkine politike i postupci trebaju uređivati imenovanje pregledatelja kontrole kvalitete angažmana i ustanovljivanje njihove prikladnosti kroz:**
- stručne kvalifikacije koje se zahtijevaju za obavljanje te uloge, uključujući potrebno iskustvo i ovlasti; i**
 - stupanj u kojem se može konzultirati pregledatelja kontrole kvalitete u vezi s angažmanom bez kompromitiranja njegove objektivnosti.**
69. Tvrtkine politike i postupci u vezi sa stručnom kvalifikacijom pregledatelja kontrole kvalitete angažmana uređuju stručnost, iskustvo i ovlasti nužne za obavljanje te uloge. Što se može smatrati primjerenom stručnošću, iskustvom i ovlastima ovisi o okolnostima angažmana. Osim toga, pregledatelj kontrole kvalitete angažmana za revizije financijskih izvještaja izlistanih subjekata je osoba s dostatnim i primjerenim iskustvom i ovlastima da djeluje kao partner u revizijskom angažmanu revizije financijskih izvještaja izlistanih subjekata.
70. Tvrtkine politike i postupci su oblikovani da održe objektivnost pregledatelja kontrole kvalitete angažmana. Primjerice:
- pregledatelj kontrole kvalitete angažmana ne odabire angažirani partner;
 - pregledatelj kontrole kvalitete angažmana ne sudjeluje na drugi način u angažmanu tijekom razdoblja pregleda;
 - pregledatelj kontrole kvalitete angažmana ne donosi odluke za angažirani tim; i
 - pregledatelj kontrole kvalitete angažmana nije izložen drugim razmatranjima koja bi prijetila njegovoj objektivnosti.
71. Angažirani partner može tijekom angažmana konzultirati pregledatelja kontrole kvalitete angažmana. Takve konzultacije ne moraju kompromitirati prikladnost pregledatelja kontrole kvalitete angažmana za obavljanje uloge koju ima. Međutim, gdje sadržaj i razmjernost konzultacija postane značajan, trebaju i pregledatelj i angažirani partner voditi brigu da se očuva pregledateljeva objektivnost. Gdje to nije moguće, imenuje se druga osoba iz tvrtke ili prikladno kvalificirana vanjska osoba za preuzimanje uloge pregledatelja kontrole kvalitete angažmana ili osobe koju se treba konzultirati u vezi s angažmanom. Tvrtkine politike osiguravaju zamjenu pregledatelja kontrole kvalitete angažmana gdje je narušena mogućnost obavljanja objektivnog pregleda.
72. Samostalni revizori ili male tvrtke mogu sklopiti ugovor s prikladno kvalificiranom vanjskom osobom za angažmane koje odrede kao one koji zahtijevaju preglede kontrole kvalitete angažmana. Alternativno, samostalni revizori ili male tvrtke

mogu koristiti druge tvrtke kako bi omogućile preglede kontrole kvalitete angažmana. Kada tvrtka sklapa ugovore s prikladno kvalificiranim vanjskim osobama, tvrtka slijedi zahtjeve i upute iz točki 68 do 71.

Dokumentacija o pregledu kontrole kvalitete

73. **Politike i postupci u vezi s dokumentacijom o pregledu kontrole kvalitete trebaju zahtijevati dokumentiranje da:**
- su obavljani postupci zahtijevani tvrtkinim politikama za pregled kontrole kvalitete angažmana;**
 - je pregled kontrole kvalitete dovršen prije nego što je izdano izvješće; i**
 - pregledatelj ne smatra da postoji neko neriješeno pitanje koje bi uzrokovalo da vjeruje kako nisu odgovarajuće značajne prosudbe angažiranog tima i odgovarajući zaključci do kojih je došao tim.**

Dokumentacija angažmana

Dovršavanje cjeline konačnih dosjea angažmana

- 73a. **Tvrtka treba 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.**
- 73b. Zakon ili regulativa mogu propisivati rokove u kojem se treba dovršiti cjelina konačnih dosjea angažmana. Gdje takvi rokovi nisu propisani zakonom ili regulativom, tvrtka ustanovljuje odgovarajuće rokove prema vrsti angažmana koji odražavaju potrebu da se pravodobno dovrše cjeline konačnih dosjea angažmana. U slučajevima revizija, primjerice, takav rok uobičajeno nije duži od 60 dana od datuma revizorova izvješća.
- 73c. 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 informacijama 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

- 73d. **Tvrtka treba ustanoviti politike i postupke oblikovane za održavanje povjerljivosti, zaštite, nepromjenjivosti, dostupnosti i ponovno pronalaženje dokumentacije angažmana.**
- 73e. 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 i regulativa mogu nametati dodatne obveze osoblju tvrtke u pogledu održavanja povjerljivosti, posebno u slučajevima kada se radi o osobnim podacima.
- 73f. Neovisno 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 kako bi:

- (a) omogućile utvrđivanje kada je i tko kreirao, promijenio ili pregledao dokumentaciju;
- (b) zaštitile nepromjenjivost informacija u svim etapama angažmana, naročito kada se informacije razmjenjuju unutar angažiranog tima ili prenose drugim strankama putem interneta;
- (c) spriječile neovlašteno mijenjanje dokumentacije angažmana; i
- (d) angažiranom timu ili drugim ovlaštenim strankama, dopustile pristup do dokumentacije angažmana, kada je to nužno, radi ispravnog izvršavanja njihovih obveza.

73g. Kontrole koje tvrtka oblikuje i uvodi radi očuvanja povjerljivosti, nepromjenjivosti, dostupnosti i ponovnog pronalazanja dokumentacije angažmana uključuju, primjerice:

- korištenje lozinki za članove angažiranog tima kako bi se ograničio pristup elektroničkoj dokumentaciji angažmana na ovlaštene korisnike.
- odgovarajuće postupke za sigurnosne kopije elektroničke dokumentacije angažmana u svim etapama tijekom angažmana.
- postupke za ispravno distribuiranje dokumentacije angažmana članovima tima na početku angažmana, njenu obradu tijekom angažmana i sređivanje na kraju angažmana.
- postupke za ograničavanje pristupa, ispravno distribuiranje i povjerljivo odlaganje otisaka dokumentacije angažmana.

73h. Izvorna dokumentacija može se iz praktičnih razloga skenirati radi uključivanja u dosje angažmana. U tom slučaju, tvrtka uvodi odgovarajuće postupke tražeći od angažiranog tima da:

- (a) izrađuju skenirane kopije koje prikazuju cjelokupni sadržaj izvornog papirnato dokumenta, uključujući potpise, povezivanja i zabilješke;
- (b) integriraju skenirane kopije u dosje angažmana, uključujući, kada je nužno, obave numeriranja i potpisivanja; i
- (c) omogućće da se ponovno pronađu i otisnu skenirane kopije, kada je to potrebno.

Tvrtka razmatra treba li iz pravnih, regulativnih ili drugih razloga, zadržati izvornu papirnatu dokumentaciju koja je bila skenirana.

Čuvanje dokumentacije angažmana

73i. **Tvrtka treba ustanoviti politike i postupke za čuvanje dokumentacije angažmana kroz razdoblje koje je dostatno za ispunjavanje potreba tvrtke ili kako je zahtijevano zakonom ili regulativom.**

73j. Potrebe tvrtke za čuvanjem dokumentacije angažmana i 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 da li nacionalni zakon ili regulativa propisuje određena razdoblja čuvanja za određene vrste angažmana ili postoje neka opće prihvaćena razdoblja čuvanja prema zakonodavstvu kada ne postoje posebni zahtjevi zakonodavnog ili regulativnog tijela. U slučajevima revizijskih angažmana, razdoblje čuvanja uobičajeno nije kraće od pet godina od datuma revizorova izvješća ili, ako je kasniji, datuma revizorova izvješća za grupu.

73k. Postupci koje tvrtka primjenjuje za čuvanje dokumentacije angažmana uključuju one koji:

- omogućuju ponovno pronalaženje i pristup dokumentaciji angažmana tijekom razdoblja čuvanja, posebno u slučajevima elektroničke dokumentacije pošto 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.
- omogućuju ovlaštenim vanjskim strankama pristup i pregled određene dokumentacije angažmana radi kontrole kvalitete ili druge svrhe.

Vlasništvo dokumentacije angažmana

73l. 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 izvratku dokumentacije angažmana pod uvjetom da takvo objavljivanje ne umanjuje valjanost obavljenog posla ili, u slučaju angažmana s izražavanjem uvjerenja, neovisnost tvrtke ili njenog osoblja.

Monitoring

74. **Tvrtka treba ustanoviti politike i postupke oblikovane kako bi joj osigurale razumno jamstvo da su politike i postupci u vezi s kontrolom kvalitete relevantne, prikladne i da učinkovito djeluju te da se u praksi postupa u skladu s njima. Takve politike i postupci trebaju uključiti trajno razmatranje i ocjenjivanje tvrtkinog sustava kontrole kvalitete, uključujući povremeno pregledavanje odabranih dovršenih angažmana.**

75. Svrha monitoringa postupanja u skladu s politikama i postupcima kontrole kvalitete je osigurati ocjenu o:

- (a) slijeđenju profesionalnih standarda i zahtjeva zakonodavnog i regulativnog tijela;
- (b) tome je li sustav kontrole kvalitete odgovarajuće oblikovan i učinkovito implementiran; i
- (c) jesu li tvrtkine politike i postupci ispravno primijenjene tako da su izvješća koja izdaje tvrtka ili angažirani partner odgovarajuća u danim okolnostima.

76. Tvrtka povjerava odgovornost za postupak monitoringa partneru ili partnerima ili drugim osobama s dostatnim i primjerenim iskustvom i ovlastima u tvrtki za preuzimanje te odgovornosti. Monitoring tvrtkinog sustava kontrole kvalitete provode kompetentne osobe i obuhvaća prikladnost oblikovanja i učinkovitosti djelovanja sustava kontrole kvalitete.

77. Trajno razmatranje i ocjenjivanje sustava kontrole kvalitete uključuju pitanja poput sljedećih:

- analizu:
 - novih dostignuća u profesionalnim standardima i zahtjevima zakonodavnog i regulativnog tijela i kako se ona odražavaju na tvrtkine politike i postupke, kada je to prikladno;
 - pisanih potvrda o sukladnosti s politikama i postupcima koji se odnose na neovisnost;
 - trajnih profesionalnih dostignuća, uključujući uvježbavanja; i
 - odluka u vezi s prihvaćanjem i zadržavanjem odnosa s klijentom i određenim angažmanima.

- određivanje korektivnih mjera koje treba poduzeti i poboljšanja 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, u načinu njegovog shvaćanja ili postupanju u skladu s njim.
 - praćenje koje obavlja odgovarajuće osoblje tvrtke tako da se potrebne izmjene mogu odmah obaviti u politikama i postupcima kontrole kvalitete.
78. Pregled odabranih dovršenih angažmana se uobičajeno ciklično obavlja. Odabrani angažmani za pregled uključuju barem jedan angažman za svakog partnera uključenog u ciklus pregleda koji se uobičajeno odnosi na razdoblje ne duže od trogodišnjeg. Način na koji se određuju ciklusi pregleda, uključujući vremenski raspored izbora pojedinačnih angažmana, ovisi o mnogim čimbenicima, uključujući sljedeće:
- veličina tvrtke.
 - broj i zemljopisni položaj ureda.
 - rezultate ranijih postupaka monitoringa.
 - stupanj ovlasti koje imaju uredi i osoblje (primjerice, je li pojedini ured ovlašten obaviti svoj pregled ili ga može obaviti samo glavni ured).
 - vrsta i složenost tvrtkinog poslovanja i organizacije.
 - rizike povezane s tvrtkinim klijentima i određenim angažmanima.
79. Postupak pregleda uključuje izbor pojedinačnih angažmana, od kojih neki mogu biti odabrani bez prethodnog obavještanja angažiranog tima. Oni koji obavljaju pregled angažmana nisu uključeni u obavljanje angažmana ili pregled kontrole kvalitete angažmana. Pri određivanju djelokruga pregleda, tvrtka može uzeti u obzir djelokrug ili zaključke vanjskog programa pregleda. Međutim, program neovisnog vanjskog pregleda nije zamjena za tvrtkin program unutarnjeg monitoringa.
80. Male tvrtke i samostalni revizori mogu željeti koristiti prikladno kvalificirane vanjske osobe ili drugu tvrtku radi obavljanja pregleda angažmana i drugih aktivnosti monitoringa. Alternativno, mogu željeti uspostaviti aranžmane radi dijeljenja resursa s drugim odgovarajućim organizacijama kako bi olakšale aktivnosti monitoringa.
81. **Tvrtka treba ocijeniti učinak manjkavosti utvrđenih kao rezultat postupka monitoringa i treba odrediti jesu li one:**
- (a) slučajevi koji ne ukazuju nužno da tvrtkin sustav kontrole kvalitete nije dovoljan za osiguranje dovoljnog jamstva da tvrtka djeluje u skladu s 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.
82. Tvrtka treba priopćiti relevantnim angažiranim partnerima i drugom odgovarajućem osoblju manjkavosti koje se ustanove kao rezultat postupka monitoringa i preporuke za odgovarajuće aktivnosti za popravljivanje stanja.
83. Tvrtkina ocjena svake vrste manjkavosti treba imati za posljednju preporuku za jedno ili više od sljedećeg:
- (a) poduzimanje odgovarajućih aktivnosti za popravljivanje stanja u vezi s pojedinim angažmanom ili članom osoblja;
 - (b) priopćavanje nalaza onima koji su odgovorni za uvježbavanje i profesionalni razvoj;
 - (c) promjene politika i postupaka kontrole kvalitete; i
 - (d) disciplinske mjere protiv onih koji propuštaju postupati u skladu s politikama i postupcima tvrtke, a naročito onih koji to čine učestalo.
84. Gdje rezultati postupaka monitoringa ukazuju da izvješće može biti neprimjereno ili da su propušteni postupci tijekom obavljanja angažmana, tvrtka treba odrediti koje su daljnje aktivnosti primjerene za postizanje sukladnosti s relevantnim standardima profesije i zahtjevima zakonodavnog i regulativnog tijela. Ona također treba razmotriti potrebu traženja pravne pomoći.
85. Barem godišnje, tvrtka treba priopćiti rezultate monitoringa svojeg sustava kontrole kvalitete angažiranim partnerima i drugim odgovarajućim osobama unutar tvrtke, uključujući izvršnom direktoru ili, ako je odgovarajuće, svom upravnom odboru partnera. Takvo priopćavanje omogućuje tvrtki i tim osobama da poduzmu žurne i odgovarajuće mjere kada je to potrebno u skladu s njihovim utvrđenim ulogama i odgovornostima. Priopćene informacije trebaju uključivati:
- (a) opis obavljenih postupaka monitoringa.
 - (b) zaključke izvedene iz postupaka monitoringa.
 - (c) gdje je relevantno, opis sustavnih, ponavljajućih ili drugačije značajnih manjkavosti i poduzetih aktivnosti za njihovo rješavanje ili njihovo otklanjanje.
86. Izvješćivanje o utvrđenim manjkavostima osoba, koje nisu relevantni angažirani partneri, obično ne uključuje navod o kojim se određenim angažmanima radi, osim ako to nije nužno za ispravno izvršavanje odgovornosti osoba koje nisu angažirani partneri.
87. Neke tvrtke posluju kao dio mreže i radi dosljednosti mogu primjenjivati neke ili sve postupke monitoringa s razine mreže. 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:
- (a) najmanje godišnje, mreža priopćava cjeloviti djelokrug, razmjer i rezultate postupka monitoringa odgovarajućim osobama unutar tvrtki mreže;
 - (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; i
 - (c) angažirani partneri u tvrtkama mreže mogu se osloniti na rezultate postupka monitoringa primijenjenog u mreži, osim ako ih tvrtke ili mreža ne savjetuju drugačije.
88. Odgovarajuća dokumentacija u vezi s monitoringom:
- (a) navodi postupke monitoringa, uključujući postupke za izbor dovršenih angažmana koje treba pregledati;
 - (b) evidentira ocjenjivanje:
 - (i) postupanja u skladu sa standardima profesije i zahtjevima zakonskog ili regulativnog tijela;
 - (ii) je li sustav kontrole kvalitete odgovarajuće oblikovan i implementiran; i

- (iii) jesu li tvrtkine politike i postupci kontrole kvalitete odgovarajuće primijenjeni tako da su izvješća koja izdaje tvrtka ili angažirani partner primjerena u danim okolnostima; i
- (c) identificira zapažene manjkavosti, ocjenjuje njihov učinak, navodi osnovu za određivanje jesu li nužne daljnje aktivnosti i koje su te aktivnosti.

Pritužbe i tvrdnje

89. **Tvrtka treba ustanoviti politike i postupke oblikovane kako bi joj osigurala razumno jamstvo da prikladno postupi 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.**
90. Pritužbe i tvrdnje (koji ne uključuju one za koje je očigledno da su beznačajne) mogu poticati iz ili izvan tvrtke. Može ih iznositi osoblje tvrtke, klijenti ili treće stranke. Mogu ih primati članovi angažiranog tima ili drugo osoblje tvrtke.
91. Kao dio tog postupka, tvrtka ustanovljuje jasno definirane kanale komuniciranja s osobljem tvrtke kako bi ono moglo izraziti svaku dvojbu bez straha od odmazde.
92. Tvrtka istražuje takve pritužbe i tvrdnje u skladu s ustanovljenim politikama i postupcima. Istraživanje nadzire partner s dostatnim i primjerenim iskustvom i ovlastima u tvrtki, ali koji nije na drugi način uključen u angažman, i uključuje korištenje pravne pomoći ako je nužno. Male tvrtke i samostalni revizori mogu za istraživanje koristiti usluge prikladno kvalificirane vanjske osobe ili druge tvrtke.
93. Gdje rezultati istraživanja ukazuju na manjkavosti u oblikovanju ili djelovanju tvrtkinog sustava kontrole kvalitete ili nepostupanje osobe ili osoba u skladu s tvrtkinim sustavom kontrole kvalitete, tvrtka poduzima odgovarajuće aktivnosti razmatrane u točki 83.

Dokumentacija

94. **Tvrtka treba ustanoviti politike i postupke kojima zahtijeva prikladnu dokumentaciju radi osiguranja dokaza djelovanja svakog sastavnog dijela svog sustava kontrola kvalitete.**
95. Kako će se dokumentirati ta problematika ovisi o tvrtkinoj odluci. Primjerice, velike tvrtke mogu koristiti elektroničke baze podataka radi dokumentiranja pitanja poput potvrđivanja neovisnosti, ocjene postupanja i rezultata postupka monitoringa. Manje tvrtke mogu koristiti manje formalne metode poput bilješki, kontrolnih lista i formulara.
96. Čimbenici za razmatranje pri određivanju oblika i sadržaja dokumentacije evidentiranja djelovanja svakog sastavnog dijela sustava kontrole kvalitete uključuje sljedeće:
- veličinu tvrtke i broj ureda.
 - ovlasti koje ima osoblje i uredi.
 - vrsta i složenost poslovanja i organizacije tvrtke.
97. Tvrtka čuva svoju dokumentaciju kroz razdoblje koje je dostatno da onima koji obavljaju postupke monitoringa omogućiti ocjenjivanje tvrtkinog postupanja u skladu s njezinim sustavom kontrole kvalitete ili za duže razdoblje ako je propisano zakonom ili regulativom.

Datum stupanja na snagu

98. Zahtijeva se da se sustavi kontrole kvalitete u skladu s ovim MSKK-om uspostave do 15. lipnja 2006. Tvrtke razmatraju prikladna prijelazna rješenja za angažmane koji su u tijeku na taj datum.

Zahtjevi javnog sektora

1. *Neki od pojmova u MRevS-u, poput »angažirani partner« i »tvrtka« trebaju se čitati kao da se odnose na njihove istoznačnice u javnom sektoru. Međutim, uz ograničene iznimke, ne postoji istoznačnica u javnom sektoru za »izlistanu tvrtku«, iako mogu biti revizije određenih važnih subjekata javnog sektora koji trebaju biti podvrgnuti zahtjevima obveznog rotiranja angažiranog partnera (ili ekvivalenta) i pregleda kontrole kvalitete, koji se inače odnose na izlistane tvrtke. Ne postoje određeni objektivni kriteriji na kojima bi se temeljilo to određivanje važnosti. Međutim, takva procjena treba obuhvatiti ocjenjivanje svih čimbenika relevantnih za revidirani subjekt. Takvi čimbenici uključuju veličinu, složenost, komercijalni rizik, interes parlamenta i medija te broj i raspon zainteresiran strana.*
2. *MSKK 1, točka 70. navodi »Tvrkine politike i postupci su oblikovani da održe objektivnost pregledavatelja kontrole kvalitete angažmana«. Podtočka (a) navodi kao primjer da angažirani partner ne odabire pregledavatelja kontrole kvalitete. Međutim, u mnogim zakonodavstvima postoji jedan zakonom imenovan državni revizor koji djeluje s identičnom ulogom kakvu ima »angažirani partner« i koji snosi cjelokupnu odgovornost za revizije javnog sektora. U takvim okolnostima, gdje je primjenjivo, pregledavatelj angažmana treba biti odabran uz vođenje računa o potrebi postizanja neovisnosti i objektivnosti.*
3. *U javnom sektoru revizori mogu biti imenovani sukladno zakonom propisanim postupkom. U skladu s tim određena razmatranja u vezi s prihvatanjem i zadržavanjem odnosa s klijentom te posebnim angažmanima, kako je navedeno u točkama 28 – 35 ovog MSKK-a 1, mogu biti neprimjerena.*
4. *Slično tom, neovisnost revizora javnog sektora može biti zaštićena zakonskim mjerama, što ima za posljedicu da nije vjerojatan nastanak određenih prijetnji neovisnosti poput onih navedenih u točkama 18 – 27 MSKK-a 1.*

MEĐUNARODNI OKVIR ZA ANGAŽMANE S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA

(Na snazi za izvješća s izražavanjem uvjerenja datirana na 1. siječnja 2005., ili nakon toga datuma)

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	1 – 6
Definicija i cilj angažmana s izražavanjem uvjerenja	7 – 11
Djelokrug okvira	12 – 16
Prihvatanje angažmana	17 – 19
Elementi angažmana s izražavanjem uvjerenja	20 – 60
Neprimjereno korištenje imena javnog računovođe	61
Dodatak: razlike između angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja i angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja	

Uvod

1. Ovaj Okvir definira i opisuje elemente i ciljeve angažmana s izražavanjem uvjerenja i ustanovljuje na koje se angažmane primjenjuju Međunarodni revizijski standardi (MRevS-ovi), Međunarodni standardi za uvide (MSU) i Međunarodni standardi za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU). On daje okvir na koji se pozivaju:
 - (a) profesionalni računovođe u javnoj praksi (tzv. »javni računovođe«) kada obavljaju angažmane s izražavanjem uvjerenja. Profesionalni računovođe u javnom sektoru se pozivaju na Zahtjeve javnog sektora na kraju Okvira. Profesionalni računovođe koji nisu u javnoj praksi ni u javnom sektoru potiču se na razmatranje Okvira kada obavljaju angažmane s izražavanjem uvjerenja¹¹;
 - (b) ostali koji su uključeni u angažmane s izražavanjem uvjerenja, uključujući namjeravane korisnike izvješća s izražavanjem uvjerenja i odgovornu stranu; i
 - (c) Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) pri izradi MRevS-ova, Međunarodnih standarda za uvide (MSU) i Međunarodnih standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU).
2. Ovaj Okvir sam po sebi ne ustanovljuje standarde ili sadrži zahtjeve postupanja za obavljanje preuzete obveze izražavanja uvjerenja. Za obavljanje preuzetih obveza s izražavanjem uvjerenja, MRevS-ovi, Međunarodni standardi za uvide i Međunarodni standardi za angažmane s izražavanjem uvjerenja sadrže temeljna načela, neophodne postupke i s tim povezane upute, dosljedne konceptima sadržanim u ovom Okviru. Odnos između Okvira i MRevS-ova, Međunarodnih standarda za uvide (MSU-ova) i Međunarodnih standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU-ova) je ilustriran u Strukturi objava koje je izdao IAASB koja je dio Priručnika objava za međunarodno revidiranje, izražavanje uvjerenja i etiku.
3. U nastavku je prikaz sažetka Okvira:
 - *Uvod*: Ovaj okvir uređuje angažmane s izražavanjem uvjerenja koje obavljaju profesionalni računovođe u javnoj praksi. On osigurava okosnicu na koju se pozivaju ti računovođe i ostali uključeni u angažmane s izražavanjem uvjerenja, poput onih koji su angažirali profesionalnog računovođu u javnoj praksi (»angažirana strana«).
 - *Definicija i cilj angažmana s izražavanjem uvjerenja*: Ovaj dio definira angažmane s izražavanjem uvjerenja i ustanovljuje ciljeve dviju vrsta angažmana s izražavanjem uvjerenja koji su dopušteni za obavljanje profesionalnom računovođi u javnoj praksi. Ovaj Okvir naziva te dvije vrste – angažmani s izražavanjem razumnog uvjerenja i angažmani s izražavanjem ograničenog uvjerenja.¹²

¹¹ Ako profesionalni računovođa nije u javnoj praksi, primjerice poput unutarnjeg revizora, primjenjuje ovaj Okvir i (a) u izvješću profesionalnog računovođe se poziva na ovaj Okvir, MRevS-ove, MSU-ove i MSIU-ove; i (b) manjak neovisnosti i sadržaj odnosa sa subjektom se istaknuto objavljuje u izvješću profesionalnog računovođe, kada profesionalni računovođa ili drugi članovi tima za izražavanje uvjerenja i, ako je primjenjivo, zaposlenici profesionalnog računovođe, nisu neovisni u odnosu na subjekt za koji se obavlja preuzeta obveza izražavanja uvjerenja. Osim toga, to izvješće ne sadrži u naslovu riječ »neovisno«, a svrha i njegovi korisnici su ograničeni.

¹² Za angažmane s izražavanjem uvjerenja u vezi s povijesnim financijskim informacijama, angažmani s izražavanjem razumnog uvjerenja nazivaju se revizije, a angažmani s izražavanjem ograničenog uvjerenja se nazivaju – uvidi.

- *Djelokrug Okvira*: Ovaj dio objašnjava razlike angažmana s izražavanjem uvjerenja u odnosu na druge angažmane, poput savjetodavnih angažmana.
- *Prihvatanje angažmana*: U ovom dijelu se navode karakteristike koje moraju biti ispunjene prije nego s profesionalni računovođa u javnoj praksi može prihvatiti angažman s izražavanjem uvjerenja.
- *Elementi angažmana s izražavanjem uvjerenja*: U ovom dijelu se navode i razmatraju pet elemenata angažmana s izražavanjem uvjerenja koje obavljaju profesionalni računovođe u javnoj praksi, a čine ih: trostrani odnos, predmet ispitivanja, kriteriji, dokazi i izvješće s izražavanjem uvjerenja. Tu se objašnjavaju važne razlike između angažmana s razumnim uvjerenjem i angažmana s ograničenim uvjerenjem (također se razmatraju i u Dodatku). U ovom se dijelu također razmatraju, primjerice, značajne promjene predmeta ispitivanja u angažmanima s izražavanjem uvjerenja i kako se zaključci izražavaju za svaku od dvije vrste angažmana s izražavanjem uvjerenja.
- *Neprijemeno korištenje imena javnog računovođe*: U ovom dijelu se razmatraju posljedice povezanosti javnog računovođe s predmetom ispitivanja.

Etička načela i Standardi kontrole kvalitete

4. Osim ovim Okvirom, MRevS-ima, MSU-ima i MSIU-ima, javni računovođe pri obavljanju angažmana s izražavanjem uvjerenja se usmjeravaju i s:
 - (a) IFAC-im Kodeksom etike profesionalnih računovođa, koji ustanovljuje temeljna etička načela za profesionalne računovođe; i
 - (b) Međunarodnim standardima kontrole kvalitete (MSKK), koji ustanovljuju standarde i sadrže upute tvrtkama za sustav kontrole kvalitete¹³.
5. Dio A Kodeksa sadrži temeljna etička načela o kojima moraju voditi računa svi profesionalni računovođe, a uključuju:
 - (a) čestitost;
 - (b) objektivnost;
 - (c) profesionalnu nadležnost i dužnu pažnju;
 - (d) povjerljivost; i
 - (e) profesionalno ponašanje.
6. Dio B Kodeksa, koji se odnosi samo na profesionalne računovođe u javnoj praksi, sadrži konceptualni pristup neovisnosti koji uzima u obzir, za svaki angažman s izražavanjem uvjerenja, prijetnje neovisnosti, prihvatljive zaštite i javni interes. On zahtijeva od tvrtki i članova tima za izražavanje uvjerenja da identificiraju u ocijene okolnosti i odnose koji stvaraju prijetnje neovisnosti te poduzmu odgovarajuće aktivnosti kako bi otklonili te prijetnje ili ublažili ih na prikladnu razinu primjenom zaštitnih mjera.

Definicija i cilj angažmana s izražavanjem uvjerenja

7. »Angažman s izražavanjem uvjerenja« predstavlja angažman u kojem profesionalni računovođa u javnoj praksi izražava zaključak oblikovan radi stvaranja većeg povjerenja, kod namjerava-

¹³ Dodatni standardi i upute za postupke kontrole kvalitete za određene vrste angažmana s izražavanjem uvjerenja su navedeni u MRevS-ima, ISRE-ima i ISAE-ima.

nih korisnika koji nisu odgovorna stranka, o ishodu ocjenjivanja ili mjerenja predmeta ispitivanja primjenom kriterija.

8. Ishod ocjenjivanja ili mjerenja predmeta ispitivanja je informacija koja nastaje primjenom kriterija na predmet ispitivanja. Primjerice:

- Priznavanje, mjerenje, prezentiranje i objavljivanje sadržano u financijskim izvještajima (ishod) rezultira iz primjene okvira financijskog izvještavanja za priznavanje, mjerenje, prezentiranje i objavljivanje, kao što su Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (kriteriji), na financijski položaj, financijsku uspješnost i novčane tokove poslovnog subjekta (predmet ispitivanja).
- Tvrdnja o djelotvornosti internih kontrola (ishod) rezultira iz primjene okvira za ocjenjivanje djelotvornosti internih kontrola, kao što su COSO¹⁴ i CoCo¹⁵ (kriteriji) na interne kontrole procesa (proces je predmet ispitivanja).

U preostalom dijelu ovog Okvira pojam – »informacije o predmetu ispitivanja« koristiti će se za označavanje ishoda ocjenjivanja ili mjerenja predmeta ispitivanja. Informacija o predmetu ispitivanja je ono o čemu profesionalni računovođe u javnoj praksi prikupljaju dostatne primjerene dokaze kako bi osigurali razumnju osnovu za izražavanje zaključka u izvješću s izražavanjem uvjerenja.

9. Informacija o predmetu ispitivanja može biti pogrešno izražena u kontekstu predmeta ispitivanja i kriterija te stoga može biti pogrešno prikazana, moguće u značajnom razmjeru. To se dešava kada informacija o predmetu ispitivanja ne odražava ispravno primjenu kriterija na predmet ispitivanja, primjerice kada financijski izvještaji subjekta ne daju istinit i fer prikaz (ili ne prezentiraju fer, u svim značajnim odrednicama) njegov financijski položaj, financijsku uspješnost i novčane tokove u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja ili kada nije istinito navedena tvrdnja da su djelotvorne interne kontrole subjekta u svim značajnim odrednicama, temeljeno na COSO ili CoCo kriterijima.
10. U nekim angažmanima s izražavanjem uvjerenja, procjenjivanje ili mjerenje predmeta ispitivanja obavlja odgovorna stranka i informacija o predmetu ispitivanja je u obliku tvrdnje odgovorne stranke koja je dostupna namjeranim korisnicima. Takvi angažmani se nazivaju – »angažmani temeljeni na tvrdnjama« (assertion-based engagements). U drugim angažmanima s izražavanjem uvjerenja, profesionalni računovođa u javnoj praksi alternativno obavlja izravno ocjenjivanje odnosno mjerenje predmeta ispitivanja ili pribavlja izjavu od odgovorne stranke koja je obavila ocjenjivanje ili mjerenje, a koje nije dostupno namjeranim korisnicima. Informacija o predmetu ispitivanja se daje namjeranim korisnicima u izvješću s izražavanjem uvjerenja. Takvi angažmani se nazivaju – »angažmani s izravnim izvješćivanjem« (direct reporting engagements).
11. Prema ovom Okviru, postoje dvije vrste angažmana s izražavanjem uvjerenja koja su dopuštena profesionalnim računovođama u javnoj praksi da ih obavljaju, a one su: angažmani s izražavanjem razumnog uvjerenja i angažmani s izražavanjem ograničenog uvjerenja. Cilj angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja je smanjiti rizik angažmana s izražavanjem

uvjerenja na prihvatljivo nisku razinu u okolnostima angažmana¹⁶ kao osnove za pozitivan oblik izražavanja zaključka profesionalnog računovođe u javnoj praksi. Cilj angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja je smanjiti rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja na razinu 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.

Djelokrug Okvira

12. Svi angažmani koje obavljaju javni računovođe nisu angažmani s izražavanjem uvjerenja. Drugi često obavljani angažmani koji ne ispunjavaju prethodno navedene definicije (i stoga nisu obuhvaćeni ovim Okvirom) su:
- angažmani na koje se odnose Međunarodni standardi za povezane usluge, kao što su preuzimanje obveze obavljanja dogovorenih postupaka i kompilacije financijskih ili drugih informacija.
 - sastavljanje poreznih prijava gdje se ne izražava zaključak koji bi vodio k izražavanju uvjerenja.
 - savjetodavni ili konzultativni angažmani¹⁷, poput poreznog savjetovanja ili savjetovanja menadžmenta.
13. Angažman s izražavanjem uvjerenja može biti dio većeg angažmana, primjerice, kada konzultativni angažman u vezi s poslovnim stjecanjem uključuje zahtjev obavljanja angažmana s izražavanjem uvjerenja u vezi s povijesnim ili prospektivnim financijskim informacijama. U takvim okolnostima je ovaj Okvir relevantan samo za dio angažmana koji je u vezi s izražavanjem uvjerenja.
14. Sljedeći angažmani, koji mogu ispunjavati uvjete definicije iz točke 7, ne trebaju biti obavljani u skladu s ovim Okvirom:
- (a) angažmani radi svjedočenja u sudskim postupcima povezanim s računovodstvenom, revizijskom, poreznom i drugom problematikom; i
 - (b) angažmani koji uključuju profesionalno mišljenje, stavove ili izričaje iz kojeg korisnici mogu stvoriti neko uvjerenje, ako je primjenjivo sve od niže navedenog:
 - (i) ta mišljenja, stavovi i izričaji su potpuno uzgredni u cjelokupnom angažmanu;

¹⁶ 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.

¹⁷ U konzultativnim uslugama se koriste stručne vještine, obrazovanje, vještine zapažanja, iskustvo i poznavanje procesa konzultiranja koje posjeduje profesionalni računovođa. Konzultativni postupak je analitički postupak koji uobičajeno uključuje neku kombinaciju od aktivnosti koje se odnose na: postavljanje ciljeva, utvrđivanje činjeničnog stanja, definiranje problema ili mogućnosti, ocjenjivanje alternativa, stvaranje preporuka, uključujući i mjera, priopćavanje rezultata i ponekad implementiranje i naknadno preispitivanje. Izvješća (ako se uopće izdaju) su najčešće pisani opisnim stilom ili u tzv. dugoj formi. Uobičajeno od obavljenog posla korist ima samo klijent i njemu je i namijenjen. Sadržaj i djelokrug posla se određuje sporazumom između profesionalnog računovođe i klijenta. Svaka usluga koja ispunjava uvjete definicije angažmana s izražavanjem uvjerenja nije konzultativna usluga, nego angažman s izražavanjem uvjerenja.

¹⁴ »Interne kontrole – Integrirani okvir«, The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

¹⁵ »Upute za procjenjivanje kontrola – CoCo načela«, Criteria for Control Board, The Canadian Institute of Chartered Accountants.

- (ii) svako izdano pisano izvješće je izričito ograničeno za uporabu samo namijenjenim korisnicima koji su navedeni u izvješću;
- (iii) prema pisanim uvjetima angažiranja zaključenim s namjeravanim korisnicima, nije namjera da angažman bude angažman s izražavanjem uvjerenja; i
- (iv) u izvješću profesionalnog računovođe angažman nije opisan kao angažman s izražavanjem uvjerenja.

Izvješća za angažmane bez izražavanja uvjerenja

15. Profesionalni računovođa u javnoj praksi kada izvješćuje o angažmanu koji nije angažman s izražavanjem uvjerenja iz djelokruga ovog Okvira, stvara jasno razlikovanje tog izvješća u odnosu na izvješće s izražavanjem uvjerenja. Kako bi se izbjeglo zbunjivanje korisnika, izbjegava se u izvješću koje se odnosi na angažmane bez izražavanja uvjerenja, primjerice:
- navođenje sukladnosti s ovim Okvirom, MReVS-ima, MSU-ima ili MSIU-ima.
 - neprikladno korištenje riječi – uvjerenje, revizija ili uvid.
 - uključivanje izjave za koju je razborito pretpostaviti da će biti pogrešno shvaćena kao zaključak koji je oblikovan za stvaranje većeg povjerenja kod namjeravanih korisnika o ishodu ocjenjivanja ili mjerenja predmeta ispitivanja s kriterijima.
16. Javni računovođa i odgovorna stranka mogu se dogovoriti da se primijene načela ovog Okvira u angažmanu gdje ne postoje drugi namjeravani korisnici osim odgovorne stranke, ali gdje su ispunjeni svi drugi zahtjevi MReVS-ova, MSU-ova ili MSIU-ova. U takvim slučajevima, izvješće javnog računovođe sadrži izjavu o ograničavanju uporabe izvješća samo na odgovornu stranku.

Prihvatanje angažmana

17. Javni računovođa prihvaća angažman s izražavanjem uvjerenja samo kada njegovo preliminarno poznavanje okolnosti angažmana nagovještava da:
- (a) će biti ispunjeni relevantni etički zahtjevi, kao što su neovisnost i profesionalna kompetentnost;
 - (b) angažman ima sve sljedeće karakteristike:
 - (i) predmet ispitivanja je odgovarajući;
 - (ii) kriterij koji treba koristiti je prikladan i dostupan namjeravanim korisnicima;
 - (iii) javni računovođa ima pristup dostatnim i primjerenim dokazima za potkrjepljivanje svojeg zaključka;
 - (iv) zaključak javnog računovođe, u obliku prikladnom za angažman s razumnim uvjerenjem ili angažman s ograničenim uvjerenjem, treba biti sadržan u pisanom izvješću; i
 - (v) javni računovođa je uvjeren da postoji razuman razlog za angažman. Ako postoje značajna ograničenja u djelokrugu njegovog rada (vidjeti točku 55) nije vjerojatno da postoji razuman razlog za angažman. Također, on može vjerovati da stranka koja ga angažira namjerava na neodgovarajući način povezati njegovo ime s predmetom ispitivanja (vidjeti točku 61).

Određeni MReVS-ovi, MSU-ovi ili MSIU-ovi mogu sadržati dodatne zahtjeve koji trebaju biti ispunjeni prije prihvaćanja angažmana.

18. Kada potencijalni angažman ne može biti prihvaćen kao angažman s izražavanjem uvjerenja jer nema sve karakteristike iz prethodne točke, stranka koja angažira može biti u mogućnosti odrediti drugi angažman koji će ispuniti potrebe namjeravanih korisnika. Primjerice:
- (a) ako izvorni kriteriji nisu prikladni, angažman s izražavanjem uvjerenja može se ipak obaviti ako:
 - (i) stranka koja angažira može identificirati segment izvornog predmeta ispitivanja na koji se mogu primijeniti kriteriji i profesionalni računovođa u javnoj praksi može obaviti angažman s izražavanjem uvjerenja samo za taj segment. U tom slučaju, u izvješću se jasno navodi da se ne odnosi na izvorni predmet ispitivanja u njegovoj cijelosti; ili
 - (ii) mogu se odabrati ili kreirati alternativni kriteriji prikladni za izvorni predmet ispitivanja.
 - (b) stranka koja angažira može zahtijevati angažman koji nije angažman s izražavanjem uvjerenja, kao što je angažman za pružanje savjetodavnih usluga ili angažman s dogovorenim postupcima.
19. Nakon što prihvati angažman s izražavanjem uvjerenja, javni računovođa ne može ga bez opravdanog razloga promijeniti u angažman bez izražavanja uvjerenja ili promijeniti angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja u angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja. Promjene u okolnostima koji utječu na zahtjeve namjeravanih korisnika ili pogrešno shvaćanje vrste angažmana, uobičajeno će opravdavati zahtjev za promjenu angažmana. Ako dođe do takve promjene, profesionalni računovođa u javnoj praksi ne zanemaruje dokaze koje je pribavio prije promjene.

Elementi angažmana s izražavanjem uvjerenja

20. Sljedeći elementi angažmana s izražavanjem uvjerenja se razmatraju u ovom poglavlju:
- (a) trostrani odnos koji uključuje profesionalnog računovođu u javnoj praksi, odgovornu stranku i namjeravane korisnike;
 - (b) prikladan predmet ispitivanja;
 - (c) prikladne kriterije;
 - (d) dostatne primjerene dokaze; i
 - (e) pisano izvješće s izražavanjem uvjerenja u obliku prikladnom za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja ili angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja.

Trostrani odnos

21. Angažman s izražavanjem uvjerenja uključuje tri odvojene stranke: profesionalnog računovođu u javnoj praksi, odgovornu stranku i namjeravane korisnike.
22. Odgovorna stranka i namjeravani korisnici mogu biti iz različitih subjekata ili iz istog subjekta. Kao primjer drugospomenutog je dvodomna struktura gdje nadzorni odbor može tražiti izražavanje uvjerenja za informacije koje je dala uprava tog subjekta. Odnos između odgovorne stranke i namjeravanih korisnika treba se sagledati u kontekstu samog angažmana i može se razlikovati od tradicionalnije definiranih linija odgovornosti. Primjerice, viši menadžment subjekta (namjeravani korisnik) može angažirati javnog računovođu radi obavljanja angažmana s izražavanjem uvjerenja za određeni aspekt aktivnosti subjekta za koji neposrednu odgovornost ima niža razina menadžmenta (odgovorna stranka), ali za koji je u konačnici odgovoran viši menadžment.

Profesionalni računovođa u javnoj praksi

23. Pojam profesionalni računovođa u javnoj praksi korišten u ovom Okviru je širi od pojma revizor koji se koristi u MRevS-ima i MSU-ima, koji se odnosi samo na profesionalne računovođe u javnoj praksi koji, u vezi s povijesnim financijskim informacijama, obavljaju reviziju ili uvid.
24. Može se zahtijevati od javnog računovođe obavljanje angažmana s izražavanjem uvjerenja za širi raspon predmeta ispitivanja. Neki predmeti ispitivanja mogu zahtijevati specijalizirane vještine i znanja iznad onih kojima obično raspoložu javni računovođe. Kako je navedeno u točki 17(a), javni računovođa ne prihvaća angažman ako preliminarno poznavanje okolnosti angažmana ukazuju da neće biti ispunjeni etički zahtjevi u vezi s profesionalnom kompetentnošću. U nekim slučajevima taj se zahtjev može ispuniti tako da se javni računovođa koristi radom osoba iz drugih profesionalnih disciplina, koji se nazivaju eksperti. U takvim slučajevima javni računovođa se treba uvjeriti da sve osobe koje obavljaju angažman imaju u ukupnosti potrebne vještine i znanja, kao i da je on u dovoljnoj mjeri uključen u angažman te da razumije posao za koji se koriste eksperti.

Odgovorna stranka

25. Odgovorna stranka je osoba ili osobe koje:
- u angažmanu s izravnim izvješćivanjem, su odgovorne za predmet ispitivanja; ili
 - u angažmanu temeljenom na tvrdnjama, su odgovorne za informacija o predmetu ispitivanja (tvrdnju) i mogu biti odgovorne za predmet ispitivanja. Primjer kada je odgovorna stranka odgovorna i za predmet ispitivanja i za informaciju o predmetu ispitivanja je kada poslovni subjekt angažira profesionalnog računovođu u javnoj praksi radi obavljanja angažmana s izražavanjem uvjerenja u vezi s izvješćem koje je ono sastavilo o održivosti svog poslovanja. Primjer kada je odgovorna stranka odgovorna za informaciju o predmetu ispitivanja, ali ne i za sam predmet ispitivanja, je kada državna organizacija angažira javnog računovođu radi obavljanja angažmana s izražavanjem uvjerenja za izvješće o održivosti poslovanja privatne kompanije koji je sastavila državna organizacija i koje se treba distribuirati namjeravanim korisnicima.

Odgovorna stranka može, ali i ne mora, biti stranka koja angažira javnog računovođu.

26. Odgovorna stranka uobičajeno daje profesionalnom računovođi u javnoj praksi pisanu izjavu koja sadrži ocjene ili mjerenja predmeta ispitivanja s kriterijima, neovisno od toga je li joj svrha da bude kao tvrdnja dostupna namjeravanim korisnicima. U angažmanu s izravnim izvješćivanjem, javni računovođa neće moći dobiti takvu izjavu ako stranka koja ga angažira nije i odgovorna stranka.

Namjeravani korisnici

27. Namjeravani korisnici su jedna ili više osoba ili skupina osoba za koje javni računovođa sastavlja izvješće s izražavanjem uvjerenja. Odgovorna stranka može biti jedan od namjeravanih korisnika, ali ne može biti i jedini.
28. Kada je izvedivo, izvješće s izražavanjem uvjerenja se adresira na sve namjeravane korisnike, ali u nekim slučajevima mogu postojati i ostali namjeravani korisnici. Javni računovođa neće moći raspoznati sve one koji će čitati izvješće s izražavanjem uvjerenja, poglavito kada veliki broj osoba ima pristup tom

izvješću. U takvim slučajevima, poglavito kada mogući čitatelji vjerojatno imaju široki raspon interesa u vezi s predmetom ispitivanja, namjeravani korisnici se mogu ograničiti na glavne zainteresirane stranke sa značajnim i zajedničkim interesima. Namjeravani korisnici se mogu utvrditi na različite načine, primjerice, sporazumom između profesionalnog računovođe u javnoj praksi i odgovorne stranke ili stranke koja ga angažira ili zakonom.

29. Kada je izvedivo, namjeravani korisnici ili njihovi predstavnici se priključuju javnom računovođi i odgovornoj stranci (i, ako je različita, stranci koja angažira računovođu) u određivanju zahtjeva angažmana. Neovisno od uključenosti drugih, i različito od angažmana za dogovorene postupke (koji sadrži izvješćivanje o pronađenom činjeničnom stanju na temelju postupaka, a ne zaključak):
- profesionalni računovođa u javnoj praksi je odgovoran za određivanje vrsta, vremenskog rasporeda i obujma postupaka; i
 - od njega se zahtijeva da istraži svako pitanje za koje smatra da mu stvara dvojbu treba li značajno izmijeniti informaciju o predmetu ispitivanja.
30. U nekim slučajevima, namjeravani korisnici (primjerice, bankari ili regulatori) nameću zahtjeve ili traže od odgovorne stranke (ili, ako je različita, stranke koja angažira javnog računovođu) da se obavi angažman s izražavanjem uvjerenja za posebne namjene. Kada je angažman oblikovan za određene namjeravane korisnike ili posebnu namjenu, javni računovođa razmatra uključivanje ograničenja u izvješće s izražavanjem uvjerenja kojim se njegovo korištenje ograničava samo na te korisnike ili tu svrhu.

Predmet ispitivanja

31. Predmet ispitivanja, i informacije o predmetu ispitivanja, u angažmanima s izražavanjem uvjerenja može biti različit, kao što je:
- financijska uspješnost ili stanja (primjerice, povijesni ili prospektivni financijski položaj, financijska uspješnost ili novčani tokovi) za koje informacije o predmetu ispitivanja mogu biti ona priznavanja, mjerenja, prezentiranja i objavljivanja koja su sadržana u financijskim izvještajima.
 - nefinancijska uspješnost ili stanja (primjerice, uspješnost poslovnog subjekta) za koju informacije o predmetu ispitivanja mogu biti ključni pokazatelji uspješnosti i učinkovitosti.
 - fizičke karakteristike (primjerice, kapacitet sredstva) za koji informacija o predmetu ispitivanja može biti tehnička dokumentacija.
 - sustavi i procesi (primjerice, subjektive interne kontrole ili sustav informacijskih tehnologija) za koji informacija o predmetu ispitivanja može biti tvrdnja o djelotvornosti.
 - ponašanje (primjerice, korporativno upravljanje, postupanje u skladu s regulativom, politike upravljanja ljudskim resursima) za koji informacija o predmetu ispitivanja može biti izvješće o sukladnosti ili izvješće o djelotvornosti.
32. Predmet ispitivanja može imati različite karakteristike, uključujući razmjernost u kojem su informacije o njemu kvantitativne nasuprot kvalitativnim, objektivne nasuprot subjektivnim, povijesne nasuprot prospektivnim i odnose se na određenu vremensku točku ili razdoblje. Takve karakteristike utječu na:

(a) preciznost s kojom se predmet ispitivanja može ocjenjivati ili mjeriti s kriterijima; i

(b) uvjerljivost raspoloživih dokaza.

U izvješću s izražavanjem uvjerenja navode se karakteristike od posebne važnosti za namjeravane korisnike.

33. Odgovarajući predmet ispitivanja je:

(a) prepoznatljiv i može ga se dosljedno ocjenjivati i mjeriti s prepoznatljivim kriterijima; i

(b) takav da informacije o njemu mogu biti podvrgnute postupcima dobivanja dostatnih primjerenih dokaza za potkrjepljivanje zaključka za razumno uvjerenje ili zaključka za ograničeno uvjerenje, već prema tome što je prikladno.

Kriteriji

34. Kriteriji su pokazatelji korišteni za ocjenjivanje ili mjerenje predmeta ispitivanja uključujući, kada je relevantno, pokazatelje za prezentiranje i objavljivanje. Kriteriji mogu biti formalni, primjerice pri sastavljanju financijskih izvještaja kriteriji mogu biti Međunarodni standardi financijskog izvještavanja ili Standardi financijskog izvještavanja javnog sektora. Kada se izvješćuje o internim kontrolama, kriteriji mogu biti u ustanovljenim okvirima za interne kontrole ili pojedinačni kontrolni ciljevi posebno oblikovani za taj angažman. Kada se izvješćuje o sukladnosti, kriteriji mogu biti primjenjivi zakon, regulativa ili ugovor. Primjeri manje formalnih kriterija su interno ustanovljeni kodeksi upravljanja ili dogovoreni razmjeri izvođenja (poput učestalosti s kojom se očekuje da će se tijekom godine sastajati neki odbor).

35. Primjereni kriteriji su potrebni za razumno dosljedno ocjenjivanje ili mjerenje predmeta ispitivanja u kontekstu profesionalne prosudbe. Bez okvira za povezivanja koji pruža odgovarajući kriterij, svaki zaključak bi se mogao slobodno tumačiti i biti pogrešno shvaćen. Primjereni kriteriji su vezani uz kontekst tj. relevantni su za okolnosti angažmana. Primjerice, jedna odgovorna stranka može za ocjenjivanje predmeta ispitivanja koji se odnosi na zadovoljstvo kupaca koristiti broj reklamacija koje su riješene tako da su podnositelji reklamacije potvrdili da su zadovoljni rješenjem svoje reklamacije, dok druga odgovorna stranka može odabrati broj ponovljenih kupovina u razdoblju od tri mjeseca od datuma prve kupovine.

36. Primjereni kriterij ima sljedeće karakteristike:

(a) relevantnost: relevantni kriterij doprinosi zaključcima koji pomažu namjeravanim korisnicima u odlučivanju.

(b) potpunost: kriterij je dovoljno potpun kada nisu ispušteni relevantni čimbenici koji mogu imati učinak na zaključke u kontekstu okolnosti angažmana. Potpuni kriterij uključuje, gdje je relevantno, pokazatelje za prezentiranje i objavljivanje.

(c) pouzdanost: pouzdani kriterij omogućava razumno dosljedno ocjenjivanje ili mjerenje predmeta ispitivanja uključujući, gdje je relevantno, prezentiranje i objavljivanje, kada ih u sličnim okolnostima koriste slično kvalificirani javni računovođe.

(d) neutralnost: neutralni kriterij doprinosi zaključcima koji su bez predrasuda.

(e) razumljivost: razumljiv kriterij doprinosi zaključcima koji su jasni, sveobuhvatni i nisu podložni značajno različitim tumačenjima.

Ocjenjivanje ili mjerenje predmeta ispitivanja na osnovi vlastitog očekivanja, prosudbi i individualnog iskustava profesionalnog računovođe u javnoj praksi ne predstavlja uporabu primjerenog kriterija.

37. Javni računovođa procjenjuje prikladnost kriterija za određeni angažman razmatrajući pri tom ima li kriterij prethodno navedene karakteristike. Relativna važnost svake karakteristike za određeni angažman je stvar prosudbe. Kriterij može biti postojeći ili kreiran za specifičan slučaj. Postojeći kriteriji su oni koji su sadržani u zakonima ili regulativama ili koje su izdala ovlaštena ili priznata tijela eksperata koja imaju transparentni način njihovog stvaranja. Kriteriji za specifični slučaj su oni koji su oblikovani za određeni angažman. Na procjenjivanje koje provodi javni računovođa u vezi s prikladnošću kriterija za neki angažman ima učinak je li kriterij postojeći ili kreiran za posebni slučaj.

38. Kriteriji trebaju biti dostupni namjeravanim korisnicima kako bi im omogućili razumijevanje načina na koji je predmet ispitivanja bio ocjenjivan ili mjeren. Dostupnost kriterija namjeravanim korisnicima se postiže na jedan ili više od sljedećih načina:

(a) javnom objavom.

(b) uključivanjem na jasni način u prezentaciju informacija o predmetu ispitivanja.

(c) uključivanjem na jasni način u izvješće s izražavanjem uvjerenja.

(d) općim prihvaćanjem, primjerice, kriterija za mjerenje vremena u satima i minutama.

Kriteriji mogu također biti dostupni samo određenim namjeravanim korisnicima, primjerice, uvjeti ugovora ili kriteriji djelatnosti koje izdaje asocijacija te djelatnosti i poznati su samo onima iz te djelatnosti. Kada su prihvaćeni kriteriji dostupni samo određenim namjeravanim korisnicima ili su relevantni samo za posebnu namjenu, uporaba izvješća s izražavanjem uvjerenja se ograničava samo na te korisnike ili za te namjene¹⁸.

Dokazi

39. Javni računovođa planira i obavlja angažman s izražavanjem uvjerenja uz profesionalni skepticizam kako bi pribavio dostatne primjerene dokaze o tome da su informacije iz predmeta ispitivanja bez značajnog pogrešnog prikazivanja. On razmatra značajnost, rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja, količinu i kvalitetu dostupnih dokaza kada planira i obavlja angažman, a naročito pri određivanju vrsta, vremenskog rasporeda i obujma postupaka prikupljanja dokaza.

Profesionalni skepticizam

40. Profesionalni računovođa u javnoj praksi planira i obavlja angažman s izražavanjem uvjerenja uz profesionalni skepticizam prepoznajući da mogu postojati okolnosti koje mogu uzrokovati

¹⁸ Iako se uporaba izvješća s izražavanjem uvjerenja može ograničiti kada je namijenjeno za određene namjeravane korisnike ili određene namjene, nepostojanje ograničenja za određene čitatelje ili namjene samo po sebi ne pokazuje da postoji zakonska odgovornost javnog računovođe u vezi s tim čitateljem ili tom namjenom. Da li postoji zakonska odgovornost ovisit će o okolnostima u svakom pojedinom slučaju i relevantnom zakonodavstvu.

da su značajno pogrešno prikazane informacije iz predmeta ispitivanja. Primjena profesionalnog skepticizma znači da javni računovođa provodi kritičko procjenjivanje, imajući na umu pitanje, valjanosti dobivenih dokaza i oprezan je s dokazima koji to negiraju ili dovode u pitanje pouzdanost dokumenata ili izjava odgovorne stranke. Primjerice, primjena profesionalnog skepticizma je nužna javnom računovođi u postupku obavljanja angažmana kako bi smanjio rizik previda sumnjivih okolnosti ili preuopćavanja kada stvara zaključke iz promatranja ili korištenja pogrešnih pretpostavki pri određivanju vrsta, vremenskog rasporeda i obujma postupaka prikupljanja dokaza i ocjenjivanja njihovih rezultata.

41. Angažmani s izražavanjem uvjerenja rijetko uključuju autentifikaciju dokumentacije, a ni javni računovođe nisu uvježbani niti se od njih ne očekuje da za to budu eksperti. Međutim, javni računovođa razmatra pouzdanost informacija koje bi se trebale koristiti kao dokaz, primjerice, fotokopija, preslika, snimljenih, digitaliziranih ili drugih elektroničkih dokumenata, uključujući, ako je relevantno, kontrole nad njihovim pripremanjem i čuvanjem.

Dostatnost i primjerenost dokaza

42. Dostatnost je mjera količine dokaza. Primjerenost je mjera kvalitete dokaza, tj. njegove relevantnosti i pouzdanosti. Na količinu potrebnih dokaza utječe rizik da su pogrešno prikazane informacije iz predmeta ispitivanja (što je rizik veći vjerojatnije je da će biti potrebno više dokaza), ali i kvaliteta takvih dokaza (što su kvalitetniji manje će ih biti potrebno). Prema tome, dostatnost i primjerenost su međusobno povezane. Međutim, puko gomilanje dokaza ne može nadoknaditi njihovu slabu kvalitetu.
43. Na pouzdanost dokaza utječe njihov izvor i vrsta te ovisi o pojedinačnim okolnostima pod kojim su dobiveni. Moguća su uopćavanja o pouzdanosti pojedinih vrsta dokaza. Međutim, ona su podložna izuzecima. Čak kada su dokazi dobiveni iz vanjskog izvora u odnosu na subjekt, mogu postojati okolnosti koje mogu utjecati na pouzdanost dobivenih informacija. Primjerice, dokazi dobiveni iz neovisnog vanjskog izvora ne moraju biti pouzdani ako izvor nije poznat. Iako je poznato da iznimke mogu postojati, ipak sljedeća uopćavanja u vezi s pouzdanošću dokaza mogu biti korisna:
- dokaz je pouzdaniji kada je dobiven iz neovisnog izvora izvan subjekta.
 - dokaz generiran interno je pouzdaniji kada su učinkovite s njim povezane kontrole.
 - dokaz koji izravno pribavi profesionalni računovođa u javnoj praksi (primjerice, promatranjem primjene kontrola) je pouzdaniji od dokaza dobivenog neizravno ili kroz stvaranje zaključka (primjerice, upitima o primjeni kontrola).
 - dokaz je pouzdaniji kada postoji u obliku dokumenta na papirnatom, elektroničkom ili drugom mediju (primjerice, bilješke o sastanku sastavljene istodobno s odvijanjem sastanka su pouzdanije od kasnijih usmenih izjava o onome što se raspravljalo).
 - dokaz pružen kroz izvorni dokument je pouzdaniji od dokaza koji pruža fotokopija ili prijepis.
44. Profesionalni računovođa u javnoj praksi uobičajeno stječe veće povjerenje iz dosljednih dokaza dobivenih iz različitih izvora ili koji su različitih vrsta, nego iz pojedine stavke dokaza sagledavane pojedinačno. Osim toga, dobivanje dokaza iz više izvora

ili dobivanje različitih vrsta dokaza može ukazivati da pojedina stavka dokaza nije pouzdana. Primjerice, potvrđujuća informacija dobivena iz izvora neovisnog u odnosu na subjekt može povećati uvjerenje koji je javni računovođa stekao na osnovi izjave koju je dala odgovorna stranka. Suprotno tom, kada je dokaz dobiven iz jednog izvora proturječan u odnosu na dokaz dobiven iz drugog izvora, javni računovođa određuje koji su dodatni postupci prikupljanja dokaza potrebni da bi se riješila ta proturječnost.

45. U pogledu dostatnosti primjerenih dokaza, općenito je teže steći uvjerenje o informacijama predmeta ispitivanja koje se odnose na neko razdoblje, nego o informacijama predmeta ispitivanja koja se odnose na neku vremensku točku. Osim toga, zaključci koji se stvaraju o procesu su uobičajeno ograničeni na razdoblje obuhvaćeno angažmanom. Javni računovođa ne stvara zaključke o tom hoće li se proces nastaviti odvijati na određeni način u budućnosti.
46. Javni računovođa razmatra odnos između troškova dobivanja dokaza i korisnosti dobivenih informacija. Međutim, činjenica da je složen ili skup postupak dobivanja dokaza nije sama za sebe valjana osnova za njezino izbjegavanje kada za njega nema drugog izbora. Javni računovođa koristi profesionalne prosudbe i profesionalni skepticizam pri ocjenjivanju količine i kvalitete dokaza i na taj način njihove dostatnosti i primjerenosti, kako bi potkrijepio svoje izvješće.

Značajnost

47. Značajnost je relevantna kada javni računovođa određuje vrste, vremenski raspored i obujam postupka prikupljanja dokaza i kada procjenjuje jesu li informacije predmeta ispitivanja bez pogrešnih prikazivanja. Kada razmatra značajnost, javni računovođa sagledava i procjenjuje koji čimbenici mogu utjecati na odluke namjeravanih korisnika. Primjerice, kada određeni kriterij dopušta varijacije u prezentiranju informacija iz predmeta ispitivanja, javni računovođa razmatra kako korištena prezentacija može utjecati na odluke namjeravanih korisnika. Značajnost se razmatra u kontekstu količinskih i kvalitativnih čimbenika, kao što je relativni raspon, sadržaj i razmjernost učinka tih čimbenika na ocjenjivanje ili mjerenje predmeta ispitivanja i interese namjeravanih korisnika. Procjena značajnosti i relativne važnosti količinskih i kvalitativnih čimbenika u određenom angažmanu je stvar prosudbe javnog računovođe.

Rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja

48. Rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja je rizik da će javni računovođa izraziti pogrešan zaključak kada je informacija predmeta ispitivanja značajno pogrešno prikazana.¹⁹ U angažmanima s izražavanjem razumnog uvjerenja, javni računovođa smanjuje rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja na pri-

¹⁹ (a) to uključuje rizik, u onim angažmanima s izravnim izvješćivanjem gdje je informacija o predmetu ispitivanja prezentirana samo u zaključku javnog računovođe, da javni računovođa pogrešno zaključi da je predmet ispitivanja u svim značajnim odrednicama u skladu s kriterijom, primjerice: „Prema našem mišljenju, interne kontrole su učinkovite, u svim značajnim odrednicama, temeljeno na XYZ kriteriju.“

(b) Osim riziku angažmana s izražavanjem uvjerenja, javni računovođa se izlaže i riziku izražavanja pogrešnog zaključka kada informacija predmeta ispitivanja nije značajno pogrešno prikazana, kao i rizicima gubitaka temeljem sudskog spora, negativnog publiciteta i drugih događaja nastalih u vezi s predmetom ispitivanja. Ti rizici nisu dio rizika angažmana s izražavanjem uvjerenja.

hvatljivo nisku razinu u danim okolnostima angažmana kako bi stekao razumno uvjerenje kao osnovicu za pozitivan oblik izražavanja svog zaključka. Razina rizika angažmana s izražavanjem uvjerenja je viša u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja nego u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja zbog različitih vrsta, vremenskog rasporeda i obujma postupaka prikupljanja dokaza. Ipak, u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja, kombinacija vrsta, vremenskog rasporeda i obujma postupaka prikupljanja dokaza je barem toliko dovoljna da javni revizor stekne smislenu razinu uvjerenja kao osnovicu za negativan oblik izražavanja. Da bi bila smisljena, razina uvjerenja koju je stekao javni računovođa je ona za koju je vjerojatnije da podiže povjerenje namjeravanom korisniku u informaciju iz predmeta ispitivanja na višu razinu od sasvim beznačajnog.

49. Općenito se rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja može prikazati sljedećim sastavnim dijelovima, iako svi ne moraju nužno postojati ili biti važni za sve angažmane s izražavanjem uvjerenja:

- (a) rizik da je informacija iz predmeta ispitivanja značajno pogrešno prikazana, koji čini:
 - (i) inherentni rizik: podložnost informacije iz predmeta ispitivanja pogrešnom prikazivanju, pod pretpostavkom da ne postoje s njom povezane kontrole; i
 - (ii) Kontrolni rizik: rizik da značajno pogrešno prikazivanje koje može nastati neće biti pravodobno spriječeno ili, otkriveno i ispravljeno, odgovarajućim kontrolama. Kada je kontrolni rizik relevantan za predmet ispitivanja, određeni kontrolni rizik će uvijek postojati zbog inherentnih ograničenja ustroja i djelovanja internih kontrola; i

(b) rizik neotkrivanja: rizik da javni računovođa neće otkriti značajna pogrešna prikazivanja koja postoje.

Na razmjer u kojem javni računovođa razmatra svaki od sastavnih dijelova imaju učinak okolnosti angažmana, naročito vrsta angažmana i da li se obavlja angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja ili angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja.

Vrste, vremenski raspored i obujam postupaka prikupljanja dokaza

50. Vrste, vremenski raspored i obujam postupaka prikupljanja dokaza razlikovat će se od angažmana do angažmana. Po teoriji je moguć bezgranični broj kombinacija postupaka prikupljanja dokaza. U praksi je međutim, teško to priopćiti jasno i nedvojbeno. Javni računovođa pokušava navesti ih jasno i nedvosmisleno te koristi oblik odgovarajući za angažmane s izražavanjem razumnog uvjerenja ili angažmane s izražavanjem ograničenog uvjerenja.²⁰

51. »Razumno uvjerenje« je koncept koji se odnosi na kumuliranje dokaza nužnih javnom računovođi za zaključivanje u vezi s informacijama iz predmeta ispitivanja kao cjeline. Da bi se mogao izraziti zaključak u pozitivnom obliku kako to zahtijeva

va angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja, nužno je da javni računovođa prikupi dostatne primjerene dokaze kao dio ponavljajućeg, sustavnog postupka angažmana koji uključuje:

- (a) stjecanje razumijevanja predmeta ispitivanja i drugih okolnosti angažmana koji, ovisno o predmetu ispitivanja, uključuju stjecanje razumijevanja internih kontrola;
 - (b) temeljeno na tom razumijevanju, procjenjivanje rizika da informacije iz predmeta ispitivanja mogu biti značajno pogrešno prikazane;
 - (c) reagiranje na procijenjene rizike, uključujući razvijanje sveobuhvatne reakcije na precijenjene rizike i određivanje vrsta, vremenskog rasporeda i obujma daljnjih postupaka;
 - (d) obavljanje daljnjih postupaka jasno povezanih s uočenim rizicima, korištenjem kombinacije ispitivanja, promatranja, konfirmiranja, ponovnog izračunavanja, ponovnog izvođenja, analitičkih postupaka i upita. Takvi daljnji postupci sadrže dokazne postupke uključujući, gdje je primjenjivo, dobivanje potvrđujućih informacija iz izvora neovisnih u odnosu na odgovornu stranku, kao i, ovisno o vrsti predmeta ispitivanja, testiranje učinkovitosti djelovanja kontrola; i
 - (e) ocjenjivanje dostatnosti i primjerenosti dokaza.
52. »Razumno uvjerenje« je manje od apsolutnog uvjerenja. Snižavanje rizika angažmana s izražavanjem uvjerenja na nulu se rijetko ostvarivo ili troškovno opravdano zbog učinaka, primjerice:
- primjene selektivnog testiranja.
 - inherentnog ograničenja internih kontrola.
 - činjenice da većina dokaza koji su dostupni javnom računovođi više stvaraju dojam nego što daju zaključak.
 - korištenja prosuđivanja u prikupljanju i ocjenjivanju dokaza i stvaranju zaključaka temeljenih na tim dokazima.
 - u nekim slučajevima, karakteristika predmeta ispitivanja kada se ocjenjuju ili mjere s određenim kriterijem.
53. Angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja i angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja zahtijeva primjenu vještina i tehnika stjecanja uvjerenja i prikupljanje dostatnih i primjerenih dokaza kroz ponavljajuće i sustavne postupke angažmana koji uključuju stjecanje razumijevanja predmeta ispitivanja i drugih okolnosti angažmana. Vrste, vremenski raspored i obujam postupaka za prikupljanje dostatnih i primjerenih dokaza u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja su, međutim, namjerno ograničeni u odnosu na angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja. Za određene predmete ispitivanja, mogu za angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja postojati posebne objave za pružanje uputa za postupke prikupljanja dostatnih i primjerenih dokaza. Primjerice, Međunarodni standard za uvide 2400, "Angažmani uvida u financijske izvještaje" uređuje da se dostatni primjereni dokazi za uvide u financijske izvještaje dobivaju uglavnom analitičkim postupcima i upitima. Kada nema relevantnih objava, postupci pribavljanja dostatnih i primjerenih dokaza ovisit će o okolnostima angažmana, naročito, o predmetu ispitivanja i potrebama namjeravanih korisnika i odgovorne stranke, uključujući i o relevantnim troškovima i vremenu. Ako javni računovođa u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja ili angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja postane svjestan problema koji stvara pitanje je li potrebno značajno mijenjanje informacija iz predmeta ispitivanja, on istražuje problem obavljajući druge postupke koji su dostatni za omogućavanje izvješćivanja.

²⁰ Gdje se na informaciju iz predmeta ispitivanja odnose brojne odrednice, mogu se dati odvojeni zaključci za svaku od njih. Iako se svaki od tih zaključaka ne treba odnositi na iste razine postupaka prikupljanja dokaza, svaki se zaključak izražava u obliku koji je odgovarajući ili za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja ili za angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja.

Količina i kvaliteta raspoloživih dokaza

54. Na količinu i kvalitetu raspoloživih dokaza utječu:
- karakteristike predmeta ispitivanja i informacija iz predmeta ispitivanja. Primjerice, manje objektivni dokazi se mogu očekivati kada se informacija iz predmetu ispitivanja odnosi na budućnost, a ne na prošlost (vidjeti točku 32); i
 - okolnosti angažmana različite od karakteristika predmeta ispitivanja, kada ne postoje dokazi za koje bi bilo razborito pretpostaviti da postoje zbog, primjerice, vremena kad je imenovan javni računovođa, subjektive politike čuvanja dokumenata ili ograničenja koje je nametnula odgovorna osoba.

Uobičajeno će raspoloživi dokazi prije stvarati dojam nego što će davati zaključke.

55. Zaključak bez rezerve nije prikladan ni za jednu vrstu angažmana s izražavanjem uvjerenja u slučaju značajnog ograničenja u djelokrugu rada javnog računovođe, tj. kada:
- okolnosti onemogućavaju javnom računovođi dobivanje dokaza potrebnih za smanjivanje rizika angažmana s izražavanjem uvjerenja na odgovarajuću razinu; ili
 - odgovorna stranka ili stranka koja je angažirala javnog računovođu nameće ograničenja koja onemogućavaju javnom računovođi dobivanje dokaza potrebnih za smanjivanje rizika angažmana s izražavanjem uvjerenja na odgovarajuću razinu.

Izvešće o uvjerenju

56. Profesionalni računovođa u javnoj praksi sastavlja pisano izvješće koje sadrži zaključak kojim izražava uvjerenje stvoreno o informacijama iz predmeta ispitivanja. MRevS-ovi, MSU-ovi i MSIU-ovi određuju osnovne dijelove izvješća o uvjerenju. Osim toga, javni računovođa razmatra i druge odgovornosti u vezi s izvješćivanjem, uključujući komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje kada je to odgovarajuće.
57. U angažmanima temeljenim na tvrdnjama, zaključak profesionalnog računovođe u javnoj praksi može se formulirati:
- u odnosu na tvrdnju odgovorne stranke (primjerice: »Prema našem mišljenju *tvrdnja odgovorne stranke* da su interne kontrole učinkovite, u svim značajnim odrednicama, prema XYZ kriteriju je iskazana objektivno«; ili
 - izravno u odnosu na predmet ispitivanja (primjerice, »Prema našem mišljenju interne kontrole su učinkovite, u svim značajnim odrednicama, prema XYZ kriteriju«).

U angažmanima s izravnim izvješćivanjem, zaključak javnog računovođe se formulira izravno u odnosu na predmet ispitivanja i kriterij.

58. U angažmanima s izražavanjem razumnog uvjerenja, javni računovođa izražava zaključak u pozitivnom obliku, primjerice: »Prema našem mišljenju interne kontrole su učinkovite, u svim značajnim odrednicama, prema XYZ kriteriju«. Razumno uvjerenje podrazumijeva takav oblik izražavanja. Nakon što su obavljani postupci prikupljanja dokaza koji su bili razumni u odnosu na postojeće karakteristike predmeta ispitivanja i druge relevantne okolnosti angažmana opisane u izvješću o uvjerenju, javni računovođa je prikupio dostatne i primjerene dokaze za snižavanje rizika angažmana s izražavanjem uvjerenja na prihvatljivo nisku razinu.

59. U angažmanima s izražavanjem ograničenog uvjerenja, javni računovođa izražava zaključak u negativnom obliku, primjerice: »Temeljem našeg posla opisanog u ovom izvješću, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da vjerujemo kako interne kontrole nisu učinkovite, u svim značajnim odrednicama, prema XYZ kriteriju«. Takav oblik izražavanja podrazumijeva razinu ograničenog uvjerenja koja je proporcionalna razini postupaka prikupljanja dokaza u odnosu na postojeće karakteristike predmeta ispitivanja i druge relevantne okolnosti angažmana opisane u izvješću o uvjerenju.

60. Javni računovođa ne izražava zaključak bez rezerve ni za jednu vrstu angažmana s izražavanjem uvjerenja kada postoje sljedeće okolnosti i po prosudbi javnog računovođe, učinci su, ili mogu biti, značajni:

- postoje ograničenja djelokruga rada javnog računovođe (vidjeti točku 55). Javni računovođa izražava zaključak s rezervom ili se suzdržava od izražavanja zaključka ovisno o tome koliko je ograničenje značajno ili prožimajuće. U nekim slučajevima javni računovođa razmatra povlačenje iz angažmana.
- u slučajevima gdje se zaključak javnog računovođe formulira:
 - u odnosu na tvrdnju odgovorne stranke i ta tvrdnja nije objektivno iskazana, u svim značajnim odrednicama; ili
 - izravno u odnosu na predmet ispitivanja i kriterij i informacija iz predmeta ispitivanja je značajno pogrešno prikazana²¹,

javni računovođa izražava zaključak s rezervom ili negativni zaključak ovisno tome koliko je problem značajan i prožimajući.

- kada je nakon prihvaćanja angažmana otkriveno da kriterij nije prikladan ili predmet ispitivanja primjeren za angažman s izražavanjem uvjerenja. Javni računovođa:
 - izražava zaključak s rezervom ili negativni zaključak, ovisno tome koliko je problem značajan i prožimajući, kada je vjerojatno da će neprimjereni kriterij ili neprikladan predmet ispitivanja dovesti u zabludu namjeravane korisnike; ili
 - izražava zaključak s rezervom ili se suzdržava od izražavanja zaključka, ovisno tome koliko je problem značajan i prožimajući, u ostalim slučajevima.

U nekim slučajevima javni računovođa razmatra povlačenje iz angažmana.

Neprijemeno korištenje imena javnog računovođe

61. Javni računovođa je povezan s predmetom ispitivanja kada izvješćuje o informacijama koje se odnose na taj predmet ispitivanja ili odobri korištenje svog imena u profesionalnoj povezanosti s tim predmetom ispitivanja. Ako javni računovođa

²¹ U onim angažmanima s izravnim izvješćivanjem gdje je informacija predmeta ispitivanja prezentirana samo u zaključku javnog računovođe i on zaključuje da predmet ispitivanja nije, u svim značajnim odrednicama, u skladu s kriterijem, primjerice: »Prema našem mišljenju, osim ..., interne kontrole su učinkovite, u svim značajnim odrednicama, prema XYZ kriteriju«, takav zaključak bi se također smatrao da je s rezervom (ili negativan kada je odgovarajuće).

nije povezan na taj način, treće stranke ne mogu pretpostaviti njegovu odgovornost. Ako javni računovođa spozna da stranka neprimjereno koristi njegovo ime u vezi s predmetom ispitivanja, javni računovođa zahtijeva od stranke da prestane s tim. Javni računovođa također razmatra koje dodatne aktivnosti mogu biti potrebne, poput obavještanja svakog poznatog trećeg korisnika o neprimjerenom korištenju njegovog imena ili traženja pravne pomoći.

Zahtjevi javnog sektora

1. *Ovaj Okvir je važan svim profesionalnim računovođama u javnom sektoru koji su neovisni od subjekta za kojeg obavljaju angažman s izražavanjem uvjerenja. Gdje profesionalni računovođe u javnom sektoru nisu neovisni od subjekta za kojeg obavljaju angažman s izražavanjem uvjerenja, trebaju se primijeniti upute iz fusnote 1.*

DODATAK

RAZLIKE IZMEĐU ANGAŽMANA S IZRAŽAVANJEM RAZUMNOG UVJERENJA I ANGAŽMANA S IZRAŽAVANJEM OGRANIČENOG UVJERENJA

U ovom dodatku se ukratko navode razlike između angažmana s izražavanjem razumnog ograničenja i angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja razmatrane u Okviru (vidjeti poglavito točke na koje se poziva).

Vrsta angažmana	Cilj	Postupci pribavljanja dokaza ²²	Izvešće o uvjerenju
Angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja	Smanjivanje rizika angažmana s izražavanjem uvjerenja na prihvatljivo nisku razinu u okolnostima angažmana, kao osnove za pozitivan oblik izražavanja zaključka javnog računovođe (točka 11)	Pribavljeni su dostatni primjereni dokazi kao dio sustavnog postupka koji uključuje: <ul style="list-style-type: none"> • stjecanje razumijevanja okolnosti angažmana; • procjenjivanje rizika; • reagiranje na rizike; • obavljanje daljnjih postupaka korištenjem kombinacije ispitivanja, promatranja, potvrđivanja, ponovnog izračunavanja, ponovnog izvođenja, analitičkih postupaka i upita. Takvi postupci uključuju dokazne postupke, uključujući gdje je primjenjivo, dobivanje potvrđujućih informacija i ovisno o vrsti predmeta ispitivanja, testiranje učinkovitosti djelovanja kontrola; i ocjenjivanje dobivenih dokaza (točke 51 i 52) 	Opis okolnosti angažmana i pozitivni oblik izražavanja zaključka (točka 58)
Angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja	Smanjivanje rizika angažmana s izražavanjem uvjerenja na prihvatljivu razinu u okolnostima angažmana, ali gdje je taj rizik veći nego kod angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja, kao osnove za negativan oblik izražavanja zaključka javnog računovođe (točka 11)	Pribavljeni su dostatni primjereni dokazi kao dio sustavnog postupka koji uključuje stjecanje razumijevanja predmeta ispitivanja i okolnosti angažmana, ali gdje su postupci namjerno ograničeni u odnosu na angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja (točka 53)	Opis okolnosti angažmana i negativni oblik izražavanja zaključka (točka 58)

²² Detaljno razmatranje zahtjeva prikupljanja dokaza je moguće samo unutar Međunarodnih standarda za izražavanje uvjerenja (MSIU) za određene predmete ispitivanja.

MRevS 200 Cilj i opća načela revizije financijskih izvještaja

(Primjenjiv za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. lipnja 2006. ili nakon toga datuma)*

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	1
Cilj revizije financijskih izvještaja	2 – 3
Etički zahtjevi u vezi s revizijom financijskih izvještaja	4 – 5
Obavljanje revizije financijskih izvještaja	6 – 9
Djelokrug revizije financijskih izvještaja	10 – 14
Profesionalni skepticizam	15 – 16
Razumno uvjerenje	17 – 21
Revizijski rizik i značajnost	22 – 32
Odgovornost za financijske izvještaje	33 – 36
Utvrđivanje prihvatljivosti okvira financijskog izvještavanja	37 – 48
Izražavanje mišljenja o financijskim izvještajima	49 – 51
Datum stupanja na snagu	52

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 200 (revidiran), »Cilj i opća načela revizije financijskih izvještaja« treba čitati u kontekstu »Predgovora Međunarodnih standarda kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, izražavanja uvjerenja i povezanih usluga« u kojem je navedena primjena i nadležnost MRevS-ova.

Uvod

1. Svrha je ovog Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS) utemeljiti standarde te pružiti upute u vezi s ciljevima i općim načelima revizije financijskih izvještaja. On također opisuje odgovornosti menadžmenta za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja te za određivanje okvira financijskog izvještavanja koji će se primjenjivati pri sastavljanju financijskih izvještaja, nazvan u ovom MRevS-u – »primjenjiv okvir financijskog izvještavanja«.

* MRevS 315, »Razumijevanje poslovnog subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja«; MRevS 330, »Revizorovi postupci kao odgovor na procijenjeni rizik« i MRevS 500, »Revizijski dokaz« stvaraju posljedične promjene MRevS-a 200. Te posljedične promjene stupaju na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2004. ili nakon toga datuma i uključene su u tekst MRevS-a 200.

MRevS 700 (revidiran), »Izvršće neovisnog revizora o cjelovitom skupu financijskih izvještaja opće namjene« stvara posljedične promjene MRevS-a 200. Primjena posljednje rečenice točke 3 i točaka 37 do 48 izmijenjenog MRevS-a 200 odgođena je do vremena kada stupa na snagu MRevS 800 (revidiran), »Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja posebne namjene i određenih sastavnih dijelova, računa ili stavki financijskih izvještaja« (datum tek treba biti određen). Ostatak izmijenjenog MRevS-a 200 stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2005. ili nakon toga datuma i uključen je u tekst MRevS-a 200.

MRevS 230, »Revizijska dokumentacija« stvara posljedične promjene MRevS-a 200. Te posljedične promjene stupaju na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. lipnja 2006. ili nakon tog datuma i uključene su u tekst MRevS-a 200.

Cilj revizije financijskih izvještaja

2. 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.
3. Revizija financijskih izvještaja jest, kako je definirano u Međunarodnom okviru za angažmane s izražavanjem uvjerenja, angažman s izražavanjem uvjerenja. Okvir definira i opisuje elemente i ciljeve angažmana s izražavanjem uvjerenja. MRevS-ovi primjenjuju Okvir u kontekstu revizije financijskih izvještaja i sadrže osnovna načela i ključne postupke, zajedno s pripadajućim uputama, koje treba primijeniti u takvim revizijama. Točke 34 i 35 ovog MRevS-a obrađuju značenje pojma »financijski izvještaji« i odgovornost menadžmenta za takve izvještaje. Kao što je objašnjeno u Okviru, uvjet za prihvaćanje angažmana s izražavanjem uvjerenja je da kriterij naveden u definiciji jest »prikladan kriterij« te da je dostupan namjeranim korisnicima. U točkama 37-48 ovog MRevS-a razmatraju se prikladni kriteriji i njihova dostupnost namjeranim korisnicima za revizije financijskih izvještaja kroz revizorovo sagledavanje prihvatljivosti okvira financijskog izvještavanja.²³

Etički zahtjevi u vezi s revizijom financijskih izvještaja

4. Revizor treba postupiti u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima u vezi s revizijskim angažmanima.
5. Kao što je objašnjeno u MRevS-u 220, »Kontrola kvalitete za revizije povijesnih financijskih informacija«, etički zahtjevi u vezi s revizijama financijskih izvještajima 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. U MRevS-u 220 navode se temeljna načela profesionalne etike ustanovljena u Dijelu A i B IFAC-og Kodeksa i odgovornosti rukovoditelja revizije u vezi s etičkim zahtjevima. U MRevS-u 220 navodi se da se, u ispunjavanju svojih odgovornosti u vezi s postupcima kontrole kvalitete primjenjivim na pojedini revizijski angažman, revizijski tim ima pravo osloniti na sustave revizorske tvrtke (primjerice, u vezi sa sposobnostima i kompetentnošću osoblja osloniti se na postupak njihovog zapošljavanja i formalnog osposobljavanja; u vezi neovisnosti osloniti se na kumuliranje i priopćavanje relevantnih informacija o neovisnosti; u vezi održavanja odnosa s klijentima osloniti se na sustav prihvaćanja i zadržavanja angažmana; u vezi s pridržavanjem pravnih i regulativnih zahtjeva osloniti se na postupak monitoringa), osim ako informacije koje pruža tvrtka ili druge stranke sugeriraju drugačije. U skladu s tim, Međunarodni standard kontrole kvalitete (ISQC)1 »Kontrola kvalitete za tvrtke koje obavljaju revizije i uvide povijesnih financijskih informacija te druge angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge« zahtijeva da tvrtke ustanove politike i postupke smišljene za osiguranje razboritog uvjerenja da tvrtka i njezino osoblje postupaju u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima.

²³ Primjena posljednje rečenice točke 3 odgođena je do vremena kada stupa na snagu MRevS 800 (revidiran), »Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja posebne namjene i određenih sastavnih dijelova, računa ili stavki financijskih izvještaja« (datum tek treba biti određen).

Obavljanje revizije financijskih izvještaja

6. **Revizor treba obavljati reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima.**
7. MRevS-ovi sadrže osnovna načela i bitne postupke zajedno s njima povezanim uputama u obliku objašnjenja i ostalih sadržaja, uključujući dodatke. Osnovna načela i bitni postupci trebaju se shvaćati i primjenjivati u kontekstu objašnjenja i ostalih sadržaja koji pružaju upute za njihovu primjenu. Tekst cijelog standarda sagledava se kako bi se shvatila i primijenila osnovna načela i bitni postupci.
8. U obavljanju revizije u skladu s MRevS-ima, revizor također vodi računa o Smjernicama međunarodne revizijske prakse (SMRP) primjenjivim na revizijski angažman. SMRP-e pružaju upute i praktičnu pomoć revizorima za primjenjivanje MRevS-ova. Revizor koji ne primjenjuje upute sadržane u relevantnoj SMRP-i, treba biti spreman objasniti kako je poštivao osnovna načela i bitne postupke Standarda uređene SMRP-ama.
9. Revizor može također obavljati reviziju u skladu s MRevS-ima i revizijskim standardima određene jurisdikcije ili države.

Djelokrug revizije

10. Izraz »djelokrug revizije« odnosi se na revizijske postupke koji se u određenim uvjetima, po revizorovoj prosudbi i temeljeno na MRevS-ima, smatraju prikladnima za postizanje cilja revizije.
11. **Pri određivanju revizijskih postupaka koje treba obaviti u obavljanju revizije u skladu s MRevS-ima, revizor treba postupiti u skladu sa svakim MRevS-om relevantnim za reviziju.**
12. U obavljanju revizije od revizora se može zahtijevati da postupi ne samo u skladu s MRevS-ima, nego i drugim profesionalnim, pravnim ili regulativnim zahtjevima. MRevS-ovi ne stavljaju izvan snage lokalne zakone i regulativu koji uređuju reviziju financijskih izvještaja. U slučajevima kada se ti zakoni i regulativa razlikuju u odnosu na MRevS-ove, revizija obavljena u skladu s lokalnim zakonima i regulativom neće automatski biti sukladna s MRevS-ima.
13. Kada revizor obavlja reviziju u skladu s MRevS-ima i revizijskim standardima određene jurisdikcije ili države, revizor će, osim što će postupiti u skladu sa svakim relevantnim MRevS-om, također obaviti i svaki dodatni revizijski postupak nužan da bi se postupilo u skladu s relevantnim standardima te jurisdikcije ili države.
14. **Revizor ne smije navesti da je postupio u skladu s MRevS-ima ako u potpunosti nije postupio u skladu sa svim MRevS-ima relevantnim za reviziju.** U iznimnim okolnostima revizor može prosuditi da je nužno odstupiti od osnovnih načela ili ključnih postupaka, relevantnih u okolnostima revizije, kako bi se postigao cilj revizije. U tom slučaju revizor nije onemogućen u navođenju sukladnosti s MRevS-ima, pod uvjetom da se odstupanje ispravno dokumentira kako se zahtijeva MRevS-om 230, »Revizijska dokumentacija«.

Profesionalni skepticizam

15. **Revizor treba planirati i obavljati reviziju s profesionalnim skepticizmom, prihvaćajući mogućnost postojanja okolnosti koje mogu uzrokovati da financijski izvještaji budu značajno pogrešno prikazani.**

16. Profesionalni skepticizam znači da revizor kritički preispituje, sa sumnjom na umu, valjanost pribavljenih revizijskih dokaza te je oprezan s revizijskim dokazima koji su kontradiktorni ili dovode u pitanje pouzdanost dokumenata ili odgovora na upite i drugih informacija dobivenih od menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje. Primjerice, pristup s profesionalnim skepticizmom nužan je za revizora tijekom postupka revizije kako bi se manjio rizik 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 ocjenjivanju njihovih rezultata. Kada postavlja upite i obavlja ostale revizijske postupke, revizor ne može biti zadovoljan s išta manje no uvjerljivim revizijskim dokazima, uz pretpostavku da vjeruje kako su menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje poštenu i čestiti. U skladu s tim, izjave menadžmenta nisu zamjena za pribavljanje dostatnih prikladnih revizijskih dokaza kako bi se mogli izvesti razboriti zaključci na kojima se temelji revizorovo mišljenje.

Razumno uvjerenje

17. Revizor obavljanjem revizije u skladu s MRevS-ima stječe razumno uvjerenje da financijski izvještaji razmatrani kao cjelina ne sadrže značajna pogrešna prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške. Razumno uvjerenje jest pojam koji se odnosi na pribavljanje revizijskih dokaza koji su nužni kako bi revizor mogao zaključiti da nema značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima kao cjelini. Pojam razumnog uvjerenja odnosi se na cjelokupni proces revizije.
18. Zbog ograničenja svojstvenih reviziji, koja utječu na mogućnost da revizor otkrije značajna pogrešna prikazivanja, revizor ne može steći apsolutno uvjerenje. Ta ograničenja proizlaze iz čimbenika kao što su:
 - primjena testiranja;
 - inherentna ograničenja internih kontrola (primjerice, mogućnost zlonamjernog sporazuma ili zaobilaznja od strane menadžmenta);
 - činjenice prema kojima je većina revizijskih dokaza prije uvjerljiva, nego nedvojbeno.
19. Osim toga, posao koji je obavio revizor da bi utemeljio svoje mišljenje, prožet je prosudbama, naročito u vezi s:
 - a) prikupljanjem revizijskih dokaza, primjerice pri određivanju vrste, vremenskog rasporeda i opsega revizijskih postupaka; i
 - b) stvaranjem zaključaka utemeljenih na prikupljenim revizijskim dokazima, primjerice ocjenjujući razumnost procjena koje je menadžment stvorio pri sastavljanju financijskih izvještaja.
20. Nadalje, i ostala ograničenja mogu utjecati na uvjerljivost dokaza koji su na raspolaganju pri zaključivanju o određenim tvrdnjama²⁴ (primjerice, transakcije između povezanih stranaka). U takvim slučajevima, određeni MRevS-i određuju posebne postupke koji će, s obzirom na obilježje određenih tvrdnji, pružiti dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza ako pri tom ne postoje:

²⁴ Točke 15 do 18 MRevS-a 500, »Revizijski dokaz« obrađuju primjenu tvrdnji pri pribavljanju revizijskih dokaza.

- a) neuobičajene okolnosti koje povećavaju rizik značajnih pogrešnih prikazivanja iznad normalno očekivane razine; ili
 - b) neki pokazatelji da je nastalo značajno pogrešno prikazivanje.
21. Prema tome, zbog gore opisanih čimbenika, revizija ne jamči da u financijskim izvještajima nema pogrešnih prikazivanja jer apsolutno uvjerenje nije ostvarivo. Nadalje, revizorovo mišljenje ne osigurava buduću sposobnost opstanka poslovnog subjekta ni učinkovitost i uspješnost s kojima menadžment vodi poslovanje poslovnog subjekta.

Revizijski rizik i značajnost

22. Kako bi postigli svoje ciljeve, poslovni subjekti provode strategiju te se, ovisno o vrsti njihovog poslovanja i djelatnosti, regulativnom okruženju u kojem posluju, njihovoj veličini i složenosti, suočavaju s različitim poslovnim rizicima.²⁵ Menadžment je odgovoran za prepoznavanje tih rizika i reagiranje na njih. Međutim, ne odnose se svi ti rizici na sastavljanje financijskih izvještaja. Revizor se, naime, koncentrira samo na rizike koji mogu utjecati na financijske izvještaje.
23. Revizor prikuplja i ocjenjuje revizijske dokaze kako bi stekao razumno uvjerenje pružaju li financijski izvještaji istinit i fer prikaz ili fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Koncept razumnog uvjerenja pretpostavlja postojanje rizika da revizorovo mišljenje bude neodgovarajuće. Rizik da revizor izrazi neodgovarajuće revizijsko mišljenje kada su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani naziva se »revizijski rizik«.²⁶
24. **Revizor treba planirati i obaviti reviziju kako bi sveo revizijski rizik na prihvatljivo nisku razinu koja je konzistentna cilju revizije.** Revizor smanjuje revizijski rizik oblikovanjem i provođenjem revizijskih postupaka kako bi prikupio dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza da bi mogao stvoriti razborite zaključke na kojima temelji revizijsko mišljenje. Razumno uvjerenje je postignuto kada je revizor sveo revizijski rizik na prihvatljivo nisku razinu.
25. Revizijski rizik je, rječnikom matematike, funkcija rizika značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja (ili jednostavnije – »rizika značajnog pogrešnog prikazivanja«) (tj. rizika da su financijski izvještaji bili značajno pogrešno prikazani prije revizije) i rizika da revizor neće otkriti takvo pogrešno prikazivanje (»rizik neotkrivanja«). Revizor obavlja revizijske postupke kako bi procijenio rizik pogrešnog prikazivanja te nastoji smanjiti rizik neotkrivanja obavljanjem daljnjih revizijskih postupaka temeljenih na toj procjeni (vidjeti MRevS 315, »Razumijevanje poslovnog subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja« i MRevS 330, »Revizorovi postupci kao odgovor na procijenjeni rizik«). Postupak revizije uključuje profesionalne prosudbe u oblikovanju pristupa reviziji kroz usmjeravanje pozornosti na ono što bi moglo krenuti po zlu (tj. koja su potencijalna pogrešna prikazivanja koja bi se mogla pojaviti) na razini tvrdnje (vidjeti MRevS 500, »Revizijski dokaz«) i obavljanje revizijskih postupaka kao

odgovora na procijenjene rizike kako bi se prikupilo dovoljno prikladnih revizijskih dokaza.

26. Revizor se koncentrira na značajna pogrešna prikazivanja i nije odgovoran za otkrivanje pogrešnih prikazivanja koja nisu značajna za financijske izvještaje u cjelini. Revizor razmatra je li značajan učinak otkrivenih neispravljenih pogrešnih prikazivanja, pojedinačno i zbrojno, na financijske izvještaje u cjelini. Značajnost i revizijski rizik su povezani (vidjeti MRevS 320, »Značajnost u reviziji«). Kako bi oblikovao revizijske postupke radi utvrđivanja jesu li pogrešna prikazivanja značajna za financijske izvještaje u cjelini, revizor razmatra rizik pogrešnog prikazivanja na dvije razine: na razini cjelokupnih financijskih izvještaja te u odnosu na vrste transakcija, stanja računa, objava i povezanih tvrdnji.²⁷
27. Revizor razmatra rizik pogrešnog prikazivanja na razini cjelokupnih financijskih izvještaja, koji ukazuje na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja koji pak prožimaju financijske izvještaje kao cjelinu i imaju potencijalni učinak na mnoge tvrdnje. Rizici ove vrste često se odnose na kontrolno okruženje poslovnog subjekta (iako se ti rizici često mogu odnositi na druge čimbenike, poput pogoršanja gospodarskih uvjeta) i nisu nužno rizici koje je moguće raspoznati za određene tvrdnje na razini vrste transakcija, stanja računa ili objava. Točnije, taj opći rizik odražava okolnosti koje povećavaju rizik mogućnosti značajnih pogrešnih prikazivanja u svakoj kombinaciji različitih tvrdnji, primjerice, kroz menadžmentovo zaobilaženje internih kontrola. Takvi rizici mogu biti poglavito relevantni za revizorovo razmatranje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja nastalih usljed prijave. Revizorov odgovor na procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja na razini cjelovitih financijskih izvještaja uključuje razmatranje znanja, vještina i sposobnosti osoblja kojem su dodijeljene značajne odgovornosti u revizijskom angažmanu, uključujući da li angažirati stručnjake; odgovarajuće razine nadziranja i postoje li uvjeti ili događaji koji mogu stvarati značajnu dvojbu u pogledu mogućnosti da poslovni subjekt nastavi vremenski neograničeno poslovati.
28. Revizor također razmatra rizik značajnog pogrešnog prikazivanja na razini vrste transakcija, stanja računa i objava jer takva razmatranja izravno pomažu pri određivanju vrsta, vremenskog rasporeda i obujma daljnjih revizijskih postupaka na razini tvrdnje.²⁸ Revizor nastoji pribaviti dovoljno prikladnih revizijskih dokaza na razini vrste transakcija, stanja računa i objava na način koji će revizoru omogućiti da, nakon kompletiranja revizije, izrazi mišljenje o financijskim izvještajima kao cjelini uz prihvatljivo nisku razinu revizijskog rizika. Revizor primjenjuje različite pristupe kako bi postigao taj cilj.²⁹
29. Razmatranja u točkama koje slijede pružaju objašnjenja za stavnice revizijskog rizika. Rizik značajnog pogrešnog prikazi-

²⁵ Točke 30 do 34 MRevS-a 315, »Razumijevanje poslovnog subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja« obrađuju koncept poslovnih rizika te načine na koje su oni povezani s rizikom značajnog pogrešnog prikazivanja.

²⁶ Definicija revizijskog rizika ne uključuje rizik da revizor može pogrešno izraziti mišljenje da su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani.

²⁷ MRevS 315, »Razumijevanje poslovnog subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja« pruža dodatne upute o zahtjevu da revizor procijeni rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na razini financijskih izvještaja i na razini tvrdnje.

²⁸ MRevS 330, »Revizorovi postupci kao reakcija na procijenjene rizike« pruža dodatne upute za zahtjeve koje revizor treba ispuniti pri oblikovanju i obavljanju daljnjih revizijskih postupaka kao reakcije na procijenjene rizike na razini tvrdnje.

²⁹ Kako bi utvrdio odgovarajuću razinu rizika neotkrivanja, revizor može primijeniti model koji odražava opći odnos sastavnica revizijskog rizika. Neki revizori smatraju da je takav model koristan u planiranju revizije kako bi se postigla željena razina revizijskog rizika, iako primjena takvog modela ne isključuje prosudbe svojstvene postupku revizije.

vanja na razini tvrdnje sastoji se od dvije komponente, kako slijedi:

- »Inherentni rizik« je podložnost neke tvrdnje pogrešnom prikazivanju koje može biti značajno, bilo pojedinačna ili zajedno s drugim pogrešnim prikazivanjima, podrazumijevajući da nema odgovarajućih kontrola. Rizik takvih pogrešnih prikazivanja je veći za neke tvrdnje i s njima povezane vrste transakcija, stanja računa i objava, nego za ostale. Primjerice, vjerojatnije je da će pogrešno biti prikazani složeniji izračuni nego jednostavniji izračuni. Knjigovodstveni računi koji sadrže iznose izvedene iz računovodstvenih procjena koje su podložne značajnim neizvjesnostima pri mjerenju rizičniji su od računa koji sadrže, relativno rutinske, činjenične podatke. Na inherentni rizik također mogu utjecati okolnosti izvan poslovnog subjekta koje stvaraju poslovne rizike. Primjerice, tehnološki napredak može učiniti zastarjelim određeni proizvod i na taj način uzrokovati podložnost zaliha precjenjivanju. Osim okolnosti koje su svojstvene određenoj tvrdnji, na inherentni rizik koji se odnosi na određenu tvrdnju mogu utjecati čimbenici u poslovnom subjektu ili njegovom okruženju koji se odnose na nekoliko ili pak sve vrste transakcija, stanja računa ili objava. Takvi čimbenici uključuju, primjerice, nedostatak dovoljnog obrtnog kapitala za nastavak poslovanja ili propadanje djelatnosti koju karakteriziraju brojni poslovni neuspjesi.
 - »Kontrolni rizik« je rizik da pogrešno prikazivanje koje se može pojaviti za neku tvrdnju i koje može biti značajno, bilo pojedinačno ili zajedno s ostalim pogrešnim prikazivanjima, neće biti pravodobno spriječeno ili otkriveno i ispravljeno pomoću internih kontrola poslovnog subjekta. Taj je rizik, rječnikom matematike, funkcija učinkovitosti postavne i djelovanja internih kontrola u postizanju ciljeva poslovnog subjekta relevantnih za sastavljanje financijskih izvještaja poslovnog subjekta. Neki kontrolni rizik će uvijek postojati zbog inherentnih ograničenja internih kontrola.
30. Inherentni rizik i kontrolni rizik su rizici poslovnog subjekta. Oni postoje neovisno o reviziji financijskih izvještaja. Od revizora se zahtijeva procjena rizika pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje kao polazište za daljnje revizijske postupke, pritom je to procjenjivanje prije prosuđivanje nego precizno mjerenje rizika. Kada revizorova procjena rizika pogrešnog prikazivanja uključuje očekivanje operativne učinkovitosti kontrola, revizor obavlja testove kontrola kako bi potkrijepio procjenu rizika. MRevS-ovi se uobičajeno ne pozivaju odvojeno na inherentni rizik i kontrolni rizik, nego zapravo na zajedničku procjenu rizika pogrešnog prikazivanja. Iako MRevS-i uobičajeno opisuju zajedničku procjenu rizika pogrešnog prikazivanja, revizor može obaviti odvojene ili zajedničke procjene inherentnog i kontrolnog rizika, ovisno o preferiranim revizijskim tehnikama ili metodologijama i praktičnosti. Procjena rizika pogrešnog prikazivanja može se izraziti količinski, primjerice u postocima, ili nekoličinski. U svakom slučaju, potreba da revizor obavli odgovarajuće procjene rizika važnija je od raznolikosti pristupa kojima se one mogu obaviti.
31. »Rizik neotkrivanja« je rizik da revizor neće otkriti pogrešna prikazivanja koja postoje za tvrdnje i mogu biti značajne, bilo pojedinačne ili zajedno s ostalim pogrešnim prikazivanjima. Rizik neotkrivanja, rječnikom matematike, funkcija je učinkovitosti revizijskih postupaka i njihove primjene. Rizik neotkri-

vanja ne može se smanjiti na nulu jer revizor uobičajeno ne ispituje sve vrste transakcija, stanja računa ili objave, kao i zbog drugih čimbenika. Ti drugi čimbenici uključuju mogućnost da revizor odabere neprikladne revizijske postupke, pogrešno primijeni prikladne revizijske postupke ili pogrešno protumači rezultate postupaka. Ti drugi čimbenici mogu se rješavati kroz prikladno planiranje, odgovarajuće dodjeljivanje osoblja timu koji će obavljati reviziju, primjenu profesionalnog skepticizma i nadzor i pregled obavljenog revizijskog posla.

32. Rizik neotkrivanja je povezan s vrstama, vremenskim rasporedom i obujmom revizijskih postupaka koje je odredio revizor kako bi sveo revizijski rizik na neku prihvatljivo nisku razinu. Za danu razinu revizijskog rizika, prihvatljiva razina rizika neotkrivanja je obrnuto proporcionalna procjeni rizika pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje. Što je veći rizik pogrešnog prikazivanja za koji revizor vjeruje da postoji, to manji rizik neotkrivanja može biti prihvatljiv. Obratno, što je manji rizik pogrešnog prikazivanja za koji revizor vjeruje da postoji, to veći rizik neotkrivanja može biti prihvatljiv.

Odgovornost za financijske izvještaje

33. Dok je revizor odgovoran za oblikovanje i izražavanje mišljenja o financijskim izvještajima, odgovornost za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja u skladu s prihvatljivim okvirom financijskog izvještavanja snosi menadžment³⁰ poslovnog subjekta, uz nadzor onih koji su zaduženi za upravljanje.³¹ Revizija financijskih izvještaja ne oslobađa menadžment ili one koji su zaduženi za upravljanje od njegovih odgovornosti.
34. Pojam »financijski izvještaji« odnosi se na strukturirani prikaz financijskih informacija, koji uobičajeno sadrži pripadajuće bilješke izvedene iz računovodstvenih evidencija i namijenjenih za priopćavanje ekonomskih resursa i obveza poslovnog subjekta u nekoj vremenskoj točki ili promjena u njima tijekom razdoblja u skladu s okvirom financijskog izvještavanja. Pojam se može odnositi na cjelovit skup financijskih izvještaja, ali također i na pojedinačni financijski izvještaj, primjerice, bilancu ili izvještaj o prihodima i rashodima te povezane bilješke s objašnjenjima.
35. Zahtjevi okvira financijskog izvještavanja određuju oblik i sadržaj financijskih izvještaja i što obuhvaćaju cjeloviti financijski izvještaji. Za određene okvire financijskog izvještavanja, pojedinačni financijski izvještaj kao što je izvještaj o novčanim tokovima i povezane bilješke s objašnjenjima čine cjelovit skup financijskih izvještaja. Primjerice, Međunarodni računovodstveni standard javnog sektora (IPSAS) »Financijsko izvještavanje prema novčanoj osnovi računovodstva« navodi da je primarni financijski izvještaj onaj izvještaj o novčanim primicima i izdacima kada subjekt javnog sektora sastavlja i prezentira svoje financijske izvještaje u skladu s tim standardom. Financijski izvještaji sastavljeni s pozivanjem na Međunarodne standarde financijskog izvještavanja, s druge su pak strane namijenjeni pružanju informacija o financijskom položaju, uspješnosti i novčanim tokovima poslovnog subjekta. Cjelovit skup financij-

³⁰ Pojam menadžment koristi se u MRevS-ima kako bi se opisali oni koji imaju odgovornost za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja. Drugi nazivi mogu biti prikladni ovisno o pravnom okviru u pojedinoj jurisdikciji.

³¹ Struktura upravljanja se razlikuje od države do države odražavajući kulturno i pravno naslijeđe. Stoga se razlikuju odgovornosti koje se odnose na menadžment, odnosno one koji su zaduženi za upravljanje ovisno o pravnom uređivanju odgovornosti u određenoj jurisdikciji.

skih izvještaja prema Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja obuhvaća bilancu, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama glavnice, izvještaj o novčanim tokovima te bilješke koje sadrže sažetak značajnih računovodstvenih politika i druge bilješke s objašnjenjima.

36. Za određivanje okvira financijskog izvještavanja koji treba primijeniti pri sastavljanju i prezentiranju financijskih izvještaja odgovoran je menadžment. Menadžment je također odgovoran za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Ta odgovornost uključuje:

- oblikovanje, uvođenje i održavanje internih kontrola relevantnih za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja bez pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara ili pogrešaka;
- odabiranje i primjenjivanje prikladnih računovodstvenih politika; i
- stvaranje računovodstvenih procjena koje su razborite u danim okolnostima.

Utvrđivanje prihvatljivosti okvira financijskog izvještavanja³²

37. Revizor treba odrediti je li prihvatljiv okvir financijskog izvještavanja koji je za sastavljanje financijskih izvještaja usvojio menadžment. Revizor to uobičajeno određuje kada razmatra prihvaćanje obveze revizije, kako je objašnjeno u MRevS-u 210, »Uvjeti preuzimanja obveze revizije«. Prihvatljiv se okvir financijskog izvještavanja u MRevS-ima naziva – »primjenjiv okvir financijskog izvještavanja«.

38. Revizor određuje je li prihvatljiv okvir financijskog izvještavanja koji je usvojio menadžment u kontekstu vrste poslovnog subjekta (primjerice, je li on subjekt iz gospodarstva, subjekt iz javnog sektora ili neprofitna organizacija) i cilj financijskih izvještaja.

Financijski izvještaji oblikovani za ispunjavanje potreba određenih korisnika za financijskim informacijama

39. U nekim je slučajevima cilj financijskih izvještaja ispunjavanje potreba određenih korisnika za financijskim informacijama. U takvim će okolnostima informacijske potrebe tih korisnika odrediti primjenjiv okvir financijskog izvještavanja. Primjeri okvira financijskog izvještavanja koji se odnose na potrebe određenih korisnika su: porezna osnovica računovodstva za skup financijskih izvještaja pridruženih poreznoj prijavi poreznog subjekta; odredbe državne regulativne agencija o financijskom izvještavanju za skup financijskih izvještaja za ispunjavanje informacijskih potreba te agencije; ili okvir financijskog izvještavanja ustanovljen odredbama nekog sporazuma koji određuje koje financijske izvještaje treba sastaviti. Financijski izvještaji sastavljeni sukladno takvim okvirima financijskog izvještavanja mogu biti i jedini koje poslovni subjekt sastavlja te ih u takvim okolnostima često koriste i drugi korisnici osim onih za koje je oblikovan okvir financijskog izvještavanja. Usprkos širem distribuiranju financijskih izvještaja u takvim okolnostima, još se uvijek prema MRevS-ima smatra da su financijski izvještaji oblikovani radi ispunjavanja informacijskih potreba određenih korisnika. MRevS 800, »Izvrješće neovisnog revizora za revizij-

ske angažmane posebne namjene« ustanovljuje standarde i pruža upute za financijske izvještaje kojima je cilj ispuniti potrebe određenih korisnika za financijske informacije. Iako određeni korisnici ne moraju biti prepoznatljivi, financijski izvještaji koji se sastavljaju u skladu s okvirom koji nije oblikovan radi postizanja fer prezentacije također se uređuju u MRevS-u 800.

Financijski izvještaji oblikovani za ispunjavanje zajedničkih potreba šireg kruga korisnika za financijskim informacijama

40. Mnogi korisnici financijskih izvještaja nemaju mogućnost zahtijevati kreiranje financijskih izvještaja s ciljem ispunjavanja njihove određene potrebe za informacijama. Iako se sve potrebe određenih korisnika za informacijama ne mogu ispuniti, postoje neke takve potrebe koje su zajedničke širem krugu korisnika. Financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom financijskog izvještavanja, koji je oblikovan radi ispunjavanja zajedničkih informacijskih potreba šireg kruga korisnika, nazivaju se »financijski izvještaji opće namjene«.

Okviri financijskog izvještavanja koje ustanovljuju ovlaštene ili priznate organizacije

41. Trenutno ne postoji objektivna i mjerodavna osnova za prosuđivanje prihvatljivosti okvira financijskog izvještavanja koji su oblikovani za financijske izvještaje opće namjene. Sve dok takva osnova ne postoji, pretpostavlja se da su okviri financijskog izvještavanja ustanovljeni od strane organizacija s ovlastima i mjerodavnošću za objavljivanje standarda, koje trebaju primjenjivati određene vrste poslovnih subjekata, prihvatljivi za financijske izvještaje opće namjene koje sastavljaju takvi subjekti. Sve to pod uvjetom da organizacije provode ustanovljeni i otvoreni postupak koji uključuje vijećanje i razmatranje stavova šireg kruga zainteresiranih. Primjeri takvih okvira financijskog izvještavanja uključuju:

- međunarodne standarde financijskog izvještavanja koje objavljuje Odbor za međunarodne računovodstvene standarde;
- međunarodni računovodstveni standard javnog sektora koji objavljuje Odbor za međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora Međunarodne federacije računovođa; i
- općeprihvaćena računovodstvena načela koje objavljuje ovlaštenu kreator standarda u pojedinoj jurisdikciji.

Ti se okviri financijskog izvještavanja često označavaju kao primjenjivi okviri financijskog izvještavanja u pravnim i regulativnim zahtjevima kojima se uređuje sastavljanje financijskih izvještaja opće namjene. Pogledajte MRevS 800 za okvire financijskog izvještavanja oblikovane radi ispunjavanja određenih potreba državne regulativne agencije.

Okviri financijskog izvještavanja dopunjeni pravnim i regulativnim zahtjevima

42. U nekim jurisdikcijama, zakonodavni i regulativni zahtjevi mogu dopuniti okvir financijskog izvještavanja, koji je usvojio menadžment, s dodatnim zahtjevima koji se odnose na sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja. U tim jurisdikcijama, primjenjivi okvir financijskog izvještavanja za svrhe primjenjivanja MRevS-ova obuhvaća odabrani okvir financijskog izvještavanja i takve dodatne zahtjeve uz uvjet da oni nisu proturječni primjenjivom okviru financijskog izvještavanja. To može biti slučaj, pri-

³² Primjena točaka 37 do 48 odgođena je do vremena kada na snagu stupa MRevS 800 (revidiran), »Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja posebne namjene i određenih sastavnih dijelova, računa ili stavki financijskih izvještaja« (datum tek treba biti određen).

mjerice, kada dodatni zahtjevi propisuju objavljivanja povrh onih propisanih okvirom financijskog izvještavanja ili kada sužavaju raspon prihvatljivih izbora koji mogu biti obavljeni prema odabranom okviru financijskog izvještavanja. Ako su dodatni zahtjevi proturječni okviru financijskog izvještavanja, revizor raspravlja s menadžmentom sadržaj zahtjeva te mogućnost ispunjavanja dodatnih zahtjeva dodatnim objavljivanjima. Ako to nije moguće, revizor razmatra je li potrebno modificirati revizorovo izvješće. Vidjeti MRevS 701, »Izvješće neovisnog revizora o drugim povjesnim financijskim informacijama«.

Jurisdikcije bez ovlaštenih i priznatih organizacija za kreiranje standarda

43. Kada je poslovni subjekt registriran ili posluje u jurisdikciji bez ovlaštene i priznate organizacije za kreiranje standarda, poslovni subjekt određuje neki primjenjivi okvir financijskog izvještavanja. Često se u praksi u takvim jurisdikcijama koristi okvir financijskog izvještavanja koji je kreirala neka od organizacija navedenih u točki 41. Umjesto toga, ustanovljene mogu biti računovodstvene konvencije u određenoj jurisdikciji koje su općenito prihvaćene kao primjenjivi okvir financijskog izvještavanja za sastavljanje općeprihvaćenih financijskih izvještaja određenih poslovnih subjekata koji posluju u toj jurisdikciji. Kada poslovni subjekt primjenjuje takav okvir financijskog izvještavanja, revizor utvrđuje može li se za računovodstvene konvencije u ukupnosti smatrati da tvore prihvatljivi okvir financijskog izvještavanja za financijske izvještaje opće namjene. Kada se računovodstvene konvencije rašireno koriste u određenoj jurisdikciji, računovodstvena je profesija u toj jurisdikciji možda već u ime revizora razmatrala prihvatljivost okvira financijskog izvještavanja. U obratnom slučaju revizor to utvrđuje razmatranjem sadrže li računovodstvene konvencije atribute koje uobičajeno sadrže prihvatljivi okviri financijskog izvještavanja ili uspoređivanjem računovodstvenih konvencija sa zahtjevima onih postojećih okvira financijskog izvještavanja za koje se smatra da su prihvatljivi.
44. Prihvatljivi okviri financijskog izvještavanja za sastavljanje općeprihvaćenih financijskih izvještaja uobičajeno imaju sljedeće atribute koji rezultiraju korisnicima korisnim informacijama sadržanim u financijskim izvještajima:
- relevantnost, u tome što su informacije sadržane u financijskim izvještajima relevantne za vrstu poslovnog subjekta i ciljeve financijskih izvještaja. (Primjerice, u slučaju poduzeća koje sastavlja financijske izvještaje opće namjene, relevantnost se procjenjuje prema informacijama nužnim za ispunjavanje uobičajenih informacijskih potreba širokog raspona korisnika pri donošenju poslovnih odluka. Te se potrebe uobičajeno ispunjavaju fer prezentacijom financijskog položaja, uspješnosti i novčanih tokova poslovnog subjekta.)
 - potpunost, da ne budu ispuštene transakcije i događaji, računovodstvena stanja i objave koje mogu imati učinka na fer prezentaciju.
 - pouzdanost, u tome da informacije sadržane u financijskim izvještajima:
 - odražavaju ekonomsku bit događaja i transakcije, a ne njihovu puki pravni oblik; i
 - rezultiraju razumno dosljednim ocjenjivanjem, mjerenjem, prezentiranjem i objavljivanjem, kada se koriste u sličnim okolnostima;

- neutralnost, u tome što doprinosi informacijama iz financijskih izvještaja koje nisu pristrane, i
 - razumljivost, u tome da su informacije u financijskim izvještajima jasne i sveobuhvatne te nisu podložne bitno različitom interpretiranju.
45. Konglomerat računovodstvenih konvencija zasnovan na ispunjavanju individualnih potreba nije prihvatljiv okvir financijskog izvještavanja za financijske izvještaje namijenjene zadovoljavanju zajedničkih informacijskih potreba šireg kruga korisnika.
46. Opis okvira financijskog izvještavanja u financijskim izvještajima uključuje informacije o osnovama sastavljanja financijskih izvještaja i računovodstvene politike koje su odabrane te primijenjene za značajne transakcije i ostale značajne događaje.
47. Revizor može odlučiti usporediti računovodstvene konvencije sa zahtjevima postojećeg okvira za koji se smatra da je prihvatljiv kao što su, primjerice, MSFI-ovi koje izdaje Odbor za međunarodne računovodstvene standarde. Za reviziju manjeg subjekta, revizor može odlučiti usporediti računovodstvene konvencije s okvirom financijskog izvještavanja koji je za takve subjekte posebno izradila neka ovlaštena ili priznata organizacija za kreiranje standarda. Kada revizor provodi usporedbe i ustanovi razlike, odluka o tome da li računovodstvene konvencije, koje je primijenio menadžment, čine prihvatljiv okvir financijskog izvještavanja, uključuje razmatranje razloga razlika i razmatranje pitanja može li primjena računovodstvenih konvencija rezultirati financijskim izvještajima koji dovode u zabludu.
48. Kada zaključi na neprihvatljivost okvira financijskog izvještavanja koji je usvojio menadžment, revizor razmatra posljedice u vezi s prihvaćanjem angažmana (vidjeti MRevS 210) i revizorovim izvješćem (vidjeti MRevS 701).

Izražavanje mišljenja o financijskim izvještajima

49. Kada revizor izražava mišljenje o cjelovitom skupu financijskih izvještaja opće namjene sastavljenih u skladu s okvirom financijskog izvještavanja koji je oblikovan radi postizanja fer prezentacije, revizor koristi standarde i upute MRevS-a 700, »Izvješće neovisnog revizora o cjelovitom skupu financijskih izvještaja opće namjene« za pitanja koja revizor razmatra pri formiranju mišljenja o takvim financijskim izvještajima i za oblik i sadržaj revizorova izvješća. Revizor također uzima u obzir MRevS 701 kada izražava modificirano mišljenje, uključujući mišljenje s rezervom, suzdržanost od izražavanja mišljenja, negativno mišljenje i naglašavanje pitanja.
50. Revizor uzima u obzir MRevS 800 kada izražava mišljenje o:
- cjelovitom skupu financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s drugim sveobuhvatnim osnovicama računovodstva;
 - sastavnom dijelu cjelovitih financijskih izvještaja opće namjene ili financijskih izvještaja za posebne namjene, kao što je pojedinačno izvješće, određeni račun, sastavni dio računa ili stavka iz financijskog računa;
 - sukladnosti s ugovorima, i
 - sažetim financijskim izvještajima.
51. Osim što uređuje problematiku izvješćivanja, MRevS 800 također uređuje druga pitanja koja revizor razmatra u takvim angažmanima koja se, primjerice, odnose na prihvaćanje angažmana i obavljanje revizije.

Datum stupanja na snagu

52. Ovaj MRevS stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. lipnja 2006. ili nakon toga datuma.

Zahtjevi javnog sektora

1. *Bez obzira na to odnosi li se revizija na privatni ili javni sektor, temeljna načela revizije ostaju ista. Ono što se može pojaviti kao razlika u reviziji koja se odnosi na javni sektor jest cilj i djelokrug revizije. Ti čimbenici često uvjetuju razlike u ovlasti revizije i zakonskim odredbama ili u obliku izvješćivanja (primjerice, od poduzeća u javnom sektoru može se zahtijevati priprema dodatnih financijskih izvješća).*
2. *Kada se provodi revizija poduzeća iz javnog sektora, revizor će trebati uzeti u obzir posebne odredbe bilo kojeg drugog odgovarajućeg propisa, uredbe ili administrativne smjernice što utječu na revizorove ovlasti i svakog drugog posebnog revizijskog zahtjeva, uključujući i potrebu vođenja računa o pitanjima nacionalne sigurnosti. Revizijske ovlasti mogu sadržati više posebnosti nego kod privatnog sektora i često obuhvaćaju širi raspon ciljeva i područja ispitivanja nego što je to u reviziji financijskih izvještaja privatnog sektora. Ovlasti i zahtjevi mogu također utjecati, primjerice, na revizorovu slobodu određivanja značajnosti, izvješćivanja o prijevarama i pogreškama, kao i o samom obliku revizorova izvješća. Također mogu postojati i razlike u pristupu i stilu rada. Međutim, te razlike ne bi smjele predstavljati razlike u temeljnim načelima i značajnim postupcima.*

MRevS 210 Uvjeti preuzimanja obveze revizije

(Na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2006., ili nakon toga datuma. Dodatak 2 sadrži usklađujuće promjene MRevS-a koje stupaju na snagu na budući datum)*

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	1 – 4
Pismo o preuzimanju obveze revizije	5 – 9
Revizije koje se obavljaju iz godine u godinu	10 – 11
Prihvaćanje promjena angažmana	12 – 19

MRevS 315, »Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja«; MRevS 330, »Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike« i MRevS 500, »Revizijski dokazi« dali su povod za usklađujuće izmjene MRevS-a 210. Te usklađujuće promjene su na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblje započeto na 15. prosinca 2004., ili nakon tog datuma te su uključene u tekst MRevS-a 210.

MSU 2410, »Uvid u povijesne financijske informacije međurazdoblja koji obavlja neovisni revizor subjekta« stvara povod za usklađujuće izmjene MRevS-a 210. Te izmjene stupaju na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2006. ili nakon tog datuma te su uključene u tekst MRevS-a 210.

MRevS 700, »Izvjешće neovisnog revizora o cjelovitom skupu financijskih izvještaja opće namjene« stvara usklađujuće promjene MRevS-a 210. Primjena tih promjena je odgođena do vremena kada stupi na snagu predloženi MRevS 800 (revidiran i preoblikovan), »Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja posebne namjene i posebnih dijelova, računa ili stavki financijskih izvještaja«. Izmijenjeni MRevS 210 je u Dodatku 2 ovog MRevS-a.

Dodatak 1: Primjer pisma o preuzimanju obveze revizije

Dodatak 2: Izmjene MRevS-a 210 uslijed MRevS-a 700

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 210, »Uvjeti preuzimanja obveze revizije« treba čitati u kontekstu Predgovora Međunarodnim standardima za kontrolu kvalitete, revidiranje, ostala izražavanja uvjerenja i povezane usluge, u kojem se navodi primjena i ovlasti MRevS-ova.

Uvod

1. Namjena je ovog Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS) je utemeljiti opća načela i pružiti upute o:
 - (a) dogovaranja s klijentom uvjeta preuzimanja obveze revizije,
 - (b) revizorovom odgovoru na zahtjev klijenta za preinake uvjeta angažmana u one kojima se daje niža razina uvjerenja.
2. **Revizor i klijent moraju usuglasiti uvjete angažiranja.** Dogovoreni uvjeti moraju se dokumentirati pismom o preuzimanju obveze revizije ili drugim primjerenim oblikom ugovora.
3. Namjena je ovog Standarda pomoći revizoru prilikom sastavljanja pisma o preuzimanju obveze revizije financijskih izvještaja. Upute su primjenjive na povezane usluge. Kad se dogovara o pružanju, primjerice poreznih i računovodstvenih savjeta ili usluga savjetovanja menadžmenta, primjereno je uputiti odvojena pisma.
4. U nekim državama zakon propisuje cilj i djelokrug revizije kao i revizorove obveze. Međutim i tada revizor može smatrati da će pismo o preuzimanju obveze imati informativnu vrijednost za njegovog klijenta.

Pismo o preuzimanju obveze revizije

5. U svrhu izbjegavanja nesporazuma, poželjno je, i u obostranom je interesu klijenta i revizora, da revizor prije preuzimanja angažmana uputi svojem klijentu pismo o preuzimanju obveze. Pismom o preuzimanju obveze revizor dokumentira i potvrđuje prihvaćanje svojeg imenovanja, cilj i djelokrug revizije, opseg odgovornosti prema klijentu te oblik bilo kojeg izvješća.

Osnovni sadržaj

6. Oblici i sadržaji pisma o preuzimanju obveze revizije mogu se razlikovati za pojedine klijente, ali uobičajeno je da se odnose na:
 - cilj revizije financijskih izvještaja;
 - odgovornost menadžmenta za financijske izvještaje;
 - djelokrug revizije, uključujući pozivanje na odgovarajuće zakonodavstvo, provedbene propise ili stajališta stručnih tijela, na osnovi kojih revizor radi;
 - oblik bilo kojega izvješća ili drugih načina obavješćivanja o rezultatima preuzete obveze;
 - činjenicu da zbog načina testiranja i drugih svojstvenih ograničenja u reviziji, zajedno s ograničenjima svojstvenim računovodstvenom sustavu i sustavu interne kontrole, postoji neizbježan rizik da će neka značajna pogrešna prikazivanja ostati neotkrivena;
 - dostupnost svim evidencijama, ispravama i drugim informacijama potrebnim za reviziju; i
 - odgovornost menadžmenta za uspostavljanje i održavanje djelotvornih internih kontrola.

7. Revizor može, osim toga, u pismo uključiti i:
- dogovore u vezi s planiranjem i obavljanjem revizije.
 - očekivanje da će od menadžmenta primati pismene potvrde u vezi s izjavama koje se odnose na reviziju.
 - zahtjev klijentu da potvrdi uvjete preuzimanja obveze tako što će potvrditi primitak pisma o preuzimanju obveze.
 - opis bilo kojeg drugog pisma ili izvješća kojeg očekuje da će dostaviti klijentu.
 - osnovicu za obračunavanje naknade i dogovore o plaćanjima.
8. Kada je primjereno, u sadržaj pisma mogu se uključiti i:
- dogovori glede uključivanja drugih revizora i vještaka u pojedinim područjima revizije.
 - dogovori glede sudjelovanja internih revizora i drugog osoblja klijenta.
 - dogovore koje treba obaviti s prethodnim revizorom, ako je postojao, glede revizije u prvoj godini.
 - bilo koje ograničenje revizorove odgovornosti, ako takva mogućnost postoji.
 - poziv na ostale dogovore revizora s klijentom.
 - primjer pisma o preuzimanju obveze revizije prikazan je u Dodatku.

Revizija sastavnih dijelova

9. Kada je revizor matice također i revizor njezinog ovisnog društva, filijale ili odjela (sastavnog dijela), čimbenici koji utječu na odluku hoće li poslati sastavnom dijelu odvojeno pismo o preuzimanju obveze su:
- tko imenuje revizora sastavnog dijela.
 - je li potrebno za sastavni dio izdati odvojeno revizorovo izvješće.
 - zakonski zahtjevi.
 - opseg svakog rada koji su obavili drugi revizori.
 - udio matice u glavnici sastavnog dijela.
 - stupanj neovisnosti menadžmenta sastavnog dijela.

Revizije koje se obavljaju iz godine u godinu

10. Kod revizija koje se obavljaju iz godine u godinu, revizor treba razmotriti da li novonastale okolnosti zahtijevaju mijenjanje ili je potrebno podsjetiti klijenta na već postojeće uvjete angažmana.
11. Revizor može odlučiti da ne upućuje klijentu svake godine novo pismo o preuzimanju obveze. Međutim, upućivanje novog pisma mogu ipak uvjetovati:
- bilo koji pokazatelj da klijent pogrešno shvaća cilj i djelokrug revizije.
 - bilo koja preinaka ili posebni uvjeti angažmana.
 - nedavna promjena glavnog menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje.
 - značajne promjene u vlasništvu.
 - znatne promjene područja odnosno opsega poslovanja klijenta.
 - zakonski ili regulativni zahtjevi.

Prihvatanje promjene angažmana

12. Revizor od kojega se, prije dovršenja preuzete obveze revizije, zahtijeva preinaka u neki angažman koji pruža nižu razinu uvjerenja, treba svakako razmotriti je li to prikladno prihvatiti.
13. Klijentov zahtjev revizoru za preinaku preuzete obveze može biti uzrokovan promjenama okolnosti koje utječu na potrebu za uslugom, nesporazumom glede sadržaja revizije ili povezane usluge koja je prvobitno bila naručena, ograničenjima u obujmu angažmana, neovisno je li ih nametnuo menadžment ili su posljedica novonastalih okolnosti. Revizor treba pažljivo razmotriti razloge takvog zahtjeva, naročito posljedica ograničenja djelokruga angažmana.
14. Promjena okolnosti koje utječu na zahtjeve subjekta, ili nespo razum glede vrste prvobitno tražene usluge, obično se smatraju razboritim razlogom za traženje preinake angažmana. Za razliku od toga, preinaka se ne bi smatrala razboritom ako se čini da je u vezi s netočnim, necjelovitim ili na nezadovoljavajućim informacijama.
15. Prije pristanka na preinaku obveze revizije u pružanje povezane usluge, revizor koji se bio angažiran radi obavljanja revizije u skladu s MRevS-ima treba razmotriti, osim prethodno navedenih pitanja, i sve zakonske ili ugovorne posljedice preinaka.
16. Ako revizor zaključi da je preinaka obveze opravdana i ako su obavljani poslovi revizije sukladno MRevS-ima primjereni i za preinačeni angažman, izdat će se izvješće koje je primjereno promijenjenim uvjetima angažmana. Kako se kod čitatelja izvješća ne bi stvarale dvojbe, takvo izvješće neće uključivati:
- a) poziv na prvotni angažman; ili
 - b) bilo koji postupak koji je mogao biti provedeni prema prvobitnom angažmanu, osim u slučaju njegovog preinačenja u dogovorene postupke gdje je navođenje obavljenih postupaka uobičajeni dio izvješća.
17. Prilikom preinake angažmana, revizor i klijent moraju dogovoriti nove uvjete.
18. Revizor ne smije prihvatiti preinaku angažmana ako smatra da za nju ne postoji razumno opravdanje. Takav primjer mogao bi biti u slučaju revizije kad revizor nije u mogućnosti doći do primjerenih dokaza o potraživanjima, pa klijent traži preinaku angažmana u obavljanje uvida kako bi se izbjeglo mišljenje s rezervom ili suzdržavanja od izražavanja mišljenja.
19. Ako revizor ne može dogovoriti promjenu angažmana, a nije mu dopušteno nastaviti po prvotno preuzetoj obvezi, treba se povući i razmotriti da li postoje neke obveze, ugovorne, ili neke druge vrste, izvješćivanja drugih stranaka, primjerice onih koji su zaduženi za upravljanje ili dioničara, o okolnostima koje su dovele do njegova povlačenja.

Zahtjevi javnog sektora

1. Svrha pisma o preuzimanju obveze jest obavijesti revidirani subjekt o vrsti angažmana, te pojasniti odgovornosti uključenih stranki. Zakonodavstvo i provedbeni propisi koji se odnose na provođenje revizije javnog sektora uređuju imenovanje revizora javnog sektora, pa pisma o preuzimanju obveze revizije nisu u širokoj upotrebi. Ipak, pismo u kojem se razmatra vrsta obveze, ili prihvaća obveza koja nije navedena zakonskim imenovanjem, može biti korisno objema strankama. Pri preuzimanju obveze re-

vizije, revizori javnog sektora trebaju razmotriti izdavanje pisma o preuzimanju obveze revizije.

2. Točke 12. – 19. ovog Standarda navode što mogu učiniti revizori privatnog sektora prilikom pokušaja preinake obveze revizije u one s manjom razinom uvjerenja. U javnom sektoru mogu postojati određeni zahtjevi propisani zakonodavstvom kojim se određuje nadležnost revizije. Na primjer, od revizora se može tražiti da izvješće uputi izravno ministru, zakonodavnom tijelu ili javnosti ako menadžment (uključujući upravno tijelo) pokuša ograničiti djelokrug revizije.

DODATAK 1

Primjer pisma o preuzimanju obveze revizije

Pismo koje slijedi služi kao uputa u svezi s razmatranjima u ovom Standardu, razlikovat će se prema pojedinačnim zahtjevima i okolnosti.

Upravnom odboru ili odgovarajućem predstavniku višega menadžmenta:

Zahtijevali ste da obavimo reviziju bilance _____ na _____ i pripadajućeg izvještaja o dobiti i novčanih tijekova u godini koja tada završava. Drago nam je da ovim pismom možemo potvrditi naše prihvaćanje i naše razumijevanje preuzetog angažmana. Reviziju ćemo obaviti s ciljem izražavanja mišljenja o financijskim izvještajima.

Reviziju ćemo obaviti u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (ili se pozvati na odgovarajuće nacionalne standarde, ili praksu). Ti standardi zahtijevaju da planiramo i obavimo reviziju kako bismo stekli razumno uvjerenje da u financijskim izvještajima nema značajnih pogrešnih prikazivanja. Revizija uključuje ispitivanja dokaza, na bazi testova, koji potkrjepljuju iznose i objave iz financijskih izvještaja. Revizija također uključuje procjenjivanje računovodstvena načela i značajnih procjena koje je proveo menadžment kao i ocjenjivanje sveukupne prezentacije financijskih izvještaja.

Zbog vrste testiranja i drugih ograničenja svojstvenih reviziji, zajedno s ograničenjima svojstvenim svakom računovodstvenom sustavu i sustavu interne kontrole, postoji neizbježan rizik da čak neka značajna pogrešna prikazivanja ostanu neotkrivena.

Osim našeg izvješća o financijskim izvještajima, očekujemo da ćemo Vam dostaviti odvojeno pismo o uočenim značajnim slabostima računovodstvenoga sustava i sustava internih kontrola.

Podsjećamo Vas da odgovornost za sastavljanje i odgovarajuće objavljivanje financijskih izvještaja ima menadžment kompanije. Ona uključuje vođenje odgovarajućih računovodstvenih evidencija i internih kontrola, izbor i primjenu računovodstvenih politika te zaštitu imovine kompanije. U sklopu revizije zahtijevat ćemo od menadžmenta pisane potvrde o izjavama danim u vezi s obavljanjem revizije.

Sa zadovoljstvom iščekujemo punu suradnju s Vašim osobljem i vjerujemo da će nam dati na korištenje sve evidencije, dokumentaciju i ostale informacije prijeko potrebne tijekom revizije. Naknade za koje ćemo Vam ispostaviti račune tijekom rada, temelje se na utrošku vremena koje će pojedincima trebati prilikom izvršavanja obveza, uvećano za uobičajene rashode. Pojedinačna cijena radnog sata razlikuje se prema stupnju odgovornosti i potrebnom iskustvu i vještini.

Ovo pismo vrijedi i za iduću godinu, osim ako ne bi bilo opozvano, dopunjeno, ili zamijenjeno drugim.

Molimo, vratite nam potpisan primjerak ovog pisma, što će značiti Vaš pristanak na uvjete revizije financijskih izvještaja.

XYZ & Co.

Primljeno na znanje

Tvrtka ABC

(Potpis)

Ime i funkcija

Datum

DODATAK 2

Izmjene MRevS-a 210 uslijed MRevS-a 700 – Datum stupanja na snagu se treba odrediti

MRevS 700, »Izvješće neovisnog revizora o cjelovitom skupu financijskih izvještaja opće namjene« izdan u prosincu 2004. i na snazi za revizorova izvješća datirana na 31. prosinca 2006. ili nakon toga datuma stvara posljedične promjene MRevS-a 210. Primjena tih promjena je odgođena do vremena kada stupi na snagu predloženi MRevS 800 (revidiran i preoblikovan), »Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja posebne namjene i posebnih dijelova, računa ili stavki financijskih izvještaja«.

Uvod

- Namjena je ovog Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS) je utemeljiti opća načela i pružiti upute o:
 - dogovaranja s klijentom uvjeta preuzimanja obveze revizije,
 - revizorovom odgovoru na zahtjev klijenta za preinake uvjeta angažmana u one kojima se daje niža razina uvjerenja.
- Revizor i klijent moraju usuglasiti uvjete angažiranja. Događeni uvjeti moraju se dokumentirati pismom o preuzimanju obveze revizije ili drugim primjerenim oblikom ugovora.
- Namjena je ovog Standarda pomoći revizoru prilikom sastavljanja pisma o preuzimanju obveze revizije financijskih izvještaja.
- U nekim državama zakon propisuje cilj i djelokrug revizije kao i revizorove obveze. Međutim i tada revizor može smatrati da će pismo o preuzimanju obveze imati informativnu vrijednost za njegovog klijenta.

Pismo o preuzimanju obveze revizije

- U svrhu izbjegavanja nesporazuma, poželjno je, i u obostranom je interesu klijenta i revizora, da revizor prije preuzimanja angažmana uputi svojem klijentu pismo o preuzimanju obveze. Pismom o preuzimanju obveze revizor dokumentira i potvrđuje prihvaćanje svojeg imenovanja, cilj i djelokrug revizije, opseg odgovornosti prema klijentu te oblik bilo kojeg izvješća.

Osnovni sadržaj

- Oblici i sadržaji pisma o preuzimanju obveze revizije mogu se razlikovati za pojedine klijente, ali uobičajeno je da se odnose na:
 - cilj revizije financijskih izvještaja.
 - odgovornost menadžmenta za financijske izvještaje, kako je opisano u MRevS-u 200, »Cilj i opća načela revizije financijskih izvještaja«.

- okvir financijskog izvještavanja kojeg je primijenio menadžment pri sastavljanju financijskih izvještaja, tj. primjenjivi okvir financijskog izvještavanja.
 - djelokrug revizije, uključujući pozivanje na odgovarajuće zakonodavstvo, provedbene propise ili stajališta stručnih tijela, na osnovi kojih revizor radi.
 - oblik bilo kojega izvješća ili drugih načina obavješćivanja o rezultatima preuzetog angažmana.
 - činjenicu da zbog načina testiranja i drugih svojstvenih ograničenja u reviziji, zajedno s ograničenjima svojstvenim internim kontrolama, postoji neizbježan rizik da neka značajna pogrešna prikazivanja mogu ostati neotkrivena.
 - neograničeni pristup svim evidencijama, ispravama i drugim informacijama koje se zahtijevaju u vezi s revizijom.
 - odgovornost menadžmenta za uspostavljanje i održavanje djelotvornih internih kontrola.
7. Revizor može, osim toga, u pismo uključiti i:
- dogovore u vezi s planiranjem i obavljanjem revizije.
 - očekivanje da će od menadžmenta primati pismene potvrde u vezi s izjavama koje se odnose na reviziju.
 - zahtjev klijentu da potvrdi uvjete preuzimanja obveze tako što će potvrditi primitak pisma o preuzimanju obveze.
 - opis bilo kojeg drugog pisma ili izvješća kojeg očekuje da će dostaviti klijentu.
 - osnovicu za obračunavanje naknade i dogovore o plaćanjima.
8. Kada je primjereno, u sadržaj pisma mogu se uključiti i:
- dogovori glede uključivanja drugih revizora i vještaka u pojedinim područjima revizije.
 - dogovori glede sudjelovanja internih revizora i drugog osoblja klijenta.
 - dogovore koje treba obaviti s prethodnim revizorom, ako je postojao, glede revizije u prvoj godini.
 - bilo koje ograničenje revizorove odgovornosti, ako takva mogućnost postoji.
 - poziv na ostale dogovore revizora s klijentom.
- Primjer pisma o preuzimanju obveze revizije prikazan je u Dodatku.

Revizija sastavnih dijelova

9. Kada je revizor matice također i revizor njezinog ovisnog društva, filijale ili odjela (sastavnog dijela), čimbenici koji utječu na odluku hoće li poslati sastavnom dijelu odvojeno pismo o preuzimanju obveze su:
- tko imenuje revizora sastavnog dijela.
 - je li potrebno za sastavni dio izdati odvojeno revizorovo izvješće.
 - zakonski zahtjevi.
 - opseg svakog rada koji su obavili drugi revizori.
 - udio matice u glavnici sastavnog dijela.
 - stupanj neovisnosti menadžmenta sastavnog dijela.

Sporazum o primjenjivom okviru financijskog izvještavanja

10. U uvjetima angažmana treba se navesti primjenjivi okvir financijskog izvještavanja.

11. Kao što je navedeno u MRevS-u 200, prihvatljivost okvira financijskog izvještavanja kojeg je menadžment primijenio pri sastavljanju financijskih izvještaja ovisit će o vrsti subjekta i cilju financijskih izvještaja. U nekim slučajevima, cilj financijskih izvještaja bit će ispuniti informacijske potrebe zajedničke širokom rasponu korisnika; u drugim slučajevima, ispuniti potrebe određenih korisnika.
12. MRevS 200 opisuje okvire financijskog izvještavanja za koje se pretpostavlja da su prihvatljivi za financijske izvještaje opće namjene. Zakonski i regulativni zahtjevi često navode primjenjive okvire financijskog izvještavanja za financijske izvještaje opće namjene. U najvećem broju slučajeva, primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ustanovit će organizacija koja je ovlaštena za priznavanje ili objavljivanje standarda prema zakonodavstvu u kojem je subjekt registriran ili u kojem posluje.
13. **Revizor treba prihvatiti obvezu revizije financijskih izvještaja samo kada zaključi da je prihvatljiv okvir financijskog izvještavanja kojeg je primijenio menadžment ili kada njegovu primjenu nalaže zakon ili regulativa. Kada zakon ili regulativa zahtijeva primjenjivanje okvira financijskog izvještavanja za financijske izvještaje opće namjene koji revizor smatra neprihvatljivim, revizor treba prihvatiti angažman samo ako se manjkavosti okvira mogu prikladno objasniti da bi se izbjeglo dovođenje korisnika u zabludu.**
14. Bez prihvatljivog okvira financijskog izvještavanja menadžment nema prikladnu osnovu za sastavljanje financijskih izvještaja i revizor nema prikladni kriterij za ocjenjivanje subjektivih financijskih izvještaja. U takvim okolnostima, osim ako zakonom ili regulativom nije zahtijevano primjenjivanje okvira financijskog izvještavanja, revizor potiče menadžment da obradi manjkavosti u okviru financijskog izvještavanja ili da primijeni drugi prihvatljiv okvir financijskog izvještavanja. Kada je okvir financijskog izvještavanja zahtijevan zakonom ili regulativom i menadžment nema izbora nego da ga primijeni, revizor prihvaća angažman samo ako se manjkavosti mogu prikladno objasniti kako bi se izbjeglo dovođenje korisnika u zabludu, vidjeti točku 5 MRevS 701, »Modifikacije izvješća neovisnog revizora« i, ne izražava mišljenje o financijskim izvještajima koristeći riječi »daje istinit i fer prikaz« ili »su fer prikazani, u svim značajnim odrednicama« u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, osim ako se to ne zahtijeva zakonom ili regulativom.
15. Kada revizor prihvati angažman koji uključuje primjenjivi okvir financijskog izvještavanja kojeg nije ustanovila organizacija ovlaštena za priznavanje ili objavljivanje standarda za financijske izvještaje opće namjene za određene vrste subjekata, revizor može naići na manjkavosti u okviru koje nisu bile anticipirane kada je angažman početno bio prihvaćen i koje pokazuju da okvir nije prihvatljiv za financijske izvještaje opće namjene. U takvim okolnostima revizor raspravlja s menadžmentom manjkavosti i načine na koji se one mogu obraditi. Ako manjkavosti rezultiraju financijskim izvještajima koji dovode u zabludu i postigne se sporazum s menadžmentom da će primijeniti drugi prihvatljiv okvir financijskog izvještavanja, revizor se u novom pismu o preuzimanju obveze revizije poziva na promjenu okvira financijskog izvještavanja. Ako menadžment odbije primijeniti drugi okvir financijskog izvještavanja, revizor razmatra učinak manjkavosti na revizorovo izvješće – vidjeti MRevS 701.

Revizije koje se obavljaju iz godine u godinu

16. **Kod revizija koje se obavljaju iz godine u godinu, revizor treba razmotriti da li novonastale okolnosti zahtijevaju mi-**

jenjanje ili je potrebno podsjetiti klijenta na već postojeće uvjete angažmana.

17. Revizor može odlučiti da ne upućuje klijentu svake godine novo pismo o preuzimanju obveze. Međutim, upućivanje novog pisma mogu ipak uvjetovati:
- bilo koji pokazatelj da klijent pogrešno shvaća cilj i djelokrug revizije.
 - bilo koja preinaka ili posebni uvjeti angažmana.
 - nedavna promjena glavnog menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje.
 - značajne promjene u vlasništvu.
 - znatne promjene područja odnosno opsega poslovanja klijenta.
 - zakonski ili regulativni zahtjevi.
 - promjena okvira financijskog izvještavanja kojeg je menadžment primijenio pri sastavljanju financijskih izvještaja (kako je razmatrano u točki 15).

Prihvatanje promjene angažmana

18. **Revizor od kojega se, prije dovršenja preuzete obveze revizije, zahtijeva preinaka u neki angažman koji pruža nižu razinu uvjerenja, treba svakako razmotriti je li to prikladno prihvatiti.**
19. Klijentov zahtjev revizoru za preinaku preuzete obveze može biti uzrokovan promjenama okolnosti koje utječu na potrebu za uslugom, nespornom glade sadržaja revizije ili povezane usluge koja je prvobitno bila naručena, ograničenjima u obujmu angažmana, neovisno je li ih nametnuo menadžment ili su posljedica novonastalih okolnosti. Revizor treba pažljivo razmotriti razloge takvog zahtjeva, naročito posljedica ograničenja djelokruga angažmana.
20. Promjena okolnosti koje utječu na zahtjeve subjekta, ili nespo razum glade vrste prvobitno tražene usluge, obično se smatraju razboritim razlogom za traženje preinake angažmana. Za razliku od toga, preinaka se ne bi smatrala razboritom ako se čini da je u vezi s netočnim, necjelovitim ili na nezadovoljavajućim informacijama.
21. Prije pristanka na preinaku obveze revizije u pružanje povezane usluge, revizor koji se bio angažiran radi obavljanja revizije u skladu s MRevS-ima treba razmotriti, osim prethodno navedenih pitanja, i sve zakonske ili ugovorne posljedice preinaka.
22. Ako revizor zaključi da je preinaka obveze opravdana i ako su obavljani poslovi revizije sukladno MRevS-ima primjereni i za preinačeni angažman, izdat će se izvješće koje je primjereno promijenjenim uvjetima angažmana. Kako se kod čitatelja izvješća ne bi stvarale dvojbe, takvo izvješće neće uključivati:
- (a) poziv na prvotni angažman; ili
 - (b) bilo koji postupak koji je mogao biti provedeni prema prvobitnom angažmanu, osim u slučaju njegovog preinačenja u dogovorene postupke gdje je navođenje obavljenih postupaka uobičajeni dio izvješća.
23. **Prilikom preinake angažmana, revizor i klijent moraju dogovoriti nove uvjete.**
24. **Revizor ne smije prihvatiti preinaku angažmana ako smatra da za nju ne postoji razumno opravdanje.** Takav primjer mogao bi biti u slučaju revizije kad revizor nije u mogućnosti doći do primjerenih dokaza o potraživanjima, pa klijent traži

preinaku angažmana u obavljanje uvida kako bi se izbjeglo mišljenje s rezervom ili suzdržavanja od izražavanja mišljenja.

25. **Ako revizor ne može dogovoriti promjenu angažmana, a nije mu dopušteno nastaviti po prvotno preuzetoj obvezi, treba se povući i razmotriti da li postoje neke obveze, ugovorne, ili neke druge vrste, izvješćivanja drugih stranaka, primjerice onih koji su zaduženi za upravljanje ili dioničara, o okolnostima koje su dovele do njegova povlačenja.**

Datum stupanja na snagu

26. Ovaj MRevS je na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na [datum] ili nakon toga datuma.

Zahtjevi javnog sektora

1. *Svrha pisma o preuzimanju obveze jest obavijesti revidirani subjekt o vrsti angažmana, te pojasniti odgovornosti uključenih stranki. Zakonodavstvo i provedbeni propisi koji se odnose na provođenje revizije javnog sektora uređuju imenovanje revizora javnog sektora, pa pisma o preuzimanju obveze revizije nisu u širokoj upotrebi. Ipak, pismo u kojem se razmatra vrsta obveze, ili prihvaća obveza koja nije navedena zakonskim imenovanjem, može biti korisno objema strankama. Pri preuzimanju obveze revizije, revizori javnog sektora trebaju razmotriti izdavanje pisma o preuzimanju obveze revizije.*
2. *Točke 18.-25. ovog Standarda navode što mogu učiniti revizori privatnog sektora prilikom pokušaja preinake obveze revizije u one s manjom razinom uvjerenja. U javnom sektoru mogu postojati određeni zahtjevi propisani zakonodavstvom kojim se određuje nadležnost revizije. Na primjer, od revizora se može tražiti da izvješće uputi izravno ministru, zakonodavnom tijelu ili javnosti ako menadžment (uključujući upravno tijelo) pokuša ograničiti djelokrug revizije.*

Dodatak: Primjer pisma o preuzimanju obveze revizije

Pismo koje slijedi je primjer pisma za preuzimanje obveze revizije financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja. Ovo pismo se treba koristiti kao uputa u vezi s razmatranjima iz ovog MRevS-a i treba se prilagoditi prema pojedinačnim zahtjevima i okolnostima.

Upravnom odboru ili odgovarajućem predstavniku višega menadžmenta:

Zahtijevali ste da obavimo reviziju financijskih izvještaja _____ koji obuhvaćaju bilancu na _____ i izvještaj o dobiti, izvještaja o promjenama glavnice i izvještaj o novčanom toku za tada završenu godinu i sažetak značajnih računovodstvenih politika i druge bilješke s objašnjenjima. Drago nam je da ovim pismom možemo potvrditi naše prihvaćanje i naše razumijevanje preuzetog angažmana. Reviziju ćemo obaviti s ciljem izražavanja mišljenja o financijskim izvještajima.

Reviziju ćemo obaviti u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Ti standardi zahtijevaju da ispunimo etičke zahtjeve, 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. Postupci koji su odabrani ovise o revizorovoj prosudbi, uključujući procjeni rizika pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja zbog prijevare ili pogreške. Revizija također uključuje ocjenjivanje prikladnosti pri-

mijenjenih računovodstvena politika i razumnost računovodstvenih procjena koje je obavio menadžment kao i ocjenjivanje sveukupne prezentacije financijskih izvještaja.

Zbog vrste testova i drugih ograničenja svojstvenih reviziji, zajedno s ograničenjima svojstvenim svakom računovodstvenom sustavu i sustavu interne kontrole, postoji neizbježan rizik da čak neka značajna pogrešna prikazivanja ostanu neotkrivena.

Pri našem procjenjivanju rizika razmatramo interne kontrole relevantne za subjektovo sastavljanje financijskih izvještaja kako bismo odredili revizijske postupke koji su odgovarajući u danim okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti subjektivih internih kontrola. Ipak, očekujemo da ćemo Vam dostaviti odvojeno pismo u vezi sa značajnim slabostima u oblikovanju i provođenju internih kontrola nad financijskim izvještavanjem koje uočimo tijekom revizije financijskih izvještaja³³.

Podsjećamo Vas na odgovornost za sastavljanje financijskih izvještaja koji fer prezentiraju financijski položaj, financijsku uspješnost i novčane tokove u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja ima menadžment kompanije. U našem revizorovom izvješću će se objasniti da je menadžment odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja i da ta odgovornost uključuje:

- oblikovanje, uvođenje i održavanje internih kontrola relevantnih za sastavljanje financijskih izvještaja bez značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare ili pogrešaka;
- odabiranje i primjenjivanje računovodstvenih politika; i
- stvaranje računovodstvenih procjena koje su primjerene u danim okolnostima.

U sklopu revizije zahtijevat ćemo od menadžmenta pisane potvrde o izjavama danim u svezi s obavljanjem revizije.

Sa zadovoljstvom iščekujemo punu suradnju s Vašim osobljem i vjerujemo da će nam dati na korištenje sve evidencije, dokumentaciju i ostale informacije prijeko potrebne tijekom revizije.

[Umetnuti, na prikladan način, dodatne informacije u vezi sa sporazumom o naknadama i ispostavljanju računa]

Molimo, vratite nam potpisan primjerak ovog pisma, što će značiti Vaš pristanak na uvjete revizije financijskih izvještaja.

XYZ & Co.

Primljeno na znanje

Tvrtka ABC

(Potpis)

Ime i funkcija

Datum

³³ U nekim zakonodavstvima revizor može imati obvezu da izvješćuje odvojeno o subjektivim internim kontrolama. U takvim okolnostima revizor izvješćuje kako se zahtijeva u tom zakonodavstvu. Poziv u revizorovom izvješću na činjenicu da revizorovo razmatranje internih kontrola nije za svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti subjektivih internih kontrola može biti neprimjereno u takvim okolnostima.

MRevS 220 Kontrola kvalitete za revizije povijesnih financijskih informacija

(Na snazi za revizije financijskih informacija za razdoblja započeta na 15. lipnja 2005., ili nakon toga datuma)

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	1 – 4
Definicije	5
Odgovornosti vodstva za kontrolu kvalitete	6 – 13
Prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentom i posebni revizijski angažmani	14 – 18
Dodjeljivanje tima angažmanu	19 – 20
Obavljanje preuzete obveze	21 – 40
Monitoring	41 – 42
Datum stupanja na snagu	43

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 220, »Kontrola kvalitete za revizije povijesnih financijskih informacija« treba čitati u kontekstu Predgovora Međunarodnim standardima za kontrolu kvalitete, revidiranje, ostala izražavanja uvjerenja i povezane usluge, u kojem se navodi primjena i ovlasti MRevS-ova.

Uvod

1. Svrha je ovog Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS) ustanoviti standarde i pružiti upute za posebne odgovornosti osoblja revizorske tvrtke u vezi s postupcima kontrole kvalitete za revizije povijesnih financijskih informacija, uključujući revizije financijskih izvještaja. Ovaj MRevS treba čitati povezano s Dijelom A i B IFAC-og Kodeksa etike profesionalnih računovođa (IFAC-ov Kodeks).
2. **Angažirani tim treba primijeniti postupke kontrole kvalitete koje su primjenjive u pojedinom revizijskom angažmanu.**
3. Prema Međunarodnom standardu kontrole kvalitete (MSKK 1 – Kontrole kvalitete za tvrtke koje obavljaju revizije i uvide povijesnih financijskih informacija i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge, tvrtka je obvezna uspostaviti sustav kontrole kvalitete oblikovan za pružanje razumnog jamstva da tvrtka i njezino osoblje postupaju u skladu s profesionalnim standardima i zahtjevima regulativnih i zakonodavnih tijela, te da su revizorova izvješća koje izdaje tvrtka ili angažirani partner odgovarajuća u danim okolnostima.
4. Angažirani tim:
 - (a) primjenjuje postupke kontrole kvalitete koji su primjenjivi na revizijski angažman;
 - (b) daje tvrtki relevantne informacije kako bi se omogućilo djelovanje onog dijela tvrtkinog sustava kontrole kvalitete koji se odnosi na neovisnost; i
 - (c) ima se pravo osloniti na tvrtkin sustav (primjerice, u vezi sa sposobnostima i kompetencijama osoblja kroz njihovo zapošljavanje i formalno osposobljavanje; neovisnošću kroz prikupljanje i priopćavanje informacija relevantnih za

neovisnost; održavanjem odnosa s klijentom kroz sustav prihvaćanja i zadržavanja klijenata; i postupanjem u skladu sa zahtjevima regulativnih i zakonodavnih tijela kroz proces monitoringa), osim kada informacije koje pruža tvrtka ili drugi to dovode u pitanje.

Definicije

5. U ovom MRevS-u rabe se izrazi s ovim značenjem:
- (a) »Angažirani partner« – partner ili druga osoba u tvrtki odgovorna za revizijski angažman i njegovo obavljanje te za revizorovo izvješće koje se izdaje u ime tvrtke, i koji, gdje se zahtijeva, ima odgovarajuću ovlast od profesionalnog, zakonodavnog i regulativnog tijela.
 - (b) »Pregled kontrole kvalitete angažmana« – postupak oblikovan za osiguranje objektivnog ocjenjivanja, prije nego što je izdano revizorovo izvješće, značajnih prosudbi angažiranog tima i zaključaka koje je tim stvorio pri formuliranju revizorova izvješća.
 - (c) »Pregledatelj kontrole kvalitete angažmana« – partner, druga osoba u tvrtki, prikladno kvalificirana osoba izvan tvrtke ili tim sastavljen od takvih osoba, s dostatnim i prikladnim iskustvom te ovlastima da objektivno ocijene, prije nego što je izdano revizorovo izvješće, značajne prosudbe angažiranog tima i zaključke koje je tim stvorio pri formuliranju revizorova izvješća.
 - (d) »Angažirani tim« – sve osoblje koje obavlja preuzetu obvezu revizije, uključujući sve eksperte s koma je tvrtka zaključila ugovor u vezi s revizijskim angažmanom.
 - (e) »Tvrtka« – samostalni revizor, ortakluk ili korporacija ili drugi subjekt profesionalnog računovođe.
 - (f) »Provjeravanje« – u vezi s dovršenim revizijskim angažmanom, postupci oblikovani za pružanje dokaza o postupanju angažiranog tima u skladu s tvrtkinim politikama i postupcima kontrole kvalitete.
 - (g) »Izlistani subjekt« – subjekt čije su dionice i dužnički instrumenti u kotaciji ili su izlistani kod mjerodavne burze ili se njima trguje prema pravilima takve burze ili druge ekvivalentne organizacije.
 - (h) »Monitoring« – postupak koji obuhvaća trajno razmatranje i ocjenjivanje tvrtkinog sustava kontrole kvalitete, uključujući periodično pregledavanje odabranih dovršenih angažmana, oblikovanih kako bi se steklo razumno uvjerenje u tvrtki da njezin sustav kontrole kvalitete učinkovito djeluje.
 - (i) »Umrežena tvrtka«* subjekt pod zajedničkom kontrolom, vlasništvom ili upravom tvrtke ili nekog subjekta za koju bi razborita i informirana treća strana, kojoj su poznate sve relevantne informacije, razumno zaključila da je dio tvrtke u nacionalnom ili internacionalnom razmjeru.
 - (j) »Partner« – svaka osoba s ovlastima da obveže tvrtku u vezi s obavljanjem profesionalnih usluga.
 - (k) »Osoblje« – partneri i neadministrativni kadar.

* Kako je definirano u IFAC-om Kodeksu etike profesionalnih računovođa (IFAC-ov Kodeks) izdanom u lipnju 2005. Definicije »tvrtke« i »umrežene tvrtke« su u Kodeksu izmijenjene u lipnju 2006. Istodobno je u Kodeks dodana definicija za pojam »mreža«. Te su definicije na snazi za izvješća s izražavanjem uvjerenja koja su datirana na 31. prosinca 2008., ili nakon toga datuma.

- (l) »Profesionalni standardi« – IAASB-ovi Standardi angažiranja, kako su definirani u IAASB-om Predgovoru Međunarodnim standardima za kontrolu kvalitete, revidiranje, ostala izražavanja uvjerenja i povezane usluge, te zahtjevima etike, koji uobičajeno uključuju Dio A i B IFAC-og Kodeksa i relevantne nacionalne etičke zahtjeve.
- (m) »Razumno uvjerenje« – u kontekstu MRevS-ova, visoka ali ne i apsolutna razina uvjerenja.
- (n) »Neadministrativni kadar« – profesionalno osoblje, osim partnera, uključujući i eksperte koje je zaposlila tvrtka.
- (o) »Prikladno kvalificirana eksterna osoba« – osoba izvan tvrtke sa sposobnostima i kompetencijama da djeluje kao partner u angažmanu; primjerice, partner druge tvrtke ili zaposlenik (s prikladnim iskustvom) nekog profesionalnog računovodstvenog tijela čiji članovi mogu obavljati revizije povijesnih financijskih informacija ili organizacije koje pružaju relevantne usluge kontrole kvalitete.

Odgovornosti vodstva za kontrolu kvalitete

6. **Angažirani partner treba preuzeti odgovornost za cjelokupnu kvalitetu svakog revizijskog angažmana koji mu je dodeljen.**
7. Angažirani partner pruža u vezi s kvalitetom revizije primjer drugim članovima angažiranog tima kroz sve etape revizijskog angažmana. Uobičajeno, taj se primjer ostvaruje kroz aktivnosti angažiranog partnera i kroz odgovarajuće poruke angažiranom timu. Takve aktivnosti i poruke ističu:
- (a) važnost:
 - (i) obavljanja posla u skladu s profesionalnim standardima i regulativnim i pravnim zahtjevima;
 - (ii) postupanja u skladu s primjenjivim tvrtkinim politikama i postupcima kontrole kvalitete; i
 - (iii) izdavanja revizorova izvješća koje je odgovarajuće u danim okolnostima; i
 - (b) činjenicu da je kvaliteta ključna u obavljanju revizijskog angažmana.

Etički zahtjevi

8. **Angažirani partner treba razmotriti ispunjavaju li članovi angažiranog tima etičke zahtjeve.**
9. Etički zahtjevi u vezi s revizijskim angažmanima obično uključuju Dio A i B IFAC-og Kodeksa zajedno s nacionalnim zahtjevima koji su restriktivniji. 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.
10. Angažirani partner vodi računa o pojavi nesukladnosti s etičkim zahtjevima. Tokom revizijskog angažmana se, u vezi s pitanjima etike, prema potrebi se postavljaju upiti članovima tima i provodi se promatranje. Ako partner spozna kroz sustav tvrtke, ili na neki drugi način, da neko pitanje ukazuje na to da članovi tima ne ispunjavaju etičke zahtjeve, partner, uz konzultaciju s drugima iz tvrtke, određuje odgovarajuće djelovanje.

11. Anagažirani partner i, kada je odgovarajuće, drugi članovi anagažiranog tima, evidentiraju uočene probleme i kako su oni riješeni.

Neovisnost

12. Anagažirani partner treba formirati zaključak o ispunjavanju zahtjeva neovisnosti koji su primjenjivi na revizijski anagažman. Pri tom anagažirani partner treba:

- pribaviti relevantne informacije od tvrtke i, gdje je primjenjivo, umreženih tvrtki kako bi prepoznao i ocijenio okolnosti i odnose koji stvaraju prijetnje za neovisnost;
 - ocijeniti informacije o prepoznatim kršenjima, ako ih je bilo, tvrtkinih politika i postupaka u vezi s neovisnošću kako bi utvrdio da li ona stvaraju prijetnju neovisnosti u revizijskom anagažmanu;
 - poduzeti odgovarajuće aktivnosti radi eliminiranja takvih prijetnji ili njihovog ublažavanja na prihvatljivu razinu primjenjujući zaštitne mjere. Anagažirani parter treba odmah obavijestiti tvrtku o svakom neuspjehu rješavanja pitanja radi poduzimanja odgovarajućeg djelovanja; i
 - dokumentirati zaključke o neovisnosti i svakoj relevantnoj raspravi s tvrtkom koja potkrjepljuje te zaključke.
13. Anagažirani partner može uočiti prijetnju neovisnosti koja se odnosi na revizijski anagažman, a koja se zaštitnim mjerama ne može otkloniti ili ublažiti na prihvatljivu razinu. U tom slučaju, anagažirani parter se savjetuje s drugima iz tvrtke radi određivanja odgovarajućeg djelovanja, koje može uključivati obustavljanje aktivnosti ili raskidanje interesa koji stvaraju prijetnju ili povlačenje iz revizijskog anagažmana. Takva rasprava i zaključci se dokumentiraju.

Prihvatanje i zadržavanje odnosa s klijentom i posebni revizijski anagažmani

14. Anagažirani partner se treba uvjeriti da su provedeni odgovarajući postupci u vezi s prihvaćanjem i zadržavanjem odnosa s klijentom i određenim revizijskim anagažmanom, da su odgovarajući zaključci do kojih se s tim u vezi došlo i da su oni dokumentirani.
15. Anagažirani parter može, ali i ne mora, pokrenuti postupak odlučivanja o prihvaćanju ili zadržavanju revizijskog anagažmana. Neovisno o tome je li pokrenuo taj postupak, parter utvrđuje je li najnovija odluka i dalje odgovarajuća.
16. Prihvatanje i zadržavanje odnosa s klijentom i određenog revizijskog anagažmana uključuje razmatranje:
- čestitosti glavnih vlasnika, ključnog menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje subjektom;
 - je li anagažirani tim sposoban obaviti revizijski anagažman i ima li na raspolaganju nužno vrijeme i resurse; i
 - moгу li tvrtka i anagažirani tim ispuniti etičke zahtjeve.

Kada se pojave problemi u vezi s nečim od prethodno navedenog, anagažirani tim provodi odgovarajuće konzultiranje navedeno u točkama 30 – 33 i dokumentira kako su razriješeni ti problemi.

17. Odlučivanje o tome treba li zadržati odnos s klijentom uključuje razmatranje važnih pitanja nastalih tijekom tekuće revizijskom anagažmanu ili revizijskom anagažmanu u prethodnom razdoblju

i njihovom učinku na nastavljanje odnosa. Primjerice, klijent može proširiti svoje poslovanje na područje za koje tvrtka nema potrebno znanje ili stručnost.

18. Kada anagažirani parter dobije informaciju koja bi, da je bila poznata ranije, dovela do odustajanja od revizijskog anagažmana, anagažirani parter ju treba odmah priopćiti tvrtki, tako da tvrtka i on mogu poduzeti nužne aktivnosti.

Dodjeljivanje tima anagažmanu

19. Anagažirani partner treba se uvjeriti da anagažirani tim u ukupnosti ima odgovarajuće sposobnosti, kompetentnosti i vrijeme za obavljanje revizijskog anagažmana u skladu s profesionalnim standardima i zahtjevima regulatornog i zakonodavnog tijela te da se može izdati revizorovo izvješće koje je odgovarajuće u danim okolnostima.
20. Odgovarajuće sposobnosti i kompetentnosti koje se očekuju od anagažiranog tima kao cjeline uključuju sljedeće:
- razumijevanje i praktično iskustvo s revizijskim anagažmanima sličnog sadržaja i složenosti kroz odgovarajuće uvježbavanje i sudjelovanje.
 - razumijevanje profesionalnih standarda i zahtjeva regulatornog ili zakonodavnog tijela.
 - odgovarajuće tehničko znanje, uključujući poznavanje relevantnih informacijskih tehnologija.
 - poznavanje djelatnosti u kojoj klijent posluje.
 - sposobnost profesionalnog prosuđivanja.
 - razumijevanje tvrtkinih politika i postupaka kontrole kvalitete.

Obavljanje preuzete obveze

21. Anagažirani partner treba preuzeti odgovornost za usmjerenje, nadziranje i obavljanje revizijskog anagažmana u skladu s profesionalnim standardima i zahtjevima regulatornog i zakonodavnog tijela te da je izdano revizorovo izvješće odgovarajuće u danim okolnostima.
22. Anagažirani partner usmjerava revizijski anagažman informiranjem članova anagažiranog tima o:
- njihovim odgovornostima;
 - naravi poslovanja subjekta;
 - pitanjima povezanim s rizičnošću;
 - problemima koji se mogu pojaviti; i
 - detaljnim pristupom obavljanju preuzetog anagažmana.
- Odgovornosti anagažiranog tima uključuju održavanje objektivnosti i odgovarajuće razine profesionalnog skepticizma i obavljanje delegiranih poslova u skladu s etičkim načelom dužne pažnje. Članove anagažiranog tima se potiče da postavljaju pitanja iskusnijim članovima tima. Odgovarajuće komuniciranje se odvija unutar anagažiranog tima.
23. Važno je da svi članovi anagažiranog tima razumiju ciljeve posla kojeg trebaju obaviti. Odgovarajući timski rad i uvježbavanje je nužno kako bi se pomoglo manje iskusnim članovima anagažiranog tima da jasno razumiju ciljeve poslova koji su im dodijeljeni.
24. Nadziranje uključuje sljedeće:

- praćenje napredovanja izvršavanja revizijskog anagažmana.
- razmatranje sposobnosti i kompetentnosti pojedinačnih članova anagažiranog tima, 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 iskrsla tijekom revizije, razmatranje njihove važnosti i odgovarajuće mijenjanje planiranog pristupa.
 - prepoznavanje pitanja za konzultiranje ili razmatranje s iskusnijim članovima angažiranog tima tijekom revizijskog angažmana.
25. Odgovornosti pregledavanja se određuju tako da iskusniji članovi tima, uključujući i angažiranog partnera, pregledavaju poslove koje su obavili manje iskusni članovi tima. Pregledatelji razmatraju:
- (a) je li rad obavljen u skladu s profesionalnim standardima i zahtjevima regulatornog i zakonodavnog tijela;
 - (b) jesu li se pojavila značajna pitanja za daljnje razrješavanje;
 - (c) jesu li provedena odgovarajuća konzultiranja i postignuti zaključci dokumentirani i provedeni;
 - (d) je li potrebno mijenjati vrste, vremenski raspored i obujam obavljenih poslova;
 - (e) da li obavljeni rad pokrjepljuje stvorene zaključke i je li primjereno dokumentiran;
 - (f) jesu li dobiveni dokazi dostatni i primjereni za podržavanje revizorova izvješća; i
 - (g) jesu li postignuti ciljevi postupaka iz angažmana.
26. **Prije nego što se izda revizorovo izvješće, angažirani partner se treba uvjeriti, kroz pregled revizijske dokumentacije i raspravu s angažiranim timom, da su prikupljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi za pokrjepljivanje stvorenih zaključaka i za revizorovo izvješće koje se izdaje.**
27. Angažirani parter obavlja pravodobno preglede u odgovarajućim etapama tijekom revizije. To omogućava da se značajna pitanja pravodobno riješe na zadovoljstvo angažiranog partera prije nego što se izda revizorovo izvješće. Pregledi pokrivaju ključna područja prosudbi, naročito onih u vezi sa složenim ili osjetljivim pitanjima otkrivenim tijekom angažmana, značajne rizike i druga područja koja angažirani partner smatra važnim. Angažirani parter ne treba pregledavati cjelokupnu revizijsku dokumentaciju. Međutim, partner dokumentira razmjer i vrijeme obavljanja pregleda. Pitanja nastala tijekom pregleda se rješavaju na način koji je zadovoljavajući za angažiranog partera.
28. Novoangažirani parter koji preuzme reviziju pregledava poslove obavljene nakon datuma preuzimanja. Postupci pregleda su dostatni ako se novi angažirani parter uvjeri da je posao obavljen do datuma pregleda planiran i obavljen u skladu s profesionalnim standardima i zahtjevima regulatornog i zakonodavnog tijela.
29. Gdje je više od jednog partnera uključeno u upravljanje revizijskim angažmanom, važno je da su odgovornosti svakog partera jasno određene i da ih razumije angažirani tim.

Konzultacije

30. **Angažirani parter treba:**
- (a) **biti odgovoran da revizijski tim koristi odgovarajuće konzultiranje za složena ili osjetljiva pitanja;**

- (b) **se uvjeriti da se članovi angažiranog tima koriste odgovarajućim konzultiranjem tijekom angažmana, između sebe ili s drugima na odgovarajućoj razini unutar ili izvan tvrtke;**
- (c) **se uvjeriti da je sadržaj i djelokrug konzultiranja dokumentiran i dogovoren sa strankom koju se konzultira, kao i zaključci nastali temeljem tih konzultiranja; i**
- (d) **utvrditi jesu li primijenjeni zaključci do kojih se došlo kroz postupak konzultiranja.**

31. Učinkovito konzultiranje s drugim profesionalcima zahtijeva da se njima daju sve relevantne činjenice koje će im omogućiti da kao upućene osobe pruže savjete o stručnim, etičkim ili drugim pitanjima. Kada je prikladno, angažirani tim konzultira osobe s prikladnim znanjem, stažom i iskustvom unutar tvrtke ili, kada je primjenjivo, izvan tvrtke. Zaključci koji se izvode iz konzultiranja se odgovarajuće dokumentiraju i provode.
32. Može biti prikladno da se angažirani tim konzultira izvan tvrtke, primjerice, kada tvrtki manjkaju prikladni interni resursi. Mogu se koristiti savjetodavne usluge koje pružaju druge tvrtke, profesionalna i regulatorna tijela ili komercijalne organizacije koje pružaju usluge kontrole kvalitete.
33. Dokumentacija o konzultacijama s drugima o složenim ili osjetljivim pitanjima se dogovara između osobe koja traži konzultaciju i konzultirane osobe. Dokumentacija je dovoljno potpuna i detaljna da osigura shvaćanje:
- (a) pitanja za koje se traži konzultacija; i
 - (b) rezultata konzultacije, uključujući svaku donesenu odluku, osnovu za te odluke i kako se provode.

Razlike mišljenja

34. **Kada se pojave razlike mišljenja unutar angažiranog tima, u odnosu na one koje se konzultira i, gdje je primjenjivo, između angažiranog partnera i pregledatelja kontrole kvalitete angažmana, angažirani tim treba slijediti tvrtkinu politiku i postupke za bavljenje i rješavanje razlika mišljenja.**
35. Ako je potrebno, angažirani partner informira članove angažiranog tima da mogu, bez straha od odmazde, njemu ili drugima unutar tvrtke iznijeti pitanja koja uključuju razlike mišljenja.

Pregled kontrole kvalitete angažmana

36. **Za revizije financijskih izvještaja izlistanih subjekata, angažirani parter treba:**
- (a) **utvrditi da je imenovan pregledatelj kontrole kvalitete angažmana;**
 - (b) **raspraviti s pregledateljem kontrole kvalitete angažmana značajna pitanja iskrsla tijekom revizijskog angažmana, uključujući ona koje se utvrde prilikom pregleda kontrole kvalitete angažmana; i**
 - (c) **pričekati s izdavanjem revizorova izvješća do dovršavanja pregleda kontrole kvalitete.**

Za ostale revizijske angažmane gdje se obavlja pregled kontrole kvalitete angažmana, angažirani parter slijedi zahtjeve navedene u točkama (a) do (c).

37. Gdje se na početku angažmana smatra da nije potreban pregled kontrole kvalitete angažmana, angažirani parter treba voditi

računa o promjenama okolnosti koje mogu zahtijevati takav pregled.

38. Pregled kontrole kvalitete angažmana treba uključiti objektivno ocjenjivanje:

- (a) značajnih prosudbi angažiranog tima, i
- (b) zaključke stvorene pri formuliranju revizorova izvješća.

39. Pregled kontrole kvalitete angažmana uobičajeno uključuje raspravljanje s angažiranim parterom, pregledavanje financijskih informacija i revizorova izvješća i, naročito, razmatranje je li odgovarajuće revizorovo izvješće. On također uključuje pregled odabrane revizijske dokumentacije u vezi sa značajnim prosudbama angažiranog tima i zaključaka do kojih se došlo. Obujam pregleda ovisi o složenosti revizijskog angažmana i riziku da revizorovo izvješće može biti neprimjereno u danim okolnostima. Pregled ne smanjuje odgovornosti angažiranog partnera.

40. Pregled kontrole kvalitete angažmana za revizije financijskih izvještaja izlistanih subjekata uključuju razmatranje sljedećeg:

- ocjene koju je dao angažirani tim o neovisnosti tvrtke u vezi s određenim revizijskim angažmanom.
- signifikantne rizike uočene tijekom angažmana (u skladu s MReVS-om 315, »Razumijevanje poslovnog subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja“) i reakcije na te rizike (u skladu s MReVS-om 330, »Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike“), uključujući procjenu rizika prijevара koju je obavio tim i njegovu reakciju na tu procjenu.
- nastale prosudbe, naročito u vezi sa značajnošću i signifikantnim rizicima.
- jesu li provedene odgovarajuće konzultacije o pitanjima koja uključuju razlike mišljenja ili druga složena ili osjetljiva pitanja, kao i zaključke izvedene iz tih konzultacija.
- važnost i narav ispravljenih i neispravljenih pogrešnih prikazivanja utvrđenih tijekom revizije.
- pitanja koja treba priopćiti menadžmentu i onima koji su zaduženi za upravljanje i, gdje je primjenjivo, ostalim strankama kao što su regulatorna tijela.
- odražava li revizijska dokumentacija odabrana za pregled obavljani posao u odnosu na značajne prosudbe i potkrjepljuje li stvorene zaključke.
- prikladnost revizorova izvješća koji će se izdati.

Pregledi kontrole kvalitete angažmana za revizije financijskih informacija koje nisu revizije financijskih izvještaja izlistanih subjekata mogu, ovisno o okolnostima, uključiti neka ili sva od navedenih razmatranja.

Monitoring

41. MSKK 1 zahtijeva da tvrtka ustanovi politike i postupke oblikovane za osiguranje razumnog uvjerenja da su politike i postupci u vezi s kontrolom kvalitete relevantne, prikladne, da učinkovito djeluju i da se u praksi postupa u skladu s njima. Angažirani parter razmatra rezultate postupka monitoringa evidentiranog u najnovijoj informaciji koju stavlja u opticaj tvrtka i, ako je primjenjivo, druge umrežene tvrtke. Angažirani partner razmatra:
- (a) mogu li manjkavosti navedene u informacijama imati učinak na revizijski angažman; i

(b) jesu li u kontekstu te revizije dostatne mjere koje je tvrtka poduzela za sređivanje stanja.

42. Manjkavosti u klijentovom sustavu kontrole kvalitete ne ukazuju na to da određeni revizijski angažman nije obavljen u skladu s profesionalnim standardima i zahtjevima regulatornog i zakonodavnog tijela, ili da revizorovo izvješće nije odgovarajuće.

Datum stupanja na snagu

43. Ovaj je MReVS na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. lipnja 2005., ili nakon toga datuma.

Zahtjevi javnog sektora

1. *Neki od pojmova u MReVS-u, poput »angažirani partner« i »tvrtka« trebaju se čitati kao da se odnose na njihove istoznačnice u javnom sektoru. Međutim, uz ograničene iznimke, ne postoji istoznačnica u javnom sektoru za »izlistanu tvrtku«, iako mogu biti revizije određenih važnih subjekata javnog sektora koji trebaju biti podvrgnuti zahtjevima obveznog rotiranja angažiranog partera (ili ekvivalenta) i pregleda kontrole kvalitete, koji se inače odnose na izlistane tvrtke. Ne postoje određeni objektivni kriteriji na kojima bi se temeljilo to određivanje važnosti. Međutim, takva procjena treba obuhvatiti ocjenjivanje svih čimbenika relevantnih za revidirani subjekt. Takvi čimbenici uključuju veličinu, složenost, komercijalni rizik, interes parlamenta i medija te broj i raspon zainteresiran strana.*
2. *Međutim, u mnogim zakonodavstvima postoji jedan zakonom imenovan državni revizor koji djeluje s identičnom ulogom kakvu ima »angažirani partner« i koji snosi cjelokupnu odgovornost za revizije javnog sektora. U takvim okolnostima, gdje je primjenjivo, pregledatelj angažmana treba biti odabran uz vođenje računa o potrebi postizanja neovisnosti i objektivnosti.*
3. *U javnom sektoru revizori mogu biti imenovani sukladno zakonom propisanim postupkom. U skladu s tim određena razmatranja u vezi s prihvaćanjem i zadržavanjem odnosa s klijentom te posebnim angažmanima, kako je navedeno u točkama 16 – 17 ovog MReVS-a, mogu biti neprimjerena.*
4. *Slično tom, neovisnost revizora javnog sektora može biti zaštićena zakonskim mjerama. Međutim, revizori javnog sektora ili revizorske tvrtke koje obavljaju revizije javnog sektora u ime zakonskog revizora mogu, ovisno o uvjetima ovlasti u određenom zakonodavstvu, trebati primijeniti pristup kako bi osigurali postupanje u skladu sa smislom točke 12 i 13 ovog MReVS-a. To može uključiti, gdje ovlast revizora javnog sektora ne dopušta povlačenje iz angažmana, objavu u izvješću za javnost okolnosti koje su nastale i koje bi da se radilo o privatnom sektoru dovele do povlačenja revizora.*
5. *Točka 20 navodi sposobnosti i kompetencije koje se očekuju od angažiranog tima. Dodatne sposobnosti mogu biti potrebne u revizijama javnog sektora, ovisno o uvjetima ovlasti u određenom zakonodavstvu. Takve dodatne sposobnosti mogu uključiti poznavanje primjenjivih modela izvješćivanja, uključujući izvješćivanje predstavničkih tijela, primjerice, parlamenta. 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.*

MRevS 230 Revizijska dokumentacija

(Na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. lipnja 2006., ili nakon toga datuma)*

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	1 – 5
Definicije	6
Vrste revizijske dokumentacije	7 – 8
Oblik, sadržaj i obujam revizijske dokumentacije	9 – 24
Skup konačnih dosjea revizije	25 – 30
Promjene revizijske dokumentacije u iznimnim okolnostima nakon datuma revizorova izvješća	31 – 32
Datum stupanja na snagu	33
Dodatak: Posebni zahtjevi i upute u ostalim MRevS-ima u vezi revizijske dokumentacije	

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 230, »Revizijska dokumentacija« treba čitati u kontekstu Predgovora Međunarodnim standardima za kontrolu kvalitete, revidiranje, ostala izražavanja uvjerenja i povezane usluge, u kojem se navodi primjena i ovlasti MRevS-ova.

Uvod

1. Svrha je ovog Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS) ustanoviti standarde i pružiti upute o revizijskoj dokumentaciji. U Dodatku se navode ostali MRevS-ovi koje sadrže zahtjeve i upute u vezi s dokumentacijom za određenu problematiku.
2. **Revizor treba pravodobno sastaviti revizijsku dokumentaciju koja osigurava:**
 - (a) **dostatne i primjerene zapise o osnovama za revizorova izvješće; i**
 - (b) **dokaz da je revizija bila obavljena u skladu s MRevS-ima i primjenjivim zahtjevima zakonodavnog i regulatornog tijela.**
3. Pravodobno pripremanje dostatne i primjerene revizijske dokumentacije pomaže poboljšavanje kvalitete revizije i omogućava djelotvorni pregled i ocjenjivanje pribavljenih revizijskih dokaza i zaključaka stvorenih prije dovršavanja revizorova izvješća. Dokumentacija koja se sastavlja u vrijeme kada se obavlja posao je vjerojatno točnija od dokumentacije koja se sastavlja naknadno.

* MRevS 230 stvara posljedične promjene u Međunarodnom standardu kontrole kvalitete (MSSK) 1, »Kontrola kvalitete za tvrtke koje obavljaju revizije i uvide povijesnih financijskih informacija i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge«; MRevS-u 220, »Cilj i opća načela revizije financijskih izvještaja« i u MRevS-u 330, »Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike«. Usklađujuće izmjene u MSSK 1, MRevS-u 220 i 330 su uključene u tekstove tih standarda.

IAASB-ove konvencije za pojašnjavaње regulative su primijenjene na MRevS 230. MRevS 230 (preoblikovan), »Revizijska dokumentacija« može se pronaći u Dijelu II Priručnika objavljenog pod izvornim nazivom Handbook of International Auditing, Assurance and Ethical Pronouncements. On stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblje započeto na 15. prosinca 2009., ili nakon toga datuma.

4. Postupanje u skladu sa zahtjevima ovog MRevS-a i zahtjevima koji se odnose na određenu dokumentaciju iz drugih relevantnih MRevS-ova je uobičajeno dostatno za postizanje ciljeva iz točke 2.
5. Revizijska dokumentacija, osim za postizanje tih ciljeva služi i za druge brojne namjene, koje uključuju:
 - (a) pomaganje revizijskom timu u planiranju i obavljanju revizije;
 - (b) pomaganje članovima tima odgovornim za nadzor da usmjeravaju i nadziru revizijski rad i da ispune svoje obveze pregledavanja u skladu s MRevS-om 220, »Kontrola kvalitete za revizije povijesnih financijskih informacija«;
 - (c) omogućavanje da revizijski tim bude odgovoran za svoj rad;
 - (d) očuvanje zapisa o pitanjima od trajnije važnosti za buduće revizije;
 - (e) omogućavanje iskusnijem revizoru obavljanje pregleda kontrole kvalitete i provjeravanja³⁴ u skladu s MSSK 1, »Kontrola kvalitete za tvrtke koje obavljaju revizije i uvide povijesnih financijskih informacija i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge«, i
 - (f) omogućavanje iskusnom revizoru obavljanje eksternih pregleda u skladu s primjenjivim zakonskim, regulativnim i drugim zahtjevima.

Definicije

6. U ovom MRevS-u:
 - (a) »Revizijska dokumentacija« podrazumijeva zapise o obavljenim revizijskim postupcima³⁵, dobivenim relevantnim revizijskim dokazima i zaključcima koje je revizor stvorio (također se ponekad rabe nazivi kao što su »radni papiri« ili »radni spisi«; i
 - (b) »Iskusniji revizor« podrazumijeva osobu (unutar ili izvan tvrtke) koja u razumnoj mjeri razumije (i) postupak revizije, (ii) MRevS-ove i primjenjive zahtjeve zakonodavnog i regulatornog tijela, (iii) poslovno okruženje u kojem subjekt posluje i (iv) problematiku revidiranja i financijskog izvješćivanja relevantnu za subjektovu djelatnost.

Vrste revizijske dokumentacije

7. Revizijska dokumentacija može biti u papirnatom ili na elektroničkom odnosno drugom mediju. Ona uključuje, primjerice, revizijske programe, analize, zapisnike o raspravljenim pitanjima, sažetke značajnih pitanja, konfirmacije i izjave uprave, kontrolne upitnike i prepisku (uključujući e-mailove) u vezi sa značajnim područjima. Izvaci ili kopije subjektive dokumentacije, primjerice, značajnih ili specifičnih ugovora i sporazuma, mogu se uključiti u revizijsku dokumentaciju ako se to smatra primjerenim. Međutim, revizijska dokumentacija nije nadomjestak za subjektive računovodstvene evidencije. Revizijska dokumentacija za određeni revizijski angažman se objedinjava u dosjeu revizije.
8. Revizor uobičajeno izbacuje iz revizijske dokumentacije pretходne verzije nacрта radnih papira i financijskih izvještaja, bi-

³⁴ Kako su definirana u MRevS-u 220, »Kontrola kvalitete za revizije povijesnih financijskih informacija«.

³⁵ Obavljeni revizijski postupci uključuju planiranje revizije, kako je uređeno u MRevS-u 300, »Planiranje revizije financijskih izvještaja«.

lješke koje odražavaju nepotpuna ili preliminarna razmišljanja, prethodne kopije dokumenata ispravljenih zbog tipografskih ili drugih pogrešaka i duplikate dokumenata.

Oblik, sadržaj i obujam revizijske dokumentacije

9. **Revizor treba pripremiti revizijsku dokumentaciju tako da omogući nekom iskusnijem revizoru, koji nije prethodno povezan s revizijom, da razumije:**
- vrste, vremenski raspored i obujam revizijskih postupaka obavljenih radi udovoljavanja MRevs-ima i zahtjevima zakonodavnog i regulatornog tijela;**
 - rezultate revizijskih postupaka i dobivenih revizijskih dokaza; i**
 - značajna pitanja iskrsla tijekom revizije i zaključke do kojih se došlo u vezi s tim pitanjima.**
10. Oblik, sadržaj i obujam revizijske dokumentacije ovisi o čimbenicima kao što su:
- vrste revizijskih postupaka koje treba obaviti;
 - uočeni rizici značajnog pogrešnog prikazivanja;
 - razmjer prosudbi potrebnih u obavljanju posla i ocjenjivanju rezultata;
 - važnosti dobivenih revizijskih dokaza;
 - vrste i razmjer utvrđenih izuzetaka;
 - potreba da se dokumentiraju zaključci ili osnove za zaključke koje nije moguće utvrditi iz dokumentacije o obavljenim poslovima ili dobivenih revizijskih dokaza; i
 - revizijska metodologija i tehnologija korištena pri obavljanju revizije.
11. Usmena objašnjenja revizora, sama za sebe, ne predstavljaju odgovarajuću potporu za posao koji je revizor obavio ili za zaključke koje je stvorio, ali se mogu koristiti za objašnjavanje ili pojašnjavaње informacija sadržanih u revizijskoj dokumentaciji.

Dokumentacija o prepoznatljivim karakteristikama specifičnih stavki ili pitanja koje se testiraju

12. **Pri dokumentiranju vrsta, vremenskog rasporeda i obujma obavljenih revizijskih postupaka, revizor treba evidentirati prepoznatljive karakteristike određenih stavki ili pitanja koje se testiraju.**
13. Evidentiranje prepoznatljivih karakteristika služi za brojne svrhe. Primjerice, ono omogućava revizijskom timu da bude odgovoran za svoj posao i olakšava istraživanje izuzetaka ili nedosljednosti. Što će biti prepoznatljive karakteristike ovisi o vrsti revizijskog postupka i stavki ili pitanju koje se testira. Primjerice:
- za testove detalja subjektive izlazne narudžbenice, revizor može specificirati odabrane stavke za testiranje navodeći njihove datume i jedinstvene brojeve dodijeljene narudžbenicama.
 - za postupke koji zahtijevaju odabir ili pregled svih stavki iznad određenog iznosa iz dane populacije, revizor može evidentirati opseg postupka i navesti populaciju (primjerice, sva knjiženja preko određenog iznosa iz dnevnika).
 - za postupke koji zahtijevaju sustavno uzorkovanje iz populacije dokumentacije, revizor može specificirati odabranu dokumentaciju evidentirajući njezin izvor, polaznu točku i interval uzorkovanja (primjerice, sustavno uzorkovanje

odabranih otpremnica iz izlista otpremnica za razdoblje od 1. travnja do 30. rujna, počevši od otpremnice broj 12345 i odabirom svake stodvestepete otpremnice).

- za postupke koji zahtijevaju postavljanje upita određenom osoblju subjekta, revizor može evidentirati datume kada je obavljeno propitkivanje, imena i prezimena subjektovog osoblja i poslove koji obavljaju.
- za postupke promatranja, revizor može evidentirati proces ili problematiku koja se promatra, relevantne osobe, njihove odgovornosti i gdje je i kada obavljeno promatranje.

Značajna pitanja

14. Prosuđivanje značajnih pitanja zahtijeva objektivnu analizu čimbenika i okolnosti. Značajna pitanja uključuju, između ostalog:
- pitanja koja stvaraju signifikantne rizike (kako je definirano u MRevs-u 315, »Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja«).
 - rezultate revizijskih postupaka koji pokazuju (a) da financijske informacije mogu biti značajno pogrešno prikazane ili (b) da je potrebno promijeniti prethodnu revizorovu procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja i revizorove reakcije na te rizike.
 - okolnosti koje revizoru značajno otežavaju primjenjivanje nužnih revizijskih postupaka.
 - nalaze koji mogu rezultirati modificiranjem revizorova izvješća.
15. Revizor može smatrati korisnim sastaviti, i čuvati kao dio revizijske dokumentacije, sažetak (ponekad se naziva memorandum o kompletiranju) koji opisuje značajna pitanja utvrđena tijekom revizije i kako su rješavana ili koji uključuje povezivanja na ostalu potkrjepljujuću revizijsku dokumentaciju koja sadrži takve informacije. Takav sažetak može olakšati djelotvorno i učinkovito pregledavanje ili provjeravanje revizijske dokumentacije, poglavito za velike i složene revizije. Nadalje, pripremanje takvog sažetka može pomoći revizorovom sagledavanju značajnih pitanja.
16. **Revizor treba pravodobno dokumentirati raspravljanje značajnih pitanja s menadžmentom i drugima.**
17. Revizijska dokumentacija uključuje zapise o raspravljanju značajnih pitanja te kada je i s kim ono obavljeno. Ona ne mora biti ograničena samo na zapise koje sastavlja revizor nego može uključivati druge prikladne zapise kao što su obvezni zapisnici sastanka koje sastavlja subjektovo osoblje. Drugi s kojima revizor može raspravljati značajna pitanja uključuju one koji su zaduženi za upravljanje, ostalo osoblje unutar subjekta, vanjske stranke, kao što su osobe koje pružaju subjektu usluge poslovnog savjetovanja.
18. **Ako revizor uoči informacije koje su suprotne ili nedosljedne u odnosu na revizorov konačni zaključak u vezi sa značajnim pitanjem, revizor treba dokumentirati kako je postupio s kontradikcijama ili nedosljednostima pri formiranju svog konačnog zaključka.**
19. Međutim, dokumentacija o tome kako je revizor postupio s kontradikcijama ili nedosljednostima ne podrazumijeva da revizor treba zadržati dokumentaciju koja je bila netočna ili je zamijenjena.

Dokumentacija o odstupanju od temeljnih načela ili ključnih postupaka

20. Temeljna načela i ključni postupci u MRevS-ima su oblikovani kako bi pomogli revizoru u postizanju općeg cilja revizije. U skladu s tim, osim u iznimnim okolnostima, revizor postupka u skladu sa svakim temeljnim načelom i ključnim postupkom koji je relevantan u okolnostima revizije.
21. **Gdje, u iznimnim okolnostima, revizor prosudi da je nužno odstupiti od temeljnog načela ili ključnog postupka koji je relevantan u okolnostima revizije, revizor treba dokumentirati kako obavljeni alternativni revizijski postupci ostvaruju cilj revizije i, ako inače nije razvidno, razloge odstupanja.**
22. Zahtjev dokumentiranja ne odnosi se na temeljna načela i ključne postupke koji nisu relevantni u okolnostima, tj. gdje nisu primjenjive okolnosti koje su pretpostavljene u određenom temeljnom načelu ili ključnom postupku. Primjerice, u angažmanu koji nije prvi, temeljna načela i ključni postupci iz MRevS-a 510, »Početni angažmani – početna stanja« nisu relevantni. Slično tom, ako MRevS sadrži uvjetovane zahtjeve, oni nisu relevantni ako ne postoji navedeni uvjet (primjerice, zahtjev da se modificira revizorovo izvješće gdje postoji ograničenje u djelokrugu revizije).

Identificiranje sastavljača i pregledatelja

23. **Pri dokumentiranju vrsta, vremenskog rasporeda i obujma obavljenih postupaka, revizor treba evidentirati:**
- tko je obavio revizijski posao i datum kada je taj posao dovršen; i**
 - tko je pregledao obavljeni posao i datum i obujam tog pregleda³⁶.**
24. Zahtjev da se dokumentira tko je pregledao obavljeni posao ne podrazumijeva potrebu da svaki pojedini radni papir sadrži dokaz o obavljenom pregledu. Međutim, u revizijskoj dokumentaciji se evidentira tko je, i kada, pregledao određeni segment obavljenog revizijskog posla.

Skup konačnih dosjea revizije

25. **Revizor treba kompletirati skup konačnih dosjea revizije pravodobno nakon datuma revizorova izvješća.**
26. MSKK 1 zahtijeva da tvrtka ustanovi politike i postupke za pravodobno kompletiranje skupa dosjea revizije. Kako je navedeno u MSKK-u 1, 60 dana od datuma revizorova izvješća je uobičajeno prikladno vremensko razdoblje unutar kojeg treba kompletirati skup konačnih dosjea revizije.
27. Kompletiranje skupa konačnih dosjea revizije nakon datuma revizorova izvješća je administrativni postupak koji ne uključuje obavljanje novih revizijskih postupaka ili stvaranje novih zaključaka. Međutim, mogu se napraviti promjene revizijske dokumentacije tijekom konačnog postupka objedinjavanja ako su one administrativne prirode. Primjeri takvih promjena su:
- brisanje ili izbacivanje zamijenjene dokumentacije.
 - sortiranje, sređivanje i međusobno povezivanje radnih papira.

³⁶ Točka 26 MRevS-a 220 ustanovljuje zahtjev da revizor pregleda obavljeni revizijski posao kroz pregled revizijske dokumentacije koji uključuje revizorovo dokumentiranje obujma i vremena pregleda. Točka 25 MRevS-a 220 opisuje sadržaj pregleda obavljenog posla.

- potpisivanje kontrolne liste kompletiranja u vezi s postupkom objedinjavanja dosjea.
 - dokumentiranje revizijskih dokaza koje je revizor pribavio, raspravio i dogovorio s relevantnim članovima revizijskog tima prije datuma revizorova izvješća.
28. **Nakon što je kompletiran skup konačnih dosjea revizije, revizor ne smije brisati ili izbaciti revizijsku dokumentaciju prije kraja razdoblja njezinog čuvanja.**
29. MSKK 1 zahtijeva da tvrtka ustanovi politike i postupke za čuvanje dokumentacije angažmana. Kako je navedeno u MSKK-u 1, za revizijske angažmane razdoblje čuvanja uobičajeno nije kraće od 5 godina od datuma revizorova izvješća, ili, ako je kasniji, datuma revizorova izvješća za grupu.
30. **Kada revizor ustanovi da je potrebno promijeniti postojeću revizijsku dokumentaciju ili dodati novu revizijsku dokumentaciju nakon što je bio kompletiran skup konačnih dosjea revizije, revizor treba, neovisno od vrste promjena ili dodataka, dokumentirati:**
- kada i tko je to obavio i (gdje je primjenjivo) pregledao;**
 - razloge zbog kojih je to napravljeno; i**
 - njihov učinak, ako ga ima, na revizorove zaključke.**
- Promjene revizijske dokumentacije u iznimnim okolnostima nakon datuma revizorova izvješća**
31. **Kada nastanu iznimne okolnosti nakon datuma revizorova izvješća koje zahtijevaju da revizor obavi nove ili dodatne revizijske postupke ili koje vode k tome da revizor stvara nove zaključke, revizor treba dokumentirati:**
- nastale okolnosti;**
 - obavljene nove ili dodatne revizijske postupke, pribavljene revizijske dokaze i stvorene zaključke; i**
 - kada i tko je napravio posljedične promjene u revizijskoj dokumentaciji i (gdje je primjenjivo) pregledao ih.**
32. Takve iznimne okolnosti uključuju otkrivanje činjenica u vezi s revidiranim financijskim informacijama koje su postojale na datum revizorova izvješća koje su mogle imati učinak na revizorovo izvješće da je tada revizor znao za njih.

Datum stupanja na snagu

33. Ovaj je MRevS na snazi za revizije financijskih informacija za razdoblje započeto na 15. lipnja 2006., ili nakon toga datuma.

DODATAK**Posebni zahtjevi i upute u ostalim MRevS-ima u vezi revizijske dokumentacije**

U nastavku je popis osnovnih točki iz ostalih MRevS-ova koje sadrže posebne zahtjeve i upute u vezi dokumentiranja:

- MRevS 210, »Uvjeti preuzimanja obveze revizije« – točka 5
- MRevS 220, »Kontrola kvalitete za revizije povijesnih financijskih informacija« – točke 11-14, 16, 25, 27, 30, 31 i 33
- MRevS 240, »Revizorova odgovornost da u reviziji financijskih izvještaja razmotri prijekure« – točka 60 i 107-111
- MRevS 250, »Razmatranje zakona i propisa u reviziji financijskih izvještaja« – točka 28

- MRevS 260, »Komuniciranje o revizijskim pitanjima s onima koji su zaduženi za upravljanje« – točka 16
- MRevS 300, »Planiranje revizije financijskih izvještaja« – točke 22-26
- MRevS 315, »Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja« – točke 122 i 123
- MRevS 330, »Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike« – točke 73, 73a i 73b
- MRevS 505, »Eksterne konfirmacije« – točka 33
- MRevS 580, »Izjave menadžmenta« – točka 10
- MRevS 600, »Korištenje radom drugih revizora« – točka 14

MRevS 240 Revizorova odgovornost da u reviziji financijskih izvještaja razmotri prijevare

(Na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2004., ili nakon toga datuma)*

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	1 – 3
Karakteristike prijevare	4 – 12
Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje	13 – 16
Inherentna ograničenja revizije u kontekstu prijevera	17 – 20
Odgovornosti revizora za otkrivanje značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevera	21 – 22
Profesionalni skepticizam	23 – 26
Rasprava unutar revizijskog tima	27 – 32
Postupci procjene rizika	33 – 56
Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevera	57 – 60
Reakcije na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevera	61 – 82
Ocjena revizijskih dokaza	83 – 89
Izjave menadžmenta	90 – 92
Komuniciranje s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje	93 – 101
Komuniciranje s tijelima ovlaštenim za reguliranje i nametanje	102
Nemogućnost revizora da dovrši obavljanje revizije	103-106
Dokumentacija	107-111
Datum stupanja na snagu	112

* IAASB-ove konvencije za pojašnjavanje regulative su primijenjene na MRevS 240. MRevS 260 (revidiran), »Revizorove odgovornosti u reviziji financijskih izvještaja u vezi s prijeverama« može se pronaći u Dijelu II Priručnika objavljenog pod izvornim nazivom Handbook of International Auditing, Assurance and Ethical Pronouncements. On stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblje započeto na 15. prosinca 2009., ili nakon toga datuma.

Prilog 1: Primjeri čimbenika rizika u svezi s pogrešnim prikazivanjima zbog prijevera

Prilog 2: Primjeri mogućih revizijskih postupaka kao odgovor na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevera

Prilog 3: Primjeri okolnosti koje upućuju na mogućnost prijevera

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 240, »Revizorova odgovornost da u reviziji financijskih izvještaja razmotri prijevare« treba čitati u kontekstu Predgovora Međunarodnim standardima za kontrolu kvalitete, revidiranje, ostala izražavanja uvjerenja i povezanu uslugu, u kojem se navodi primjena i ovlasti MRevS-ova.

Uvod

1. Svrha je ovog Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS) ustanoviti standarde i pružiti upute koje se odnose na revizorovu odgovornost da razmatra prijevere u reviziji financijskih izvještaja³⁷ i objašnjava kako se standardi i upute iz MRevS-a 315, »Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja« i MRevS-a 330, »Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike« trebaju primijeniti u vezi s rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevera. Namjera je da se standardi i upute iz ovog MRevS-a integriraju u cjelokupni postupak revizije.
2. Ovaj MRevS:
 - razlikuje prijevere od pogrešaka i opisuje dvije vrste prijevera koje su relevantne za revizore, a one su, pogrešna prikazivanja nastala zbog protupravnog prisvajanja imovine i pogrešna prikazivanja uslijed prijevernog financijskog izvještavanja; opisuje s tim povezane odgovornosti onih koji su zaduženi za upravljanje i menadžmenta subjekta da sprječavaju i otkrivaju prijevere, opisuje inherentna ograničenja revizije u kontekstu prijevera i navodi odgovornosti revizora za otkrivanje značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevera;
 - zahtijeva od revizora pristup s profesionalnim skepticizmom u prihvaćanju mogućnosti da može postojati značajno pogrešno prikazivanje zbog prijevera usprkos iskustvu koje je revizor ranije stekao u vezi s čestitošću i poštenjem menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje;
 - zahtijeva od članova angažiranog tima da rasprave podložnost financijskih izvještaja subjekta pogrešnim prikazivanjima zbog prijevera i zahtijeva od partnera zaduženog za reviziju da razmotri koja pitanja treba priopćiti članovima angažiranog tima koji nisu bili uključeni u raspravu;
 - zahtijeva od revizora da:
 - obavli postupke radi dobivanja informacija koje se koriste za prepoznavanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevera;
 - prepoznati i procijeniti rizike značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevera na razini financijskih izvještaja i razini tvrdnje; i ocijeniti oblikovanost su-

³⁷ Revizorova odgovornost da razmatra zakone i regulativu u reviziji financijskih izvještaja je ustanovljena u MRevS-u 250, »Razmatranje zakona i propisa u reviziji financijskih izvještaja«.

bjektovih kontrola, uključujući relevantnih kontrolnih aktivnosti, za one procijenjene rizike koji mogu rezultirati značajnim pogrešnim prikazivanjem zbog prijevare i utvrditi da li se one provode;

- odrediti sveobuhvatne reakcije za suočavanje s rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare na razini financijskih izvještaja i razmotriti dodjeljivanje i nadziranje osoblja; razmotriti subjektive računovodstvene politike i primijeniti faktor nepredvidivosti pri odabiru vrsta, vremenskog rasporeda i razmjera revizijskih postupaka koje treba obaviti;
 - oblikovati i obaviti revizijske postupke kao reakciju na rizik da menadžment zaobilazi kontrole;
 - odrediti reakcije radi suočavanja s procijenjenim rizicima pogrešnog prikazivanja zbog prijevare;
 - razmotriti je li pogrešno prikazivanje mogući pokazatelj prijevare;
 - pribaviti pisane izjave od menadžmenta koje se odnose na prijevare; i
 - komunicirati s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje;
- pruža upute za komuniciranje s tijelima ovlaštenim za reguliranje i nametanje;
 - pruža upute ako, uslijed pogrešnog prikazivanja zbog prijevare ili sumnje da postoji prijevare, revizor dođe u iznimnu situaciju koja dovodi u pitanje njegovu mogućnost da nastavi s obavljanjem revizije; i
 - ustanovljuje zahtjeve dokumentiranja.
3. **Pri planiranju i obavljanju revizije, revizor treba, kako bi sveo revizijski rizik na prihvatljivo nisu razinu, razmotriti rizike značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare.**

Karakteristike prijevare

4. Pogrešno prikazivanje u financijskim izvještajima može nastati zbog prijevare ili pogreške. Ključni čimbenik za razlikovanje prijevare od pogreške jest je li namjerna ili nenamjerna ona posljedična aktivnost koja rezultira pogrešnim prikazivanjem financijskih izvještaja.
5. Izraz »pogreška« odnosi se na nenamjerne pogreške u financijskim izvještajima, uključujući izostavljanje nekog iznosa ili neobjavlivanje podataka, poput sljedećeg:
- pogreške pri prikupljanju ili obradi podataka na temelju kojih se izrađuju financijski izvještaji.
 - nepravilna računovodstvena procjena proizašla zbog previda ili pogrešnog tumačenja činjenica.
 - pogrešno primjenjivanje računovodstvenih načela koja se odnose na mjerenje, priznavanje, razvrstavanje, prezentiranje ili objavljivanje.
6. Izraz »prijevare« odnosi se na namjernu radnju stjecanja nepravde ili nezakonite prednosti varanjem, koju provodi jedna ili više osoba iz menadžmenta, osobe iz nadzornog odbora, zaposlenici ili treća stranka. Iako je prijevare široki pravni pojam, za svrhe ovog MRevs-a, revizor je usmjeren samo na prijevare koje uzrokuju značajno pogrešno prikazivanje financijskih izvještaja. Revizori ne donose pravne odluke o tome je li se prijevare doista dogodila. Prijevare u koju su uključeni jedan ili više članova menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje naziva se »prijevare od strane menadžmenta«. Prijevare koja uključuje samo subjektive zaposlenike naziva se »prijevare od

strane zaposlenika«. U oba slučaja može postojati tajni sporazum unutar subjekta ili s trećim osobama izvan subjekta.

7. Dvije vrste namjernog pogrešnog prikazivanja su važne revizoru, a one su pogrešno prikazivanje nastalo zbog prijevare i pogrešno prikazivanje nastalo zbog protupravnog prisvajanja imovine.
8. Prijevareno financijsko izvještavanje predstavlja namjerno pogrešno prikazivanje koje uključuje izostavljanje iznosa ili neobjavlivanje podataka u financijskim izvještajima sa ciljem prijevare korisnika financijskih izvještaja. Prijevareno financijsko izvještavanje može biti izvršeno:
- manipuliranjem, izvrtanjem (uključujući krivotvorenjem) ili preinakom računovodstvenih evidencija ili potkrjepljujućih isprava na temelju kojih se sastavljaju financijski izvještaji.
 - pogrešnim prikazivanjem ili namjernim izostavljanjem u financijskim izvještajima, događaja, transakcija ili drugih značajnih informacija.
 - namjernim pogrešnim primjenjivanjem računovodstvenih načela koja se odnose na mjerenje, priznavanje, razvrstavanje, prezentiranje ili objavljivanje.
9. Prijevareno financijsko izvještavanje često uključuje menadžmentovo zaobilaženje kontrola za koje se inače može činiti da uspješno djeluju. Menadžment može počiniti prijevare korištenjem tehnika poput sljedećih:
- evidentiranjem fiktivnih knjiženja, naročito na kraju obračunskog razdoblja, radi manipuliranja s rezultatima poslovanja ili potizanja drugih ciljeva;
 - primjenjivanjem neprimjerenih pretpostavki za usklađivanja ili mijenjanjem prosudbi pri procjeni stanja računa;
 - ispuštanjem, odgađanjem ili preranim priznavanjem u financijskim izvještajima događaja i transakcija nastalih tijekom izvještajnog razdoblja;
 - prikrivanjem ili neobjavlivanjem činjenica koje mogu imati učinak na iznose prikazane u financijskim izvještajima;
 - poduzimanjem složenih transakcija oblikovanih radi pogrešnog prikazivanja financijskog položaja ili financijske uspješnosti subjekta; i
 - mijenjanjem evidencija i uvjeta koji se odnose na značajne i neuobičajene transakcije.
10. Prijevareno financijsko izvještavanje može biti uzrokovano nastojanjima menadžmenta da manipulira sa zaradama kako bi prevario korisnike financijskih izvještaja utječući na njihovu percepciju subjektive uspješnosti i profitabilnosti. Takvo manipuliranje zaradama može započeti s menadžmentovim malobrojnim aktivnostima ili neprikladnim prilagodbama pretpostavki ili promjenama prosudbi. Pritisak i stimulacije mogu dovesti do povećanja razmjera tih aktivnosti tako da one rezultiraju prijevareno financijskim izvještavanjem. Takve situacije mogu nastati kada, zbog pritiska da se ispune očekivanja tržišta ili nastojanja da se maksimaliziraju primanja koja se temelje na uspješnosti, menadžment namjerno, pomoću značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja, dolazi u poziciju koja vodi k prijevareno financijskom izvještavanju. U nekim drugim subjektima, menadžment može biti motiviran smanjiti zarade za značajne iznose kako bi minimalizirao porez ili napuhnuti zarade da bi osigurao financiranje iz banaka.

11. Protupravno prisvajanje imovine uključuje krađu imovine subjekta i često ga čine zaposlenici kroz prisvajanje relativno malenih i neznčajnih iznosa. Međutim, ono može uključivati menadžment koji uobičajeno može bolje zamaskirati ili prikriti protupravno prisvajanje na način koji otežava njegovo otkrivanje. Protupravno prisvajanje imovine može biti izvršeno na razne načine, koji uključuju:

- utaju primitaka (primjerice, protupravnim prisvajanjem naplate potraživanja od kupaca ili usmjeravanjem na osobni račun primitaka koji se odnose na otpisane račune);
- krađu materijalne i nematerijalne imovine (primjerice, krađu zaliha radi vlastite uporabe ili prodaje, krađu otpada radi prodaje, stvaranje tajnog sporazuma s konkurencijom radi otkrivanja tehnoloških podataka u zamjenu za novac);
- stvaranje situacije da subjekt plaća robu i usluge koje nisu primljene (primjerice, plaćanje fiktivnim dobavljačima, dobavljačevo plaćanje provizije osoblju subjekta koje je sudjelovalo u zaključivanju nabave kao uzvrat za napuhane cijene, plaćanje fiktivnim zaposlenicima); i
- korištenje imovine subjekta za osobnu uporabu (primjerice, korištenje imovine subjekta kao zaloga za osobne kredite ili kredite povezanih stranaka).

Protupravno prisvajanje imovine je često popraćeno krivotvorenim evidencijama i dokumentima odnosno evidencijama i dokumentima koji dovode u zabludu kako bi se prikrila činjenica da nema imovine ili je založena bez ispravnog odobrenja.

12. Prijevara uključuje motivaciju ili pritisak da se počini prijevara, sagledanu mogućnost da se ona provede i neku racionalnost u počinjenju. Pojedinci mogu biti motivirani da protupravno prisvoje imovinu ako, primjerice, troše iznad svojih mogućnosti. Prijevarno financijsko izvještavanje može biti počinjeno u slučajevima kada je menadžment pod velikim pritiskom, unutar ili izvan subjekta, da ostvari očekivane (ali, možda, nerealne) planirane zarade pogotovo ako mogu biti značajne posljedice za menadžment kada ne ostvari planirane financijske ciljeve. Sagledana mogućnost za prijevarno financijsko izvještavanje ili protupravno prisvajanje imovine može postojati kada pojedinac vjeruje da se interne kontrole mogu zaobići, primjerice, ako je pojedinac na mjestu od povjerenja ili ako poznaje određene slabosti internih kontrola. Osobe mogu racionalizirati počinjenje prijevarnih radnji. Neke osobe imaju stavove, karakter ili podržavaju etičke vrijednosti koje im dopuštaju da svjesno i namjerno čine nečasna djela. Međutim, čak i inače časne osobe mogu počiniti prijevaru u okruženju koje im stvara dovoljno jak pritisak.

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje

13. Osnovna odgovornost za sprječavanje i otkrivanje prijevara je na onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu subjekta. S tim povezane odgovornosti onih koji su zaduženi za upravljanje i menadžmenta mogu varirati od subjekta do subjekta i od države do države. U nekim subjektima upravljačka struktura može biti manje formalna pa oni koji su zaduženi za upravljanje mogu biti iste osobe koje i rukovode subjektom.
14. Važno je da menadžment, uz nadzor onih koji su zaduženi za upravljanje, stavi jaki naglasak na sprječavanju prijevara, koje može smanjiti mogućnosti za počinjenje prijevara, kao i na od-

vraćanju od prijevara, koje može stvoriti uvjerenje kod osoba da se prijevare ne isplate zbog vjerojatnosti otkrivanja i kažnjavanja. To uključuje gajenje čestitosti i etičnog ponašanja. Takav pristup, temeljen na čvrstom skupu temeljnih vrijednosti, menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje priopćava i ponaša se u skladu s njim što kod zaposlenika stvara polazni dojam o načinu na koji subjekt vodi svoje poslovanje. Stvaranje klime čestitosti i etičnog ponašanja uključuje postavljanje ispravnih stavova; stvaranje pozitivnog radnog okruženja; zapošljavanje, uvježbavanje i promicanje odgovarajućih zaposlenika; zahtijevanje da zaposlenici periodično potvrde svjesnost svojih odgovornosti i poduzimanje odgovarajućih aktivnosti kao reakciju na stvarne ili navodne prijevare ili sumnje da one postoje.

15. Odgovornost onih koji su zaduženi za upravljanje je osigurati, nadzorom menadžmenta, da je subjekt uspostavio odgovarajuće interne kontrole i da ih održava kako bi osigurao razumno uvjerenje u vezi s pouzdanošću financijskog izvještavanja, učinkovitošću i uspješnošću poslovanja te usuglašenošću s primjenjivim zakonima i regulativama. Aktivni nadzor kojeg provode oni koji su zaduženi za upravljanje može pomoći u očuvanju menadžmentove privrženosti stvaranja klime čestitosti i etičnog ponašanja. U ispunjavanju svojih odgovornosti za nadziranje, oni koji su zaduženi za upravljanje razmatraju mogućnost da menadžment zaobiđe kontrole ili na drugi način neprikladno utječe na postupak financijskog izvještavanja, kao što su nastojanja menadžmenta da upravlja sa zaradama kako bi utjecao na percepcije analitičara o subjektovoj uspješnosti i profitabilnosti.
16. Odgovornost menadžmenta, pod nadzorom onih koji su zaduženi za upravljanje, je uspostaviti okruženje kontrola i održavati politike i postupke kako bi to pomoglo postizanju cilja, koliko je to god moguće, a on je osiguranje vođenja sredenog i efikasnog poslovanja. Ova odgovornost podrazumijeva uvođenje i održavanje kontrola koje se odnose na subjektovu ferbezu sastavljanja financijskih izvještaja, koji pružaju istinit i fer prikaz (ili su fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama) u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, i upravljanje rizicima, koji mogu uzrokovati značajna pogrešna prikazivanja u tim financijskim izvještajima. Takve kontrole smanjuju, ali ne uklanjaju rizike pogrešnih prikazivanja. Pri određivanju koje će se kontrole uvesti radi sprječavanja i otkrivanja prijevara, menadžment razmatra rizike da financijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani uslijed prijevara. U sklopu tih razmatranja menadžment može zaključiti da nije isplativo uvesti i održavati određene kontrole u vezi sa smanjivanjem rizika pogrešnog prikazivanja zbog prijevara, koje bi se trebalo postići.

Inherentna ograničenja revizije u kontekstu revizije

17. Kao što je objašnjeno u MReV-u 200, »Cilj i temeljna načela revizije financijskih izvještaja«, cilj revizije financijskih izvještaja jest omogućiti revizoru da izrazi mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji u svim značajnim odrednicama sastavljeni u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Uslijed inherentnih ograničenja revizija, postoji neizbježan rizik da će neka značajna pogrešna prikazivanja u financijskim izvještajima ostati neotkrivena iako je revizija ispravno planirana i provedena u skladu s MReV-ima.
18. Rizik neotkrivanja značajnih pogrešnih prikaza nastalih uslijed prijevara veći je od rizika neotkrivanja značajnih pogrešnih prikaza zbog pogrešaka, jer prijevara obično obuhvaća sofisticiranu

i pažljivo organizirane radnje oblikovane radi prikrivanja, kao što je krivotvorenje, namjerno ispuštanje knjiženja transakcije ili ostavljanje revizoru namjerno pogrešnih prikaza. Navedene pokušaje prikrivanja prijevare još je teže otkriti ako su u pitanju i zlonamjerni sporazumi. Postojanje zlonamjernih sporazuma može navesti revizora da povjeruje u vjerodostojnost nekih dokaza premda su oni zapravo lažni. Mogućnost revizora da otkrije prijevaru ovisi o čimbenicima kao što su sposobnost počinitelja, učestalost i opseg manipulacija, stupanj uključenosti zlonamjernih sporazuma, relativna veličina pojedinačnih pronevjerenih iznosa i status osoba upletenih u prijevaru. Iako revizor može prepoznati potencijalne mogućnosti za počinjenje prijevare, teško mu je odrediti jesu li pogreške u području prosudbi kao što su računovodstvene procjene uzrokovane zbog pogreške ili prijevare.

19. Nadalje, rizik neotkrivanja značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare od strane menadžmenta je veći, nego kod prijevare od strane zaposlenika jer je menadžment često u poziciji da izravno ili neizravno manipulira računovodstvenim evidencijama i prezentira lažne financijske informacije. Određene razine menadžmenta mogu biti u prilici zaobići kontrolne postupke uvedene za sprječavanje sličnih prijevare od strane zaposlenika na način da primjerice narede podređenima pogrešno knjiženje transakcije ili da izostave određena knjiženja. S obzirom na svoj rukovodeći položaj unutar subjekta, menadžment može narediti zaposlenicima da nešto naprave ili može iznuditi njihovu pomoć pri provođenju prijevare sa ili bez njihova znanja.
20. Naknadno otkrivanje pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja nastala uslijed prijevare, sama po sebi, ne pokazuju da je došlo do propusta u postupanju u skladu s MRevS-ima. To se naročito odnosi na neke vrste namjernih pogrešnih prikazivanja, pošto revizijski postupci mogu biti nedjelotvorni u otkrivanju namjernih pogrešaka prikrivenih zlonamjernih sporazumom s jednom ili više osoba iz menadžmenta, onih koji su zaduženi za upravljanje, zaposlenika ili trećih osoba, odnosno koji uključuju falsificirane dokumente. Je li revizor obavio reviziju u skladu s MRevS-ima određuje se revizijskim postupcima koji su obavljani u danim okolnostima, dostatnošću i prikladnošću revizijskih dokaza dobivenih tim postupcima i primjerenošću revizorova izvješća temeljenog na ocjenjivanju tih dokaza.

Odgovornosti revizora za otkrivanje značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare

21. Revizor obavljajući reviziju u skladu s MRevS-ima stječe razumno uvjerenje da financijski izvještaji kao cjelina ne sadrže značajna pogrešna prikazivanja, bilo da su nastala uslijed prijevare ili pogrešaka. Revizor ne može steći bezrezervno uvjerenje da će značajna pogrešna prikazivanja u financijskim izvještajima biti otkrivena zbog takvih čimbenika kao što je korištenje prosudbi, primjena testiranja, postojanje inherentnih ograničenja internih kontrola i činjenice da većina revizijskih dokaza koji su na raspolaganju revizoru više pružaju indikacije nego što nude zaključke.
22. Kada stekne razumno uvjerenje, revizor tijekom revizije zadržava pristup temeljen na profesionalnom skepticizmu, razmatra mogućnosti da menadžment zaobilazi kontrole i vodi računa o činjenici da revizijski postupci, koji su inače djelotvorni za otkrivanje pogrešaka, mogu biti neprimjereni u kontekstu prepoznatih rizika pogrešnih prikazivanja uzrokovanih prijevarama. Preostali dio ovog MRevS-a pruža dodatne upute za razmatra-

nje rizika prijevare u nekoj reviziji i za oblikovanje postupaka za otkrivanje značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare.

Profesionalni skepticizam

23. U skladu sa MRevS-om 200, »Cilj i temeljna načela revizije financijskih izvještaja« revizor planira i obavlja reviziju s profesionalnim skepticizmom vodeći računa da mogu postojati okolnosti koje uzrokuju da su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani. Zbog karakteristika prijevare, revizorov pristup temeljen na profesionalnom skepticizmu je poglavito važan kada se razmatraju rizici značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare. Profesionalni skepticizam zahtijeva preispitivanje i kritičko procjenjivanje revizijskih dokaza. Profesionalni skepticizam zahtijeva trajno preispitivanje da li prikupljene informacije i revizijski dokazi navode na zaključak da mogu postojati značajna pogrešna prikazivanja zbog prijevare.
24. **Revizor treba tijekom revizije zadržati pristup s profesionalnim skepticizmom, vodeći računa o mogućnosti da može postojati značajno pogrešno prikazivanje zbog prijevare neovisno o njegovom prethodnom iskustvu sa subjektom koje ima u vezi s poštenjem i čestitošću menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje subjektom.**
25. Kako je razmatrano u MRevS-u 315, prethodno iskustvo koje revizor ima u vezi sa subjektom doprinosi razumijevanju subjekta. Međutim, iako se ne može očekivati da revizor u potpunosti zanemari prethodno iskustvo koje ima u vezi s čestitošću i poštenjem subjektovog menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje, zadržavanje pristupa s profesionalnim skepticizmom je važno jer su mogle nastati promjene u okolnostima. Kada postavlja upite i provodi ostale revizijske postupke, revizor pristupa s profesionalnim skepticizmom i nisu mu prihvatljivi revizijski dokazi koji ne osiguravaju barem indikacije, kada vjeruje da su poštenu i čestiti oni koji su zaduženi za upravljanje i menadžment. U vezi s onima koji su zaduženi za upravljanje, zadržavanje pristupa s profesionalnim skepticizmom znači da revizor pažljivo razmatra, u kontekstu ostalih dokaza prikupljenih tijekom revizije, razumnost odgovora na upite onima koji su zaduženi za upravljanje i drugih informacija koje od njih dobije.
26. Revizija obavljena u skladu s MRevS-ima rijetko uključuje utvrđivanje vjerodostojnosti dokumenata, a ni revizori nisu, niti se od njih očekuje da su, stručnjaci za utvrđivanje vjerodostojnosti dokumenata. Što više, revizor ne može otkriti postojanje mijenjanja uvjeta sadržanih u nekom dokumentu, primjerice, pomoću pobornog sporazuma kojeg menadžment ili treća stranka nije predložila revizoru. Tijekom revizije, revizor razmatra pouzdanost informacija koje će se koristiti kao revizijski dokaz uključujući, gdje je relevantno, uzimanje u obzir kontrola nad njihovim pripremanjem i čuvanjem. Osim ako revizor nema razloga da vjeruje drugačije, on uobičajeno prihvaća evidencije i dokumentaciju kao vjerodostojnu. Međutim, ako okolnosti utvrđene tijekom revizije uzrokuju da revizor povjeruje kako dokumentacija može biti nevjerođostojna ili uvjeti iz dokumentacije su promijenjeni, revizor to dalje istražuje, primjerice, izravnim potvrđivanjem s trećom strankom ili razmatranjem korištenja radom stručnjaka radi procjenjivanja autentičnosti dokumenta.

Rasprava unutar revizijskog tima

27. **Članovi angažiranog tima trebaju raspraviti podložnost financijskih izvještaja subjekta značajnim pogrešnim prikazivanjima zbog prijevare.**

28. MRevS 315 zahtijeva da članovi angažiranog tima rasprave podložnost subjekta značajnom pogrešnom prikazivanju financijskih izvještaja. U toj raspravi se posebni naglasak stavlja na podložnost subjektovih financijskih izvještaja značajnom pogrešnom prikazivanju zbog prijevare. Ta rasprava uključuje angažiranog partnera koji se koristi profesionalnim prosudbama, ranijim iskustvom sa subjektom i poznavanjem aktualnih dostignuća pri određivanju koji će se drugi članovi angažiranog tima uključiti u raspravu. Rasprava uobičajeno uključuje ključne članove angažiranog tima. Ona omogućuje iskusnijim članovima angažiranog tima da podijele svoje viđenje o tome gdje i kako mogu financijski izvještaji biti podložni značajnom pogrešnom prikazivanju zbog prijevara.
29. **Angažirani partner treba razmotriti koja se pitanja trebaju priopćiti članovima angažiranog tima koji nisu bili uključeni u raspravu.** Svi članovi angažiranog tima ne moraju nužno biti informirani o svim odlukama donijetim u raspravi. Primjerice, član angažiranog tima uključen u reviziju dijela subjekta ne treba znati odluke donijete u vezi s drugim dijelom subjekta.
30. Rasprava se vodi uz zanemarivanje svih vjerovanja koje članovi angažiranog tima imaju u pogledu čestitosti i poštenja menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje. Rasprava uobičajeno uključuje:
- razmjenu ideja između članova angažiranog tima o tome gdje i kako oni vjeruju da subjektovi financijski izvještaji mogu biti podložni pojavljivanju značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevara, kako menadžment može počinuti i prikriti prijevarno financijsko izvješćivanje i kako se imovina protupravno prisvojena;
 - sagledavanje okolnosti koji mogu biti pokazatelj za manipuliranje zaradama i postupci koje može provoditi menadžment radi manipuliranja zaradama koji mogu voditi k prijevarnom financijskom izvještavanju;
 - sagledavanje poznatih vanjskih i unutarnjih čimbenika s učinkom na subjekt koji mogu stvarati poticaj ili pritisak menadžmentu ili drugima da počine prijevaru, stvaraju prilike za počinjenje prijevara i ukazuju na klimu ili okruženje koje omogućava menadžmentu ili drugima da racionaliziraju počinjenje prijevara;
 - sagledavanje menadžmentove uključenosti u nadziranje zaposlenika koji imaju pristup novcu ili drugoj imovini podložnoj protupravnom prisvajanju;
 - sagledavanje neuobičajenih ili neobjašnjivih promjena u ponašanju ili stilu života menadžmenta ili zaposlenika koje je spoznao angažirani tim;
 - stavljanje naglaska na važnosti održavanja tijekom revizije odgovarajuće svijesti o mogućnosti značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevara;
 - sagledavanje vrsta okolnosti koje, ako nastanu, mogu ukazivati na mogućnost prijevara;
 - razmatranje kako će se faktor nepredvidivosti uključiti u vrste, vremenski raspored i obujam revizijskih postupaka koje treba obaviti;
 - razmatranje revizijskih postupaka koji se mogu odabrati kao reakcija na podložnost subjektovih financijskih izvještaja značajnom pogrešnom prikazivanju zbog prijevara i jesu li određene vrste revizijskih postupaka djelotvornije od drugih;
- razmatranje navoda o postojanju prijevara za koje revizori saznaju; i
 - razmatranje rizika da menadžment zaobiđe kontrole.
31. Raspravljanje o podložnosti subjektovih financijskih izvještaja značajnom pogrešnom prikazivanju zbog prijevara je važan dio revizije. Ono omogućava revizoru razmatranje prikladnosti reakcija na podložnost subjektovih financijskih izvještaja značajnom pogrešnom prikazivanju zbog prijevara i određivanje koji će članovi angažiranog tima obavljati određene revizijske postupke. Ono također omogućava revizoru određivanje kako će se rezultati revizijskih postupaka razmjenjivati između članova angažiranog tima i kako će se postupati s počinjenim prijevarima koje spoznaju revizori. Mnoge male revizije u cijelosti obavlja angažirani partner (koji može biti samostalni revizor). U takvim slučajevima angažirani partner, koji je osobno obavio planiranje revizije, razmatra i podložnost subjektovih financijskih izvještaja značajnom pogrešnom prikazivanju zbog prijevara.
32. Važno je da nakon početne rasprave pri planiranju revizije i također u određenim razmacima tijekom revizije, članovi angažiranog tima nastave s razmjenjivanjem i priopćavanjem dobivenih informacija koje mogu utjecati na procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevara ili revizijskim postupcima obavljenim radi suočavanja s tim rizicima. Primjerice, kod nekih subjekata može biti primjereno ažurirati rezultate rasprave u kontekstu pregledavanja financijskih informacija subjekta za međurazdoblja (tzv. periodičnih financijskih informacija).
- ### Postupci procjene rizika
33. Kako se zahtijeva MRevS-om 315, revizor obavlja postupke procjene rizika kako bi stekao razumijevanje subjekta i njegovog okruženje, uključujući njegovih internih kontrola. Kao dio tog posla revizor sljedeće postupke kako bi pribavio informacije koje se koriste pri prepoznavanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevara:
- (a) postavlja upite menadžmentu, onima koji su zaduženi za upravljanje i drugima unutar subjekta koji su za to prikladni i stječe razumijevanje kako oni koji su zaduženi za upravljanje nadziru proces rukovođenja, radi prepoznavanja i reagiranja na rizike prijevara, i razumijevanje internih kontrola koje je menadžment uspostavio radi suočavanja s tim rizicima.
 - (b) razmatra je li prisutan jedan ili više čimbenika rizika.
 - (c) razmatra svaki neuobičajeni ili neočekivani odnos uočen obavljanjem analitičkih postupaka.
 - (d) razmatra ostale informacije koje mogu biti korisne za prepoznavanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevara.
- Upiti i stjecanje razumijevanja o nadzoru kojeg obavljaju oni koji su zaduženi za upravljanje**
34. **Pri stjecanju razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući njegovih internih kontrola, revizor treba postavljati upite menadžmentu u vezi s:**
- (a) **menadžmentovom procjenom rizika da financijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani zbog prijevara;**
 - (b) **menadžmentov postupak prepoznavanja i reagiranja na rizike prijevara za subjekt kao cjelinu, uključujući svaki posebni rizik prijevara koji je uočio menadžment ili za**

- stanja računa, vrste transakcija ili objavljivanja za koje je vjerojatno da postoji rizik prijevare;
- (c) **menadžmentova priopćavanja, ako ih ima, onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s njegovim postupkom prepoznavanja i reagiranja na rizike prijevare u subjektu; i**
- (d) **menadžmentova priopćavanja, ako ih ima, zaposlenicima u vezi s njegovim pogledima o poslovnoj praksi i etičkom ponašanju.**
35. S obzirom da je menadžment odgovoran za subjektive interne kontrole i za sastavljanje financijskih izvještaja, prikladno je da revizor postavlja upite menadžmentu u vezi s menadžmentovim procjenama rizika prijevare i kontrolama koje postoje kako bi ih spriječile i otkrile. Vrste, razmjer i učestalost menadžmentovih procjena takvog rizika i kontrola razlikuje se od subjekta do subjekta. U nekim subjektima menadžment može obavljati godišnje detaljne procjene ili ih provoditi kao dio kontinuiranog monitoringa. U nekim subjektima menadžmentove procjene mogu biti manje formalne i rjeđe. U nekim subjektima, naročito u malim subjektima, procjene mogu biti usmjerene na rizike prijevare koje čine zaposlenici ili na rizike protupravnog prisvajanja imovine. Vrste, razmjer i učestalost menadžmentovih procjena su važne za revizorovo razumijevanje subjektovog okruženja kontrola. Primjerice, činjenica da menadžment nije napravio procjenu rizika prijevare može biti pokazatelj nedostatka važnosti koji menadžment daje internim kontrolama.
36. U malom subjektu kojim upravlja vlasnik, vlasnik koji je ujedno i menadžer može provoditi učinkovitiji nadzor nego u velikom subjektu, na taj način kompenzirajući ograničenije mogućnosti raspodjele dužnosti. S druge pak strane, vlasnik koji je ujedno i menadžer ima veće mogućnosti za zaobilaženje kontrola zbog neformalnih internih kontrola. Revizor to uzima u obzir kada identifikira rizike značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare.
37. Kada postavlja upite kao dio stjecanja razumijevanja menadžmentovog postupka prepoznavanja i reagiranja na rizike prijevare u subjektu, revizor se raspituje o postupku reagiranja na unutarnje i vanjske navode o postojanju prijevare koje se odnose na subjekt. Kod subjekata s više lokacija, revizor se raspituje o sadržaju i razmjeru monitoringa poslovnih lokacija ili poslovnih segmenata i postoje li poslovne lokacije ili poslovni segmenti za koje je vjerojatnije da postoji rizik prijevare.
38. **Revizor treba postaviti upite menadžmentu, unutarnjoj reviziji i drugima unutar subjekta za koje je to primjereno, kako bi utvrdio imaju li oni saznanja o nekoj stvarnoj, pretpostavljenoj ili navodnoj prijevare koja se odnosi na subjekt.**
39. Iako revizorovi upiti menadžmentu mogu pružiti korisne informacije u vezi s rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja zbog prijevare koje počinu zaposlenici, nije vjerojatno da će takvi upiti pružiti korisne informacije u vezi s rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja zbog prijevare koje počinu menadžment. Postavljanje upita drugima unutar subjekta, povrh menadžmentu, može biti korisno revizoru jer daje poglede različite od menadžmentovih i onih koji su odgovorni za postupak financijskog izvještavanja. Takvi upiti mogu tim osobama pružiti mogućnost da iznesu informacije revizoru koje mu inače ne bi bile priopćene. Revizor se koristi profesionalnom prosudbom u određivanju tih drugih osoba unutar subjekta kojima će se uputiti upiti i razmjer tih upita. Pri tom određivanju revizor razmatra mogu li drugi unutar subjekta pružiti informacije koje će mu biti korisne za prepoznavanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare.
40. Kod subjekata koji imaju unutarnju reviziju revizor postavlja upite osoblju unutarnje revizije. Upiti se odnose na stavove unutarnjih revizora u vezi s rizicima prijevare, jesu li tijekom godine obavili bilo kakve postupke radi otkrivanja prijevare, je li menadžment na zadovoljavajući način reagirao na nalaze utvrđene tim postupcima i imaju li unutarnji revizori saznanja o nekoj stvarnoj, pretpostavljenoj ili navodnoj prijevare.
41. Primjeri drugih osoba unutar subjekta kojima revizor može postaviti upite o postojanju prijevare ili sumnje da ona postoji uključuje:
- osoblje koje nije izravno uključeno u postupak financijskog izvještavanja;
 - zaposlenike s različitim razinama ovlasti;
 - zaposlenike uključene u iniciranje, obrađivanje i evidentiranje složenih i neuobičajenih transakcija i one koji nadziru ili prate rad takvih zaposlenika;
 - pravni savjetnici iz subjektive pravne službe;
 - direktor zadužen za pitanja etike ili osoba s takvim zaduženjima; i
 - osoba ili osobe zadužene za rad s navodima o postojanju prijevare.
42. Kada ocjenjuje menadžmentove odgovore na upite, revizor zadržava pristup s profesionalnim skepticizmom imajući na umu da je često menadžment u najboljem položaju da počini prijevare. Stoga, revizor koristi profesionalnu prosudbu u odlučivanju kada je nužno potkrijepiti odgovore na upite s drugim informacijama. Kada su nedosljedni odgovori na upite, revizor nastoji da se one razriješe.
43. **Revizor treba steći razumijevanje o tome kako oni koji su zaduženi za upravljanje obavljaju nadzor nad menadžmentovim postupkom prepoznavanja i reagiranja na rizike prijevare u subjektu i internim kontrolama koje je menadžment uspostavio radi ublažavanja tih rizika.**
44. Oni koji su odgovorni za upravljanje subjektom imaju odgovornost za sustav monitoringa rizika, financijske kontrole i usklađenost sa zakonima. U mnogim državama, praksa korporativnog upravljanja je dobro razvijena i oni koji su zaduženi za upravljanje imaju aktivnu ulogu u nadziranju subjektovih procjena rizika prijevare i internih kontrola koje je subjekt uveo radi ublažavanja specifičnih rizika prijevare koje je subjekt prepoznao. Pošto se odgovornosti onih koji su zaduženi za upravljanje i menadžmenta razlikuju od države do države, važno je da revizor razumije njihove odgovornosti kako bi stekao razumijevanje o nadzoru kojeg obavljaju odgovarajuće prethodno osobe.³⁸ Oni koji su zaduženi za upravljanje uključuju menadžment kada menadžment ima takvu funkciju, što može biti slučaj u manjim subjektima.
45. Stjecanje razumijevanja o tome kako oni koji su zaduženi za upravljanje obavljaju nadzor nad menadžmentovim postupkom prepoznavanja i reagiranja na rizike prijevare u subjektu i internim kontrolama koje je menadžment uspostavio radi ublažavanja tih rizika, može pružiti uvid u podložnost subjekta prijevarama menadžmenta, prikladnosti takvih internih kontrola i kompe-

³⁸ MRevS 260, »Komuniciranje o revizijskim pitanjima s onima koji su zaduženi za upravljanje«, uređuje s kim revizor komunicira kada subjektova struktura upravljanja nije prikladno definirana.

tentnosti i čestitosti menadžmenta. Revizor može steći takvo razumijevanje obavljanjem postupaka kao što je prisustvovanjem sastancima na kojima se raspravljaju takva pitanja, čitanjem zapisnika s takvih sjednica ili postavljanjem upita onima koji su zaduženi za upravljanje.

46. **Revizor treba postaviti upite onima koji su zaduženi za upravljanje kako bi utvrdio imaju li oni saznanja o nekoj stvarnoj, pretpostavljenoj ili navodnoj prijevare koja se odnosi na subjekt.**
47. Revizor postavlja upite onima koji su zaduženi za upravljanje kako bi djelomično potkrijepio odgovore na upite upućene menadžmentu. Kada nisu dosljedni odgovori na te upite, revizor prikuplja dodatne revizijske dokaze radi razrješavanja nedosljednosti. Upiti onima koji su zaduženi za upravljanje mogu također pomoći revizoru u prepoznavanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare.

Razmatranje čimbenika rizika prijevare

48. Pri stjecanju razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući njegovih internih kontrola, revizor treba razmotriti upućuju li dobivene informacije na postojanje jednog ili više čimbenika rizika prijevare.
49. Činjenica da je prijevare najčešće prikrivena otežava njeno otkrivanje. Ipak, pri stjecanju razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući njegovih internih kontrola, revizor može uočiti događaje ili uvjete koji upućuju na poticaj ili pritisak za počinjanje prijevare ili koji pružaju mogućnost za počinjenje prijevare. Ovakvi događaji ili uvjeti nazivaju se »čimbenici rizika prijevare«. Primjerice:
- potreba da se ispune očekivanja trećih stranaka radi dobivanja dodatnog financiranja glavnice može stvoriti pritisak u prilog počinjenju prijevare;
 - dobivanje značajnih bonusa ako se postignu nerealni ciljevi u vezi s ostvarenjem profita mogu stvarati poticaj za počinjenje prijevare; i
 - nedjelotvorno okruženje kontrola može stvarati mogućnost za počinjenje prijevare.

Iako čimbenici rizika prijevare ne upućuju nužno na postojanje prijevare, oni su uglavnom bili prisutni u okolnostima kada su bile počinjene prijevare. Postojanje čimbenika rizika prijevare može utjecati na revizorovu procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja.

50. Čimbenici rizika prijevare ne mogu se lako poredati po kriteriju važnosti. Značajnost čimbenika rizika prijevare značajno varira. Neki od ovih čimbenika biti će prisutni u subjektima gdje specifični uvjeti ne pokazuju rizik značajnog pogrešnog prikazivanja. Prema tome, revizor koristi profesionalnu prosudbu pri utvrđivanju je li prisutan čimbenik rizika prijevare i treba li ga razmotriti pri procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja zbog prijevare.
51. Primjeri čimbenika rizika prijevare koji se odnose na prijevareno financijsko izvještavanje i protupravno prisvajanje imovine su navedeni u Prilogu 1 ovog MRevS-a. Ti ilustrativni čimbenici rizika prijevare su klasificirani prema tri uvjeta koji su najčešće prisutni u slučajevima postojanja prijevare: poticaj ili pritisak na počinjenje prijevare; uočena mogućnost za počinjenje prijevare i mogućnost da se racionalizira s prijevarnim aktivnostima. Čimbenici rizika prijevare koji odražavaju stav prema kojem je dopušteno kalkuliranje s prijevarnim aktivnostima ne

moraju biti podložni revizorovom promatranju. Unatoč tome, revizor može postati svjestan postojanja takvih informacija. Iako čimbenici rizika prijevare opisani u Prilogu 1 pokrivaju široki spektar uobičajenih situacija s kojima se revizor može susresti, oni su ipak samo primjeri i mogu postojati i drugi rizici. Revizor treba također biti na oprezu i u vezi s čimbenicima rizika prijevare koji su specifični za subjekt, a nisu uključeni u Prilogu 1. Nisu svi navedeni primjeri navedeni u Prilogu 1 značajni u svim slučajevima; neki mogu biti više ili manje značajni u subjektima različite veličine, s različitim vlasničkim strukturama, u različitim djelatnostima ili zbog drugih razlikovnih osobina ili okolnosti.

52. Veličina, složenost i vlasničke osobine subjekta imaju važan utjecaj na razmatranje značajnih čimbenika rizika prijevare. Primjerice, u slučaju velikog subjekta, revizor obično razmatra čimbenike koji uglavnom podrazumijevaju menadžmentovo neprimjereno rukovođenje, učinkovitost onih koji su zaduženi za upravljanje i funkcije interne revizije te nametanje formalnog kodeksa ponašanja. Nadalje, razmatranje čimbenika rizika prijevare na razini poslovnih segmenata mogu pružiti drugačije poglede od onih kada se sagledavaju na razini subjekta kao cjeline. U slučaju malog subjekta, neka ili sva ova razmatranja mogu biti manje važna ili u potpunosti neprimjenjiva. Primjerice, manji subjekt možda nema napisan kodeks ponašanja, ali je umjesto toga putem razgovora i primjera menadžmenta razvilo okruženje u kojem je izražena važnost poštenja i moralnog ponašanja. Dominacija jedne osobe u menadžmentu malog subjekta načelno ne upućuje, samo po sebi, na propust menadžmenta da prikaže i prenese primjereno stajalište u vezi s internim kontrolama i postupkom financijskog izvještavanja. U nekim subjektima primjena menadžmentovih autorizacija može kompenzirati inače slabe kontrole i smanjiti rizik prijevare koje mogu počinuti zaposlenici. Međutim, dominacija jedne osobe u menadžmentu može biti potencijalna slabost jer stvara mogućnost da menadžment zaobiđe kontrole.

Razmatranje neobičajenih i neočekivanih odnosa

53. **Pri obavljanju analitičkih postupaka radi stjecanja razumijevanja o subjektu i njegovom okruženju, uključujući njegovim internim kontrolama, revizor treba razmotriti neobičajene ili neočekivane odnose koji mogu ukazivati na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare.**
54. Analitički postupci mogu biti od pomoći za prepoznavanje postojanja neobičajenih transakcija ili događaja, iznosa, odnosa i trendova koji mogu ukazivati na pitanja koja imaju učinak na financijske izvještaje i reviziju. Pri obavljanju analitičkih postupaka revizor stvara očekivanja u vezi s vjerojatnim odnosima za koje je razumno očekivati da postoje na osnovi njegovog razumijevanja subjekta i subjektovog okruženja, uključujući njegovih internih kontrola. Kada usporedba važnost očekivanja s evidentiranim iznosima ili s pokazateljima izvedenim iz evidentiranih iznosa, stvara neobičajene ili neočekivane odnose, revizor te rezultate razmatra pri prepoznavanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare. Analitički postupci uključuju postupke povezane s računima prihoda u cilju identificiranja neobičajenih ili neočekivanih odnosa koji mogu ukazivati na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevareno financijskog izvještavanja, kao što su, primjerice, fiktivne prodaje ili značajni povrti od kupaca koji mogu ukazivati na neobjavljene pobočne sporazume.

Razmatranje drugih informacija

55. **Pri stjecanju razumijevanja o subjektu i njegovom okruženju, uključujući njegovim internim kontrolama, revizor treba razmotriti da li druge dobivene informacije ukazuju na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevара.**
56. Osim informacija dobivenih obavljanjem analitičkih postupaka, revizor razmatra druge dobivene informacije o subjektu i njegovom okruženju koje mogu biti od koristi za prepoznavanje rizika pogrešnog prikazivanja zbog prijevара. Rasprava između članova tima opisana u točkama 27-32 može pružiti informacije koje su od pomoći za identificiranje takvih rizika. Osim toga, informacije pribavljene kroz postupak prihvaćanja i zadržavanja klijenta i iskustvo stečeno kroz druge angažmane kod subjekta, primjerice uvida u financijske informacije za međurazdoblja, mogu biti važne za prepoznavanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog pogrešaka.

Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevара

57. **Kada prepoznaje i procjenjuje rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na razini financijskih izvještaja i na razini tvrdnji za skupine transakcija, stanja računa i objave, revizor treba identificirati i procijeniti rizike značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevара. Ti procijenjeni rizici koji mogu imati za posljedicu značajno pogrešno prikazivanje zbog prijevара su signifikantni rizici i u skladu s tim, u mjeri u kojoj to revizor već nije učinio, revizor treba ocijeniti oblikovanost s tim povezanih kontrola, uključujući relevantne kontrolne aktivnosti, i utvrditi jesu li primijenjene.**
58. Kako bi procijenio rizike pogrešnog prikazivanja zbog prijevара revizor koristi profesionalnu prosudbu i:
- prepoznaje rizike značajnog pogrešnog prikazivanja razmatranjem informacija dobivenih obavljanjem postupaka procjene rizika i razmatranjem skupina transakcija, stanja računa i objava u financijskim izvještajima;
 - sagledava prepoznate rizike u kontekstu što bi moglo biti pogrešno sa stanovišta tvrdnji; i
 - razmatra vjerojatni raspon potencijalnih pogrešnih prikazivanja, uključujući mogućnost da rizici mogu imati za posljedicu višestruko pogrešno prikazivanje, i vjerojatnost da rizik nastane.
59. Važno je da revizor stekne razumijevanje kontrola koje je menadžment oblikovao i uveo radi sprječavanja i otkrivanja prijevара, jer pri oblikovanju i uvođenju takvih kontrola menadžment može stvarati prosudbe na osnovi svoje upućenosti u vrste i razmjere kontrola koje odabire za uvođenje, kao i razumijevanje vrsta i razmjera rizika koje je menadžment odabrao da ih uzima u obzir. Revizor može doznati, primjerice, da je menadžment svjesno odabrao prihvatiti rizik koji proizlazi iz nedostatnih podjela dužnosti. To može biti često slučaj kod malih subjekata gdje vlasnik obavlja svakodnevni nadzor poslovanja. Informacije do kojih se došlo kroz stjecanje razumijevanja mogu biti korisne za prepoznavanje čimbenika rizika prijevара koji mogu utjecati na revizorovu procjenu rizika da financijski izvještaji mogu sadržati pogrešna prikazivanja zbog prijevара.

Rizici prijevара pri priznavanju prihoda

60. Značajna pogrešna prikazivanja zbog prijevারণog financijskog izvještavanja često rezultiraju procjenjivanjem prihoda (primjerice

rice pomoću prijevারণog priznavanja prihoda ili priznavanjem fiktivnih prihoda) ili podcjenjivanjem prihoda (primjerice, pomoću neispravnog prebacivanja prihoda u naredno razdoblje). Zbog toga, revizor uobičajeno pretpostavlja da postoje rizici prijevারণe pri priznavanju prihoda i razmatra koje vrste prihoda, transakcije u vezi s prihodima ili tvrdnje mogu stvarati takve rizike. Oni procijenjeni rizici značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevারণa koji se odnose na priznavanje prihoda su signifikantni rizici s kojima treba postupati u skladu s točkama 57 i 61. Prilog 2 sadrži primjere reakcija na revizorovu procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevারণog financijskog izvještavanja koje proizlazi iz priznavanja prihoda. Ako revizor, u konkretnim okolnostima, nije prepoznao priznavanje prihoda kao rizik pogrešnog prikazivanja zbog prijevারণa, revizor dokumentira, kako je zahtijevano točkom 110, razloge koji podupiru njegov zaključak.

Reakcije na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevারণa

61. **Revizor treba odrediti sveobuhvatnu reakciju radi suočavanja s procijenjenim rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevারণa na razini financijskih izvještaja i treba oblikovati i provesti daljnje postupke tako da njihove vrste, vremenski raspored i obujam odgovara procijenjenim rizicima na razini tvrdnji.**
62. MReVs 330 zahtijeva da revizor obavi dokazne postupke koji su specifične reakcije na rizike koji su procijenjeni kao signifikantni rizici.
63. Revizor reagira na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevারণa na sljedeće načine:
- reakcijom koja ima sveobuhvatni utjecaj na način obavljanja revizije, tj. povećanim profesionalnim skepticizmom i reakcijom koja uključuje većim cjelovitim sagledavanjem neovisno od specifičnih postupaka koji su inače planirani.
 - reakcijom na prepoznate rizike na razini tvrdnji kroz vrste, vremenski raspored i obujam revizijskih postupaka koje treba obaviti.
 - reakcijom na prepoznate rizike koja uključuje obavljanje određenih revizijskih postupaka radi suočavanja s rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevারণa koje sadrže menadžmentovo zaobilazanje kontrola, uz pretpostavljene nepredvidive načine na koje ono može nastati.
64. Reakcije radi suočavanja s procijenjenim rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevারণa mogu utjecati na revizorov profesionalni skepticizam na sljedeće načine:
- povećanjem pozornosti pri izboru vrsta i obujma dokumentacije koju treba ispitati radi potkrjepljivanja značajnih transakcija.
 - povećanjem potrebe potkrjepljivanja menadžmentovih objašnjenja ili izjava u vezi sa značajnim pitanjima.
65. Revizor može zaključiti da bi bilo neizvedivo oblikovati revizijske postupke koji se dovoljno odnose na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevারণa. U takvim okolnostima revizor razmatra posljedice za reviziju (vidjeti točke 89 i 103).

Sveobuhvatne reakcije

66. **Pri određivanju sveobuhvatnih reakcija radi suočavanja s rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevারণa na razini financijskih izvještaja revizor treba:**

- (a) **razmotriti dodjeljivanje i nadzor osoblja;**
 - (b) **razmotriti računovodstvene politike koje primjenjuje subjekt; i**
 - (c) **uključiti faktor nepredvidivosti pri izboru vrsta, vremenskog rasporeda i obujma revizijskih postupaka.**
67. Znanja, vještine i sposobnosti osoba kojima su dodijeljene značajne odgovornosti u angažmanu su razmjerna revizorovo procjeni, za taj angažman, rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevара. Primjerice, revizor može reagirati na prepoznate rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevara dodjeljivanjem u angažman dodatnih osoba sa specijalističkim vještinama i znanjima, poput eksperata za forenziku i informacijske tehnologije, ili dodjeljivanjem iskusnijih osoba. Nadalje, obujam nadzora odražava revizorovu procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevara i kompetentnost članova angažiranog tima koji obavljaju posao.
68. Revizor razmatra menadžmentov izbor i primjenu značajnih računovodstvenih politika, naročito one koje se odnose na subjektivna mjerenja i složene transakcije. Revizor sagledava može li izbor i primjena računovodstvenih politika ukazivati na prijevarno financijsko izvještavanje koje nastaje uslijed menadžmentovog manipuliranja zaradama kako bi se prevarili korisnici financijskih izvještaja utječući na njihovu percepciju subjektove uspješnosti i profitabilnosti.
69. Osobe unutar subjekta koje su upoznate s revizijskim postupcima koji se uobičajeno obavljaju u angažmanu mogu lakše prikriti prijevarno financijsko izvještavanje. Zbog toga, revizor uključuje faktor nepredvidivosti pri izboru vrsta, vremenskog rasporeda i obujma revizijskih postupaka koje treba obaviti. To se može postići, primjerice, obavljanjem dokaznih postupaka za odabrana stanja računa i tvrdnje koja se inače ne bi obavljala u kontekstu njihove značajnosti ili rizičnosti, primjenom različitih metoda uzorkovanja i obavljanjem revizijskih postupaka u različitim lokacijama ili na lokacijama, ali bez najavlivanja.

Revizijski postupci za razinu tvrdnji kao reakcija na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevara

70. Revizijski postupci za razinu tvrdnji kao reakcija na rizike značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevara mogu uključiti mijenjanje vrsta, vremenskog rasporeda i obujma revizijskih postupaka na sljedeće načine:
- može biti potrebno promijeniti vrste revizijskih postupaka koji će se obaviti kako bi se pribavili pouzdaniji i relevantniji revizijski dokazi ili dobile dodatne potkrepljujuće informacije. To može utjecati na vrste revizijskih postupaka koji će se obaviti, kao i na njihovu kombinaciju. Fizičko promatranje ili ispitivanje određene imovine može postati važnije ili revizor može odabrati primjenu revizijskih tehnika potpomognutih računalom radi dobivanja više dokaza o podacima sadržanim u značajnim računima ili prometnim datotekama. Nadalje, revizor može oblikovati postupke radi dobivanja dodatnih potkrepljujućih informacija. Primjerice, ako revizor uoči da je menadžment pod pritiskom da ispuni očekivanja u pogledu zarada, može postojati s tim povezani rizik da menadžment napuhuje prodaju sklapajući ugovore o prodaji koji sadrže uvjete s preranim priznavanjem prihoda ili fakturiranjem prodaje prije isporuke. U takvim okolnostima, revizor može, primjerice, oblikovati eksterne konfirmacije ne samo radi potvrđivanja otvorenih iznosa, nego također i potvrđivanja detalja

iz ugovora o prodaji, uključujući datume, prava povrata i uvjete isporuke. Nadalje, revizor može dopuniti takve eksterne konfirmacije s upitima osoblju iz nefinancijskog sektora u subjektu u vezi s promjenama ugovora o prodaji i uvjetima isporuka.

- može biti potrebno promijeniti vremenski raspored dokaznih postupaka. Revizor može zaključiti da se obavljanjem dokaznih postupaka na ili blizu kraja obračunskog razdoblja može bolje suočiti s procijenjenim rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevara. Revizor može zaključiti da, uz pretpostavljene rizike namjernog pogrešnog prikazivanja ili manipuliranja, ne bi bili učinkoviti revizijski postupci za stvaranje zaključaka na temelju podataka iz razdoblja prije kraja obračunskog razdoblja. Suprotno tome, zbog namjernog pogrešnog prikazivanja, primjerice, onog koje uključuje neispravno priznavanje prihoda, revizor može odabrati da primjenjuje dokazne postupke na transakcije koje su nastale ranije ili kroz cijelo obračunsko razdoblje.
 - obujam obavljenih postupaka odražava procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevara. Primjerice, može biti primjereno povećati veličine uzoraka ili obaviti analitičke postupke na detaljnijim razinama. Također, revizijske tehnike potpomognute računalom mogu omogućiti jače testiranje stanja i transakcija iz elektroničkih datoteka. Takve se tehnike mogu primijeniti za odabir uzoraka transakcija iz ključnih elektroničkih datoteka, sortiranje transakcija s određenim obilježjima ili za testiranje cjelokupne populacije umjesto da se ono obavi na uzorku.
71. Ako revizor prepozna rizik značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevara koja ima učinak na količine zaliha, ispitivanje subjektivnih evidencija zaliha može pomoći u pronalaženju lokacija ili stavaka koje zahtijevaju posebnu pozornost tijekom ili nakon obavljene inventure. Takav pregled može voditi k odluci da se prisustvuje inventuri na određenoj lokaciji bez prethodne najave ili da se obavi popisivanje na svim lokacija na istu datum.
72. Revizor može prepoznati rizike značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevara koje utječu na brojne račune i tvrdnje, uključujući na vrednovanje imovine, procjene koje se odnose na specifične transakcije (kao što su stjecanja, restrukturiranja ili prodaje segmenata poslovanja) i ostale značajne obračunane obveze (poput obveze za mirovine i druga primanja nakon prestanka zaposlenja ili obveze temeljem zaštite okoliša). Rizik se također može odnositi na značajne promjene pretpostavki povezanih s procjenama koje se ponavljaju iz razdoblja u razdoblje. Informacije prikupljene tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja mogu pomoći revizoru u ocjenjivanju razumnosti takvih menadžmentovih procjena te prosudbi i pretpostavki na kojima se zasnivaju. Retrospektivni pregled sličnih menadžmentovih prosudbi i pretpostavki korištenih u ranijim razdobljima može također dati uvid u razumnost prosudbi i pretpostavki koje podupiru menadžmentove procjene.
73. Primjeri mogućih revizijskih postupaka za suočavanje s procijenjenim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevara su prikazani u Prilogu 2 ovog MRevS-a. Prilog sadrži primjere reakcija na revizorove procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja nastalih zbog prijevarnog financijskog izvještavanja i protupravnog prisvajanja imovine.

Revizijski postupci kao reakcija na menadžmentovo zaobilaženje kontrola

74. Kao što je navedeno u točki 19, menadžment ima posebni položaj za počinjenje prijave zbog mogućnosti da izravno ili nezravno manipulira s računovodstvenim evidencijama i sastavi prijeverne financijske izvještaje zaobilaženjem kontrola za koje se inače čini da učinkovito djeluju. Iako razina rizika da menadžment zaobilazi kontrole varira od subjekta do subjekta, rizik ipak postoji u svim subjektima i signifikantan je rizik značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevera. U skladu s tim, osim sveobuhvatne reakcije radi suočavanja s rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevera i reakcija radi suočavanja s procijenjenim rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevera na razini tvrdnji, revizor obavlja revizijske postupke kao reakciju na rizik da menadžment zaobilazi kontrole.
75. Točke 76-82 navode revizijske postupke koji su potrebni radi reagiranja na rizik da menadžment zaobilazi kontrole. Međutim, revizor ipak razmatra postoje li rizici da menadžment zaobilazi kontrole za koje revizor treba obaviti i druge postupke osim onih koji su izričito navedeni u tim točkama.
76. **Kako bi reagirao na rizik da menadžment zaobilazi kontrole, revizor treba oblikovati i obaviti revizijske postupke za:**
- testiranje prikladnosti knjiženja evidentiranih u glavnoj knjizi i drugih prepravljavanja provedenih pri sastavljanju financijskih izvještaja;**
 - pregledavanje računovodstvenih procjena s aspekta pristranosti koje mogu rezultirati značajnim pogrešnim prikazivanjem zbog prijevera; i**
 - stjecanja razumijevanja poslovne logike značajnih transakcija koje revizor spozna da su izvan uobičajenog poslovanja subjekta ili za koje se čini da su neuobičajene u kontekstu revizorovog razumijevanja poslovanja subjekta i subjektovog okruženja.**

Knjiženja i ostala prepravljavanja

77. Značajna pogrešna prikazivanja financijskih izvještaja zbog prijevera često uključuju manipuliranje postupkom financijskog izvještavanja evidentiranjem neodgovarajućih ili neodobrenih knjiženja tijekom godine ili na kraju razdoblja ili prepravljavanjem iznosa iskazanih u financijskim izvještajima koja se ne odražavaju kroz formalna knjiženja, kao što je kroz konsolidacijske prilagodbe i reklasifikacije. Pri oblikovanju i obavljanju revizijskih postupaka radi testiranja prikladnosti knjiženja u glavnoj knjizi i drugih prepravljavanja provedenih pri sastavljanju financijskih izvještaja revizor:
- steče razumijevanje subjektovog postupka financijskog izvještavanja i kontrola nad knjiženjima i ostalim prepravljavanjima;
 - ocjenjuje oblikovanost kontrola knjiženja i ostalih prepravljavanja i utvrđuje da li se primjenjuju;
 - postavlja upite osobama uključenim u postupak financijskog izvještavanja o neprimjerenim ili neuobičajenim aktivnostima koje se odnose na knjiženja i ostala prepravljavanja;
 - određuje vremenski raspored testiranja; i
 - određuje i odabire knjiženja i ostala prepravljavanja za testiranja.

78. Za svrhe određivanja i odabiranja knjiženja i ostalih prepravljavanja za testiranja, kao i određivanje prikladnih metoda za ispitivanja onoga što potkrjepljuje odabrane stavke, revizor razmatra sljedeće:
- Procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevera* – postojanje čimbenika rizika prijevera i ostale informacije dobivene tijekom revizorove procjene rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevera mogu, za potrebe testiranja, pomoći revizoru u prepoznavanju specifičnih vrsta knjiženja i ostalih prepravljavanja.
 - Kontrole koje su uvedene nad knjiženjima i ostalim prepravljavanjima* – djelotvorne kontrole nad pripremanjem i provođenjem knjiženja i drugim prepravljavanjima mogu smanjiti obujam potrebnih dokaznih postupaka pod uvjetom da je revizor testirao učinkovitost kontrola.
 - Subjektov postupak financijskog izvještavanja i vrste dokaza koji se mogu dobiti* – u mnogim subjektima rutinsko obrađivanje transakcija uključuje kombinaciju ručnih i automatiziranih postupaka i rješenja. Slično tome, obrađivanje knjiženja i ostalih prepravljavanja može uključivati ručne i automatizirane postupke i kontrole. Kada se koriste informacijske tehnologije u postupku financijskog izvještavanja, ne moraju postojati vidljivi dokazi za knjiženja i ostala prepravljavanja.
 - Karakteristike prijevernih knjiženja i ostalih prepravljavanja* – neprimjerena knjiženja ili ostala prepravljavanja često imaju svojstvene karakteristike za prepoznavanje. Takve karakteristike mogu uključivati unose (a) obavljene na nepoobičajenim, neuobičajenim ili rijetko korištenim knjigovodstvenim računima, (b) koje obave osobe koje uobičajeno ne obavljaju knjiženja, (c) evidentirane na kraju razdoblja ili nakon zaključnih knjiženja s kratkim objašnjenjem ili opisom ili bez njih, (d) obavljene prije ili tijekom sastavljanja financijskih izvještaja bez navođenja knjigovodstvenog računa ili (e) koji sadrže zaokružene iznose.
 - Vrste i složenost knjigovodstvenih računa* – neprimjerena knjiženja ili prepravljavanja mogu se koristiti na knjigovodstvenim računima koji (a) sadrže transakcije složenog ili neuobičajenog sadržaja, (b) sadrže značajne procjene i prepravljavanja na kraju razdoblja, (c) su u prošlosti pokazivali sklonost pogrešnom prikazivanju, (d) nisu bili pravodobno usklađeni ili sadrže neusklađene iznose, (e) sadrže interne transakcije ili (f) su na drugi način povezani s prepoznatim rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevera. U revizijama subjekta koji posluju na više lokacija ili imaju više sastavnih dijelova, razmatra se potreba odabiru knjiženja s više lokacija.
 - Knjiženja ili ostala prepravljavanja obrađena izvan redovnog tijeka poslovanja* – nestandardna knjiženja ne moraju biti podvrgnuta istoj razini kontrola poput onih ponavljajućih knjiženja za transakcije kao što su mjesečne prodaje, naplate i plaćanja.
79. Revizor primjenjuje profesionalnu prosudbu pri određivanju vrsta, vremenskog rasporeda i obujma testiranja knjiženja i ostalih prepravljavanja. Pošto se prijeverna knjiženja i ostala prepravljavanja često obavljaju na kraju izvještajnog razdoblja, revizor uobičajeno odabire knjiženja i ostala prepravljavanja iz tog vremena. Međutim, pošto značajna pogrešna prikazivanja u financijskim izvještajima zbog prijevera mogu nastati tijekom razdoblja i mogu uključivati velika nastojanja da se prikrije po-

činjenje prijevare, revizor razmatra je li također potrebno testirati knjiženja i ostala prepravljanja nastala kroz razdoblje.

Računovodstvene procjene

80. Pri sastavljanju financijskih izvještaja, menadžment je trajno odgovoran za brojne prosudbe ili pretpostavke koje utječu na značajne računovodstvene pretpostavke i za monitoring razumnosti takvih procjena. Prijevorno financijsko izvještavanje je često provedeno namjernim pogreškama računovodstvenih procjena. Pri pregledavanju računovodstvenih procjena radi utvrđivanja pristranosti koje mogu rezultirati značajnim pogrešnim prikazivanjem zbog prijevare, revizor:

- (a) razmatra da li razlike između procjena potkrijepljenih revizijskim dokazima i procjena uključenih u financijske izvještaje, čak i kada se pojedinačno čine razumnima, ukazuju na pristranost menadžmenta, u kom slučaju revizor razmatra procjene kao cjelinu; i
- (b) obavlja retrospektivni pregled menadžmentovih prosudbi i pretpostavki povezanih sa značajnim računovodstvenim procjenama koje su se odrazile u financijskim izvještajima ranijih razdoblja. Cilj tog pregleda je utvrditi ima li naznaka mogućoj pristranosti menadžmenta i nije namijenjeno da bi dovelo u pitanje revizorove profesionalne prosudbe učinjene u ranijim razdobljima koje su bile temeljene na tada raspoloživim informacijama.

81. Ako revizor prepozna moguću pristranost menadžmenta pri stvaranju računovodstvenih procjena, revizor ocjenjuje da li okolnosti koje stvaraju takva pristrana prikazivanja predstavljaju rizik značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare. Revizor razmatra da li, pri stvaranju računovodstvenih procjena, menadžmentove aktivnosti djeluju na podcjenjivanje ili precjenjivanje svih rezerviranja ili rezervi na isti način kako bi to bilo oblikovano radi raspoređivanja zarada na dva ili više računovodstvena razdoblja ili postizanja željene razine zarada u cilju varanja korisnika financijskih izvještaja utjecanjem na njihovu percepciju subjektive uspješnosti i profitabilnosti.

Poslovna logika značajnih transakcija

82. Revizor stječe razumijevanje poslovne logike značajnih transakcija koje su izvan redovnog poslovanja subjekta ili koje se na drugi način čine neuobičajene u kontekstu revizorova razumijevanja subjekta i njegovog okruženja te drugih informacija dobivenih tijekom revizije. Svrha stjecanja tog razumijevanja jest da li logika (ili njezino nepostojanje) ukazuje da su transakcije zaključene radi prijevornog financijskog izvještavanja ili prikriivanja protupravnog prisvajanja imovine. Pri stjecanju takvog razumijevanja revizor razmatra sljedeće:

- čini li se forma takvih transakcija prekomjerno složenom (primjerice, transakcija uključuje više subjekata unutar grupe koja se konsolidira ili više nepovezanih trećih stranaka).
- je li menadžment raspravio sadržaj i računovodstveno iskazivanje takvih transakcija s onima koji su zaduženi za upravljanje i je li to primjereno dokumentirano.
- stavlja li menadžment veći naglasak na potrebi za određenim računovodstvenim pristupom nego na ekonomskoj biti same transakcije.

- jesu li oni koji su zaduženi za upravljanje pregledali i odobrili transakcije koje uključuju nekonsolidirane povezane stranke, uključujući subjekte posebne namjene.
- uključuju li transakcije povezane stranke koje ranije nisu bile navedene kao takve ili stranke koje nemaju supstancu ili financijsku snagu za transakciju bez pomoći subjekta kojeg se revidira.

Ocjenjivanje revizijskih dokaza

83. Kako zahtijeva MRevS 330, revizor, na osnovi obavljenih revizijskih postupaka i dobivenih revizijskih dokaza, ocjenjuje jesu li i nadalje primjerene procjene rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnji. To ocjenjivanje je prvenstveno kvalitativnog karaktera koje se temelji na revizorovoj prosudbi. Takvo ocjenjivanje može pružiti daljnji uvid u rizike značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare i sagledavanje je li potrebno obavljanje dodatnih ili drugačijih revizijskih postupaka. Kao dio tog ocjenjivanja revizor razmatra je li bilo primjerenog komuniciranja s drugim članovima angažiranog tima tijekom revizije u vezi s informacijama ili uvjetima indikativnim za rizike značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare.
84. Revizija financijskih izvještaja je kumulativni i ponavljajući postupak. S revizorovim napredovanjem u obavljanju planiranih revizijskih postupaka mogu se pojaviti informacije koje se značajno razlikuju od onih na kojima je temeljio svoju procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare. Primjerice, revizor može postati svjestan neusklađenosti računovodstvenih evidencija ili kontradiktornih ili nedostajućih dokaza. Također, odnos između revizora i menadžmenta može postati problematičan ili neuobičajen. Dodatak 3 ovog MRevS-a sadrži primjere okolnosti koje mogu biti indikativne za moguću prijavu.
85. **Revizor treba razmotriti da li analitički postupci, koje je obavio na kraju ili potkraj revizije pri formiranju sveopćeg zaključka o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina u skladu s njegovim poznavanjem poslovanja, ukazuju na ranije nesagledani rizik značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare.** Određivanje koji određeni trendovi ili odnosi mogu ukazivati na rizik značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare zahtijeva profesionalnu prosudbu. Neuobičajeni odnosi koji uključuju prihode ili dobitke na kraju godine su naročito relevantni. To može uključivati, primjerice, nekarakteristično velike iznose prihoda izvještavane u posljednjim tjednima izvještajnog razdoblja ili neuobičajene transakcije; ili dobitke koji nisu dosljedni trendovima u novčanim tokovima iz poslovanja.
86. **Kada revizor pronade pogrešna prikazivanja on treba razmotriti mogu li ona ukazivati na prijavu i, ako za nju postoji indikacija, revizor treba razmotriti utjecaj pogrešnog prikazivanja na ostale aspekte revizije, posebno na pouzdanost menadžmentovih izjava.**
87. Revizor ne može pretpostaviti da je postojanje prijevare izolirani slučaj. Revizor treba razmotriti može li otkriveno pogrešno prikazivanje biti indikacija za veći rizik pogrešnog prikazivanja zbog prijevare u određenoj lokaciji. Primjerice, brojna pogrešna prikazivanja u određenoj lokaciji, čak i kada se smatra da im kumulativni učinak nije značajan, mogu ukazivati na rizik značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare.
88. Ako revizor utvrdi da postoji pogrešan prikaz koji jest ili bi mogao biti rezultat prijevare, ali učinak pogrešnog prikazivanja nije značajan za financijske izvještaje, on ocjenjuje posljedice, posebno one koje se odnose na organizacijski položaj uključuje-

ne osobe ili osoba. Primjerice, prijevarena koja uključuje protupravno prisvajanje novca iz izvora za plaćanje sitnih izdataka je uobičajeno od male važnosti za revizorovu procjenu rizika značajnog pogrešnog prikaza uslijed prijevare, jer način korištenja izvora i njegova veličina postavljaju limit na iznose potencijalnog gubitka i stoga što se čuvanje takvih izvora sredstava obično povjerava zaposleniku koji nema status menadžera. Suprotno tome, kada je u pitanju menadžment s višom razinom ovlaštenja, premda iznos sam po sebi možda nije značajan za financijske izvještaje, to može biti pokazatelj većeg problema, primjerice, onog koji je u vezi s poštenjem menadžmenta. U takvim okolnostima, revizor ponovno razmatra procjenu rizika pogrešnih prikazivanja zbog prijevare i njihove posljedične učinke na vrste, vremenski raspored i obujam revizijskih postupaka kao reakcija na procijenjene rizike. Revizor također razmatra pouzdanost prethodno prikupljenih dokaza s obzirom da mogu postojati dvojbe o potpunosti i istinitosti izjava menadžmenta, te o nepatvorenosti evidencija i dokumentacije. Revizor također razmatra mogućnost zlonamjernih sporazuma u koje su upleteni zaposlenici, menadžment ili treće stranke pri ponovnom razmatranju pouzdanosti dokaza.

89. **Kada revizor potvrdi ili ne može zaključiti, da su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani zbog prijevare, revizor treba razmotriti utjecaje na reviziju.** MRevS 320, »Značajnost u reviziji« i MRevS 701 »Modifikacije izvješća neovisnog revizora« sadrže upute za ocjenu i razrješenje pogrešnih prikazivanja, te o učinku na revizorovo izvješće.

Izjave menadžmenta

90. **Revizor treba dobiti pisanu izjavu od menadžmenta da:**
- menadžment prihvaća svoju odgovornost za oblikovanje i uvođenje internih kontrola za sprječavanje i otkrivanje prijevare;**
 - je menadžment priopćio revizoru rezultate svoje procjene rizika da financijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani uslijed prijevare;**
 - je menadžment saopćio revizoru svoja saznanja o prijevarama ili sumnjama u prijevare koje mogu imati učinak na subjekt i uključuju:**
 - menadžment;**
 - zaposlenike koji imaju značajnu ulogu u internim kontrolama; ili**
 - ostale kada prijevarena može imati značajan učinak na financijske izvještaje; i**
 - je menadžment saopćio revizoru svoja saznanja pribavljena od zaposlenika, bivših zaposlenika, analitičara, regulatora ili drugih o svim navodima o postojanju prijevare ili sumnjama da ona postoji, a koje imaju učinak na financijske izvještaje.**
91. MRevS 580, »Izjave menadžmenta« pruža upute za dobivanje odgovarajućih izjava od menadžmenta. Osim što potvrđuje svoju odgovornost za financijske izvještaje, važno je, neovisno o veličini subjekta, i da menadžment potvrdi svoju odgovornost za interne kontrole oblikovane i uvedene radi sprječavanja i otkrivanja prijevare.
92. Zbog karakteristika prijevare i teškoća s kojima se revizor suočava u otkrivanju značajnih pogrešnih prikazivanja nastalih uslijed prijevare, važno je da revizor dobije pisanu izjavu od menadžmenta kojom potvrđuje da je revizoru priopćio rezul-

tate svoje procjene za financijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani zbog prijevare i svojim saznanjima o stvarnim ili navodnim prijevarama ili sumnjama da one postoje, a odnose se na subjekt.

Komuniciranje s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje

93. **Kada revizor otkrije prijevare ili pribavi informaciju koja ukazuje na mogućnost da ona postoji, revizor to treba priopćiti, čim je prije to izvedivo, odgovarajućoj razini menadžmenta.**
94. Kada je revizor pribavio dokaz da prijevarena postoji ili može postojati, važno je da se na to pitanje skrene pozornost odgovarajućoj razini menadžmenta čim je prije to izvedivo. To je potrebno i čak kada se pitanje smatra nevažnim (primjerice, minorna pronevjera koju je počinio zaposlenik u nižoj razini organizacijske strukture subjekta). Utvrđivanje primjerene razine menadžmenta stvar je profesionalne prosudbe na koju utječu čimbenici kao što su vjerojatnost tajnog sporazuma te vrsta i veličina prijevare na koju se sumnja. Uobičajeno, primjerena je ona razina menadžmenta koja je barem za jednu razinu viša od one koju imaju osobe za koje se sumnja da su umiješane u prijevare.
95. **Ako revizor otkrije prijevare koja uključuje:**
- menadžment;**
 - zaposlenike koji imaju značajnu ulogu u internim kontrolama; ili**
 - ostale kada prijevarena ima značajan učinak na financijske izvještaje,**
- revizor treba priopćiti ta pitanja onima koji su zaduženi za upravljanje čim je to izvedivo.**
96. Revizorovo priopćavanje onima koji su zaduženi za upravljanje može biti u usmenom ili pisanom obliku. MRevS 260, »Komuniciranje o revizijskim pitanjima s onima koji su zaduženi za upravljanje« navodi čimbenike koje revizor razmatra pri određivanju hoće li komunicirati usmeno ili pismeno. Zbog sadržaja i osjetljivosti prijevare koje uključuju viši menadžment ili prijevare koje imaju za posljedicu značajno pogrešno prikazivanje u financijskim izvještajima, revizor izvješćuje o takvim pitanjima čim je to izvedivo i razmatra je li ta pitanja potrebno također izvjestiti i u pisanom obliku. Ako revizor sumnja da je u prijevare uključen menadžment, revizor priopćava svoje sumnje onim a koji su zaduženi za ispravljanje i također s njima razmatra vrste, vremenski raspored i obujam revizijskih postupaka nužnih za dovršavanje revizije.
97. Ako je upitno poštenje ili čestitost menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje, revizor razmatra traženje pravnog savjeta koji bi mu pomogao pri određivanju primjerenog djelovanja.
98. U raznoj etapi revizije, revizor postiže dogovor s onima koji su zaduženi za upravljanje o sadržaju i obujmu revizorovih priopćavanja u vezi s prijevarama koje revizor uoči, a uključuju zaposlenike koji nisu menadžment i ne rezultiraju značajnim pogrešnim prikazivanjima.
99. **Revizor treba, čim je to izvedivo, skrenuti pozornost onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu iz primjerene razine na uočene značajne slabosti u oblikovanosti ili provedivosti internih kontrola za sprječavanje i otkrivanje prijevare.**

100. Ako revizor prepozna rizike značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja zbog prijevара, koje menadžment nije kontrolirao ili za njih nisu kontrole primjerene ili, prema revizorovoj prosudbi, postoje značajne slabosti u menadžmentovom postupku procjene rizika, revizor uključuje takve slabosti internih kontrola u priopćenja revizijskih pitanja koja su od značaja za upravljanje (vidjeti MRevS 260).
101. **Revizor treba razmotriti postoje li neka druga pitanja u vezi s prijevarama koja treba raspraviti s onima koji su zaduženi za upravljanje**³⁹. Takva pitanja mogu uključivati primjerice:
- zabrinutost u pogledu vrsta, razmjera i učestalosti menadžmentovih kontrola uspostavljenih radi sprječavanja i otkrivanja prijevара i rizika da financijski izvještaji mogu biti pogrešno prikazani.
 - propust menadžmenta da na prikladan način riješi utvrđene značajne slabosti internih kontrola.
 - propust menadžmenta da primjereno reagira na prepoznate rizike.
 - revizorovu ocjenu subjektovog okruženja kontrola, uključujući pitanja u vezi s kompetentnošću i čestitošću menadžmenta.
 - aktivnosti menadžmenta koje mogu upućivati na prijevarno financijsko izvještavanje kao što su menadžmentov izbor i primjena računovodstvenih politika koji može biti pokazatelj menadžmentovog nastojanja da manipulira zaradama kako bi prevario korisnike financijskih izvještaja utječući na njihovu percepciju subjektove uspješnosti i profitabilnosti.
 - zabrinutost u vezi s prikladnošću i potpunnošću autoriziranja transakcija za koje se čini da su izvan uobičajenog poslovanja.

Komuniciranje s tijelima ovlaštenim za reguliranje i nametanje

102. Revizorova profesionalna obveza očuvanja povjerljivosti klijentovih informacija redovito sprječava izvješćivanje stranaka izvan subjekta o prijevarama. Revizor razmatra dobivanje pravnog savjeta radi primjerenog djelovanja u takvim okolnostima. Revizorove zakonske odgovornosti su različite od države do države, te u određenim okolnostima obvezu povjerljivosti nadilazi zakon, propis ili sud. Primjerice, u nekim državama revizor financijske institucije ima zakonsku obvezu prijaviti nastanak prijevара nadzornim tijelima. Također, u nekim državama revizor ima obvezu izvijestiti odgovarajuće tijelo o pogrešnim prikazivanjima u slučajevima kada su menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje propustili poduzeti korektivne mjere. može u tim okolnostima zatražiti pravni savjet.

Nemogućnost revizora da dovrši obavljanje revizije

103. **Ako revizoru nastanu iznimne okolnosti, uslijed pogrešnih prikazivanja uzrokovanih prijevarama ili sumnjom da ona postoji prijevarama, koje dovode u pitanje njegovu mogućnost da nastavi s obavljanjem revizije, revizor treba:**
- (a) **razmotriti profesionalne i zakonske odgovornosti u danim okolnostima, uključujući je li revizor obavezan izvijestiti osobu ili osobe koje su ga imenovale, ili, u nekim slučajevima, regulatorna tijela;**

- (b) **razmotriti mogućnost povlačenja iz angažmana; i**
- (c) **ako se revizor povlači:**
- (i) **raspraviti s odgovarajućom razinom menadžmenta i onima koji su zaduženi za upravljanje svoje odustajanje od preuzete revizijske obveze i razloge odustajanja; te**
- (ii) **razmotriti postoji li profesionalna ili zakonska obveza izvješćivanja osoba ili osobe koje su imenovale revizora, ili, u nekim slučajevima, regulatornih tijela o revizorovom odustajanju od preuzete revizijske obveze i razlozima odustajanja.**

104. Takve iznimne okolnosti mogu nastati, primjerice, kada:

- (a) subjekt ne poduzima primjerene radnje u vezi s prijevarama koje revizor smatra nužnima u danim okolnostima, čak i onda ako prijevarama nije značajna za financijske izvještaje;
- (b) revizorovo razmatranje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevара i rezultati revizijskih testova ukazuju na postojanje signifikantnog rizika značajnih i rasprostranjenih prijevара; ili
- (c) revizor u velikoj mjeri sumnja u kompetentnost ili poštenje menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje.

105. S obzirom na različitost okolnosti koje se mogu pojaviti, nije moguće točno opisati kada je potrebno odustati od preuzetog angažmana. Čimbenici koji utječu na revizorov zaključak uključuju posljedice uključenosti članova menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje (što može utjecati na pouzdanost menadžmentovih izjava), te učinci koje za revizora ima nastavljanje povezanosti sa subjektom.

106. Revizor ima profesionalne i pravne odgovornosti u ovim okolnostima, a one se razlikuju od države do države. U nekim državama, primjerice, revizor može biti ovlašten ili čak obavezan dati izjavu ili izvijestiti osobu ili osobe koje su imenovale revizora, ili, u nekim slučajevima, regulatorna tijela. Uz pretpostavljene iznimne okolnosti i potrebu za razmatranjem zakonskih zahtjeva, revizor razmatra traženje pravnog savjeta pri odlučivanju o tome hoće li se povući iz angažmana i pri određivanju primjerenog djelovanja, uključujući mogućnost izvješćivanja dioničara, regulatora ili drugih.⁴⁰

Dokumentacija

107. **Dokumentacija revizorova razumijevanja subjekta i njegovog okruženja i revizorove procjene rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zahtijevano točkom 122 MRevS-a 315 treba uključivati:**
- (a) **značajne odluke usvojene tijekom raspravljanja između članova tima u vezi s osjetljivošću subjektovih financijskih izvještaja na pogrešno prikazivanje zbog prijevара; i**
- (b) **prepoznate i procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevара za razinu financijskih izvještaja i na razinama tvrdnji.**
108. **Dokumentacija revizorovih reakcija na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja zahtijevana točkom 73 MRevS-a 330 treba uključivati:**

³⁹ U vezi s raspravom tih pitanja vidjeti MRevS 260, »Komuniciranje o revizijskim pitanjima s onima koji su zaduženi za upravljanje«.

⁴⁰ IFAC-ov Kodeks etike profesionalnih računovođa pruža upute za komuniciranje s predloženim slijednikom revizora.

- (a) sveobuhvatne reakcije na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevара za razinu financijskih izvještaja i vrste, vremenski raspored i obujam revizijskih postupaka, te povezanost tih postupaka s procijenjenim rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevara za razine tvrdnji; i
- (b) rezultate revizijskih postupaka, uključujući onih oblikovanih za suočavanje s rizikom da menadžment zaobiđe kontrole.
109. Revizor treba dokumentirati komuniciranje o prijevarama s menadžmentom, onima koji su zaduženi za upravljanje, regulatorima i drugima.
110. Kada je revizor zaključio da u okolnostima angažmana nije primjenjiva pretpostavka kako postoji rizik pogrešnog prikazivanja zbog prijevara u vezi s priznavanjem prihoda, revizor treba dokumentirati razloge za takav zaključak.
111. Revizor treba odrediti koristeći se profesionalnom prosudbom u kojem obujmu treba dokumentirati ta pitanja.

Datum stupanja na snagu

112. Ovaj MRevS je na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta 15. prosinca 2004. ili nakon toga datuma.

ZAHTEJEVI JAVNOG SEKTORA

1. MRevS 240 je primjenjiv u svim značajnim odrednicama na revizije subjekata javnog sektora.
2. U javnim sektorima na djelokrug i sadržaj revizije u vezi sa sprječavanjem i otkrivanjem prijevara mogu utjecati zakonodavstvo, regulativa, naredbe i ministarske smjernice. Uvjeti mandata mogu biti čimbenik o kojem revizor treba voditi računa kada se koristi prosudbama.
3. Zahtjev izvješćivanja o prijevari, neovisno je li, ili nije, otkrivena postupkom revizije često može biti predmet posebnih odredbi o ovlastima revizora ili u s tim povezanim zakonodavstvom ili regulativom u skladu s točkom 102 ovog MRevS-a.
4. U mnogim slučajevima revizor u javnom sektoru neće imati mogućnost odustajanja od preuzete obveze revizije koja je navedena u točki 103 ovog MRevS-a zbog prirode mandata i postojanja javnog interesa.

PRIOLOG 1

Primjeri čimbenika rizika prijevara

Čimbenici rizika prijevera navedeni u ovom Prilogu su primjeri čimbenika s kojima se revizori mogu susresti u raznovrsnim situacijama. Odvojeno su prikazani primjeri koji se odnose na dvije vrste prijevera relevantne za revizorovo razmatranje, tj. prijeverno financijsko izvješćavanje i protupravno prisvajanje imovine. Za svaku od tih vrsta prijevera su čimbenici rizika dalje razvrstani na osnovi tri uvjeta koja su uobičajeno prisutni kada nastane pogrešno prikazivanje zbog prijevera: (a) poticaji / pritisci, (b) mogućnosti i (c) stavovi / racionalizacije. Iako čimbenici rizika obuhvaćaju brojne situacije oni su samo primjeri i, u skladu s tim, revizor može prepoznati dodatne ili različite čimbenike rizika. Nisu svi ti primjeri relevantni za sve revizije i neki mogu imati veću ili manju važnost u subjektima različite veličine ili s različitim karakteristikama vlasništva ili različitim okolnostima. Nadalje, dani redoslijed čimbenika rizika ne odražava njihovu relativnu važnost ili učestalost pojavljivanja.

Čimbenici rizika povezani s pogrešnim prikazivanjima nastalim prijevernim financijskim izvješćavanjem

Primjeri čimbenika rizika prijevera povezani s pogrešnim prikazivanjem nastalim prijevernim financijskim izvješćavanjem su sljedeći:

Poticaji/pritisci

1. Financijsku stabilnost ili profitabilnost ugrožavaju ekonomski uvjeti, uvjeti djelatnosti ili poslovni uvjeti subjekta, kao što je (ili na njih ukazuje) sljedeće:
 - velika konkurencija ili zasićenost tržišta, popraćena padom marži.
 - velika osjetljivost na brze promjene, poput promjena u tehnologiji, zastarijevanju proizvoda ili kamatnim stopama.
 - značajno smanjenje potražnje od strane kupaca ili rastući poslovni neuspjesi u djelatnosti ili cjelokupnom gospodarstvu.
 - poslovni gubici koji stvaraju prijetnju bankrota, propadanja ili neprijateljskog preuzimanja.
 - ponavljajući negativni novčani tokovi iz poslovanja ili nemogućnost da se stvore novčani tokovi iz poslovanja dok se istodobno izvješćavaju dobiti ili rast zarada.
 - brzi rast ili neuobičajena profitabilnost naročito u usporedbi s drugim kompanijama iz iste djelatnosti.
 - novi računovodstveni, zakonski ili regulatorni zahtjevi.
2. Postoji prekomjerni pritisak na menadžmentu da ispuni zahtjeve ili očekivanja trećih stranaka zbog sljedećeg:
 - očekivanja investicijskih analitičara, institucionalnih ulagača, značajnih kreditora ili trećih stranaka u vezi s profitabilnošću ili razinama trendova (naročito očekivanja koja su prekomjerno agresivna ili nerealna) uključujući očekivanja koja stvara menadžment kroz, primjerice, preoptimistične izjave za javnost ili poruke uz godišnja izvješća.
 - potreba pribavljanja dodatnog dužničkog ili glavničkog financiranja radi očuvanja konkurentnosti, uključujući financiranje velikih istraživanja i razvoja ili kapitalnih ulaganja.
 - neznatna mogućnost da se ispune zahtjevi u vezi s kotacijom na burzi ili povratom duga ili drugim dužničkim klauzulama.
 - pretpostavljeni, ili stvarni, negativni učinak izvješćavanja lošeg financijskog rezultata o značajnim poduzetim transakcijama, kao što su poslovna spajanja ili ugovorene premije.
3. Raspoložive informacije koje ukazuju da je osobna financijska situacija menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje ugrožena financijskom uspješnošću subjekta nastalom uslijed sljedećeg:
 - značajnog financijskog interesa u subjektu.
 - značajnog dijela njihovih primanja (primjerice, bonusi, dioničke opcije i aranžmani isplate zarada) koji ovisi o postizanju agresivno zadanih razina cijena dionica, poslovnih rezultata, financijskog položaja ili novčanih tokova.⁴¹
 - osobnog garantiranja za dug subjekta.
4. Postoji pretjerani pritisak na menadžmentu ili poslovnom osoblju da ispuni financijske ciljeve koje su postavili oni koji su zaduženi za upravljanje, uključujući poticajne ciljeve za prodaju ili profitabilnost.

⁴¹ Planovi poticaja menadžmentu mogu biti temeljeni na postizanju ciljeva samo u vezi s određenim računima ili odabranim aktivnostima subjekta, iako takvi računi ili transakcije ne moraju biti značajni za subjekt u cjelini.

Mogućnosti

1. Vrsta djelatnosti ili subjektovo poslovanje stvara mogućnosti za ulaženje u prijevarno financijsko izvještavanje koje može nastati uslijed sljedećeg:
 - značajnih transakcija s povezanim stranaka nevezane uz redovni tijek poslovanja ili s povezanim stranaka koje nisu revidirane ili koje su revidirale druge revizorske tvrtke.
 - snažna financijska prisutnost ili sposobnost dominacije u određenom industrijskom sektoru koja omogućava subjektu diktiranje uvjeta dobavljačima ili kupcima što može rezultirati neprimjerenim ili netransparentnim transakcijama.
 - imovina, obveze, prihodi ili rashodi temeljeni na značajnim procjenama koje uključuju vrlo subjektivne prosudbe ili neizvjesnosti, koje je teško potkrijepiti.
 - značajne, neuobičajene ili vrlo složene transakcije (osobito krajem godine) koje stvaraju potrebu preispitivanja suštine nad formom.
 - značajno poslovanje smješteno ili vođeno kao prekogranično poslovanje u zakonodavstvima gdje postoje različita poslovna okruženja i poslovne kulture.
 - korištenje poslovnih posrednika za koje se čini da ne postoji jasna opravdanost.
 - značajni bankovni računi ili poslovanje poduzeća – kćeri ili podružnica u područjima – poreznim oazama za koje nema jasnog poslovnog opravdanja.
2. Postoji neučinkovit menadžmentov monitoring kao posljedica sljedećeg:
 - menadžmentom dominira jedna osoba ili mala skupina ljudi (u poslovanju gdje vlasnik nije ujedno i menadžer) bez kompenzirajućih kontrola.
 - neučinkovit nadzor nad postupkom financijskog izvještavanja i internim kontrolama kojeg provode oni koji su zaduženi za upravljanje.
3. Postoji složena ili nestabilna organizacijska struktura, što se pokazuje kroz sljedeće:
 - poteškoće u određivanju organizacije ili osoba koje imaju vladajući interes u subjektu.
 - pretjerano složenu organizacijsku strukturu koja uključuje neuobičajene pravne osobe ili linije rukovođenja.
 - veliku fluktuaciju višeg menadžmenta, pravnih savjetnika ili onih koji su zaduženi za upravljanje.
4. Sastavni dijelovi internih kontrola su manjkavi kao posljedica sljedećeg:
 - neučinkovit monitoring kontrola, uključujući automatiziranih kontrola i kontrola nas financijskim izvještavanjem za međurazdoblja (gdje se zahtijeva eksterno izvještavanje).
 - veliki obrtaj u zapošljavanju neučinkovitog računovodstvenog osoblja, osoblja interne revizije ili informatičara.
 - neučinkovit računovodstveni i informacijski sustav, uključujući situacije koje uključuju slabosti u internim kontrolama.

Stavovi/racionalizacije

- menadžment neučinkovito priopćava, uvodi, podržava ili nameće vrijednosti ili etičke standarde subjekta ili priopćava neprimjerene vrijednosti ili etičke standarde.

- nefinancijski menadžment pretjerano sudjeluje u ili je zainteresiran za, odabir računovodstvenih načela ili provedbu značajnih procjena.
- praksa kršenja zakona o vrijednosnim papirima ili drugih zakona i regulative ili tužbe protiv subjekta, njegovog višeg menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje zbog sumnji u prijevare ili kršenja zakona i regulative.
- prekomjerni interes menadžmenta za zadržavanje ili povećavanje vrijednosti subjektivih dionica ili trendova zarada.
- praksa da se menadžment obvezuje analitičarima, kreditorima i ostalim trećim strankama na postizanje agresivnih ili nerealnih prognoza.
- menadžment propušta pravodobno ispraviti značajne slabosti u internim kontrolama.
- interes menadžmenta za poduzimanje neprimjerenih načina minimaliziranja izvještavanih zarada zbog oporezivanja.
- slab moral među višim menadžmentom.
- vlasnici-menadžeri ne prave razliku između osobnih i poslovnih transakcija.
- razmirice između dioničara u subjektu kojeg kontrolira malih broj dioničara.
- učestali pokušaji menadžmenta da opravdava loše ili neprimjereno računovodstvo pozivanjem na načelo značajnosti.
- odnos između menadžmenta i postojećeg ili prethodnog revizora je nategnut što pokazuje sljedeće:
 - česte nesuglasice s postojećim ili prethodnim revizorom u vezi s računovodstvenim i revizijskim pitanjima ili pitanjima izvještavanja.
 - nerazumne zahtjeve upućene revizoru, uključujući nerazumna vremenska ograničenja u vezi završavanja revizije ili izdavanja revizorovog izvješća.
 - formalna ili neformalna ograničenja revizoru koja mu neprimjereno ograničavaju pristup ljudima ili informacijama ili ograničavaju mogućnost da učinkovito komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje.
 - tiranizirajuće ponašanje menadžmenta prema revizoru, posebno u nastojanju da se utječe na djelokrug revizorovog rada ili izbor ili zadržavanje osoblja dodijeljenog za obavljanje revizije ili osobe s kojom se obavlja konzultiranje u vezi s revizijskim angažmanom.

Čimbenici rizika povezani s pogrešnim prikazivanjima nastalim protupravnim prisvajanjem imovine

Čimbenici rizika povezani s pogrešnim prikazivanjima nastalim uslijed protupravnog prisvajanja imovine se također mogu razvrstati na osnovi tri uvjeta koja su uobičajeno prisutni kada nastane pogrešno prikazivanje zbog prijevare: (a) poticaji / pritisci, (b) mogućnosti i (c) stavovi / racionalizacije. Neki čimbenici rizika povezani s pogrešnim prikazivanjima nastalim prijevarnim financijskim izvještavanjem mogu također biti prisutni kada nastanu pogrešna prikazivanja zbog protupravnog prisvajanja imovine. Primjerice, neučinkovit menadžmentov monitoring i slabosti u internim kontrolama mogu postojati u slučaju postojanja pogrešnog prikazivanja zbog prijevarnog financijskog izvještavanja kao i u slučaju postojanja pogrešnog prikazivanja zbog protupravnog prisvajanja imovine. Primjeri čimbenika rizika povezani s pogrešnim prikazivanjima nastalim zbog protupravnog prisvajanja imovine su sljedeći.

Poticaji/pritisци

- Osobne financijske obveze mogu stvarati pritisak na menadžment ili osobe s pristupom novcu ili dugoj imovini podložnoj krađi da protupravno prisvoje tu imovinu.
- Negativan odnos između subjekta i osoba s pristupom novcu ili drugoj imovini podložnoj krađi može motivirati te zaposlenike na protupravno prisvajanje te imovine. Primjerice, negativni odnos može biti stvoren kroz sljedeće:
 - najavljeno ili očekivano buduće otpuštanje radnika.
 - nedavno ili očekivano mijenjanje zaposleničkih primanja ili planova povlastica.
 - neispunjena očekivanja u vezi s unapređenjima, primanjima ili drugim nagradama.

Mogućnosti

- Određene karakteristike ili okolnosti mogu povećati podložnost imovine protupravnom prisvajanju. Primjerice, mogućnosti za protupravno prisvajanje imovine se povećavaju kada postoji sljedeće:
 - veliki iznosi gotovine ili prometa.
 - stavke zaliha s malom veličinom, velikom vrijednošću i visokom potražnjom.
 - lako pretvoriva imovina kao što su obveznice na donosioca, dijamanti ili kompjuterski chipovi.
 - dugotrajna materijalna imovina male veličine, utrživa ili bez vidljive oznake vlasništva.
- Neprijemljive interne kontrole nad imovinom mogu povećati podložnost te imovine protupravnom prisvajanju. Primjerice, protupravno prisvajanje imovine može nastati zbog:
 - nedostatka podjela dužnosti ili nezavisnog pregledavanja.
 - neprijemljenog nadzora izdataka višeg menadžmenta, kao što su putni troškovi i drugi troškovi koje se refundiraju.
 - neprijemljenog nadzora zaposlenika odgovornih za imovinu. Primjerice, neprijemljen nazor ili monitoring udaljenih lokacija.
 - neprikladnog postupka selekciji kandidata za mjesta na kojima zaposlenici imaju pristup imovini podložnoj protupravnom prisvajanju.
 - neprijemljenog vođenja evidencija imovine.
 - neprijemljenog sustava autoriziranja i odobravanja transakcija (primjerice, pri nabavi).
 - slabog fizičkog osiguranja novca, vrijednosnih papira, zaliha ili dugotrajne materijalne imovine.
 - nepostojanja potpunog i pravodobnog usklađivanja imovine.
 - nedostatka pravodobne i primjerene dokumentacije za transakciju (primjerice, odobrenja za povrat robe).
 - nekorištenja obveznih godišnjih odmora za zaposlenike koji obavljaju ključne kontrolne funkcije.
 - neprijemljenog menadžmentovog razumijevanja informacijskih tehnologija, koje omogućava zaposlenim informaticarima poduzimanje protupravnom prisvajanja imovine.
 - neprijemljenog pristupa kontrolama nad automatiziranim evidencijama, uključujući kontrolama nad i pregledima kompjutorskih konzolaga.

Stavovi/racionalizacije

- omalovažavanje potrebe monitoringa ili smanjivanja rizika povezanog s protupravnom prisvajanjem imovine.

- zanemarivanje internih kontrola nad protupravnom prisvajanjem imovine zaobilaznjem postojećih kontrola ili propuštanjem ispravljanja poznatih manjkavosti internih kontrola.
- ponašanje koje ukazuje na nezadovoljstvo prema subjektu i odnosu subjekta prema zaposlenicima.
- promjene u ponašanju ili stilu života koje mogu ukazivati da je došlo do protupravnom prisvajanja imovine.
- tolerantnost prema potkradanjima malih iznosa.

PRILOG 2

Primjeri mogućih revizijskih postupaka kao odgovor na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare

Dolje su navedeni primjeri mogućih revizijskih postupaka radi suočavanja s procijenjenim rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevornog financijskog izvještavanja i protupravnom prisvajanja imovine. Iako ti postupci vrijede za brojne situacije, oni su samo primjeri i u skladu s tim ne moraju biti najprikladniji, ni nužni, u svim okolnostima. Nadalje, redosljed po kom su navedeni ne odražava njihovu relativnu važnost.

Razmatranja na razini tvrdnji

Određene reakcije na revizorovu procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevora varirat će ovisno o vrstama ili kombinacijama čimbenika rizika prijevora ili postojećim okolnostima i stanjima računa, klasama transakcija i tvrdnjama na koje mogu utjecati. Slijede primjeri određenih reakcija:

- posjeta lokacija ili provođenje određenih testove iznenadno i nenajavljeno. Primjerice, pregledavanje zalihe na mjestima gdje nije prethodno najavljen dolazak revizora ili iznenadni popis blagajne na određeni datum.
- zahtijevanje da se zalihe popišu krajem razdoblja izvještavanja ili blizu tog datuma kako bi se minimalizirao rizik manipuliranja stanjima u razdoblju između datuma dovršavanja popisivanja i kraja izvještajnog razdoblja.
- mijenjanje revizijskog pristup u tekućoj godini. Primjerice, usmeno kontaktirati glavne kupce i dobavljače kao dopunu slanju pisanih konfirmacija, poslati zahtjev za konfirmiranje određenoj stranci unutar organizacije ili tražiti dodatne ili različite informacije.
- provođenje detaljnog pregleda korektivnih knjiženja na kraju tromjesečja ili na kraju godine i istraživanje svih koji se čine neuobičajeni u pogledu sadržaja ili iznosu.
- za značajne i neuobičajene transakcije, posebno one blizu kraja ili na kraju godine, istraživanje mogućnosti postojanja povezanih stranaka, te izvora financijskih sredstava koja podržavaju te transakcije.
- obavljanje dokaznih analitičkih postupaka korištenjem neagregiranih podataka. Primjerice, uspoređivanjem prodaje i troškova prodanih proizvoda po mjestima, djelatnostima i mjesecima s vrijednostima koje očekuje revizor.
- obavljanje razgovora sa zaposlenicima koji su uključeni u područja za koja je prepoznat rizik značajnog pogrešnog prikazivanja zbog

- prijevare, kako bi se dobio njihov stav o riziku, te o tome da li se, i kako, kontrole suočavaju s rizikom.
- kada drugi neovisni revizori revidiraju financijske izvještaje jednog ili više ovisnog društva, odjela ili ogranaka, raspravljajući s njima opsega poslova koje treba obaviti radi suočavanja s rizikom značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare koji je proizlazi iz transakcija i radnji između ovih dijelova subjekta.
 - ako rad eksperata postane posebno značajan u vezi stavke financijskog izvještaja za koju je rizik pogrešnog prikazivanja zbog prijevare visok, obavljanje dodatnih postupaka za neke ili sve ekspertove pretpostavke, metode ili nalaze kako bi se utvrdilo da nalazi nisu nerazumni, ili angažiranje drugog eksperta za tu svrhu.
 - provođenje revizijskih postupaka za analiziranje odabranih početnih salda bilance prethodno revidiranih financijskih izvještaja da bi se, radi stjecanja naknadnog uvida, procijenilo kako su određena pitanja, koja uključuju računovodstvene procjene i prosudbe, (primjerice, ispravci za povrat robe) bila riješena.
 - obavljanje postupaka na računima ili drugim usklađenjima koje je pripremio subjekt, uključujući razmatranje usklađenja napravljenih u međurazdobljima.
 - primjenjivanje tehnika podržanih računalom, kao što je odabir podataka za ispitivanje anomalija u uzorku.
 - testiranje cjelovitosti računalno vođenih evidencija i transakcija.
 - traženje dodatnih revizijskih dokaza iz izvora izvan subjekta koji se revidira.

Specifične reakcije – pogrešna prikazivanja zbog prijevernog financijskog izvještavanja

Primjeri reakcija na revizorovu procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevernog financijskog izvještavanja su sljedeći:

Priznavanje prihoda

- obavljanje dokaznih analitičkih postupaka u vezi s prihodima korištenjem neagregiranih podataka, primjerice, uspoređivanjem prihoda koji su izvještavani po mjesecima i prema linijama proizvodnje ili poslovnim segmentima tijekom tekućeg izvještajnog razdoblja u odnosu na usporediva prethodna razdoblja. Revizijske tehnike potpomognute računalom mogu biti korisne za prepoznavanje neuobičajenih ili neočekivanih odnosa ili transakcija u vezi s prihodima.
- konfirmiranje s kupcima određenih uvjeta i nepostojanja pobornih ugovora, jer na primjereno računovodstvo često utječu ovakvi uvjeti ili ugovori i često se slabo dokumentiraju osnove za davanje rabata ili razdoblje na koje se oni odnose. Primjerice, uvjeti prihvaćanja, isporuke i plaćanja, nepostojanje budućih obveza isporuka, prava povrata proizvoda, garantirani iznosi otkupa i odredbe o otkazivanju ili refundiranju su relevantni u takvim okolnostima.

Količine zaliha

- ispitivanje evidencija zaliha radi otkrivanja lokacija ili stavki na koje treba obratiti posebnu pažnju tijekom ili nakon inventure.
- prisustvovanje inventuri na određenim lokacijama bez najave ili popisivanje zaliha na svim lokacijama provedeno istog dana.

- popisivanje zaliha krajem razdoblja izvještavanja ili blizu tog datuma kako bi se minimalizirao rizik manipuliranja stanjima u razdoblju između datuma dovršavanja popisivanja i kraja izvještajnog razdoblja.
- obavljanje dodatnih postupaka tijekom prisustvovanja popisu, primjerice, detaljnije ispitivanje sadržaja zapakiranih stavki, načina na koji se proizvodi mjere ili označavaju i kvalitete (tj. čistoće, stupnja ili koncentracije) tekućih supstanci kao što su parfemi ili posebne kemikalije. S tim u vezi može biti korisno angažirati eksperte.
- uspoređivanje količina tekućeg razdoblja s onim a za prethodna razdoblja prema skupinama ili kategorijama zaliha, lokacijama ili drugim kriterijima ili uspoređivanje prebrojanih količina s evidencijama zasnovanim na kontinuiranom popisu.
- korištenje revizijskih tehnika potpomognutih računalom radi daljnjeg testiranja sastava računa zaliha – primjerice, sortiranjem brojeva etiketa radi testiranja kontrola etiketa ili prema serijskom broju stavke radi testiranja mogućnosti da je stavka ispuštena ili duplicirana.

Menadžmentove procjene

- Korištenje eksperta radi stvaranja neovisne procjene da bi se usporedila s menadžmentovom procjenom.
- Proširivanje propitkivanja na osobe izvan menadžmenta ili odjela računovodstva kako bi se potvrdila menadžmentova sposobnost i namjera da provede plan koji je relevantan za stvaranje procjene.

Određene reakcije – pogrešni prikazi uslijed protupravnog prisvajanja imovine

Različite okolnosti nužno traže različite reakcije. Obično će revizijska reakcija na rizik značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare povezane s protupravnim prisvajanjem imovine biti usmjerena na određena stanja i klase transakcija. Iako se neke od reakcija, ranije navedenih u prethodnim podnaslovima, mogu primjenjivati u takvim okolnostima, djelokrug rada mora se povezati sa specifičnim informacijama o utvrđenom riziku protupravnog prisvajanja imovine.

Primjeri reakcija na revizorovu procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog protupravnog prisvajanja imovine su sljedeći:

- popis novca i vrijednosnica na kraju ili blizu kraja godine.
- konfirmiranje aktivnosti s računa izravno s kupcima (uključujući aktivnosti odobravanja ili povrata robe kao i datuma izvršenih plaćanja) za razdoblje obuhvaćeno revizijom.
- analiziranje nadoknadivosti ispravljenih potraživanja.
- analiziranje manjkova zaliha prema lokacijama ili vrstama proizvoda.
- uspoređivanje ključnih pokazatelja zaliha sa standardima iz djelatnosti.
- pregledavanje potkrjepljujuće dokumentacije radi svođenja na stanja iz kontinuiranog popisa.
- obavljanje kompjutorizirane usporedbe popisa dobavljača s popisom zaposlenika radi utvrđivanja podudarnosti u adresama ili telefonskim brojevima.
- obavljanje kompjutoriziranog pretraživanja isplatnih lista radi identificiranja dupliciranih adresa, osobnih ili poreznih identifikacijskih brojeva ili bankovnih računa.

- pregledavanje kadrovskih evidencija radi pronalazjenja onih koji sadrže malo, ili su bez, dokaza o radnim aktivnostima. Primjerice, nedostaje ocjenjivanje uspješnosti rada.
- analiziranje odobrenih diskonta pri prodajama i povrata robe radi otkrivanja neuobičajenih obrazaca ili trendova.
- konfirmiranje određenih uvjeta iz ugovora s trećim strankama.
- dobivanje dokaza da su ugovori izvršeni u skladu s njihovim uvjetima.
- pregledavanje ispravnosti velikih i neuobičajenih rashoda.
- pregledavanje odobravanja i knjigovodstvene vrijednosti kredita danih višem menadžmentu i povezanim strankama.
- pregledavanje ispravnosti izvješća o rashodima koje podnosi viši menadžment.

PRILOG 3

Primjeri okolnosti koje upućuju na mogućnost prijevare

Sljedeći primjeri okolnosti koji upućuju na mogućnost da financijski izvještaji mogu sadržavati pogrešna prikazivanja nastala uslijed prijevare.

Nesklad u računovodstvenim evidencijama, uključujući sljedeće:

- transakcije nisu evidentirane potpuno ili pravodobno ili nisu ispravno evidentirane u pogledu iznosa, obračunskog razdoblja, klasifikacije ili subjektive politike.
- nepotkrijepljena ili neodobrena stanja ili transakcije.
- prepravljana neposredno pred kraj obračunskog razdoblja koja imaju značajan učinak na financijske izvještaje.
- dokaze o pristupu zaposlenika sustavu i evidencijama koji nije sukladan s onim što bi bilo potrebno za obavljanje ovlasti koje imaju.
- mig ili pritužba revizoru na navodnu prijavu.

Proturječni ili nedostajući dokazi, uključujući sljedeće:

- nedostajuća dokumentacija.
- dokumentacija za koju se čini da je promijenjena.
- raspolaganje samo fotokopijama ili elektronički prenijetim dokumentima kada bi se očekivalo da postoje izvornici.
- značajne neobjašnjene stavke ili usklađenja.
- neuobičajene promjene bilance ili trendova ili važnih financijskih pokazatelja ili odnosa. Primjerice, potraživanja rastu brže od prihoda.
- proturječni, neodređeni ili neuvjerljivi odgovori menadžmenta ili zaposlenika u vezi s upitima ili analitičkim postupcima.
- neuobičajena neusklađenost između subjektivih evidencija i odgovora na konfirmacije.
- veliki iznosi knjiženja na potražnoj strani i drugih prepravljana u evidencijama potraživanja iz poslovanja.
- neobjašnjene ili neprimjereno objašnjene razlike između analitike potraživanja i sintetičkog računa ili između analitičkog računa i izvješća o stanju potraživanja.
- nepostojanje ili neraspolaganje poništenih čekova u okolnostima gdje se poništeni čekovi uobičajeno vraćaju subjektu zajedno s izvodom.
- manjak zaliha ili fizičke imovine u značajnom razmjeru.

MRevS 250 Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja

(Na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2004., ili nakon toga datuma)*

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	1 – 8
Odgovornost menadžmenta za primjenjivanje zakona i regulative	9 – 10
Revizorovo razmatranje primjenjivanja zakona i regulative	11 – 31
Izješćivanje o neprimjenjivanju zakona i regulative	32 – 38
Odustajanje od angažmana	39 – 40
Dodatak: Pokazatelji koji ukazuju da može postojati neprimjenjivanje zakona i regulative	

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 250, »Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja« treba čitati u kontekstu Predgovora Međunarodnim standardima za kontrolu kvalitete, revidiranje, ostala izražavanja uvjerenja i povezane usluge, u kojem se navodi primjena i ovlasti MRevS-ova.

Uvod

1. Svrha je ovog Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS) ustanoviti standarde i pružiti upute o revizorovoj odgovornosti za razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja.
2. **Pri oblikovanju i obavljanju revizijskih postupaka, kao i pri ocjenjivanju i izješćivanju o njihovim rezultatima, revizor treba spoznati da neprimjenjivanje zakona i regulative od strane subjekta može značajno utjecati na financijske izvještaje.** Međutim, od revizije se ne može očekivati da otkrije neprimjenjivanje svih zakona i regulative. Otkrivanje neprimjenjivanja zakona i regulative, s obzirom na značajnost, zahtijeva razmatranje utjecaja na čestitost menadžmenta ili zaposlenika, kao i mogući učinak na ostale odrednice revizije.
3. Izraz »neprimjenjivanje«, prema ovom MRevS-u, su namjerna ili nenamjerna poduzimanja ili propuštanja radnji, od strane subjekta kojeg se revidira, koja su suprotna postojećim zakonima ili propisima. Takve radnje uključuju transakcije koje su poduzeli zaposlenici ili menadžment, za ili u ime, subjekta. U smislu ovog MRevS-a, neprimjenjivanje zakona i regulative ne uključuje osobno pogrešno vođenje posla (nepovezano s poslovanjem subjekta) od strane menadžmenta ili zaposlenika subjekta.
4. Da li neka radnja predstavlja neprimjenjivanje zakona i regulative je pravno pitanje koje je obično iznad revizorove profesionalne nadležnosti. Revizorova uvježbanost i iskustvo te razumijevanje poslovanja subjekta i njegove grane djelatnosti

* MRevS 315, »Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja«; MRevS 330, »Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike« i MRevS 500, »Revizijski dokazi« dali su povod za usklađujuće izmjene MRevS-a 250. Usklađujuće izmjene su na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblje započeto na 15. prosinca 2004., ili nakon toga datuma te su sastavni dio teksta MRevS-a 250.

može biti osnova za prepoznavanje da radnje koje je revizor opazio mogu predstavljati neprimjenjivanje zakona i regulative. Određivanje da li neka pojedinačna radnja predstavlja, ili može predstavljati, neprimjenjivanje zakona i regulative općenito se temelji na savjetu nekog informiranog stručnjaka koji je kvalificiran za pravnu problematiku, ali bezuvjetno to može odrediti samo sud.

5. Zakoni i propisi znatno se razlikuju u njihovu odnosu spram financijskih izvještaja. Neki zakoni i propisi određuju oblik i sadržaj financijskih izvještaja subjekta ili iznose koje treba evidentirati ili objašnjenja koja treba dati u 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 podložni samo mnogim zakonima i propisima koji se općenito odnose na poslovne aspekte poslovanja tvrtke (primjerice, zaštitu, zdravlje, jednakost u zapošljavanju). Neprimjenjivanje zakona i regulative može rezultirati s financijskim posljedicama za subjekt kao što su kazne, sudski sporovi, itd. Općenito, što se neprimjenjivanje zakona i regulative više odnosi na poslovne događaje i transakcijama koji se obično ne iskazuju u financijskim izvještajima, to je manje vjerojatno da će ih revizor opaziti ili prepoznati moguće neprimjenjivanje.
6. Zakoni i propisi različiti su u svakoj pojedinoj državi. Stoga je vjerojatnije da će nacionalni računovodstveni i revizijski standardi biti određeniji u pogledu relevantnosti zakona i regulative za reviziju.
7. Ovaj se MRevS primjenjuje na revizije financijskih izvještaja, a ne primjenjuje se na druge angažmane gdje je revizor posebno angažiran radi testiranja i odvojenog izvješćivanja o primjenjivanju određenih zakona ili regulative.
8. Upute za revizorovu odgovornost da razmatra prijave i pogreške u reviziji financijskih izvještaja sadržane su u MRevS-u 240 »Revizorova odgovornost da u reviziji financijskih izvještaja razmotri prijave«.

Odgovornost menadžmenta za primjenjivanje zakona i regulative

9. Menadžment je odgovoran da subjekt posluje u skladu sa zakonima i propisima. Menadžmentova je odgovornost spriječiti i otkriti neprimjenjivanje zakona i regulative.
10. Menadžmentu u ispunjavanju njihove odgovornost za sprječavanje i otkrivanje neprimjenjivanja zakona i regulative mogu pomoći, između ostalog, i sljedeće politike i postupci:
 - praćenje zakonskih odredbi i osiguravanje da su poslovni postupci prikladno oblikovani u skladu s tim zahtjevima.
 - uspostavljanje i djelovanje odgovarajućih internih kontrola.
 - razvijanje, objavljivanje i primjenjivanje kodeks ponašanja.
 - osiguravanje da su zaposlenici uvježbani za djelovanje u skladu s kodeksom ponašanja i da ga razumiju.
 - praćenje primjene kodeksa ponašanja i primjereno djelovanje prema onima koji ga ne poštuju ili ga krše.
 - uključivanje pravnih savjetnika za pomoć pri praćenju zakonskih odredbi.
 - 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:

- službi interne revizije.
- odboru za reviziju.

Revizorovo razmatranje primjenjivanja zakona i regulative

11. Revizor nije, niti može biti odgovoran za sprječavanje neprimjenjivanja zakona i regulative. Činjenica je, međutim, da obavljanje godišnje revizije može djelovati kao sredstvo odvratanja.
12. Revizija je podložna neizbježnom riziku da neće biti otkrivena neka značajna pogrešna prikazivanja u financijskim izvještajima, iako se revizija primjereno planira i provodi u skladu s MRevS-ima. Taj je rizik veći u vezi sa značajnim pogrešnim prikazivanjima koja proizlaze iz neprimjenjivanja zakona i regulative, zbog čimbenika kao što su:
 - postoje mnogi zakoni i propisi 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 izvješćivanje.
 - na učinkovitost revizijskih postupaka utječu inherentna ograničenja internih kontrola i primjena testiranja.
 - mnogi dokazi koje je revizor prikupio više stvaraju dojam nego što nude zaključke.
 - neprimjenjivanje može uključiti postupanje radi prikrivanja, kao što je zaključivanje tajnih dogovora, falsificiranje, namjerno neevidentiranje transakcija, zaobilaženje kontrola od strane višeg menadžmenta ili namjerno davanje pogrešnih izvjava revizoru.
13. **U skladu s MRevS-om 200, »Cilj i opća načela revizije financijskih izvještaja«, revizor treba planirati i obaviti reviziju pristupajući s profesionalnim skepticizmom polazeći od toga da revizija može otkriti uvjete ili poslovne događaje koji bi mogli dovesti u pitanje da poslovni subjekt primjenjuje zakone i propise.**
14. U skladu s posebnim zakonskim odredbama, od revizora se posebno može tražiti da, kao dio revizije financijskih izvještaja, izvijesti o tome da li subjekt primjenjuje određene odredbe zakona i regulative. U takvim okolnostima revizor treba planirati testove za provjeru primjenjivanja odredbi tih zakona i regulative.
15. **Da bi planirao reviziju, revizor treba steći opće razumijevanje pravnog i zakonodavnog okvira primjenjivog za subjekt i djelatnost te kako subjekt primjenjuje taj okvir.**
16. Pri stjecanju tog općeg razumijevanja, revizor bi, posebice, trebao posebno spoznati da neki zakoni i propisi mogu imati bitne učinke na poslovanje subjekta. Naime, neprimjenjivanje određenih zakona i regulative može uzrokovati prekid poslovanja subjekta ili dovesti u pitanje nastavak vremenske neograničenosti poslovanja subjekta. Primjerice, neprimjenjivanje uvjeta licencije ili drugih ovlasti za obavljanje djelatnosti može imati takav učinak (primjerice, za banku, neprimjenjivanje odredbi glede kapitala ili ulaganja).
17. Da bi stekao opće razumijevanje zakona i regulative, revizor obično treba:
 - primijeniti postojeće znanje o grani djelatnosti subjekta, regulativnim i drugim vanjskim čimbenicima;

- postaviti upite menadžmentu o politikama i postupcima subjekta u vezi s primjenjivanjem zakona i regulative;
 - postaviti upite menadžmentu o zakonima i propisima za koje se može očekivati da će imati značajan utjecaj na poslovanje subjekta;
 - raspraviti s menadžmentom politike i postupke usvojenih za identificiranje, ocjenjivanje i obračunavanje tužbi i procjena sudskih sporova; i
 - raspraviti zakonski i regulativni okvir s revizorima ovisnih društava u drugim državama (primjerice, ako se zahtijeva da za vrijednosnice ovisno društvo primjenjuje regulativu matične kompanije).
18. Kad revizor stekne potrebna opće razumijevanje treba provesti daljnje revizijske postupke koji služe utvrđivanju slučajeva neprimjenjivanja onih zakona i regulative čije se neprimjenjivanje inače treba razmotriti kada se pripremaju financijski izvještaji, a poglavito treba:
- (a) raspitati se kod menadžmenta da li subjekt postupaju u skladu s takvim zakonima i propisima; i
 - (b) pregledati prepisku s tijelima mjerodavnim za licenciranje ili reguliranje.
19. Revizor treba također pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze o primjenjivanju onih zakona i regulative za koje revizor načelno smatra da imaju učinak na određivanje značajnih iznosa i objava u financijskim izvještajima. Revizor treba dovoljno poznavati te zakone i propise kako bi ih mogao razmotriti kada revidira tvrdnje koje se odnose na određivanje iznosa koje treba iskazati i objava koje treba prikazati.
20. Takvi zakoni i propisi trebali bi biti dobro poznati subjektu i u dotičnoj djelatnosti; trebalo bi ih ponovno razmatrati svaki put kada se izdaju financijski izvještaji. Ti se zakoni i propisi mogu odnositi, primjerice, na oblik i sadržaj financijskih izvještaja, uključujući posebne zahtjeve djelatnosti; računovodstveno iskazivanje transakcija prema državnim ugovorima; obračune ili priznavanja rashoda za poreze ili mirovine.
21. Revizor ne provodi neke druge revizijske postupke za subjektovo primjenjivanje zakona i regulative, osim opisanih u točkama 18. do 20., jer bi to bilo izvan djelokruga revizije financijskih izvještaja.
22. Revizor treba biti oprezan kada je u pitanju činjenica da revizijski postupci oblikovani radi formiranja mišljenja o financijskim izvještajima mogu ukazati na slučajeve mogućih neprimjenjivanja zakona i regulative. Primjerice, takvi revizijski postupci uključuju čitanje zapisnika, propitkivanje menadžmenta subjekta i pravno savjetovanje u vezi sudskih sporova, kao i obavljanje dokaznih testova detalja klasa transakcija, stanja računa ili objava.
23. Revizor treba od menadžmenta dobiti pisanu izjavu da je menadžment izvjestio revizora o svim poznatim stvarnim ili mogućim neprimjenjivanjem zakona i regulative čiji se učinci trebaju razmotriti kada se sastavljaju financijski izvještaji.
24. U nedostatku suprotnog dokaza, revizor može pretpostaviti da subjekt postupaju sukladno zakonima i propisima.
25. Dodatak ovog MRevS-a sadrži primjere vrsta informacija koje mogu upozoravati revizora na neprimjenjivanje.
26. **Kada revizor sazna informaciju o mogućem slučaju neprimjenjivanja, treba steći razumijevanje glede vrste radnje i okolnosti u kojima je ona nastala, te pribaviti dostatne druge informacije za ocjenjivanje mogućeg učinka na financijske izvještaje.**
27. Kada procjenjuje mogući učinak na financijske izvještaje, revizor razmatra:
- moguće financijske posljedice, kao što su kazne, odštete, štete, prijetnje oduzimanje imovine, prisilni prestanak poslovanja i sudski spor.
 - da li moguće financijske posljedice zahtijevaju objavljivanje.
 - jesu li moguće financijske posljedice tako ozbiljne da dovedu u pitanje fer i istinit prikaz (pošteno predočavanje) u odnosnim financijskim izvještajima.
28. **Kada revizor vjeruje da može postojati neprimjenjivanje zakona i regulative, revizor treba dokumentirati svoje nalaze i raspraviti ih s menadžmentom.** Dokumentirani nalazi uključivati će kopije evidencija i isprava te, ako je odgovarajuće, sastavljanje zapisnika o razgovorima.
29. Ako menadžment uskrati dati zadovoljavajuću informaciju da u stvarnosti primjenjuje zakone i propise, revizor bi se trebao savjetovati s odvjetnikom subjekta o primjeni zakona i regulative u danim okolnostima i mogućim učincima na financijske izvještaje. Kada se smatra da nije prikladno savjetovanje s odvjetnikom subjekta ili kada revizor nije zadovoljan s njegovim mišljenjem, revizor bi trebao razmotriti mogućnost savjetovanja sa svojim odvjetnikom o tome je li nastalo neprimjenjivanje zakona ili regulative, mogućim pravnim posljedicama i daljnjim radnjama koje treba poduzeti, ako su potrebne.
30. **Kada se ne mogu dobiti odgovarajuće informacije u vezi sa sumnjivim neprimjenjivanjem zakona i regulative, revizor treba razmotriti učinak nepostojanja dostatnih i primjernih revizijskih dokaza na revizorovo izvješće.**
31. **Revizor treba razmotriti i to kako neprimjenjivanje zakona i regulative može utjecati na druga područja revizije, osobito na pouzdanost izjava menadžmenta.** U vezi s tim revizor ponovno razmatra procjenu rizika i valjanost izjava menadžmenta u okolnostima kada neprimjenjivanje nije otkriveno internim kontrolama subjekta ili ono nije bilo navedeno u izjavi menadžmenta. Posljedice pojedinačnih slučajeva neprimjenjivanja zakona i regulative što ih je otkrio revizor ovisit će o odnosu koje izvršenje i prikrivanje, ako ga je bilo, ima na određeni kontrolni postupak, kao i o razini uključenog menadžmenta ili zaposlenika.

Izješćivanje o neprimjenjivanju zakona i regulative

Izješćivanje menadžmenta

32. **Revizor treba, čim je to ranije moguće obavijestiti one koji su zaduženi za upravljanje, ili pribaviti dokaz da su oni primjereno obaviješteni, o neprimjenjivanju zakona i regulative koje je uočio revizor.** Međutim, revizor to ne treba činiti za pitanja koja su očito bez posljedica ili beznačajna, i može unaprijed postići dogovor o vrsti takvih pitanja koja treba priopćavati.
33. **Ako se po revizorovoj prosudbi može smatrati da je neprimjenjivanje zakona i regulative namjerno i značajno, treba bez odgođe to priopćiti.**

Postupci kada je otkriveno neprimjenjivanje

34. Ako posumnja da su članovi višega menadžmenta, što se odnosi i na članove upravnog odbora, uključeni u neprimjenjivanje zakona i regulative, revizor treba o tome obavijestiti sljedeću višu razinu subjekta, ako ona postoji, kao što je odbor za reviziju ili nadzorni odbor. Tamo gdje viša razina ne postoji ili ako revizor vjeruje da se na izvješće neće djelovati ili nije jasno koju osobu treba izvijestiti, revizor treba potražiti pravni savjet.

Izvrješćivanje korisnika revizorova izvješća o financijskim izvještajima

35. Ako revizor zaključi da neprimjenjivanje zakona i regulative ima značajan učinak na financijske izvještaje i da se to nije ispravno iskazalo u financijskim izvještajima, on treba izraziti mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje.
36. Ako je subjekt onemogućio revizoru pribavljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza za ocjenu je li nastalo, ili je vjerojatno nastalo, neprimjenjivanje zakona i regulative koje može biti značajno za financijske izvještaje, tada revizor treba izraziti mišljenje s rezervom ili se suzdržati od mišljenja o financijskim izvještajima po osnovi ograničenja djelokruga revizije.
37. Ako revizor ne može utvrditi je li nastalo neprimjenjivanje zakona i regulative, zbog ograničenja koja su nametnule vanjske okolnosti, a ne subjekt, revizor treba razmotriti učinak toga na revizorovo izvješće.

Izvrješćivanje tijelima koja donose propise i organima vlasti

38. Revizorova obveza povjerljivosti redovito će spriječiti izvrješćivanje o neprimjenjivanju zakona i regulative trećim strankama. Međutim, u određenim okolnostima tu obvezu povjerljivosti nadilazi zakon, propis ili sud (primjerice, u nekim se državama od revizora zahtijeva da o neprimjenjivanju zakona i regulative obavijesti nadzorne organe financijskih institucija). Revizor može u tim okolnostima zatražiti pravni savjet vodeći računa o svojoj odgovornosti prema javnom interesu.

Odustajanje od angažmana

39. Revizor može zaključiti da je nužno odustati od angažmana kada subjekt ne poduzima radnje za popravljivanje stanja koje revizor smatra nužnim u određenim okolnostima, čak i onda ako neprimjenjivanje zakona i regulative nije značajno za financijske izvještaje. Čimbenici koji bi mogli utjecati na revizorov zaključak uključuju posljedice uključenosti najviše razine uprave subjekta koje može utjecati na pouzdanost izjava menadžmenta te učinke na revizorovu neprekidnu povezanost s tim subjektom. Pri donošenju takvog zaključka revizor obično treba tražiti pravni savjet.
40. **Kao što je navedeno u Kodeksu etike profesionalnih računovođa koji je objavila Međunarodna federacija računovođa, postojeći revizor je dužan, po primitku upita od novopredloženog revizora, obavijestiti ga o tome postoje li ikakvi profesionalni razlozi za neprihvatanje angažmana.** Razmjer u kojem postojeći revizor može novopredloženom revizoru iznositi detalje o klijentu ovisi je li za to dobio dopuštenje klijenta i/ili pravnim i etičkim zahtjevima koji su u svakoj državi primjenjivi na takva objavljivanja. Ako postoje neki takvi razlozi ili neka druga pitanja koja se trebaju objaviti, postojeći revizor treba, vodeći računa o pravnim i etičkim ograničenjima,

ma, uključujući i, kada je prikladno, dopuštenjima klijenta, dati podrobne informacije te slobodno raspravi s novopredloženim revizorom sva pitanja koja su značajna za imenovanje. **Ako klijent nije dopustio da se s novopredloženim revizorom raspravi o poslovima klijenta, ta se činjenicu treba priopćiti novopredloženom revizoru.**

Zahtjevi javnog sektora

1. *Mnogi angažmani u javnom sektoru uključuju dodatne revizijske odgovornosti glede razmatranja zakona i regulative. Čak ako revizorove odgovornosti možda i nisu opsežnije nego što ih imaju revizori privatnog sektora, odgovornosti glede izvrješćivanja mogu se razlikovati budući da revizori javnog sektora mogu imati obvezu izvijestiti vladina tijela o slučajevima neprimjenjivanja zakona i regulative ili to navesti u svom izvješću. U tom je smislu, Odbor za javni sektor⁴² dopunio upute iz ovog MRevS-a u svojoj Studiji broj 3 »Revizija primjenjivanja zakona i regulative nadležnih tijela – Zahtjevi javnog sektora«.*

DODATAK

Pokazatelji koji ukazuju da može postojati neprimjenjivanje zakona i regulative

Primjeri informacija koje revizora mogu upozoriti na to da se ne primjenjuju zakoni i propisi su niže navedeni:

- istraga državnih organa ili plaćanje globa ili kazni.
- plaćanje za neodređene usluge ili odobravanje zajmova savjetodavcima, povezanim strankama, zaposlenicima ili državnim službenicima.
- prekomjerne provizije ili posredničke naknade u odnosu na one koje uobičajeno plaća subjekt ili u odnosu na uobičajene u njegovoj djelatnosti ili stvarno primljene usluge.
- kupnja po cijeni značajno nižoj ili višoj od tržne cijene.
- neuobičajena gotovinska plaćanja, kupnja pomoću čekova koji se isplaćuju donosiocu ili prijenosi na veći broj bankovnih računa.
- neuobičajene transakcije s kompanijama koje su registrirane u »poreznim oazama«.
- plaćanja za robu i usluge drugdje, a ne u državi odakle potječe roba ili usluga.
- plaćanja bez ispravne carinske dokumentacije.
- postojanje informacijskog sustava koji ne omogućava, bilo stoga što je tako oblikovan, bilo slučajno, pružanje odgovarajućih tragova za reviziju ili osiguravanje dostatnih dokaza.
- neovlaštene transakcije ili neispravno evidentirane transakcije.
- komentari u medijima.

⁴² U studenom 2004. je ime – Odbor za javni sektor promijenjen u Odbor za međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora (International Public Sector Accounting Standard Board)

MRevS 260 Komuniciranje o revizijskim pitanjima s onima koji su zaduženi za upravljanje

(Na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2004., ili nakon toga datuma)*

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	1 – 4
Relevantne osobe	5 – 10
Revizijska pitanja od interesa za upravljanje koja treba priopćiti	11 – 12
Određivanje vremena priopćavanja	13 – 14
Oblici priopćavanja	15 – 17
Ostala pitanja	18 – 19
Povjerljivost	20
Zakoni i ostali propisi	21
Datum stupanja na snagu	22

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 260, »Komuniciranje o revizijskim pitanjima s onima koji su zaduženi za upravljanje« treba čitati u kontekstu Predgovora Međunarodnim standardima za kontrolu kvalitete, revidiranje, ostala izražavanja uvjerenja i povezane usluge, u kojem se navodi primjena i ovlasti MRevS-ova.

Uvod

1. Svrha je ovog Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS) ustanoviti standarde i pružiti upute vezane za komuniciranje o revizijskim pitanjima, proizašlih iz revizije financijskih izvještaja, između revizora i onih koji su zaduženi za upravljanje subjektom. To se komuniciranje, kako je to naznačeno u ovom MRevS-u, odnosi na revizijska pitanja od interesa za upravljanje. Ovaj MRevS ne daje upute vezane za komunikaciju revizora s drugim stranama izvan subjekta, primjerice, agencijama za nadzor i primjenu zakonitosti.
2. **Revizor treba komunicirati o revizijskim pitanjima, od interesa za upravljanje proizašla iz revizije financijskih izvještaja, s onima koji su zaduženi za upravljanje subjektom.**

* MRevS 240, »Revizorova odgovornost da u reviziji financijskih izvještaja razmotri prijave«; MRevS 315, »Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja«; MRevS 330, »Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike« i MRevS 500, »Revizijski dokazi« dali su povod za usklađujuće izmjene MRevS-a 260. Usklađujuće izmjene su na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblje započeto na 15. prosinca 2004., ili nakon toga datuma te su sastavni dio teksta MRevS-a 260.

MRevS 260 je revidiran. IAASB-ove konvencije za pojašnjavanje regulative su primijenjene na revidirani MRevS. MRevS 260 (revidiran i preoblikovan), »Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje« može se pronaći u Dijelu II Priručnika objavljenog pod izvornim nazivom Handbook of International Auditing, Assurance and Ethical Pronouncements. On stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblje započeto na 15. prosinca 2009., ili nakon toga datuma.

3. U smislu ovog MRevS-a, »upravljanje« je pojam koji se koristi za opisivanje uloga osoba kojima je povjeren nadzor, kontrola i rukovođenje subjektom.⁴³ Oni koji su zaduženi za upravljanje obično su odgovorni za ostvarenje svojih ciljeva u vezi s financijskim izvještavanjem, uspješnošću i učinkovitošću poslovanja, postupanjem u skladu s primjenjivim zakonima i izvješćivanjem zainteresiranih strana. U one koji su zaduženi za upravljanje uključen je menadžment samo ako obavlja takve funkcije.
4. U svrhu ovog MRevS-a »revizijska pitanja od interesa za upravljanje« su ona koja proizlaze iz revizije financijskih izvještaja, i po mišljenju revizora, su i važna i relevantna onima koji su zaduženi za vođenje nadzora nad financijskim izvještavanjem i postupkom objavljivanja. Revizijska pitanja od interesa za upravljanje uključuju samo takva pitanja koja pobude pozornost revizora kroz obavljanje revizije. U reviziji koja se obavlja sukladno MRevS-ima ne traži se od revizora da oblikuje postupke s posebnom namjenom radi utvrđivanja pitanja od interesa za upravljanje.

Relevantne osobe

5. Revizor treba odrediti relevantne osobe koje su zadužene za upravljanje i s kojima će **raspraviti revizijska pitanja od interesa za upravljanje.**
6. Struktura upravljanja je različita od države do države, odražavajući tako kulturnu i zakonsku pozadinu. Primjerice, u nekim državama, funkcija nadzora i funkcija rukovođenja su zakonski izdvojene kroz različita tijela, kao što je nadzorni odbor (u cijelosti ili djelomično neizvršno tijelo) i uprava (izvršno tijelo). U nekim državama, obje funkcije su objedinjene u jednom, jedinstvenom odboru, iako može postojati i odbor za reviziju koji pomaže tom odboru u odgovornostima upravljanja u vezi s financijskim izvještavanjem.
7. Te različitosti čine poteškoće u uspostavljanju jedinstvenog načina razaznavanja osoba s odgovornošću za upravljanje i s kojima revizor komunicira o revizijskim pitanjima od interesa za upravljanje. U određivanju osoba s kojima će komunicirati, revizor se koristi prosudbom uzimajući u obzir upravljačku strukturu subjekta, okolnosti angažmana kao i relevantne propise. Revizor također razmatra zakonske odgovornosti tih osoba. Primjerice, kod subjekata koje imaju nadzorni odbor ili odbor za reviziju, relevantne osobe mogu biti članovi tih tijela. Međutim, u subjekata s jedinstvenim odborom koji je osnovao odbor za reviziju, revizor može odlučiti da komunicira samo s tim odborom za reviziju, ili s oba odbora, ovisno o važnosti revizijskih pitanja za upravljanje.
8. Kada upravljačka struktura subjekta nije jasno definirana ili oni koji su zaduženi za upravljanje nisu zbog raznih okolnosti ili zakona jasno prepoznatljivi, revizor će se dogovoriti sa subjektom o tome kome se trebaju priopćiti revizijska pitanja od interesa za upravljanje. Primjeri uključuju neke subjekte s vlasnikom

⁴³ Načela korporativnog upravljanja razvile su mnoge države kao ishodište za uvođenje dobrog korporativnog ponašanja. Ta načela uobičajeno se odnose na javne kompanije, međutim mogu poslužiti i za bolje upravljanje kod drugih oblika subjekata. Nema jednog jedinog modela dobrog upravljanja trgovačkim društvom. Struktura uprave je različita od zemlje do zemlje. Uobičajeno načelo je da subjekt treba imati upravljačku strukturu koja će omogućiti odboru da, u potpunosti neovisno od menadžmenta, objektivno prosudi pitanja koja se tiču upravljanja, uključujući financijsko izvješćivanje.

- koji ujedno i rukovodi subjektom, neke neprofitne subjekte, i neke državne agencije.
9. Radi izbjegavanja nesporazuma, može se u pismu o preuzimanju obveze revizije navesti da će revizor priopćavati samo ona pitanja od interesa za upravljanje koja uoči obavljanjem revizije i da se od njega ne traži oblikovanje revizijskih postupka s posebnom namjenom radi utvrđivanja pitanja od interesa za upravljanje. U pismu o preuzimanju obveze revizije može se također:
- opisati način na koji će se provoditi komuniciranje o revizijskim pitanja koja su od interesa za upravljanje;
 - imenovati relevantne osobe s kojima će se komunicirati; i
 - navesti bilo koje posebno revizijsko pitanje od interesa za upravljanje za koje je dogovoreno da će se priopćiti.
10. Učinkovitost komunikacija se može poboljšati konstruktivnim poslovnim odnosom revizora i onih koji su zaduženi za upravljanje. Taj odnos se razvija, ali uz održavanje profesionalne neovisnosti i objektivnosti.

Revizijska pitanja od interesa za upravljanje koja treba priopćiti

11. **Revizor treba razmotriti revizijska pitanja od interesa za upravljanje koja su proizašla iz revizije financijskih izvještaja i priopćiti ih onima koji su zaduženi za upravljanje.** Obično ta pitanja uključuju⁴⁴:
- opći pristup i sveukupni djelokrug revizije, uključujući očekivana ograničenja ili bilo koje dodatne zahtjeve.
 - odabir ili primjenu značajnijih računovodstvenih politika i prakse koja ima, ili može imati, značajne učinke na subjektive financijske izvještaje.
 - moguće učinke na financijske izvještaje zbog bilo kojeg značajnog rizika i izloženosti, poput sudskog spora, kojeg treba objaviti u financijskim izvještajima.
 - revizijske korekcije, neovisno je li ih, ili nije, subjekt proveo u evidencijama, a koje mogu imati, ili imaju, značajnije učinke na subjektive 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 subjektive 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 prijearu.
 - bilo koja druga pitanja utanačena u uvjetima obavljanja revizije.
- 11a. Revizor treba informirati one koji su zaduženi za upravljanje o onim neispravljenim pogrešnim prikazivanjima koje je revizor prikupio tijekom revizije, a za koje menadžment smatra da nisu

⁴⁴ Nije namjera da popis bude sveobuhvatni. Osim toga, drugi MRevS-ovi uređuju posebne situacije kada je potrebno da revizor komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje određena pitanja.

značajna, pojedinačno ili skupno, za financijske izvještaje kao cjelinu.

- 11b. Neispravljena pogrešna prikazivanja priopćena onima koji su zaduženi za upravljanje ne trebaju uključivati pogrešna prikazivanja manja od određenog iznosa.
12. Kao dio revizorove komunikacije, obavještava se one koji su zaduženi za upravljanje i o tome da:
- a) revizorova priopćavanja uključuju samo ona revizijska pitanja od interesa za upravljanje koja je revizor uočio kroz obavljanje revizije; i
 - b) revizija financijskih izvještaja nije oblikovana za utvrđivanje svih pitanja koja bi mogla biti važna onima koji su zaduženi za upravljanje. Sukladno tome, u reviziji se u pravilu neće ustanoviti sva takva pitanja.

Određivanje vremena priopćavanja

13. **Revizor treba pravodobno priopćiti revizijska pitanja od interesa za upravljanje.** No omogućava odgovarajuće djelovanje onih koji su zaduženi za upravljanje.
14. U cilju postizanja pravodobnog priopćavanja, revizor će raspraviti sadržaj i vrijeme komuniciranja s onima koji su zaduženi za upravljanje. U pojedinim slučajevima, zbog naravi pitanja, revizor ga može priopćiti prije nego je prvobitno dogovoreno.

Oblici priopćavanja

15. Revizorova komunikacija s onima koji su zaduženi za upravljanje može biti usmena ili pismena. Revizorova odluka o tome hoće li komunicirati usmeno ili pismeno ovisi od sljedećih čimbenika:
- veličine, poslovne organiziranosti, zakonske strukture i subjektovog postupka s priopćenjima.
 - vrste, osjetljivosti i važnosti revizijskih pitanja od interesa za upravljanje koje treba priopćiti.
 - dogovora o periodičnim sastancima ili izvješćivanju revizijskih pitanja od interesa za upravljanje.
 - ukupnosti stalnih kontakata i dijaloga koje revizor ima s onima koji su zaduženi za upravljanje.
16. Kada se revizijska pitanja od interesa za upravljanje priopće usmeno, revizor to dokumentira u radnoj dokumentaciji kao i odgovore na postavljena pitanja. Ta dokumentacija može imati oblik zapisnika o revizorovoj raspravi s onima koji su zaduženi za upravljanje. U određenim okolnostima, u zavisnosti od vrste, osjetljivosti i važnosti pitanja, uputno je da revizor pribavi pismenu potvrdu od onih koji su zaduženi za upravljanje o usmenim priopćenjima revizijskih pitanja od interesa za upravljanje.
17. Revizor obično početno raspravlja s menedžmentom revizijska pitanja od interesa za upravljanje, osim kada se ta pitanja odnose na probleme vezane za kompetentnost ili poštenje menedžmenta. Te početne rasprave s menedžmentom su važne za razjašnjenja činjenica i pitanja, kao i zbog toga što se menedžmentu omogućava da pruži dodatne informacije. Ako menedžment prihvati da priopći onima koji su zaduženi za upravljanje pitanje od interesa za upravljanje, revizor ne treba ponoviti to priopćavanje ako je uvjeren da je komuniciranje bilo obavljeno učinkovito i primjereno.

Ostala pitanja

18. Ako revizor smatra da je potrebna modifikacija revizorovog izvješća o financijskim izvještajima, kako je opisano u MRevS-u 701, »Modifikacije izvješća neovisnog revizora«, komunikacija između revizora i onih koji su zaduženi za upravljanje ne može se smatrati zamjenom za modificiranje izvješća.
19. Revizor razmatra da li ranije priopćena revizijska pitanja od interesa za upravljanje mogu imati učinka na financijske izvještaje tekuće godine. Revizor također razmatra je li to pitanje i nadalje pitanje od interesa za upravljanje i treba li ga ponovno priopćiti onima koji su zaduženi za upravljanje.

Povjerljivost

20. Zahtjevi nacionalnih profesionalnih računovodstvenih organizacija, zakoni ili propisi mogu nametnuti obveze u pogledu povjerljivosti koje ograničavaju revizorovo priopćavanje pitanja od interesa za upravljanje. Revizor sagledava takve zahtjeve, zakone i propise prije nego li započne komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje. U nekim slučajevima, može doći i do složenije sukobljenosti revizorove etike i zakonskih obveza u pogledu povjerljivosti i izvješćivanja. U takvim slučajevima, revizor se može savjetovati s odvjetnikom.

Zakoni i propisi

21. Zahtjevi nacionalnih profesionalnih računovodstvenih organizacija, zakoni i propisi mogu revizoru nametnuti obveze priopćavanja pitanja vezanih za upravljanje. Ti dodatni zahtjevi za komunikacijom nisu obuhvaćeni ovim MRevS-om; međutim, mogu utjecati na sadržaj, oblik i vrijeme komunikacije s onima koji su zaduženi za upravljanje.

Datum stupanja na snagu

22. Ovaj je MRevS na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. lipnja 2006., ili nakon toga datuma.

Zahtjevi javnog sektora

- Iako su osnovna načela sadržana u ovom MRevS-u primjenjiva na reviziju financijskih izvještaja u javnom sektoru, zakonodavstvo kojim je propisana revizija može odrediti vrstu, sadržaj i oblik komunikacije s onima koji su zaduženi za upravljanje subjektom.*
- Za revizije javnog sektora, vrste pitanja koje bi mogle biti od interesa za tijela nadležna za upravljanje mogu biti brojnije od razmotrenih u MRevS-u, a koje su izravno vezane za financijske izvještaje. Mandat revizora javnog sektora može od njih zahtijevati da izvještavaju o pitanjima koja im privuku pažnju, a odnose se na:*
 - odgovarajućih ovlaštenih tijela i ispunjavanje zahtjeva iz zakona ili regulative;*
 - primjerenost internih kontrola; i*
 - ekonomičnost, učinkovitost i djelotvornost programa, projekata i aktivnosti.*
- Kada se ima status revizora javnog sektora, revizorova pisana komunikacija može biti javni dokument. Iz tog razloga, revizor javnog sektora mora biti svjestan da njegova pisana priopćenja mogu biti dostupna širokoj publici, a ne samo osobama zaduženim za upravljanje subjektom.*

MRevS 300 Planiranje revizije financijskih izvještaja

(Na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2004., ili nakon tog datuma)*

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	1 – 5
Preliminarne aktivnosti angažmana	6 – 7
Aktivnosti planiranja	8 – 27
Dodatna razmatranja pri prvom preuzimanju obveze revizije	28 – 29
Datum stupanja na snagu	30
Dodatak: primjeri pitanja koje revizor može razmatrati pri određivanju opće strategije revizije	

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 300, »Planiranje revizije financijskih izvještaja« treba čitati u kontekstu Predgovora Međunarodnim standardima za kontrolu kvalitete, revidiranje, ostala izražavanja uvjerenja i povezane usluge, u kojem se navodi primjena i ovlasti MRevS-ova

Uvod

- Svrha je ovog Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS) ustanoviti standarde i pružiti upute za razmatranja i aktivnosti primjenjive pri planiranju revizije financijskih izvještaja. Ovaj MRevS je uobičajen u kontekstu revizija koje se kod pojedinog subjekta obavljaju iz godine u godinu. Osim toga, u točkama 28 i 29 sadržana su pitanja koja revizor razmatra pri prvom preuzimanju obveze revizije.
- Revizor treba planirati reviziju na način koji će mu omogućiti obavljanje revizije na učinkovit način.**
- Planiranje revizije uključuje ustanovljavanje opće strategije revizije za preuzetu obvezu revidiranja i razradu plana revizije kako bi se revizijski rizik sveo na prihvatljivo nisku razinu. Planiranje uključuje angažiranog partnera i ostale ključne osobe angažiranog tima kako bi se iskoristilo njihovo iskustvo i poznavanje okolnosti te unaprijedila djelotvornost i učinkovitost postupka planiranja.
- Primjereno planiranje omogućuje da se odgovarajuća pozornost posveti značajnim područjima revizije, da se mogući problemi prepoznaju i pravodobno riješe te da se revizijski angažman odgovarajuće organizira i usmjerava kako bi se obavio na djelotvoran i učinkovit način. Primjerno planiranje također pomaže u odgovarajućem raspoređivanju poslova na članove angažiranog tima, olakšava usmjeravanje i nadziranje članova angažiranog tima i pregledavanje njihovog rada i pomaže, gdje je to primjenjivo, koordiniranje rada kojeg obavljaju eksperti i revizori koji revidiraju neku od komponenti predmeta revidiranja. Vrste i opseg aktivnosti planiranja mijenjat će se prema veličini i slo-

* IAASB-ove konvencije za pojašnjavanje regulative su primijenjene na MRevS 300. MRevS 300 (preoblikovan), »Planiranje revizije financijskih izvještaja« može se pronaći u Dijelu II Priručnika objavljenog pod izvornim nazivom Handbook of International Auditing, Assurance and Ethical Pronouncements. On stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblje započeto na 15. prosinca 2009., ili nakon toga datuma.

ženosti subjekta, prethodno stečenom revizorovom iskustvu u vezi sa subjektom, kao i prema promjenama okolnosti koje se dešavaju tijekom obavljanja revizije.

5. Planiranje nije odvojena etapa revizije, nego je trajni i ponavljajući proces koji često započinje ubrzo nakon (ili u vezi s) dovršavanjem prethodnog revizijskog angažmana i traje do dovršenja tekućeg revizijskog angažmana. Međutim, pri planiranju revizije revizor razmatra vremenski raspored određenih aktivnosti planiranja i revizijskih postupaka koji trebaju biti obavljani prije obavljanja daljnjih revizijskih postupaka. Primjerice, revizor planira raspravu između članova angažiranog tima⁴⁵, analitičke postupke koje treba primijeniti kao postupke procjene rizika, stjecanje općeg razumijevanja pravnog i regulativnog okvira primjenjivog za subjekt i kako subjekt postupka u skladu s njim, određivanje značajnosti, uključivanje eksperata i obavljanje drugih postupaka procjene rizika prije identificiranja i procjenjivanja rizika pogrešnog prikazivanja i obavljanja daljnjih revizijskih postupaka na razini tvrdnji za klase transakcija, stanja računa i objavljivanja na koje se odražavaju ti rizici.

Preliminarne aktivnosti angažmana

6. **Revizor treba obaviti sljedeće aktivnosti na početku tekućeg revizijskog angažmana:**

- obaviti postupke koji se odnose na nastavak odnosa s klijentom i specifičnim revizijskim angažmanom (za dodatne upute vidjeti MRevS 220, »Kontrola kvalitete za revizije povijesnih financijskih informacija«).
- ocijeniti sukladnost s etičkim zahtjevima, uključujući neovisnost (za dodatne upute vidjeti MRevS 220).
- upoznati se s uvjetima angažiranja (za dodatne upute vidjeti MRevS 210, »Uvjeti preuzimanja obveze revizije«).

Revizorovo razmatranje zadržavanja klijenta i etičkih zahtjeva, uključujući neovisnosti, odvija se tijekom obavljanja preuzete obveze revizije kako se mijenjaju uvjeti i okolnosti. Međutim, revizorovi početni postupci u vezi sa zadržavanjem klijenta i etičkim zahtjevima (uključujući ocjenom neovisnosti) provode se prije obavljanja drugih značajnih aktivnosti tekućeg revizijskog angažmana. Za revizijske angažmane koji se obavljaju iz godine u godinu, takvi početni postupci se često provode ubrzo nakon (ili u vezi s) dovršavanjem prethodnog revizijskog angažmana.

7. Svrha obavljanja tih preliminarnih aktivnosti angažmana je pomoći postizanje da je revizor razmotrio sve događaje ili okolnosti koje mogu imati negativan učinak na njegovu sposobnost da planira i obavi preuzeti revizijski angažman kako bi smanjio revizijski rizik na prihvatljivo nisku razinu. Obavljanje tih preliminarnih aktivnosti angažmana pomaže postizanje da revizor planira revizijski angažman za koji:
 - revizor održava potrebnu neovisnost i sposobnost obavljanja angažmana.
 - nema problema u pogledu čestitosti menadžmenta koji bi mogli utjecati na revizorovu spremnost da nastavi angažman.

- nema neslaganja s menadžmentom u pogledu shvaćanja uvjeta angažmana.

Aktivnosti planiranja

Opća strategija revizije

8. **Revizor treba za reviziju ustanoviti opću strategiju revizije.**
9. Opća strategija revizije navodi djelokrug, vremenski raspored i usmjeravanje revizije i sadrži smjernice za detaljniji plan revizije. Utvrđivanje opće strategije revizije uključuje:
 - (a) utvrđivanje karakteristika angažmana koje određuju njegov djelokrug, kao što su korišteni okvir financijskog izvještavanja, zahtjevi izvještavanja specifični za djelatnost i lokacije dijelova subjekta;
 - (b) određivanje ciljeva izvještavanja povezanih s angažmanom kako bi se planirao vremenski raspored revizije i sadržaj potrebnih komuniciranja, poput rokova za privremeno i konačno izvještavanje i ključni datumi za očekivano komuniciranje s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje; i
 - (c) razmatranje važnih čimbenika koji će odrediti usmjerenost djelovanja članova angažiranog tima, kao što je određivanje odgovarajućih razina značajnosti, preliminarno prepoznavanje područja gdje mogu biti povećani rizici pogrešnog prikazivanja, preliminarno prepoznavanje značajnih komponenti i stanja računa, ocjenjivanje može li revizor planirati dobivanje dokaza u vezi djelotvornosti internih kontrola i identificiranje skorašnjih značajnih dostignuća specifičnih za subjekt, njegovu djelatnost, financijsko izvještavanje i druga pitanja.

Pri ustanovljivanju opće strategije revizije, revizor također razmatra rezultate preliminarnih aktivnosti angažmana (vidjeti točke 6 i 7) i, gdje je izvedivo, iskustvo stečeno kroz druge angažmane obavljene subjektu. Dodatak ovog MRevS-a sadrži popis primjera pitanja koje revizor može razmatrati pri određivanju opće strategije revizije za preuzeto obavljanje revizije.

10. Postupak utvrđivanja opće strategije revizije pomaže revizoru odrediti vrste, vremenski raspored i razmjer resursa potrebnih za obavljanje preuzetog angažmana. U općoj strategiji revizije se jasno navodi, kao reakcija na pitanja navedena u točki 9, i ovisno o kompletiranju postupaka revizorove procjene rizika:
 - (a) resurse koje treba angažirati za određena revizijska područja, kao što je korištenje odgovarajućih iskusnijih članova tima za rizičnija područja ili uključivanje eksperata za složena pitanja;
 - (b) broj resursa koje treba rasporediti za određena revizijska pitanja, poput broja članova tima koji treba dodijeliti prisustvovanju inventurama na značajnim lokacijama, razmjer pregleda poslova drugih revizora u slučajevima revizije grupe ili fond sati koji treba dodijeliti rizičnijim područjima;
 - (c) kada se ti resursi trebaju angažirati, poput da li u etapi prethodne revizije ili na ključne datume razgraničenja; i
 - (d) kako se tim resursima upravlja, kako ih se usmjerava i nadzire, poput kada se očekuje da će se održati početni sastanak članova (tzv. briefing) odnosno završni sastanak članova tima (tzv. debriefing), kako se očekuje da će angažirani partner i menadžer obaviti pregled (primjerice,

⁴⁵ MRevS 315, »Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja«, točke 14 – 19, pružaju upute članovima angažiranog tima za raspravu o podložnosti subjekta pogrešnom prikazivanju financijskih izvještaja. MRevS 240, »Revizorova odgovornost da u reviziji financijskih izvještaja razmotri prijevare«, točke 27 – 32, pruža upute za pozornost koju tijekom rasprave treba staviti na podložnost financijskih izvještaja subjekta da sadrže pogrešna prikazivanja uslijed prijevara.

na licu mjesta ili naknadno) i hoće li se obaviti pregledi kontrole kvalitete obavljene revizije.

11. Nakon što se utvrdi opća strategija revizije, revizor može započeti s određivanjem detaljnijeg plana revizije posvećenog različitim pitanjima ustanovljenim u općoj strategiji revizije, uzimajući u obzir potrebu postizanja revizijskih ciljeva kroz učinkovitu uporabu revizorovih resursa. Iako revizor uobičajeno utvrđuje opću strategiju revizije prije određivanja detaljnog plana revizije, te dvije aktivnosti planiranja nisu nužno odvojeni postupci ili postupci koji se nadovezuju, nego su usko isprepletene budući da promjene u jednoj mogu posljedično uzrokovati promjenama u drugoj. Točke 14 i 15 pružaju dodatne upute za određivanje plana revizije.
12. U revizijama malih subjekata, cjelokupnu reviziju može obavljati vrlo mali revizijski tim. Mnoge revizije malih subjekata uključuju partnera angažiranog u reviziji (može biti samostalni profesionalni računovođa u javnoj praksi) koji radi s jednim članom tima (ili bez angažiranja nekog člana tima). S manjim timom je olakšano koordiniranje i komuniciranje između članova tima. Određivanje opće strategije revizije za reviziju malog subjekta ne mora biti složeno ili zahtijevati veliki utrošak vremena; ono se razlikuje u skladu s veličinom subjekta i sa složenošću revizije. Primjerice, kao osnova za planiranje tekućeg revizijskog angažmana može poslužiti kratki zapisnik sastavljen nakon okončavanja prethodnog revizijskog angažmana, temeljen na pregledu radne dokumentacije i isticanju pitanja ustanovljenih u netom završenoj reviziji, ažuriran i izmijenjen u tekućem razdoblju na osnovi rasprave s vlasnikom koji je ujedno i menadžer.

Plan revizije

13. **Revizor treba za reviziju utvrditi plan kako bi smanjio revizijski rizik na prihvatljivo nisku razinu.**
14. Plan revizije je detaljniji od opće strategije revizije i sadrži vrste, vremenski raspored i opseg postupaka koje trebaju obaviti angažirani članovi tima kako bi pribavili dovoljno prikladnih revizijskih dokaza da bi se smanjio revizijski rizik na prihvatljivo nisku razinu. Dokumentacija plana revizije također služi kao zapis prikladnog planiranja i obavljanja revizijskih postupaka koji se može pregledati i odobriti prije provođenja daljnjih revizijskih postupaka.
15. Plan revizije uključuje:
 - opis vrsta, vremenskog rasporeda i obujma planiranih postupaka procjene rizika dostatnih za procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, kako je utvrđeno u MRevS-u 315, »Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja«,
 - opis vrsta, vremenskog rasporeda i obujma planiranih daljnjih revizijskih postupaka na razini tvrdnje za svaku značajnu skupinu transakcija, stanje računa i objavu, kako je utvrđeno u MRevS-u 330, »Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizika«. Plan za daljnje revizijske postupke odražava revizorovu odluku o tome hoće li testirati operativnu učinkovitost kontrola i o vrstama, vremenskom rasporedu i obujmu planiranih dokaznih postupaka; i
 - one ostale revizijske postupke koje je potrebno obaviti u preuzetu obvezi revizije kako bi se postupilo u skladu s MRevS-ima (primjerice, traženje izravnog komuniciranja s odvjetnicima subjekta).

Planiranje tih revizijskih postupaka obavlja se tijekom odvijanja revizije i izrade plana revizije za preuzetu obvezu revizije. Primjerice, planiranje revizorovih postupaka procjene rizika uobičajeno se obavlja ranije u postupku revizije. Međutim, planiranje vrsta, vremenskog rasporeda i obujma određenih daljnjih revizijskih postupaka ovisi upravo o ishodu tih postupaka procjene rizika. Osim toga, revizor može započeti s izvršavanjem daljnjih revizijskih postupaka za neke skupine transakcija, stanja računa i objave prije dovršavanja detaljnijeg plana revizije za preostale daljnje revizijske postupke.

Promjene planiranih odluka tijekom odvijanja revizije

16. **Opća strategija revizije i plan revizije trebaju se ažurirati i izmijeniti tijekom revizije kada je to nužno.**
17. Planiranje je neprekidni i ponavljajući postupak tijekom obavljanja revizije. Uslijed neočekivanih događaja, promjena uvjeta ili revizijskih dokaza dobivenih revizijskim postupcima, revizor može trebati izmijeniti opću strategiju revizije i plan revizije te stoga i posljedično planirane vrste, obujam i vrijeme izvođenja daljnjih revizijskih postupaka. Revizor može postati svjestan postojanja informacija koje se značajno razlikuju od informacija dostupnih u vrijeme kada je revizor planirao revizijske postupke. Primjerice, revizor može pribaviti revizijske dokaze, izvođenjem dokaznih postupaka, koje su proturječni revizijskim dokazima dobivenim u vezi s testiranjem operativne djelotvornosti kontrola. U takvim okolnostima revizor ponovno sagledava planirane revizijske postupke, temeljeno na izmijenjenom razmatranju procijenjenih rizika na razini tvrdnje za sve ili neke skupine transakcija, stanja računa ili objave.

Usmjeravanje, nadzor i pregled

18. **Revizor treba planirati vrste, vremenski raspored i razmjer usmjeravanja i nadziranja članova angažiranog tima i pregleda njihovog rada.**
19. Vrste, vremenski raspored i razmjer usmjeravanja i nadziranja članova angažiranog tima i pregled njihovog rada razlikuje se ovisno o mnogim čimbenicima, koji uključuju veličinu i složenost subjekta, područje revizije, rizike značajnog pogrešnog prikazivanja i sposobnosti i kompetentnosti osoba koje obavljaju revizijske poslove. MRevS 220 sadrži detaljne upute za usmjeravanje, nadzor i pregled revizijskih poslova.
20. Revizor planira vrste, vremenski raspored i razmjer usmjeravanja i nadziranja članova angažiranog tima na osnovi procijenjenog rizika pogrešnog prikazivanja. S povećanjem procijenjenog rizika pogrešnog prikazivanja za neko područje revizije, revizor uobičajeno povećava razmjer i učestalost usmjeravanja i nadziranja članova angažiranog tima i detaljnije pregledava njihov rad. Slično tome, revizor planira vrste, vremenski raspored i razmjer pregledavanja posla kojeg su obavili članovi angažiranog tima na osnovi sposobnosti i kompetentnosti pojedinih članova angažiranog tima koji obavljaju revizijski posao.
21. U reviziji malih subjekata, reviziju u cijelosti može obavljati angažirani partner (koji može biti samostalni profesionalni računovođa u javnoj praksi). U takvim slučajevima, ne pojavljuje se problem usmjeravanja i nadziranja članova angažiranog tima i pregleda njihovog rada pošto angažirani partner, kroz osobno vođenje svih aspekata revizije, spoznaje sva značajna pitanja. Ipak, angažirani partner (ili samostalni profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba se uvjeriti da je revizija obavljena u skladu s MRevS-ima. Stvaranje objektivnog stava o priklad-

nosti prosudbi stvorenih tijekom obavljanja revizije može biti problem kada ista osoba također obavlja i cjelokupnu reviziju. Kada se pojavljuju naročito složena ili neuobičajena pitanja, a reviziju obavlja samostalni profesionalni računovođa u javnoj praksi, može biti poželjno da planira konzultirati se s drugim revizorima s prikladnim iskustvom ili sa svojom profesionalnom organizacijom.

Dokumentacija

22. **Revizor treba dokumentirati opću strategiju revizije i plan revizije, uključujući i svaku značajnu promjenu učinjenu tijekom obavljanja revizije.**
23. U revizorovom dokumentiranju opće strategije revizije bilježe se donesene ključne odluke nužne za ispravno planiranje revizije i za priopćavanje značajnih pitanja angažiranom timu. Primjerice, revizor može rekapitulirati opću strategiju revizije u obliku zapisnika koji sadrži ključne odluke u vezi s cjelokupnim djelokrugom, vremenskim rasporedom i vođenjem revizije.
24. Revizorova dokumentacija plana revizije je dostatna za prikazivanje planiranih vrsta, vremenskog rasporeda i obujma postupaka procjene rizika i daljnjih revizijskih postupaka na razini tvrdnji za svaku skupinu transakcija, stanja računa i objave koji su reakcija na procijenjene rizike. Revizor može koristiti standardne revizijske programe ili revizijske kontrolne upitnike. Međutim, kada se koriste takvi standardizirani programi ili upitnici, revizor ih na odgovarajući način prilagođava kako bi odražavali okolnosti konkretno preuzete obveze obavljanja revizije.
25. Revizorova dokumentacija svake značajne promjene prvobitno planirane opće strategije revizije i detaljnog plana revizije sadrži razloge značajnih promjena i revizorove reakcije na događaje, uvjete ili rezultate revizijskih postupaka koji su rezultirali tim promjenama. Primjerice, revizor može značajno promijeniti opću strategiju revizije i plan revizije zbog značajnog poslovnog spajanja ili utvrđivanja značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja. Zapis o značajnim promjenama opće strategije revizije i plana revizije, kao i posljedične promjene planiranih vrsta, vremenskog rasporeda i obujma revizijskih postupaka, objašnjava opću strategiju revizije i plan revizije koji su konačno utvrđeni za preuzetu reviziju i pokazuje odgovarajuće reakcije na značajne promjene nastale tijekom revizije.
26. Oblik i obujam dokumentacije ovisi o čimbenicima kao što su veličina i složenost subjekta, značajnost, obujam druge dokumentacije i okolnosti konkretnog revizijskog angažmana.

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje i s menadžmentom

27. Revizor može raspraviti elemente planiranja s onima koji su zaduženi za upravljanje subjektom i njegovim menadžmentom. Takve rasprave mogu biti dio sveukupnog komuniciranja kojeg treba obaviti s onima koji su zaduženi za upravljanje subjektom ili se može obaviti kako bi se unaprijedila učinkovitost i djelotvornost revizije. Rasprave s onima koji su zaduženi za upravljanje uobičajeno obuhvaćaju opću strategiju revizije i vremenski raspored revizije, uključujući ograničenja koja su u vezi s tim ili neke dodatne zahtjeve. Rasprave s menadžmentom često se obavljaju kao bi se olakšalo vođenje i upravljanje revizijskog angažmana (primjerice, radi koordiniranja nekih planiranih revizijskih postupaka s radom kojeg obavlja osoblje subjekta). Iako se često održavaju takve rasprave, revizor zadr-

žava odgovornost za opću strategiju revizije i plan revizije. Kada se održavaju rasprave o pitanjima uključenim u opću strategiju revizije i plan revizije, mora se voditi računa da to ne bude na štetu učinkovitosti revizije. Primjerice, revizor razmatra hoće li raspravljanje s menadžmentom o vrstama i vremenskom rasporedu pojedinih revizijskih postupaka naštetiti učinkovitosti revizije jer će revizijski postupci postati previše predvidivi.

Dodatna razmatranja pri prvom preuzimanju obveze revizije

28. **Revizor treba obaviti prije započinjanja prve revizije sljedeće postupke:**
- obaviti postupke u vezi s prihvaćanjem odnosa s klijentom i specifičnim revizijskim angažmanom** (vidjeti MRevS 220 za dodatne upute).
 - komunicirati s prethodnim revizorom, gdje je bilo promjene revizora, u skladu s relevantnim zahtjevima etike.**
29. Svrha i cilj planiranja revizije su isti neovisno radi li se o prvoj reviziji ili angažmanu koji se obavlja iz godine u godinu. Međutim, za prvu reviziju, revizor može trebati proširiti aktivnosti planiranja pošto najčešće revizor nema prethodnog iskustva s tim klijentom koje se inače razmatra kada se planiraju angažmani koji se obavljaju iz godine u godinu. Dodatna pitanja koja revizor može razmatrati za prvu reviziju pri stvaranju opće strategije revizije i plana revizije, uključuju sljedeće:
- ako nije zabranjeno zakonom ili regulativom, dogovore koje treba postići s prethodnim revizorom, primjerice, u vezi s njegovom radnom dokumentacijom.
 - svako važno pitanje (uključujući primjenu računovodstvenih načela ili revizijskih i izvještajnih standarda) raspravljeno s menadžmentom u vezi s početnim izborom za revizora, priopćavanje tih pitanja onima koji su zaduženi za upravljanje i kako ta pitanja utječu na opću strategiju revizije i plan revizije.
 - planirane revizijske postupke kako bi se dobili dovoljni prikladni revizijski dokazi u vezi s početnim stanjima (vidjeti točku 2 MRevS-a 510, »Početni angažmani – početna stanja«).
 - odjeljivanje osoblja revizorske tvrtke s prikladnim sposobnostima i kompetentnostima kao reakciju na anticipirane značajne rizike.
 - ostale postupke koji su potrebni prema sustavu kontrole kvalitete revizorske tvrtke za početne revizijske angažmane (primjerice, sustav kontrole kvalitete revizorske tvrtke može zahtijevati uključivanje drugog partnera ili iskusne osobe radi pregleda opće strategije revizije prije poduzimanja važnih revizijskih postupaka ili radi pregleda izvješća prije njihovog izdavanja).

Datum stupanja na snagu

30. Ovaj MRevS je na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2004. godine, ili nakon toga datuma.

Smjernice za primjenu u javnom sektoru

1. Ovaj MRevS je primjenjiv u svim značajnim aspektima na revizije subjekata javnog sektora.

2. Neki pojmovi korišteni u ovom MRevS-u, poput »angažiranog partnera« ili »revizorska tvrtka« trebaju se čitati kao da se poziva na njihove ekvivalente u javnom sektoru.
3. Točka 6 MRevS-a poziva se na MRevS 210, »Uvjeti preuzimanja obveze revizije« i MRevS 220, »Kontrola kvalitete za revizije povijesnih financijskih informacija«. Smjernice za primjenu u javnom sektoru iz tih MRevS-ova sadrže razmatranja o njihovoj primjenjivosti na revizije subjekata javnog sektora i stoga su relevantne za primjenu ovog MRevS-a u javnom sektoru.

DODATAK

Primjeri pitanja koja revizor može razmatrati pri utvrđivanju opće strategije revizije

Ovaj dodatak sadrži primjere pitanja koja revizor može razmatrati pri utvrđivanju opće strategije revizije. Mnoga od tih pitanja će također utjecati na revizorov detaljni plan revizije. Sadržani primjeri obuhvaćaju široki raspon pitanja primjenjivih u mnogim angažmanima. Dok neka od niže navedenih pitanja može biti potrebno obaviti zbog zahtjeva sadržanih u drugim MRevS-ima, sva pitanja nisu relevantna za sve angažmane i popis nije nužno i potpun. Osim toga, revizor može razmatrati ta pitanja po redosljedu koji se razlikuje od niže prikazanog.

Djelokrug revizijskog angažmana

Revizor može razmatrati sljedeća pitanja kada ustanovljuje djelokrug revizijskog angažmana:

- okvir financijskog izvještavanja prema kojem su sastavljene informacije koje treba revidirati, uključujući potrebu za usklađivanjem s drugim okvirom financijskog izvještavanja.
- zahtjeve izvještavanja specifične za djelatnost kao što su izvješća koja propisuju regulatori pojedinih djelatnosti.
- očekivani obuhvat revizije, uključujući broj i lokacije komponenti koje treba uključiti.
- vrsta odnosa u pogledu kontrola između matice i njezinih komponenti koji određuje kako treba konsolidirati grupu.
- razmjer u kojem komponente 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.

- razmatranje pitanja koja mogu utjecati na reviziju s drugim osobljem revizijske tvrtke odgovornim za obavljanje drugih usluga subjektu.
- dostupnost klijentovog osoblja i njegovih podataka.

Ciljevi izvješćivanja, vremenski raspored revizije i potrebna komuniciranja

Revizor može razmotriti sljedeća pitanja kada utvrđuje ciljeve izvješćivanja, vremenski raspored revizije i potrebna komuniciranja:

- subjektov vremenski raspored izvješćivanja, poput onih za međurazdoblja i konačnu fazu.
- 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 pismenim, 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 i očekivanim tvorevinama koje proizlaze iz revizijskih postupaka.
- komuniciranje s revizorima komponenti u vezi s očekivanim vrstama izvješća i vremenom njihovog izdavanja i drugim komuniciranjima povezanim s revizijom komponenti.
- 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.

Usmjeravanje revizije

Revizor može razmatrati sljedeća pitanja kada određuje usmjeravanje revizije:

- u vezi sa značajnošću:
 - određivanje značajnosti za svrhe planiranja.
 - određivanje i priopćavanje značajnosti za revizore komponenti.
 - ponovno razmatranje značajnosti tijekom revizije i obavljanja revizijskih postupaka.
 - prepoznavanje značajnih komponenti i stanja računa.
- područja revizije gdje je veći rizik pogrešnog prikazivanja.
- učinak koji na usmjeravanje, nadziranje i pregled ima procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja na razini cjelokupnih financijskih izvještaja.
- odabir tima za obavljanje revizije (uključujući, gdje je nužno, pregledavatelja kvalitete obavljanja revizije) i dodjeljivanje poslova članovima tima, uključujući dodjeljivanje članovima tima s odgovarajućim iskustvom područja gdje može biti veći rizik značajnog pogrešnog prikazivanja.
- budžetiranje angažmana, uključujući razmatranje rezerviranja odgovarajućeg vremena za područja gdje mogu biti značajniji rizici pogrešnog prikazivanja.
- 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 slabosti i akcija koje su u vezi s njima poduzete.
- dokaz o privrženosti menadžmenta da se oblikuju i provode pouzdane interne kontrole, uključujući dokaze o odgovarajućoj dokumentaciji takvih internih kontrola.
- brojnost transakcija, koji može odrediti je li učinkovitije za revizora da se osloni na interne kontrole.
- važnost koja se u subjektu pridaje internim kontrolama 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.

MRevS 315 Razumijevanje poslovnog subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja

(Primjenjiv za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2004. ili nakon toga datuma)

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	1 – 5
Postupci procjene rizika i izvori informacija o poslovnom subjektu i njegovom okruženju, uključujući njegove interne kontrole	6 – 19
Razumijevanje poslovnog subjekta i njegovog okruženja, uključujući njegove interne kontrole	20 – 99
Procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja	100 – 119
Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentom	120 – 121
Dokumentacija	122 – 123
Datum stupanja na snagu	124
Dodatak 1: Razumijevanje poslovnog subjekta i njegovog okruženja	
Dodatak 2: Komponente internih kontrola	
Dodatak 3: Uvjeti i događaji koji mogu ukazivati na rizike pogrešnog prikazivanja	

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 315, »Razumijevanje poslovnog subjekta i njegovog okruženja i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja« treba čitati u kontekstu »Predgovora Međunarodnih standarda kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, izražavanja uvjerenja i povezanih usluga« u kojem je navedena primjena i nadležnost MRevS-ova.

Uvod

1. Svrha je ovog Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS) utemeljiti standarde i pružiti upute za stjecanje razumijevanja poslovnog subjekta i njegovog okruženja, uključujući njegovih internih kontrola i procjenjivanje rizika pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima. Važnost revizorove procjene rizika kao osnove za daljnje revizijske postupke raspravljena je pri objašnjavanju revizijskog rizika u MRevS-u 200, »Cilj i opća načela obavljanja revizije financijskih izvještaja«.
2. **Revizor treba steći dovoljno razumijevanje poslovnog subjekta i njegovog okruženja, uključujući njegove interne kontrole, kako bi prepoznao i procijenio rizike značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja uslijed prijevara ili pogreške te dovoljno da oblikuje i obavi daljnje revizijske postupke.** MRevS 500, »Revizijski dokaz« zahtijeva da revizor koristi dovoljno detaljno tvrdnje kako bi formirao osnovicu za procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja te oblikovao i proveo daljnje revizijske postupke. Taj MRevS zahtijeva da revizor napravi procjene na razini financijskih izvještaja i na razini tvrdnji temeljene na odgovarajućem razumijevanju poslovnog subjekta i njegovog okruženja, uključujući interne kontrole. MRevS 330, »Revizorovi postupci kao reakcija na procijenjene rizike« razmatra revizorovu odgovornost da odredi cjelovite reakcije te oblikuje i provede daljnje revizijske postupke čije su vrste, vrijeme izvođenja i djelokrug svojevrsni odgovor na procjene rizika. Zahtjevi i upute iz ovoga MRevS-a trebaju se primijeniti povezano sa zahtjevima i uputama sadržanim u ostalim MRevS-ima. Poglavitito, dodane su upute, u vezi s revizorovom odgovornošću da procijeni rizike značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevara, raspravljene u MRevS-u 240, »Revizorova odgovornost da u reviziji financijskih izvještaja razmotri prijevara«.
3. Sljedeće je sažetak zahtjeva ovog MRevS-a:
 - *Postupci procjene rizika i izvori informacija o poslovnom subjektu i njegovom okruženju, uključujući njegove interne kontrole.* Ovaj dio objašnjava revizijske postupke koje revizor treba obaviti kako bi stekao razumijevanje poslovnog subjekta i njegovog okruženja, uključujući njegovih internih kontrola (postupci procjene rizika). On također zahtijeva raspravljanje među članovima tima o osjetljivosti financijskih izvještaja poslovnog subjekta na značajno pogrešno prikazivanje.
 - *Razumijevanje poslovnog subjekta i njegovog okruženja, uključujući njegove interne kontrole.* Ovaj dio zahtijeva da revizor razumije određene aspekte poslovnog subjekta i njegovog okruženja te komponenti njegovih internih kontrola kako bi prepoznao i procijenio rizike značajnog pogrešnog prikazivanja.
 - *Procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja.* Ovaj dio zahtijeva da revizor prepozna i procijeni rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na razini financijskih izvještaja i razinama tvrdnji. Revizor:
 - prepoznaje rizike sagledavanjem poslovnog subjekta i njegovog okruženja, uključujući njegove interne kontrole te razmatranjem vrsta transakcija, stanja računa i objava u financijskim izvještajima;
 - povezuje prepoznate rizike prema onome što bi moglo krenuti po zlu za razinu tvrdnje; i
 - razmatra signifikantnost i vjerojatnost rizika.

Ovaj dio također zahtijeva da revizor odredi je li neki od procijenjenih rizika važan rizik koji zahtijeva posebnu revizorovu pozornost ili rizik za koji sami dokazni postupci neće pružiti dovoljne odgovarajuće revizijske dokaze. Od revizora se zahtijeva da ocijeni oblikovanost kontrola poslovnog subjekta i utvrdi provode li se one.

- *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentom.* Ovaj dio obrađuje pitanja u vezi s internim kontrolama koje revizor priopćava onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu.
 - *Dokumentiranje.* Ovaj dio ustanovljuje zahtjeve u pogledu dokumentiranja.
4. Stjecanje razumijevanja poslovnog subjekta i njegovog okruženja bitan je segment obavljanja revizije u skladu s MRevS-ima. Poblizje, to razumijevanje uspostavlja kontekst unutar kojeg revizor planira reviziju i provodi profesionalne prosudbe o procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja i reagiranju na te rizike pomoću revizije, primjerice, kada:
- ustanovljuje značajnost i ocjenjuje tijekom obavljanja revizije je li prosudba o značajnosti i dalje prikladna;
 - razmatra prikladnost izbora i primjene računovodstvenih politika te prikladnost objava u financijskim izvještajima;
 - raspoznaje područja u kojima može biti potrebna posebna pozornost revizora, primjerice, transakcije s povezanim strankama, prikladnost menadžmentove primjene pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja ili sagledavanje poslovne osnovanosti transakcija;
 - formiranje očekivanih vrijednosti za primjenu kada se obavljaju analitički postupci;
 - oblikovanje i provođenje daljnjih revizijskih postupaka kako bi se revizijski rizici smanjili na prihvatljivo nisku razinu; i
 - ocjenjivanje dostatnosti prikladnosti dobivenih revizijskih dokaza, kao što je prikladnosti pretpostavki i menadžmentovih usmenih i pisanih izjava.
5. Revizor koristi profesionalnu prosudbu kako bi odredio razmjere potrebnog razumijevanja poslovnog subjekta i njegovog okruženja, uključujući njegove interne kontrole. U fokusu revizorova razmatranja jest pitanje o tome je li stečeno razumijevanje dovoljno za procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja te oblikovanje i provođenje daljnjih revizijskih postupaka. Dubina cjelokupnog razumijevanja koja je potrebna revizoru u obavljanju revizije manja je od one koju menadžment ima u rukovođenju poslovnim subjektom.

Postupci procjene rizika i izvori informacija o poslovnim subjektu i njegovom okruženju, uključujući njegove interne kontrole

6. Stjecanje razumijevanja poslovnog subjekta i njegovog okruženja, uključujući njegove interne kontrole je trajni, dinamični postupak prikupljanja, ažuriranja i analiziranja informacija tijekom revizije. Kao što je opisano u MRevS-u 500, revizijski postupci za stjecanje razumijevanja nazivaju se »postupci procjene rizika« jer neke informacije dobivene obavljanjem takvih postupaka revizor može koristiti kao revizijski dokaz za potkrjepljivanje procjena rizika značajnih pogrešnih 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.

Postupci procjene rizika

7. **Revizor treba obaviti sljedeće postupke procjene rizika kako bi stekao razumijevanje poslovnog subjekta i njegovog okruženja, uključujući njegove interne kontrole:**

- (a) **postaviti upite menadžmentu i drugima unutar poslovnog subjekta;**
- (b) **analitičke postupke; i**
- (c) **promatrati i ispitivati.**

Ne zahtijeva se da revizor obavi sve prethodno navedene postupke procjene rizika za svaki aspekt stjecanja razumijevanja opisan u točki 20. Međutim, revizor obavlja sve postupke procjene rizika tijekom stjecanja potrebnog razumijevanja.

8. Osim toga, kada prikupljene informacije mogu biti od pomoći za prepoznavanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, revizor obavlja i druge revizijske postupke. Primjerice, revizor može razmotriti postavljanje upita vanjskom pravnom savjetniku poslovnog subjekta ili procjeniteljima koje poslovni subjekt koristi. Za pribavljanje informacija o poslovnom subjektu može također biti korisno 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.
9. Iako većinu informacija koje revizor dobiva upitima može biti pribavljena od menadžmenta i onih koji su odgovorni za financijsko izvještavanje, propitkivanje drugih unutar poslovnog subjekta, poput osoblja iz proizvodnje ili unutarnje revizije i drugih zaposlenih s različitim razinama ovlasti, može biti korisno u pružanju revizoru različitih pogleda pri prepoznavanju rizika pogrešnih prikazivanja. Pri određivanju drugih osoba unutar poslovnog subjekta, kojima se mogu postaviti upiti i razmjera tih upita, revizor treba razmotriti koje informacije može pribaviti kao pomoć u prepoznavanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja. Primjerice:
- 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 povezane s oblikovanjem i uspješnošću internih kontrola poslovnog subjekta te na pitanje o tome je li menadžment na zadovoljavajući način reagirao pred nalazima utvrđenim 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 poslovnom subjektu mogu se odnositi na pitanja kao što su sporovi, udovoljavanje zakonima i regulativi, spoznaje o prijevarama ili sumnji na prijevaru koja ima učinak na poslovni subjekt, varante, obveze koje slijede nakon prodaje, aranžmane (poput zajedničkih poduhvata) s poslovnim partnerima i značenje ugovorenih uvjeta.

- upiti usmjereni na osoblje marketinga ili prodaje mogu se odnositi na promjene strategije marketinga poslovnog subjekta, trendove prodaje ili ugovorne odnose s kupcima.
10. Analitički postupci mogu biti od pomoći za prepoznavanje postojanja neuobičajenih transakcija ili događaja, iznosa, postotaka i trendova koji mogu ukazivati na pitanja koja imaju implikacije na financijske izvještaje i reviziju. Pri obavljanju analitičkih postupaka kao postupaka procjene rizika, revizor stvara očekivanja o vjerojatnim odnosima za koje je razborito očekivati da postoje. Kada usporedba tih očekivanja s evidentiranim iznosima ili postocima, pokazuje, na osnovi evidentiranih iznosa, neuobičajene ili neočekivane odnose, revizor razmatra te rezultate pri prepoznavanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. Međutim, kada se u takvim analitičkim postupcima koriste podaci agregirani na visokoj razini (što je čest slučaj), rezultati tih analitičkih postupaka osiguravaju samo načelnu početnu indikaciju o tome mogu li postojati značajna pogrešna prikazivanja. U skladu s tim, revizor razmatra rezultate takvih analitičkih postupaka zajedno s drugim informacijama pribavljenim pri identificiranju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja. Pogledajte MRevS 520, »Analitički postupci« radi daljnjih uputa za korištenje analitičkih postupaka.
11. Promatranje i ispitivanje može poduprijeti upite postavljene menadžmentu i drugima te također osigurati informacije o poslovnom subjektu i njegovom okruženju. Takvi revizijski postupci uobičajeno uključuju sljedeće:
- promatranje aktivnosti i djelovanja poslovnog subjekta;
 - ispitivanje dokumentacije (kao što su poslovni planovi i strategije), evidencija i uputa za interne kontrole;
 - čitanje izvješća koje je pripremio menadžment (kao što su tromjesečna menadžmetova izvješća ili financijska izvješća za međurazdoblja) ili oni koji su zaduženi za upravljanje (kao što su zapisnici sjednica);
 - posjet lokacijama i postrojenjima poslovnog subjekta; i
 - provlačenje transakcija kroz informacijski sustav relevantan za financijsko izvještavanje.
12. **Kada namjerava koristiti informacije o poslovnom subjektu i njegovom okruženju pribavljene u prethodnim razdobljima, revizor treba utvrditi jesu li nastale promjene koje mogu utjecati na relevantnost tih informacija u tekućem razdoblju.** Kod angažmana koji se nastavljaju iz razdoblja u razdoblje, ranije stečeno revizorovo iskustvo s poslovnim subjektom pridonosi razumijevanju poslovnog subjekta. Primjerice, revizijski postupci obavljani u ranijim revizijama uobičajeno pružaju revizijske dokaze o organizacijskoj strukturi, poslovanju i kontrolama poslovnog subjekta, kao i informacije o ranijim pogrešnim prikazivanjima i o tome jesu li ili nisu pravodobno ispravljena, što pomaže revizoru u procjenjivanju rizika pogrešnog prikazivanja u tekućoj reviziji. Međutim, takve se informacije mogu pribaviti uzgredno uslijed promjena u poslovnom subjektu ili njegovom okruženju. 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.
13. Kada je važno za reviziju, revizor također razmatra druge informacije poput onih pribavljenih revizorovim postupkom prihvaćanja ili zadržavanja klijenta ili, gdje je primjenjivo, iskustvom stečenim obavljanjem drugih angažmana za poslovni subjekt, primjerice skraćene revizije financijskih informacija za međurazdoblja.

Rasprava unutar angažiranog tima

14. **Članovi angažiranog tima trebaju raspraviti osjetljivost financijskih izvještaja poslovnog subjekta na značajna pogrešna prikazivanja.**
15. Cilj je te rasprave da članovi angažiranog tima steknu bolje razumijevanje mogućnosti značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja nastalih iz prijevare ili pogreške u određenom području koje im je dodijeljeno i da razumiju kako rezultati revizijskih postupaka koji oni provode mogu utjecati na druge aspekte revizije uključujući na odluke o vrstama, vremenu i obujmu daljnjih revizijskih postupaka.
16. Rasprava daje mogućnost iskusnijim članovima angažiranog tima da razmijene informacije o poslovnim rizicima⁴⁶ kojima je izložen poslovni subjekt te o tome kako i gdje mogu biti financijski izvještaji osjetljivi na značajno pogrešno prikazivanje; uključujući pritom i mogućnost angažiranog partnera da podijeli svoje poglede temeljene na poznavanju poslovnog subjekta. Kao što zahtijeva MRevS 240, poseban se naglasak stavlja na osjetljivost financijskih izvještaja poslovnog subjekta na značajno pogrešno prikazivanje zbog prijevare. U raspravi se također razmatra primjena primjenjivog okvira financijskog izvještavanja na okolnosti i činjenično stanje poslovnog subjekta.
17. Profesionalna prosudba koristi se pri određivanju članova angažiranog tima koji se uključuju u raspravu, kada i kako se ona odvija te razmjera rasprave. Ključni se članovi angažiranog tima uobičajeno uključuju u raspravu. Međutim, nije nužno da svi članovi tima imaju sveobuhvatno poznavanje svih aspekata revizije. Na razmjera rasprave utječu uloge, iskustvo i informacijske potrebe članova angažiranog tima. Primjerice, u reviziji koja se odvija na više lokacija, može se održati više rasprava koje obuhvaćaju ključno članove angažiranog tima u svakoj značajnoj lokaciji. Drugi čimbenik koji treba razmotriti pri planiranju rasprave je pitanje uključivanja stručnjaka koji su dodijeljeni angažiranom timu. Primjerice, revizor može odrediti da je u angažirani tim potrebno uključiti profesionalnog stručnjaka za informacijske tehnologije (IT)⁴⁷ ili druge vještine pa ih stoga i uključuje u raspravu.
18. Kako zahtijeva MRevS 200, revizor planira i obavlja reviziju uz profesionalni skepticizam. Rasprava između članova angažiranog tima naglašava potrebu očuvanja profesionalnog skepticizma tijekom angažmana, potrebu budnosti prema informacijama i uvjetima koji ukazuju na to da je moglo nastati značajno pogrešno prikazivanje zbog prijevare ili pogreške te na ozbiljnosti u istraživanju tih indikacija.
19. Ovisno o okolnostima revizije, mogu se voditi i daljnje rasprave s ciljem olakšavanja trajnog razmjenjivanja informacija između članova angažiranog tima glede osjetljivosti financijskih izvještaja poslovnog subjekta na značajno pogrešno prikazivanje. Svrha im je da članovi angažiranog tima priopćavaju i dijele informacije prikupljene tijekom revizije koje mogu utjecati na procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare ili pogreške ili na revizijske postupke obavljene u vezi s rizicima.

⁴⁶ Vidjeti točku 30

⁴⁷ Informacijske tehnologije (IT) obuhvaćaju automatizirana sredstva kreiranja, obrađivanja, pohranjivanja i priopćavanja informacija te uključuju sredstva za evidentiranje, komunikacijski sustav, računalni sustav (uključujući komponente hardvera i softvera i podatke) i ostale elektroničke uređaje.

Razumijevanje poslovnog subjekta i njegovog okruženja, uključujući njegove interne kontrole

20. Revizorovo stjecanje razumijevanja poslovnog subjekta i njegovog okruženja sastoji se od razumijevanja sljedećih aspekata:
 - (a) Djelatnosti, regulative i ostalih vanjskih čimbenika, uključujući primjenjivi okvir financijskog izvještavanja.
 - (b) Karakteristika poslovnog subjekta, uključujući izbor i primjenu računovodstvenih politika poslovnog subjekta.
 - (c) Ciljeva i strategije i povezanih poslovnih rizika koji mogu rezultirati značajnim pogrešnim prikazivanjem u financijskim izvještajima.
 - (d) Mjerenja i pregleda financijske uspješnosti poslovnog subjekta.
 - (e) Internih kontrola.

Dodatak I sadrži primjere pitanja koje revizor može razmatrati pri stjecanju razumijevanja poslovnog subjekta i njegovog okruženja povezano s kategorijama gore navedenim od (a) do (d). Dodatak II sadrži detaljna objašnjenja komponenti interne kontrole.

21. Vrste, vrijeme i obujam obavljenih postupaka procjene rizika ovisi o okolnostima angažmana kao što su veličina i složenost poslovnog subjekta te revizorovo iskustvo s njim. Osim toga, za stjecanje dovoljnog razumijevanja poslovnog subjekta radi prepoznavanja i procjenjivanja rizika značajnog pogrešnog prikazivanja važno je utvrđivanje značajnih promjena u nekom od gore navedenih aspekata poslovnog subjekta u odnosu na ranija razdoblja.

Djelatnosti, regulative i ostali vanjski čimbenici, uključujući primjenjivi okvir financijskog izvještavanja

22. Revizor treba steći razumijevanje o relevantnoj djelatnosti, regulativi i ostalim vanjskim čimbenicima, uključujući primjenjivi okvir financijskog izvještavanja. Ti čimbenici uključuju uvjete djelatnosti kao što su konkurencijsko okruženje, odnosi s dobavljačima i kupcima i tehnološka dostignuća; regulativno okruženje obuhvaća, između ostalog, pravno i političko okruženje, zahtjeve zaštite okoline koji utječu na djelatnost i poslovni subjekt; i druge vanjske čimbenike kao što su opći gospodarski uvjeti. Pogledati MRevS 250, »Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja« radi dodatnih zahtjeva koji se odnose na pravni i regulativni okvir primjenjiv na poslovni subjekt i djelatnost.
23. 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.
24. Pravni i regulativni zahtjevi često određuju primjenjivi okvir financijskog izvještavanja koji menadžment treba primijeniti pri sastavljanju financijskih izvještaja poslovnog subjekta. U većini slučajeva primjenjiv okvir financijskog izvještavanja bit će onaj iz jurisdikcije u kojoj je poslovni subjekt registriran ili u kojoj posluje i u kojoj je revizor smješten te će revizor i poslovni subjekt imati istovrsno shvaćanje tog okvira. U nekim slučajevima neće postojati lokalni okvir financijskog izvještavanja te će se tada poslovni subjekt pri izboru ravnati prema lokalnoj

praksi, praksi u djelatnosti, potrebama korisnika ili drugim čimbenicima. Primjerice, konkurenti poslovnog subjekta mogu primjenjivati Međunarodne standarde financijskog izvještavanja (MSFI-ove) te poslovni subjekt može istovremeno odrediti da su MSFI-ovi također prikladni za njegove potrebe financijskog izvještavanja. Revizor razmatra navodi lokalna regulativa određene zahtjeve financijskog izvještavanja za djelatnost u kojoj posluje poslovni subjekt, budući da financijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, ako menadžment propusti sastaviti financijske izvještaje u skladu s takvom regulativom.

Karakteristike poslovnog subjekta

25. **Revizor treba steći razumijevanje u pogledu karakteristika poslovnog subjekta.** Karakteristike poslovnog subjekta odnose se na poslovanje poslovnog subjekta, vlasništvo i upravljanje poslovnim subjektom, vrste ulaganja koja on ima ili planira imati, način na koji je strukturiran i kako se financira. Razumijevanje karakteristika poslovnog subjekta omogućava revizoru naslućivanje klasa transakcija, stanja računa i objavljivanja čiju pojavu može očekivati u financijskim izvještajima.
26. Poslovni subjekt može imati složenu strukturu s ovisnim društvima ili drugim sastavnim dijelovima na više lokacija. Osim problema konsolidiranja u takvim slučajevima, prisutna su i druga pitanja povezana sa složenom strukturom, koja mogu stvarati rizike značajnog pogrešnog prikazivanja, te ona uključuju: raspoređivanje goodwilla na poslovne segmente i njegovo umanjenje; pitanje jesu li ulaganja zajednički pothvati, ovisna društva ili ulaganja obračunana metodom udjela; te pitanje jesu li poslovni subjekti posebne namjene odgovarajuće iskazani.
27. Razumijevanje vlasništva i odnosa između vlasnika i drugih osoba ili poslovnih subjekata također je važno pri određivanju jesu li na odgovarajući način identificirane i obračunane transakcije s povezanim strankama. MRevS 550, »Povezane stranke« pruža dodatne upute za revizorova razmatranja relevantna za povezane stranke.
28. **Revizor treba steći razumijevanje izbora i primjene računovodstvenih politika poslovnog subjekta i razmotriti jesu li prikladne njegovom poslovanju te konzistentne primjenjivom okviru financijskog izvještavanja i računovodstvenim politikama koje se primjenjuju u relevantnoj djelatnosti.** Razumijevanje obuhvaća metode koje poslovni subjekt primjenjuje za iskazivanje značajnih i neuobičajenih transakcija; učinke važnih računovodstvenih politika u kontroverznim područjima ili područjima koja se razvijaju i za koja nema mjerodavnih uputa ili konsenzusa; i promjene računovodstvenih politika. Revizor također identificira koji su novi standardi financijskog izvještavanja i regulativa te razmatra na koji će način poslovni subjekt usvojiti njihove zahtjeve. Ukoliko je poslovni subjekt promijenio svoj izbor ili metodu primjene važne računovodstvene politike, revizor razmatra razloge promjene te pitanje je li ona odgovarajuća i konzistentna zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja.
29. Prezentiranje financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja uključuje odgovarajuće objavljivanje značajnih pitanja. Ta se pitanja odnose na formu, sastav i sadržaj financijskih izvještaja i njihove pridodane bilješke, uključujući, primjerice, korištenu terminologiju, iznose prikazanih detalja, klasifikaciju stavaka u izvještajima i osnovica na kojima se temelje brojevi. Revizor razmatra je li poslovni

subjekt ispravno objavio određeno pitanje u kontekstu okolnosti i činjenica koje su revizoru poznate u to doba.

Ciljevi i strategije i povezani poslovni rizici

30. **Revizor treba steći razumijevanje ciljeva i strategija poslovnog subjekta te povezanih poslovnih rizika koji mogu imati za posljedicu značajno pogrešno prikazivanje financijskih izvještaja.** Poslovni subjekt vodi svoje poslovanje u kontekstu djelatnosti, regulative i drugih unutarnjih i vanjskih čimbenika. Kako bi reagirali na te čimbenike, menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje poslovnim subjektom definiraju ciljeve, koji su ujedno sveobuhvatni planovi za poslovni subjekt. Strategije su operativni pristupi kojima menadžment namjerava postići ciljeve. Poslovni rizici nastaju uslijed signifikantnih uvjeta, događaja, okolnosti, aktivnosti ili neaktivnosti koje mogu negativno utjecati na sposobnost poslovnog subjekta da postigne svoje ciljeve i provede svoje strategije, ili postavljanjem neprikladnih ciljeva i strategija. Kao što se mijenja vanjsko okruženje, tako je dinamično i vođenje poslovanja poslovnog subjekta te se tijekom vremena mijenjaju i strategije i ciljevi poslovnog subjekta.
31. Poslovni je rizik širi od rizika značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja. On uostalom i uključuje posljednje spomenuti rizik. Poslovni rizik može naročito nastati zbog promjene ili složenosti, iako i sam propust priznavanja potrebe promjene može također stvoriti rizik. Promjene mogu nastati, primjerice, razvojem novog proizvoda koji može propasti; iz neodgovarajućeg tržišta, čak i kad je uspješno razvijeno; ili zbog mana koje mogu stvoriti obveze i reputacijski rizik. Razumijevanje poslovnih rizika povećava vjerojatnost prepoznavanja rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. Međutim, revizor nema odgovornost za prepoznavanje ili procjenjivanje svih poslovnih rizika.
32. Najveći će dio poslovnih rizika u konačnici imati financijske posljedice pa stoga i učinak na financijske izvještaje. Međutim, ne stvaraju svi poslovni rizici rizike pogrešnog prikazivanja. Poslovni rizici mogu imati izravne posljedice na rizik pogrešnog prikazivanja za klase transakcija, stanja računa i objave na razini tvrdnje ili financijskih izvještaja kao cjeline. Primjerice, poslovni rizik nastao uslijed smanjujućeg kruga kupaca zbog konsolidiranja djelatnosti može povećati rizik pogrešnog prikazivanja povezan s vrednovanjem potraživanja. Međutim, isti rizik, naročito u kombinaciji s padajućim gospodarstvom, može imati dugoročne posljedice, koje revizor razmatra kada procjenjuje prikladnost pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja. Revizorovo se razmatranje o tome može li poslovni rizik rezultirati značajnim pogrešnim prikazivanjem stoga obavlja u kontekstu okolnosti koje vrijede za poslovni subjekt. U Dodatku 3 dani su primjeri uvjeta i događaja koji mogu ukazivati na rizik pogrešnog prikazivanja.
33. Menadžment uobičajeno identificira poslovne rizike i gradi pristupe koji se na njih odnose. Takav postupak procjene rizika dio je internih kontrola i razmatra se u točkama 76-79.
34. Manji poslovni subjekti često ne postavljaju ciljeve i strategije ili upravljaju povezanim poslovnim rizicima pomoću formalnog plana ili postupka. U mnogim slučajevima za takva pitanja nema dokumentacije. Kod takvih poslovnih subjekata revizor uobičajeno stječe razumijevanje pomoću upita postavljenih menadžmentu te promatranjem reakcija poslovnog subjekta na takva pitanja.

Mjerenje i pregled financijske uspješnosti poslovnog subjekta

35. **Revizor treba steći razumijevanje o mjerenju i pregledu financijske uspješnosti poslovnog subjekta.** Mjerenja uspješnosti i pregled uspješnosti pokazuju revizoru aspekte uspješnosti poslovnog subjekta koje menadžment i ostali smatraju važnim. Mjerenja uspješnosti, unutarnja ili vanjska, stvaraju pritisak na poslovni subjekt koji, s druge strane, može motivirati menadžment za poduzimanje aktivnosti radi poboljšanja poslovne uspješnosti ili pak pogrešno prikazivanje financijskih izvještaja. Stjecanje razumijevanja o mjerenju uspješnosti poslovnog subjekta pomaže revizoru u razmatranjima pitanja jesu li takvi pritisci rezultirali menadžmentovim aktivnostima koje mogu povećati rizike značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja.
36. Menadžmentovo mjerenje i pregledavanje financijske uspješnosti poslovnog subjekta treba se razlikovati od monitoringa kontrola (razmatra se kao komponenta internih kontrola u točkama 96-99) iako se njihove svrhe mogu preklapati. Međutim, monitoring kontrola posebno je usmjeren na djelotvornost internih kontrola kroz sagledavanje informacija o kontrolama. Mjerenje i pregled uspješnosti usmjereni su na pitanje o tome da li poslovna uspješnost ostvaruje ciljeve koje je postavio menadžment (ili treća strana). No, u nekim slučajevima pokazatelji uspješnosti pružaju također i informacije koje menadžmentu omogućavaju prepoznavanje manjkavosti u internim kontrolama.
37. Interno generirane informacije koje za ovu svrhu koristi menadžment mogu uključivati ključne pokazatelje uspješnosti (financijske i nefinancijske), budžet, analize odstupanja, informacije po segmentima i odjelima, izvješća uspješnosti na razni odjela ili drugih organizacijskih dijelova, usporedbu uspješnosti poslovnog subjekta u odnosu na konkurenciju. Eksterne stranke mogu također mjeriti i pregledavati financijsku uspješnost poslovnih subjekata. Primjerice, eksterne informacije, kao što su izvješća analitičara i izvješća bonitetnih agencija, mogu pružiti revizoru korisne informacije za stjecanje razumijevanja poslovnog subjekta i njegovog okruženja. Takva se izvješća često mogu dobiti od poslovnog subjekta koji se revidira.
38. Unutarnja mjerenja mogu ukazati na neočekivane rezultate ili trendove koji zahtijevaju od menadžmenta da postavlja upite drugima kako bi se utvrdili razlozi i poduzele korektivne mjere (uključujući, u nekim slučajevima, pravodobno otkrivanje i ispravljanje pogrešnih prikazivanja). Mjerenja uspješnosti mogu također ukazati revizoru na rizik pogrešnog prikazivanja povezanih informacija financijskih izvještaja. Primjerice, mjerenje uspješnosti može pokazati da poslovni subjekt ima neuobičajeno brzi rast ili profitabilnost u usporedbi s drugim poslovnim 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.
39. Većina se informacija korištena pri mjerenju uspješnosti može stvoriti informacijskim sustavom poslovnog subjekta. Ako menadžment pretpostavlja točnost podataka koje koristi za pregledavanje uspješnosti poslovnog subjekta, bez osnovice koja bi opravdavala takvu pretpostavku, mogu postojati pogreške u informacijama te potencijalno voditi stvaranju pogrešnih zaključaka menadžmenta o uspješnosti. Kada revizor, za svrhe revizije, namjerava koristiti mjerenja uspješnosti (primjerice, za analitičke postupke), revizor razmatra pružaju li informacije povezane s menadžmentovim pregledom uspješnosti poslovnog

subjekta pouzdanu osnovu te jesu li dovoljno precizne za tu svrhu. Ako koristi mjerenja uspješnosti, revizor razmatra jesu li dovoljno precizna za otkrivanje značajnih pogrešnih prikazivanja.

40. Manji poslovni subjekti uobičajeno nemaju formalizirani postupak mjerenja i pregleda financijske uspješnosti poslovnog subjekta. Menadžment se ipak često oslanja na određene ključne pokazatelje za koje se po iskustvu i saznanjima poslovanja smatra da su pouzdana osnovica za ocjenjivanje financijske uspješnosti te poduzimanje odgovarajućih akcija.

Interne kontrole

41. **Revizor treba steći razumijevanje internih kontrola relevantnih za reviziju.** Revizor koristi razumijevanje internih kontrola za raspoznavanje vrsta mogućih pogrešnih prikazivanja, razmatranje čimbenika koji utječu na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja i određivanje vrsta, razmjera i vremena obavljanja daljnjih revizijskih postupaka. Interne kontrole relevantne za reviziju razmatrane su niže u točkama 57-53. Osim toga, razmjer razumijevanja razmatra se niže u točkama 54-56.
42. Interne su kontrole postupci koje su oblikovali i stavili na snagu oni koji su zaduženi za upravljanje, menadžment i drugo osoblje s ciljem osiguranja razumnog uvjerenja o postizanju ciljeva poslovnog subjekta u pogledu pouzdanosti financijskog izvještavanja, učinkovitosti i djelotvornosti poslovanja te poštivanja primjenjivih zakona i regulative. Iz tog slijedi da su interne kontrole oblikovane i uvedene kako bi se odnosile na identificirane poslovne rizike koji ugrožavaju postizanje nekog od tih ciljeva.
43. Interne kontrole, kako se razmatra u ovom MRevS-u, sastoje se od sljedećih komponenti:
- Okruženje kontrola.
 - Postupci poslovnog subjekta za procjenu rizika.
 - Informacijski sustav, uključujući povezane poslovne obrade, relevantan za financijsko izvještavanje te komuniciranje.
 - Kontrolne aktivnosti.
 - Monitoring kontrola.
- Dodatak 2 sadrži detaljno razmatranje komponenti internih kontrola.
44. Podjela internih kontrola u pet komponenti osigurava revizoru koristan okvir za razmatranje mogućih utjecaja različitih aspekata internih kontrola poslovnog subjekta na reviziju. Podjela nužno ne odražava načine na koje poslovni subjekt sagledava i primjenjuje interne kontrole. Također, revizorova osnovna preokupacija jest pitanje da li određena kontrola, i na koji način, sprječava ili otkriva i ispravlja značajna pogrešna prikazivanja klasa transakcija, stanja računa ili objava i s njima povezane tvrdnje, a ne njihova klasifikacija u određenu komponentu. U skladu s tim 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 njome obuhvaćaju sve komponente opisane u ovom MRevS-u.
45. Način na koji su interne kontrole oblikovane i primijenjene razlikuje se prema veličini i složenosti poslovnog subjekta. Mali subjekti osobito koriste manje formalne načine i jednostavnije postupke i procese radi postizanja svojih ciljeva. Primjerice, mali poslovni subjekti, kod kojih se menadžment aktivno uključuje u postupak financijskog izvještavanja, ne moraju

imati opširne opise računovodstvenih postupaka ili detaljne pisane politike. Za neke poslovne subjekte, naročito one vrlo male, vlasnik-menadžer⁴⁸ može obavljati funkcije koje bi se u većem poslovnom subjektu provodile kroz nekoliko komponenti internih kontrola. Stoga se komponente internih kontrola ne mogu jasno razdvojiti unutar manjeg poslovnog subjekta, ali su njihove svrhe jednako valjane.

46. Za svrhe ovog MRevS-a, pojam »interne kontrole« obuhvaća svih pet ranije spomenutih komponenti internih kontrola. Osim toga, pojam »kontrole« odnosi se na jednu ili više komponenti ili neki njihov aspekt.

Kontrole relevantne reviziji

47. Postoji izravna veza između ciljeva poslovnog subjekta i kontrola koje implementira s ciljem osiguranja razboritog uvjerenja o njihovom postizanju. Ciljevi poslovnog subjekta, stoga i kontrole, odnose se na financijsko izvještavanje, poslovanje i postizanje sukladnosti. Međutim, nisu svi ciljevi i kontrole važni za revizorovu procjenu rizika.
48. Uobičajeno, kontrole koje su relevantne revizoru odnose se na cilj poslovnog subjekta da sastavi financijske izvještaje za eksterne potrebe koji pružaju istinit i fer prikaz (ili fer prikazuju, u svim značajnim odrednicama) u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, kao i upravljanje rizikom koji može stvarati značajna pogrešna prikazivanja u tim financijskim izvještajima. Pitanje je revizorove profesionalne prosudbe, ovisno o zahtjevima ovog MRevS-a, jesu li kontrole, pojedinačno ili u kombinaciji s drugima, relevantne za revizorova razmatranja pri procjenjivanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja, kao i za oblikovanje i provođenje daljnjih postupaka kao reakcije na procijenjene rizike. U provođenju te prosudbe revizor razmatra sljedeće okolnosti, primjenjive komponente i čimbenike:
- svoju prosudbu značajnosti;
 - veličinu poslovnog subjekta;
 - vrstu poslovanja poslovnog subjekta, uključujući njegovu organizaciju i karakteristike vlasništva;
 - raznovrsnost i složenost poslovanja poslovnog subjekta;
 - primjenjive pravne i regulativne zahtjeve;
 - vrste i složenost sustava koji su dio internih kontrola poslovnog subjekta, uključujući korištenje uslužnih organizacija.
49. Kontrole nad potpunosti i točnošću informacija koje stvara poslovni subjekt također mogu biti važne za reviziju ako revizor namjerava koristiti te informacije pri oblikovanju i provođenju daljnjih postupaka. Revizorova ranija iskustva s poslovnim subjektom i informacije prikupljene pri stjecanju razumijevanja poslovnog subjekta i njegovog okruženja te kroz obavljanje revizije pomažu revizoru u prepoznavanju kontrola važnih za reviziju. Nadalje, iako se interne kontrole primjenjuju na cjelokupni poslovni 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.
50. Kontrole koje se odnose na poslovne ciljeve i postizanje sukladnosti ipak mogu biti relevantne za reviziju ukoliko se odnose na podatke koje revizor ocjenjuje ili koristi pri primjenjivanju revizije.

⁴⁸ Ovaj MRevS koristi pojam »vlasnik-menadžer« za označavanje vlasnika poslovnog subjekta koji je svakodnevno uključen u vođenje poslovnog subjekta.

zijskih postupaka. Primjerice, za reviziju mogu biti relevantne kontrole u vezi s nefinancijskim podacima koje revizor koristi u analitičkim postupcima, kao što su statistike proizvodnje ili kontrole koje se odnose na otkrivanje nesukladnosti sa zakonima ili regulativama i koje mogu imati izravan i značajan učinak na financijske izvještaje, poput kontrola za postizanje sukladnosti s propisima za porez na dobit korištenih za određivanje poreznih obveza.

51. Poslovni subjekt uobičajeno ima kontrole u vezi s ciljevima koji nisu relevantni za reviziju i koje stoga ne treba razmatrati. Primjerice, 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 neće uobičajeno biti relevantne za reviziju.
52. Interne kontrole za zaštitu imovine od neovlaštenog stjecanja, uporabe ili otuđivanja mogu uključivati kontrole koje se odnose na financijsko izvještavanje i ciljeve poslovanja. Pri stjecanju razumijevanja svake komponente internih kontrola, revizorova su razmatranja kontrola zaštite općenito ograničena na one kontrole koje su relevantne za pouzdanost financijskog izvještavanja. Primjerice, za reviziju financijskih izvještaja može biti relevantno korištenje kontrola pristupa, kao što su lozinke, koje ograničavaju pristup podacima i programima koji obrađuju novčane isplate. Suprotno tome, kontrole koje sprječavaju prekomjerno trošenje materijala u proizvodnji načelno nisu relevantne za reviziju financijskih izvještaja.
53. Kontrole relevantne za reviziju mogu postojati u svakoj komponenti internih kontrola. Daljnja razmatranja za reviziju važnih kontrola uključena su niže u podnaslovima svake komponente internih kontrola. Osim toga, u točkama 113-115 razmatraju se određeni rizici uz koje se povezuje zahtjev da revizor ocijeni oblikovanost kontrola poslovnog subjekta te utvrdi jesu li one implementirane.

Razmjer razumijevanja internih kontrola

54. Stjecanje razumijevanja internih kontrola uključuje ocjenjivanje oblikovanosti kontrola i utvrđivanje jesu li one implementirane. 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. Daljnja su objašnjenja dana niže pri razmatranju svake komponente interne kontrole. Implementacija kontrole znači da kontrola postoji te da je poslovni subjekt koristi. Revizor razmatra oblikovanost kontrole pri određivanju hoće li razmatrati njezinu primjenu. Neispravno oblikovana kontrola može predstavljati značajnu slabost⁴⁹ u internim kontrolama poslovnog subjekta i revizor razmatra treba li je, kao što se zahtijeva u točki 120, priopćiti onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu.
55. Postupci procjene rizika radi dobivanja revizijskih dokaza o oblikovanosti i implementaciji relevantnih kontrola može uključivati postavljanje upita osoblju poslovnog subjekta, promatranje primjene određenih kontrola, pregledavanje dokumenata i izvješća te provlačenje transakcija kroz informacijski sustav relevantan za financijsko izvještavanje. Samo postavljanje upita

nije dovoljno za ocjenjivanje oblikovanosti kontrole relevantne za reviziju i utvrđivanje je li ona bila implementirana.

56. Stjecanje razumijevanja internih kontrola poslovnog subjekta nije dovoljno da bi poslužilo kao testiranje uspješnosti djelovanja kontrola, osim ako postoji određena automatizirana kontrola koja osigurava dosljednu primjenu djelovanja kontrole (ručni i automatizirani elementi internih kontrola relevantni za reviziju opisani su kasnije). Primjerice, 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, IT omogućava poslovnom subjektu dosljedno obrađivanje golemog broja podataka i postizanje uspješne raspodjele dužnosti pri implementiranju kontrola zaštite aplikacija, baza podataka i operativnih sustava. Stoga, zbog dosljednosti svojstvene obradama zasnovanim na primjeni IT, obavljanje revizijskih postupaka radi utvrđivanja primijenjenosti 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 dalje su opisani u MRevS-u 330.

Karakteristike ručnih i automatiziranih elemenata internih kontrola relevantni za revizorovu procjenu rizika

57. Najveći dio poslovnih subjekta koristi IT za svrhe financijskog izvještavanja i poslovanja. Međutim, čak i kada se IT intenzivno koristi, postojat će ručni elementi u sustavu. Odnos ručnih i automatiziranih elemenata varira. U određenim slučajevima, naročito kod poslovnih subjekata manje veličine ili manje složenosti, sustavi mogu biti uglavnom ručni. U drugim slučajevima, razmjer automatizacije može varirati tako da postoje neki sustavi koji su značajno automatizirani te sa svega nekoliko povezanih ručnih elemenata, odnosno drugi sustavi, čak i unutar istog poslovnog subjekta, koji su pretežno ručni. Kao posljedica toga vjerojatno je da će sustav internih kontrola poslovnog subjekta sadržati ručne i automatizirane elemente, čije su karakteristike relevantne za revizorovu procjenu rizika i daljnje revizijske postupke temeljene na njoj.
58. Korištenje ručnih i automatiziranih elemenata internih kontrola također utječe na način na koji se transakcije iniciraju, evidentiraju, obrađuju i izvještavaju.⁵⁰ Kontrole u ručnom sustavu mogu uključivati takve postupke kao što su odobravanja i pregledavanja aktivnosti i usklađivanja te naknadna usuglašavanja stavki. Poslovni subjekt može alternativno koristiti automatizirane postupke za iniciranje, evidentiranje, obrađivanje i izvještavanje transakcija, pri čemu zapisi u elektroničkom obliku zamjenjuju papirnatu dokumente kao što su narudžbenice, fakture, otpremnice i s tim povezane računovodstvene evidencije. Kontrole u IT sustavima sastoje se od kombinacije automatiziranih kontrola (primjerice, kontrola uključenih u računalne programe) i ručne kontrole. 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 kontro-

⁴⁹ Značajna slabost u internoj kontroli je ona koja može imati značajan učinak na financijske izvještaje.

⁵⁰ Točka 9 Dodatka 2 definira iniciranje, evidentiranje, obrađivanje i izvještavanje koje se spominje u ovom MRevS-u.

- le 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 poslovnog subjekta varira prema karakteristikama i složenosti primjene IT u poslovnom subjektu.
59. Općenito, IT pruža potencijalne korisnosti za djelotvornost i uspješnost interne kontrole poslovnog subjekta jer omogućava poslovnom 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;
 - unaprijeđivanje mogućnosti za praćenje uspješnosti aktivnosti poslovnog subjekta i njegovih politika i postupaka;
 - smanjenje rizika da će kontrole biti zaobiđene;
 - unaprijeđivanje mogućnosti postizanja djelotvorne podjele dužnosti implementiranjem kontrola zaštite u aplikacije, baze podataka i operativne sustave.
60. IT također stvara specifične rizike za interne kontrole poslovnog subjekta, uključujući sljedeće:
- oslanjanje na sustave ili programe koji netočno obrađuju podatke, obrađivanje netočnih podataka ili oboje;
 - neovlašteni pristup podacima koji za 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;
 - neovlašteni mijenjanje sustava ili programa;
 - propust obavljanja nužnih promjena sustava ili programa;
 - neodgovarajuće ručne intervencije;
 - potencijalni gubitak podataka ili nemogućnost pristupa podacima kada su potrebni.
61. Ručni aspekti sustava mogu biti prikladniji tamo gdje su potrebne prosudbe ili pak postoji sloboda izbora kao, primjerice, u sljedećim okolnostima:
- velikim, neuobičajenim ili neponovljivim transakcijama;
 - okolnostima u kojima je teško definirati, anticipirati ili predvidjeti pogreške;
 - u promjenjivim okolnostima koje zahtijevaju kontrole izvan djelokruga postojećih automatiziranih kontrola;
 - pri monitoringu djelotvornosti automatiziranih kontrola.
62. Ručne kontrole obavljaju ljudi i stoga nameću specifične rizike za interne kontrole poslovnog subjekta. Ručne kontrole mogu biti manje pouzdane od automatiziranih kontrola jer se mogu lakše zaobići, ignorirati ili preskočiti te su podložnije jednostavnim pogreškama i previdima. Zbog toga se ne može pretpostaviti dosljedno primjenjivanje ručnog kontrolnog elementa. Ručni sustav može biti manje prikladan u slučajevima:
- ponavljajućih ili vrlo brojnih transakcija ili u situacijama gdje pogreške, koje se mogu anticipirati ili predvidjeti,

mogu biti spriječene ili otkrivene kontrolnim parametrima koji su automatizirani.

- kontrolnih aktivnosti gdje se specifičan način obavljanja kontrole može prikladno oblikovati i automatizirati.
63. Razmjer i vrste rizika internih kontrola varira ovisno o vrsti i karakteristikama informacijskog sustava poslovnog subjekta. Stoga, pri stjecanju razumijevanja internih kontrola, revizor razmatra je li poslovni subjekt na odgovarajući način reagirao na rizike nastale korištenjem IT-a ili ručnih sustava uspostavljanjem djelotvornih kontrola.

Ograničenja internih kontrola

64. Interne kontrole, neovisno koliko su dobro oblikovane i kako dobro djeluju, mogu osigurati poslovnom subjektu samo razumno uvjerenje o postizanju ciljeva financijskog izvještavanja poslovnog subjekta. Na vjerojatnost postizanja ciljeva utječu ograničenja svojstvena internim kontrolama. To uključuje realnost da ljudska prosudba pri donošenju odluke može biti pogrešna i da lomovi u internim kontrolama mogu nastati zbog propusta ljudi, kao što su obične pogreške ili previdi. Primjerice, ako osoblje informacijskog sustava poslovnog subjekta ne razumije u potpunosti kako sustav unosa narudžbenica obrađuje transakcije prodaje, oni mogu pogrešno oblikovati promjene sustava radi obrade prodaja novih linija proizvoda. S druge strane, takve promjene mogu biti ispravno oblikovane ali ih pogrešno shvaćaju osobe koje trebaju transformirati to oblikovanje u niz programskih kodova. Pogreške mogu nastati i u upotrebi informacija koje stvara IT. Primjerice, automatizirane kontrole mogu biti oblikovane tako da izvještavaju transakcije preko određenog iznosa radi menadžmentovog pregleda, ali osoba koja je odgovorna za taj pregled može ne razumjeti svrhu takvog izvješća, i propustiti pregledati ga ili istražiti neuobičajene stavke.
65. Dodatno, kontrole mogu biti zaobiđene tajnim dogovorom dvije ili više osobe ili neodgovarajućim preskakanjem kontrola od strane menadžmenta. Primjerice, menadžment može zaključiti pobočni ugovor s kupcima koji mijenja uvjete ili kondicije standardnog prodajnog ugovora poslovnog subjekta, što može rezultirati neispravnim priznavanjem prihoda. Također, mogu biti zaobiđene ili onesposobljene kontrole editiranja u softverskim programima koji su oblikovani za prepoznavanje i izvještavanje transakcija koje prelaze određeni kreditni limit.
66. Manji subjekti često imaju manje zaposlenika što može ograničavati razmjer u kojem je izvediva podjela dužnosti. Međutim, za ključna područja, čak i u vrlo malim poslovnim subjektima, izvedivo je implementirati određeni stupanj podjele dužnosti ili druge oblike nesofisticiranih ali djelotvornih kontrola. Mogućnost da vlasnik-menadžer zaobiđe kontrole ovisi u velikoj mjeri o okruženju kontrola i naročito, o stavovima vlasnik-menadžera spram važnosti internih kontrola.

Okruženje kontrola

67. **Revizor treba steći razumijevanje okruženja kontrola.** Okruženje kontrola uključuje funkcije upravljanja i rukovođenja i stavove, svjesnost i aktivnosti onih koji su zaduženi za upravljanje i menadžment u vezi s internim kontrolama poslovnog subjekta i njihovom važnošću za poslovni subjekt. Okruženje kontrola određuje opredijeljenost organizacije utječući na svijest zaposlenika spram kontrola. To je temelj djelotvornih internih kontrola koji osigurava disciplinu i ustroj.

68. Osnovnu odgovornost za sprječavanje te otkrivanje prijevара i pogrešaka imaju oni koji su zaduženi za upravljanje i menadžment poslovnog subjekta. Pri ocjenjivanju oblikovanosti okruženja kontrola i utvrđivanje je li implementirana, revizor shvaća kako je menadžment, pod nadzorom onih koji su zaduženi za upravljanje, stvorio i podržao klimu poštenog i etičkog ponašanja te uspostavio odgovarajuće kontrole radi sprječavanja i otkrivanja prijevара i pogrešaka u poslovnom subjektu.
69. Pri ocjenjivanju oblikovanosti okruženja kontrola poslovnog subjekta, revizor razmatra sljedeće elemente i kako su ugrađeni u procese poslovnog subjekta:
- Priopćavanje i nametanje čestitosti i etičkih vrijednosti – bitni elementi koji utječu na djelotvornost oblikovanja, izvršavanje i monitoring kontrola.
 - Privrženost kompetentnosti – menadžmentovo sagledavanje razina kompetentnosti za određene poslove i kako se te razine preobražavaju u zahtijevano znanje i vještine.
 - Sudjelovanje onih koji su zaduženi za upravljanje – neovisnost od menadžmenta, njihovo iskustvo i dojam koji stvaraju, razmjer njihove uključenosti i aktivnosti pomnog praćenja, informacije koje primaju, u kojoj mjeri postavljaju složena pitanja ili ih rješavaju s menadžmentom i interakcije s unutarnjim i vanjskim revizorima.
 - Menadžmentova filozofija i stil djelovanja – menadžmentov pristup preuzimanju poslovnih rizika i upravljanju tim rizicima, menadžmentovi stavovi i aktivnosti u pogledu financijskog izvještavanja, obrađivanja informacija te računovodstvenih funkcija i osoblja.
 - Organizacijska struktura – okvir unutar kojeg se planiraju, izvode, kontroliraju i pregledavaju aktivnosti poslovnog subjekta za postizanje njegovih ciljeva.
 - Dodjeljivanje ovlasti i odgovornosti – kako se dodjeljuju ovlasti i odgovornosti za odvijanje aktivnosti i kako je uspostavljena hijerarhija odobravanja i izvještavanja.
 - Politika i praksa glede ljudskih resursa – aktivnosti zapošljavanja, usmjeravanja, osposobljavanja, ocjenjivanja, savjetovanja, unaprjeđivanja, nagrađivanja i sankcioniranja.
70. Pri stjecanju razumijevanja elemenata okruženja kontrola, revizor također razmatra jesu li oni implementirani. 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 utvrđuje jesu li kontrole implementirane sagledavanjem je li menadžment ustanovio formalni kodeks ponašanja i djeluje li on na način koji podržava kodeks ili opirašta li kršenja ili odobrava izuzimanja od obveze poštivanja kodeksa.
71. Revizijski dokazi za elemente okruženja kontrola ne moraju biti raspoloživi u dokumentarnom obliku, naročito kod manjih poslovnih subjekata, gdje komuniciranje menadžmenta sa zaposlenicima može biti neformalno ali djelotvorno. Primjerice, menadžmentova privrženost etičkim vrijednostima i kompetentnosti često je implementirana kroz ponašanje i stavove koje oni pokazuju pri rukovođenju poslovanjem poslovnog subjekta umjesto u pisanom kodeksu ponašanja. U skladu s tim, menadžmentovi su stavovi, svjesnost i aktivnosti od posebne važnosti pri oblikovanju okruženja kontrola manjeg poslovnog subjekta.
- Osim toga, gdje nema drugih vlasnika, ulogu onih koji su zaduženi za upravljanje često preuzima vlasnik-menadžer.
72. Opće odgovornosti onih koji su zaduženi za upravljanje su navedene u kodeksu postupanja i drugim regulativama ili uputama za korištenje onih koji su zaduženi za upravljanje. Jedna, ali ne i jedina uloga onih koji su zaduženi za upravljanje jest da budu protuteža pritisku na menadžment u vezi s financijskim izvještavanjem. Primjerice, osnovica za nagrađivanje menadžmenta može stvarati stres menadžmentu uslijed konflikta potrebe za fer izvještavanjem i spoznatih koristi od friziranja rezultata. Pri stjecanju razumijevanja oblikovanosti okruženja kontrola, revizor razmatra pitanja kao što su neovisnost direktora i njihovu mogućnost da ocjenjuju aktivnosti menadžmenta. Revizori također razmatraju postoji li odbor za reviziju koji shvaća poslovne transakcije poslovnog subjekta i ocjenjuje daju li financijski izvještaji istinit i fer prikaz (ili fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama) u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.
73. Priroda okruženja kontrola poslovnog subjekta je takva da ima prožimajući učinak na procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. Primjerice, kontrole vlasnika-menadžera mogu kompenzirati nedostatak podjela dužnosti u manjem poslovanju ili aktivni i neovisni odbor direktora može utjecati na filozofiju i stil poslovanja višeg menadžmenta u većim poslovnim subjektima. Revizorova ocjena oblikovanosti okruženja kontrolna poslovnog subjekta uključuje razmatranje osigurava li snaga elemenata okruženja kontrola u ukupnosti odgovarajuću osnovu za ostale komponente internih kontrola te da ona nije potkopana slabostima okruženja kontrola. Primjerice, politika i praksa u pogledu ljudskih resursa usmjerena na zapošljavanje kompetentnog financijskog, računovodstvenog i IT osoblja ne može kompenzirati veliku pristranost top menadžmenta da precijeni zarade poslovnog subjekta. Promjene u okruženju kontrola mogu utjecati na relevantnost informacija dobivenih u ranijim revizijama. Primjerice, menadžmentova odluka da pribavi dodatne resurse za osposobljavanje i stvaranje svijesti o aktivnostima financijskog izvještavanja može smanjiti rizik pogrešaka u obrađivanju financijskih informacija. Suprotno tome, 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.
74. Postojanje zadovoljavajućeg okruženja kontrola može biti pozitivan čimbenik kada revizor procjenjuje rizike značajnih pogrešnih prikazivanja i, kao što je objašnjeno u točki 5 MRevS-a 330, utječe na vrste, vrijeme i obujam daljnjih revizorovih postupaka. Ono naročito može smanjiti rizik prijevара, iako zadovoljavajuće okruženje kontrola nije potpuna zaštita od prijevара. Suprotno tome, slabosti u okruženju kontrola može potkopati djelotvornost kontrola i stoga biti negativni čimbenik u revizorovoj procjeni rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, naročito u vezi s prijevarama.
75. Okruženje kontrola samo po sebi ne sprječava ili, otkriva i ispravlja, značajna pogrešna prikazivanja u klasama transakcija, stanjima računa i objavama te povezanim tvrdnjama. Kada procjenjuje rizike značajnih pogrešnih prikazivanja, primjerice učinke monitoringa kontrola i djelovanja određenih kontrolnih aktivnosti, revizor uobičajeno razmatra učinke drugih komponenti zajedno s okruženjem kontrola.

Postupak poslovnog subjekta za procjenu rizika

76. Revizor treba steći razumijevanje postupka poslovnog subjekta za prepoznavanje poslovnih rizika relevantnih za ciljeve financijskog izvještavanja i odlučivanje o aktivnostima usmjerenim na te rizike, kao i rezultata tih aktivnosti. Postupak se opisuje kao »postupak poslovnog subjekta za procjenu rizika« i predstavlja osnovu na kojoj menadžment utvrđuje kako treba upravljati rizicima.
77. Pri ocjenjivanju oblikovanja i implementacije postupka poslovnog subjekta za procjenu rizika, revizor utvrđuje kako menadžment identificira poslovne rizike relevantne za financijsko izvještavanje, procjenjuje važnost rizika, procjenjuje vjerojatnost njihovog nastanka i određuje aktivnosti radi upravljanja njima. Ako je postupak poslovnog subjekta za procjenu rizika odgovarajući u danim okolnostima, on pomaže revizoru u prepoznavanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja.
78. Revizor postavlja upite o poslovnim rizicima koje je menadžment identificirao i razmatra mogu li oni rezultirati značajnim pogrešnim prikazivanjem. Tijekom revizije revizor može otkriti rizike značajnog pogrešnog prikazivanja koje je menadžment propustio identificirati. U takvim slučajevima, revizor razmatra postoji li povezan rizik takve vrste koji je trebao biti identificiran postupkom poslovnog subjekta za procjenu rizika te ako je to slučaj, zašto je postupak propustio prepoznati rizik i je li postupak odgovarajući u danim okolnostima. Ako, kao posljedica toga, revizor prosudi da postoji značajna slabost u postupku poslovnog subjekta za procjenu rizika, revizor to priopćava onima koji su zaduženi za upravljanje, kako je to zahtijevano u točki 120.
79. U manjem poslovnom subjektu menadžment ne mora, kako je opisano u točki 76, imati formalizirani postupak procjene rizika. U takvim poslovnim subjektima revizor raspravlja s menadžmentom kako menadžment identificira rizike u poslovanju i kako se s njima suočava.

Informacijski sustav, uključujući povezane poslovne postupke, relevantan za financijsko izvještavanje i priopćavanje

80. Informacijski sustav relevantan za ciljeve financijskog izvještavanja, koji uključuje računovodstveni sustav, sastoji se od postupaka i evidencija ustanovljenih za iniciranje, evidentiranje, obrađivanje i izvještavanje transakcija poslovnog subjekta (kao i događaja i uvjeta) te održavanje odgovornosti za povezanu imovinu, obveze i glavnice.
81. Revizor treba steći znanje o informacijskom sustavu, uključujući povezane poslovne postupke, relevantnom za financijsko izvještavanje, uključujući znanje o sljedećim područjima:
- klasama transakcija u poslovanju poslovnog subjekta koje su važne za financijske izvještaje;
 - postupcima, unutar IT i ručnih sustava, kojima se transakcije iniciraju, evidentiraju, obrađuju i izvještavaju u financijskim izvještajima;
 - povezanim računovodstvenim evidencijama, elektroničkim ili ručnim, potkrepljujućim informacijama i određenim računima u financijskim izvještajima u vezi s iniciranjem, evidentiranjem, obrađivanjem i izvještavanjem transakcija;

- kako se sustav hvata u koštac s događajima i uvjetima, različitim od klasa transakcija, koji su važni za financijske izvještaje;
 - postupcima financijskog izvještavanja primijenjenim za sastavljanje financijskih izvještaja, uključujući važne računovodstvene procjene i objave.
82. Pri stjecanju ovog razumijevanja, revizor razmatra postupke koji se primjenjuju za prijenos informacija iz sustava obrade transakcija u glavnu knjigu ili sustave financijskog izvještavanja. Revizor također stječe razumijevanje o postupcima poslovnog subjekta za hvatanje u koštac s informacijama relevantnim za financijsko izvještavanje o događajima i uvjetima različitim od transakcija, kao što je amortizacija i ispravak vrijednosti imovine te promjene nadoknadivog iznosa za račune potraživanja.
83. Informacijski sustav poslovnog subjekta uobičajeno uključuje primjenu standardnih knjiženja u dnevnik koji su ponavljajućeg karaktera radi evidentiranja transakcija, kao što su 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.
84. Postupak financijskog izvještavanja poslovnog subjekta također uključuje nestandardna knjiženja u dnevniku radi evidentiranja neponavljajućih, neuobičajenih transakcija ili prilagodbi. Primjeri takvih unosa uključuju konsolidacijske prilagodbe i unose za poslovno spajanje ili otuđivanje ili neponavljajuće 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. Međutim, 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.
85. Sastavljanje financijskih izvještaja poslovnog subjekta uključuje postupke koji su oblikovani za postizanje da su informacije, koje je potrebno objaviti prema primjenjivom okviru financijskog izvještavanja, prikupljene, evidentirane, obrađene, zbrojene te odgovarajuće izvještene u financijskim izvještajima.
86. Pri stjecanju razumijevanja, revizor razmatra rizike značajnog pogrešnog prikazivanja povezane s neispravnim zaobilaženjem kontrola nad unosima u dnevnik te kontrolama koje obuhvaćaju nestandardne unose u dnevnik. Primjerice, automatizirani postupci i kontrole mogu ublažiti rizik nehotične pogreške, ali ne mogu nadvladati rizik da pojedinci mogu zaobići takve automatizirane postupke, primjerice, mijenjajući iznose koji se automatski prenose u glavnu knjigu ili sustav financijskog izvještavanja. Nadalje, revizor treba voditi računa da u slučajevima korištenja IT-a radi automatiziranog prijenosa informacija, može biti malo, ili ih uopće i nema, vidljivih dokaza takvih intervencija u informacijskom sustavu.
87. Revizor također stječe razumijevanje kako se rješavaju neispravne obrade transakcija, primjerice, postoji li automatizirana datoteka odbačenih stavki i način na koji je poslovni subjekt koristi kako bi osigurao da se pravodobno razriješe odbačene stavke te kako se obrađuju i iskazuju zaobilaženja sustava ili kontrola.
88. Revizor stječe razumijevanje o informacijskom sustavu poslovnog subjekta relevantnom za financijsko izvještavanje na način koji je odgovarajući u okolnostima poslovnog subjekta. To uključuje stjecanje razumijevanja o tome kako transakcije nastaju unutar poslovnih postupaka poslovnog subjekta. Poslovni

postupci poslovnog subjekta su aktivnosti oblikovane radi razvoja, nabave, proizvodnje, prodaje i distribucije proizvoda te usluga poslovnog subjekta; osiguranja sukladnosti sa zakonima i regulativama; i evidentiranje informacija, uključujući računovodstvene i financijske informacije za izvještavanje.

89. **Revizor treba steći razumijevanje kako poslovni subjekt priopćava uloge i odgovornosti za financijsko izvještavanje te značajna pitanja u vezi s financijskim izvještavanjem.** Komuniciranje uključuje osiguravanje shvaćanja uloga i odgovornosti pojedinaca koje se odnose na interne kontrole nad financijskim izvještavanjem te mogu biti u obliku priručnika o politikama i priručnika za financijsko izvještavanje. To uključuje razmjer u kojem osoblje shvaća kako su njegove aktivnosti u informacijskom sustavu financijskog izvještavanja povezane s radom drugih i značenje izvještanih izuzetaka za odgovarajuću višu razinu unutar poslovnog sustava. Otvoreni komunikacijski kanali pomažu osigurati da se izuzeci izvještavaju i da se na njih reagira. Revizorovo stjecanje razumijevanja komuniciranja, koje se odnosi na pitanja financijskog izvještavanja, također uključuje i komuniciranje između menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje, naročito, revizijskog odbora, kao i eksterno komuniciranje kao što je ono s regulativnim tijelima.

Kontrolne aktivnosti

90. **Revizor treba steći dovoljno razumijevanje kontrolnih aktivnosti kako bi procijenio rizik značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje i oblikovao daljnje revizijske postupke kao reakciju na procijenjene rizike.** Kontrolne aktivnosti su politike i postupci koje pomažu osigurati da se izvršavaju menadžmentove smjernice; primjerice, da su poduzete aktivnosti nužne radi suočavanja s rizicima koji ugrožavaju postizanje ciljeva poslovnog subjekta. 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 sa sljedećim:

- autoriziranjem;
- pregledom izvršenja;
- obradom informacija;
- fizičkim kontrolama;
- podjelom dužnosti.

91. Pri stjecanju razumijevanja kontrolnih aktivnosti, revizor prvenstveno razmatra da li, i na koji način, kontrolne aktivnosti, samostalno ili u kombinaciji s drugima, sprječavaju ili otkrivaju i ispravljaju značajna pogrešna prikazivanja u klasama aktivnosti, stanjima računa ili objavama. Kontrolne aktivnosti relevantne za reviziju su one za koje revizor smatra da su neophodne za stjecanje razumijevanja kako bi se procijenili rizici značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje i oblikovali te obavili daljnji revizijski postupci kao reakcija na te rizike. Revizija ne zahtijeva razumijevanje svih kontrolnih aktivnosti povezanih sa svakom značajnom klasom transakcija, stanjem računa i objavom u financijskim izvještajima ili za svaku tvrdnju koja im je relevantna. Revizorova pozornost je usmjerena na prepoznavanje i stjecanje razumijevanja o kontrolnim aktivnostima koja 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, nužno je steći razumijevanje o svakoj kontrolnoj aktivnosti koja je povezana s tim ciljem.

92. Revizor razmatra saznanja o postojanju ili nepostojanju kontrolnih aktivnosti, dobivena stjecanjem razumijevanja o drugim komponentama internih kontrola, pri odlučivanju je li nužno posvetiti dodatnu pozornost stjecanju razumijevanja kontrolnih aktivnosti. Pri razmatranju jesu li kontrolne aktivnosti relevantne za reviziju, revizor razmatra rizike koje je identificirao kao one koji mogu stvarati značajno pogrešno prikazivanje. Osim toga, kontrolne su aktivnosti relevantne za reviziju ako se od revizora zahtijeva da ih ocijeni kako je razmotreno u točkama 113 do 115.

93. **Revizor treba steći razumijevanje kako poslovni subjekt reagira na rizike nastale uslijed IT-a.** Primjena IT-a utječe na način na koji se implementiraju kontrolne aktivnosti. Revizor razmatra je li poslovni subjekt odgovarajuće reagirao na rizike nastale uslijed IT-a uspostavljajući djelotvorne opće IT kontrole i aplikacijske kontrole. S revizorova gledišta, kontrole nad IT sustavima su djelotvorne ako održavaju nepovredivost informacija i štite podatke koje takvi sustavi obrađuju.

94. Opće IT kontrole su politike i postupci koje se odnose na mnoge aplikacije i podržavaju djelotvorno funkcioniranje aplikacijskih kontrola pomažući da se osigura trajno ispravno funkcioniranje informacijskih sustava. 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;
- zaštitom podataka;
- kupovinom, razvojem i održavanjem aplikativnih sustava.

One se općenito provode radi suočavanja s rizicima navedenim ranije u točki 60.

95. Aplikacijske kontrole su ručni i automatizirani postupci koji tipično djeluju na razini poslovnog procesa. Prema vrstama 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 transakcije koje su nastale jesu 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.

Monitoring kontrola

96. **Revizor treba steći razumijevanje glavnih vrsta aktivnosti koje poslovni subjekt koristi pri monitoringu internih kontrola nad financijskim izvještavanjem, uključujući one koje se odnose na takve kontrolne aktivnosti relevantne za reviziju i kako poslovni subjekt inicira korektivne aktivnosti za svoje kontrole.**

97. Monitoring kontrola je postupak za procjenjivanje djelotvornosti izvođenja kontrolnih aktivnosti tijekom vremena. On uključuje procjenjivanje oblikovanosti i pravodobnost djelovanja kontrola i poduzimanje korektivnih akcija modificiranih prema promjenama uvjeta. Menadžment provodi monitoring kontrola kao istodobnih aktivnosti, odvojenih aktivnosti ili njihovo kombiniranje. Istodobne su aktivnosti često ugrađene u uobičajene

- ponavljajuće aktivnosti poslovnog subjekta i uključuju redovne rukovodne i nadzorne aktivnosti.
98. U mnogim poslovnim subjektima, unutarnji revizori ili osoblje koje obavlja slične funkcije doprinose monitoring aktivnostima poslovnog subjekta. Radi dodatnih uputa, pogledajte MRevS 610, »Razmatranje rada unutarnjeg revidiranja«. Monitoring aktivnosti menadžmenta 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.
99. Većina informacija korištenih u monitoringu može biti proizvedena informacijskim sustavom poslovnog subjekta. Ako menadžment pretpostavlja da su podaci korišteni za monitoring točni, bez osnova za takvu pretpostavku, mogu postojati pogreške u informacijama koje mogu menadžment voditi k pogrešnim zaključcima izvedenih iz aktivnosti monitoringa. Revizor stječe razumijevanje o izvorima informacija povezanim s aktivnostima monitoringa poslovnog subjekta i osnovama na kojima menadžment temelji dovoljnu pouzdanost informacija za tu svrhu. Kada namjerava koristiti informacije poslovnog subjekta kreirane za aktivnosti monitoringa, kao što su izvješća unutarnjih revizora, revizor razmatra stvaraju li informacije pouzdane osnove i jesu li dovoljno detaljne za potrebe revizora.

Procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja

100. **Revizor treba prepoznati i procijeniti rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja i razini tvrdnje za klase transakcija, stanja računa i objave.** Revizor za tu svrhu:
- identificira rizike kroz postupak stjecanja razumijevanja poslovnog subjekta i njegovog okruženja, uključujući relevantne kontrole koje se odnose na rizike, kao i razmatranjem klase transakcija, stanja računa i objava u financijskim izvještajima;
 - povezuje identificirane rizike s onim što bi moglo krenuti krivo na razini tvrdnje;
 - razmatra jesu li rizici takve veličine da bi mogli rezultirati značajnim pogrešnim prikazivanjem u financijskim izvještajima; i
 - razmatra vjerojatnost da rizici mogu rezultirati značajnim pogrešnim prikazivanjem u financijskim izvještajima.
101. Revizor koristi informacije prikupljene obavljanjem postupaka procjene rizika, uključujući revizijske dokaze prikupljene pri ocjenjivanju oblikovanosti kontrola i utvrđivanju jesu li bile primijenjene, kao i revizijske dokaze koji potkrepljuju procjenu rizika. Revizor koristi procjenu rizika radi određivanja vrsta, vremena i obujma daljnjih revizijskih postupaka koje treba obaviti.
102. Revizor utvrđuje odnose li se identificirani rizici pogrešnog prikazivanja na određene klase transakcija, stanja računa i objave te povezane tvrdnje ili su oni pak prožimajući za financijske izvještaje kao cjelinu te potencijalno utječu na mnoge tvrdnje. Posljednje spomenuti rizici (rizici na razini financijskih izvještaja) mogu naročito nastati iz slabog okruženja kontrola.
103. Priroda rizika nastalih iz slabog okruženja kontrola je takva da nije vjerojatno da će se ograničiti na određene rizike pogrešnog prikazivanja u određenoj klasi transakcija, stanja računa i objava. Umjesto toga, slabosti kao što su nedostatak kompetentnosti menadžmenta mogu imati prožimajući učinak na financijske izvještaje te mogu zahtijevati sveobuhvatnu reakciju revizora.

104. Pri obavljanju procjena rizika, revizor može identificirati kontrole za koje je vjerojatno da sprječavaju ili otkrivaju i ispravljaju značajna pogrešna prikazivanja u određenim tvrdnjama. Općenito, revizor stječe razumijevanje kontrola i povezuje ih s tvrdnjama u kontekstu obrada i sustava u kojima one postoje. Takav je pristup koristan jer pojedinačne kontrolne aktivnosti često same po sebi ne upućuju na rizik. Često će tek višestruke kontrolne aktivnosti, zajedno s drugim elementima internih kontrola, biti dovoljne za upućivanje na rizik.
105. Nasuprot tome, neke kontrolne aktivnosti mogu imati određen učinak na pojedinačnu tvrdnju utjelovljenu u određenoj klasi transakcija ili stanju računa. Primjerice, kontrolne aktivnosti koje je poslovni 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.
106. 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, jest samo 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.
107. Revizorovo razumijevanje internih kontrola može stvoriti dvojbe o mogućnosti revidiranja financijskih izvještaja poslovnog subjekta. Zabrinutost glede čestitosti menadžmenta poslovnog subjekta može biti toliko ozbiljna da revizor zaključi kako je rizik da menadžment pogrešno prikaže financijske izvještaje takav da se revizija ne može obaviti. Također, zabrinutost o uvjetima i pouzdanosti evidencija poslovnog subjekta može uzrokovati to da revizor zaključi kako nije vjerojatno da će biti raspoloživi dovoljno odgovarajući revizijski dokazi za potkrepljivanje pozitivnog mišljenja o financijskim izvještajima. U takvim okolnostima revizor razmatra izražavanje mišljenja s rezervom ili suzdržavanje od izražavanja mišljenja, ali u nekim slučajevima jedini revizorov izbor može biti povlačenje iz angažmana.

Signifikantni rizici koji zahtijevaju posebna revizijska razmatranja

108. **Kao dio procjene rizika, kao što je opisano u točki 100, revizor treba utvrditi koji su od identificiranih rizika po revizorovoj prosudbi rizici koji zahtijevaju posebno revizijsko razmatranje (takvi se rizici definiraju kao »signifikantni rizici«).** Nadalje, točke 41 i 51 MRevS-a 330 opisuju kako se na daljnje revizijske postupke odražavaju rizici koji su identificirani kao signifikantni.
109. Utvrđivanje signifikantnih rizika, koji nastaju u većini revizija, stvar je revizorove profesionalne prosudbe. U provođenju te prosudbe, revizor isključuje učinke identificiranih kontrola povezanih s rizikom kako bi utvrdio jesu li sadržaj rizika, vjerojatna veličina potencijalnog pogrešnog prikazivanja uključujući mogućnost da rizik može stvarati višestruka pogrešna prikazivanja te vjerojatnost nastajanja rizika takvi da oni zahtijevaju posebna revizijska razmatranja. Manja je vjerojatnost signifikantnog rizika za rutinske, jednostavne transakcije koje su podložne sustavnom obrađivanju jer one imaju niži inherentni rizik. S druge strane, signifikantni rizici često proizlaze

- iz poslovnih rizika koji mogu rezultirati značajnim pogrešnim prikazivanjem. Pri razmatranju sadržaja rizika, revizor sagledava brojna pitanja, uključujući sljedeća:
- je li rizik rizik prijave.
 - je li rizik povezan s nedavnim značajnim gospodarskim, računovodstvenim ili drugim dostignućima i stoga zahtijeva posebnu pozornost.
 - složenost transakcija.
 - uključuje li rizik značajne transakcije s povezanim strankama.
 - stupanj subjektivnosti pri mjerenju financijskih informacija povezanih s rizikom, naročito onim koji uključuje široki raspon mjerenja neizvjesnosti.
 - uključuje li rizik značajne transakcije izvan uobičajenog poslovanja poslovnog subjekta ili koje se na drugi način čine neuobičajenim.
110. Značajni su rizici često povezani sa značajnim 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 mjereno neizvjesnosti.
111. Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja mogu biti veći za rizike povezane sa značajnim nerutinskim transakcijama nastalim uslijed pitanja kao što su sljedeća:
- veće intervencije menadžmenta radi određivanja računovodstvenog tretmana;
 - veće ručne intervencije oko prikupljanja podataka i obrade;
 - složeni izračuni ili računovodstvena načela;
 - vrste nerutinskih transakcija koje poslovnom subjektu mogu otežati implementaciju djelotvornih kontrola nad rizicima.
112. 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;
 - potrebno prosuđivanje može biti subjektivno, složeno ili zahtijevati pretpostavke o učinku budućih događaja, primjerice, prosudbe o fer vrijednostima.
113. **Za značajne rizike, u mjeri u kojoj revizor to već nije učinio, revizor treba ocijeniti oblikovanost odgovarajućih kontrola poslovnog subjekta, uključujući relevantne kontrolne aktivnosti te odrediti jesu li one bile implementirane.** Kako bi se revizoru osiguralo odgovarajuće informacije za razvijanje djelotvornog revizijskog pristupa potrebno je razumijevanje kontrola poslovnog subjekta povezanih sa značajnim rizicima. Menadžment bi trebao znati značajne rizike. Međutim, često je manje vjerojatno da će kontrolama biti podvrgnuti rizici povezani sa značajnim nerutinskim pitanjima ili pitanjima prosudbe. Stoga, revizorovo razumijevanje o tome je li poslovni subjekt oblikovao i implementirao kontrole za takve značajne rizike uključuje pitanja je li i kao menadžment reagirao na rizike te jesu li kontrolne aktivnosti radi suočavanja s rizicima bile implementirane, poput pregleda

pretpostavki koji obavlja viši menadžment ili stručnjaci, formalnih postupaka za procjene ili odobravanje koje obavljaju oni koji su zaduženi za upravljanje. Primjerice, kada postoji jednokratni događaji kao što je primitak obavijesti o sudskom sporu, razmatranje reakcije poslovnog 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 i kako je predloženo da se te okolnosti objave u financijskim izvještajima.

114. Ako menadžment nije odgovarajuće reagirao uvođenjem kontrola za značajne rizike i ako, kao rezultat toga, revizor prosudi da postoji značajna slabost u internim kontrolama poslovnog subjekta, revizor priopćava to pitanje onima koji su zaduženi za upravljanje, kako se zahtijeva u točki 120. U tim okolnostima revizor također razmatra i implikacije na svoju procjenu rizika.
- Rizici za koje sami dokazni postupci ne osiguravaju dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza**
115. **Kao dio procjene rizika, kako je opisano u točki 100, revizor treba ocijeniti oblikovanost i utvrditi implementiranost kontrola poslovnog subjekta, uključujući relevantne kontrolne aktivnosti, nad onim rizicima za koje po revizorovoj prosudbi nije moguće ili nije izvedivo smanjiti rizik značajnog pogrešnog prikazivanja za razinu tvrdnje na prihvatljivo nisku razinu pomoću revizijskih dokaza prikupljenih samo dokaznim postupcima.** Posljedice prepoznavanja takvih rizika na daljnje revizijske postupke opisane su u točki 25 MRevS-a 330.
116. Razumijevanje informacijskog sustava poslovnog subjekta relevantnog za financijsko izvještavanje omogućava revizoru identificiranje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja koji se izravno odnose na evidentiranje rutinskih klasa transakcija ili stanja računa te sastavljanje pouzdanih financijskih izvještaja. To uključuje rizike netočnog ili nepotpunog obrađivanja. Uobičajeno se takvi rizici odnose na značajne klase transakcija kao što su prihodi poslovnog subjekta, nabave i plaćanja ili naplate.
117. Karakteristike rutinskih svakodnevnih poslovnih transakcija često dopuštaju vrlo automatizirano obrađivanje s malo ili bez ručnih intervencija. U takvim okolnostima nije moguće obaviti samo dokazne postupke u vezi s rizikom. Primjerice, u okolnostima gdje se značajni broj informacija poslovnog subjekta inicira, evidentira ili izvještava elektronički, kao što je u integriranom sustavu, revizor može utvrditi nemogućnost oblikovanja djelotvornih dokaznih postupaka koji bi sami po sebi osigurali dovoljne odgovarajuće revizijske dokaze da relevantne klase transakcija ili stanja računa nisu značajno pogrešno prikazane. U takvim slučajevima, revizijski dokazi mogu biti raspoloživi samo u elektroničkom obliku te njihova dostatnost i prikladnost često ovisi o djelotvornosti kontrola točnosti i potpunosti. Nadalje, mogućnost nastanka ili neotkrivanja neispravnog iniciranja ili mijenjanja informacija može biti veća ako se informacije iniciraju, evidentiraju, obrađuju ili izvještavaju samo u elektroničkom obliku te odgovarajuće kontrole ne djeluju uspješno.
118. Primjeri situacija gdje revizor može ustanoviti nemogućnost oblikovanja djelotvornih dokaznih postupaka koji bi sami osigurali dovoljne odgovarajuće revizijske dokaze da određene tvrdnje nisu značajno pogrešno prikazane uključuje sljedeće:
- Poslovni subjekt koji vodi svoje poslovanje koristeći IT za iniciranje narudžbi za nabavu ili isporuku robe koje se temelji na unaprijed utvrđenim pravilima što treba naručiti i u kojim količinama, kao i platiti radi zatvaranja obveze.

To se pak temelji na odlukama koje generira sustav nakon potvrde primitka robe i uvjeta plaćanja. Druga dokumentacija o ispostavljenim narudžbama ili primljenim robama ne stvara se ili održava, osim one koja nastaje kroz IT sustav.

- Poslovni subjekt koji pruža usluge kupcima pomoću elektroničkih medija (primjerice, davatelj internetske usluge ili telekomunikacijska kompanija) i koristi IT za kreiranje dnevnika usluga pruženih svojim kupcima, inicira fakturiranje za usluge i obrađuje fakture te automatski evidentira takve iznose u elektroničkim računovodstvenim evidencijama koje su dio sustava korištenog za stvaranje financijskih izvještaja poslovnog subjekta.

Mijenjanje procjene rizika

119. Revizorova procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja za razinu tvrdnje temelji se na raspoloživim revizijskim dokazima i može se mijenjati tijekom revizije kako se pribavljaju dodatni revizijski dokazi. Osobito, procjena se rizika može temeljiti na očekivanju da kontrole uspješno djeluju na sprječavanje ili otkrivanje i ispravljanje značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje. 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 okolnostima u kojima revizor pribavlja revizijske dokaze obavljanjem daljnjih revizijskih postupaka, koji su kontradiktorni u odnosu na revizijske dokaze na kojima je revizor izvorno temeljio procjenu, revizor mijenja procjenu i u skladu s tim mijenja daljnje planirane revizijske postupke. Radi daljnjih uputa vidjeti točke 66 i 70 MRevS-a 330.

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentom

120. Revizor treba upoznati one koji su zaduženi za upravljanje ili menadžment, čim je to izvedivo, te na odgovarajućoj razini odgovornosti sa značajnim slabostima u oblikovanju ili implementaciji internih kontrola koje revizor spozna.
121. Ako revizor prepozna rizike značajnog pogrešnog prikazivanja koje poslovni subjekt ne kontrolira, ili za koje kontrole nisu odgovarajuće, ili ako po revizorovoj prosudbi postoje značajne slabosti u postupku poslovnog subjekta za procjenu rizika, revizor uključuje takve slabosti internih kontrola u priopćavanje revizijskih pitanja od važnosti za upravljanje. Vidjeti MRevS 260, »Komuniciranje revizijskih pitanja s onima koji su zaduženi za upravljanje«.

Dokumentacija

122. Revizor treba dokumentirati:

- raspravu između angažiranog tima u vezi s osjetljivošću financijskih izvještaja poslovnog subjekta na pogrešna prikazivanja uslijed pogreške ili prijevare te donesene značajne odluke;
- ključne elemente za razumijevanja stečenog u vezi sa svakim aspektom poslovnog subjekta i njegovog okruženja navedenog u točki 20, uključujući svaku komponentnu internih kontrola navedenu u točki 43 radi procjene rizika pogrešnog prikazivanja financijskih

izvještaja; izvore informacija iz kojih je stečeno razumijevanje; i postupke procjene rizika;

- prepoznate i procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja za razinu financijskih izvještaja i za razinu tvrdnji, kako zahtijeva točka 100; i
- kao posljedicu zahtjeva iz točke 113 i 115, rizike koji su identificirani te povezane kontrole koje su ocijenjene.

123. Način na koji će se dokumentirati navedena pitanja stvar je revizorove prosudbe. Rezultati procjene rizika mogu se dokumentirati odvojeno ili se pak mogu dokumentirati kao dio revizorove dokumentacije daljnjih postupaka (vidjeti točku 73 MRevS-a 330 radi dodatnih uputa). Primjeri uobičajenih tehnika, korištenih samostalno ili u kombinaciji, uključuju tekstualne opise, upitnike, kontrolne liste i hodograme. Takve tehnike mogu biti korisne za dokumentiranje revizorove procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja za razinu cjelovitih financijskih izvještaja i za razine tvrdnji. Na oblik i obujam te dokumentacije utječe vrsta, veličina i složenost poslovnog subjekta i njegove interne kontrole, raspoloživost informacija koje ima poslovni subjekt te revizijska metodologija i tehnologija koja se koristi tijekom revizije. Primjerice, dokumentiranje razumijevanja složenog informacijskog sustava u kojem se velik obujam transakcija elektronički inicira, evidentira, obrađuje te izvještava može uključivati hodograme, upitnike ili stabla odlučivanja. Za informacijski sustav s ograničenom primjenom IT-a ili bez IT-a sa svega nekoliko obrađenih transakcija (primjerice, dugoročne obveze), dovoljna može biti dokumentacija u obliku zapisa. Općenito, što je složeniji poslovni subjekt i što je revizor obavio sveobuhvatnije revizijske postupke, to će ekstenzivnija biti i revizorova dokumentacija. MRevS 230,⁵¹ »Dokumentacija« pruža upute u vezi s dokumentacijom u kontekstu revizije financijskih izvještaja.

Datum stupanja na snagu

124. Ovaj je MRevS na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2004. ili nakon toga datuma.

Zahtjevi javnog sektora

- Kada se obavlja revizija subjekata javnog sektora, revizor uzima u obzir pravni okvir i svaku drugu relevantnu regulativu, uredbu i ukaze koji utječu na zadatak revizije i druge posebne zahtjeve u vezi s revidiranjem. Stoga, pri stjecanju razumijevanja regulativnog okvira, kako se zahtijeva u točki 22 ovog MRevS-a, revizori će uzeti u obzir zakonodavstvo i stvarne ovlasti vođenja poslovanja poslovnog subjekta. Slično, u vezi s točkom 30 ovog MRevS-a, revizor mora voditi računa da na »ciljeve rukovođenja« subjekata javnog sektora mogu utjecati nastojanja u vezi s javnom odgovornošću te mogu uključivati ciljeve kojima je izvorište u legislativi, regulativi, vladinim uredbama i ministarskim ukazima.
- Točke 47-53 ovog MRevS-a objašnjavaju kontrole relevantne za reviziju. Revizori javnog sektora često imaju dodatne odgovornosti u vezi s internim kontrolama, primjerice izvještavati o sukladnosti s Kodeksom postupanja. Revizori javnog sektora mogu također imati i odgovornost izvještavanja o sukladnosti zakonodavnih tijela. Njihov pregled internih kontrola može biti širi i detaljniji.

⁵¹ MRevS 230, »Dokumentacija« bit će povučen kada stupi na snagu MRevS 230 (revidiran), »Revizijska dokumentacija«. MRevS 230 (revidiran) na snazi je za revizije financijskih informacija za razdoblja započeta na 15. lipnja 2006. ili nakon toga datuma.

3. *Točke 120 i 121 ovog MRevs-a odnose se na priopćavanje slabosti. Za revizore javnog sektora mogu postojati i dodatni zahtjevi u vezi s priopćavanjem ili izvješćivanjem. Primjerice, moguće je da će o slabostima internih kontrola izvještavati zakonodavno ili drugo upravno tijelo.*

DODATAK

Razumijevanje poslovnog subjekta i njegovog okruženja kontrola

Ovaj dodatak pruža dodatne upute za pitanja koje revizor može razmatrati kada stječe razumijevanje za djelatnost, regulativu i druge eksterne čimbenike koji utječu na poslovni subjekt, uključujući primjenjiv okvir financijskog izvještavanja; karakteristike poslovnog subjekta; ciljeve i strategije i povezane poslovne rizike; i mjerenje i pregledavanje uspješnosti poslovnog subjekta. Primjeri obuhvaćaju široki raspon pitanja primjenjivih u mnogim angažmanima; međutim, nisu sva pitanja relevantna za sve angažmane te popis primjera nije nužno i konačan. Dodatne upute za interne kontrole sadržane su u Dodatku-2.

Djelatnost, regulativni i ostali vanjski čimbenici, uključujući primjenjiv okvir financijskog izvještavanja

Primjeri pitanja koje revizor može razmatrati:

- Uvjeti djelatnosti
 - Tržište i konkurencija, uključujući potražnju, kapacitet i cjenovnu konkurenciju
 - Ciklične ili sezonske aktivnosti
 - Tehnologija proizvodnje povezana s proizvodima poslovnog subjekta
 - Ponuda energije i trošak
- Regulativno okruženje
 - Računovodstvena načela i specifična praksa za djelatnost
 - Regulativni okvir za reguliranu djelatnost
 - Zakonodavstvo i regulativa koja značajno utječe na poslovanje poslovnog subjekta
 - zahtjevi regulative
 - aktivnosti izravnog nadzora
 - Oporezivanje (na dobit i ostalo)
 - Državna politika koja trenutno utječe na vođenje poslovanja poslovnog subjekta
 - monetarna, uključujući devizne kontrole
 - fiskalna
 - fiskalne olakšice (primjerice, državni programi pomoći)
 - tarife, trgovinska ograničenja
 - Zahtjevi zaštite okoline koji utječu na poslovanje poslovnog subjekta
- Ostali vanjski čimbenici koji trenutno utječu na poslovanje poslovnog subjekta
 - Opća razina gospodarskih aktivnosti (primjerice, recesija, rast)
 - Kamatne stope i raspoloživost financiranja
 - Inflacija, promjena tečaja

Karakteristike poslovnog subjekta

Primjeri pitanja koje revizor može razmatrati:

Poslovanje

- Vrste izvora prihoda (primjerice, proizvođač, veletrgovac, bankarske, osiguravajuće ili druge financijske usluge, uvozno-izvozno trgovanje, usluge, transport i tehnološki proizvodi i usluge)
- Proizvodi ili usluge i tržišta (primjerice, glavni kupci i ugovori, uvjeti plaćanja, pokazatelji profitabilnosti, tržišni udio, konkurencija, izvoz, politike određivanja cijena, renome proizvoda, jamstva, knjiga narudžbi, trendovi, strategija i ciljevi marketinga, postupak proizvodnje)
- Vođenje poslovanja (primjerice, etape i metode proizvodnje, poslovni segmenti, isporuka proizvoda i usluga, detalji o širenju ili sužavanju poslovanja)
- Savezi, zajednički pothvati i aktivnosti vanjskih resursa (tzv. Outsourcing)
- Uključenost u elektroničko trgovanje, uključujući prodaju putem Interneta i aktivnosti marketinga
- Zemljopisna disperziranost i segmenti
- Lokacija proizvodnih pogona, skladišta i ureda
- Ključni kupci
- Važni dobavljači roba i usluga (primjerice, dugoročni ugovori, stabilnost nabave, uvjeti plaćanja, uvoz, metode isporuke kao što je »just-in-time«)
- Zapošljavanje (primjerice, po lokacijama, ponuda, razina plaća, ugovori sa sindikatom, mirovine i druga primanja, dioničke opcije ili poticajni bonusi i državna regulativa u vezi s pitanjima zapošljavanja)
- Aktivnosti istraživanja i razvoja i troškovi
- Transakcije s povezanim strankama

Ulaganja

- Stjecanja, spajanja ili prodaje poslovnih aktivnosti (planirane ili nedavno obavljene)
- Ulaganja i prodavanja vrijednosnih papira i krediti
- Aktivnosti kapitalnih ulaganja, uključujući ulaganja u postrojenja, opremu i tehnologiju te sve nedavne ili planirane promjene
- Ulaganja u nekonsolidirane poslovne subjekte, uključujući ortakluke, zajedničke pothvate i poslovne subjekte posebne namjene

Financiranje

- Struktura grupe – glavna ovisna društva i pridružena društva, uključujući konsolidirane i nekonsolidirane strukture
- Struktura duga, uključujući klauzule ugovora, ograničenja, garancije i angažmane izvan bilančnog financiranja
- Najam nekretnina, postojanja i opreme za korištenje u poslovanju
- Povlaštene vlasnike (lokalne, inozemne, poslovni ugled i iskustvo)
- Povezane stranke
- Korištenje derivatnih financijskih instrumenata

Financijsko izvještavanje

- Računovodstvena načela i specifična praksa djelatnosti
- Prakse priznavanja prihoda

- Računovodstvo fer vrijednosti
- Zalihe (primjerice, lokacije, količine)
- Imovina, obveze i transakcije u stranoj valuti
- Specifične signifikantne kategorije za djelatnost (primjerice, krediti i ulaganja za banke, potraživanja i zalihe za proizvođače, istraživanje i razvoj za farmaceutiku)
- Računovodstvo za neuobičajene ili složene transakcije, uključujući one u kontroverznom ili rastućim područjima (primjerice, računovodstvo za plaćanja temeljena na dionicama).

Ciljevi i strategije te povezani poslovni rizici

Primjeri pitanja koje revizor može razmatrati:

- Postojanje ciljeva (tj. kako se poslovni subjekt suočava s čimbenicima djelatnosti, regulative i ostalim vanjskim čimbenicima) povezanim s, primjerice, sljedećim:
 - razvojem djelatnosti (mogući povezani poslovni rizik može biti, primjerice, da poslovni subjekt nema osoblje ili znanje za rad s promjenama u djelatnosti)
 - novim proizvodima ili uslugama (mogući povezani poslovni rizik može biti, primjerice, povećanje obveza iz poslovanja)
 - ekspanzijom poslovanja (mogući povezani poslovni rizik može biti, primjerice, nepotpuna ili neispravna implementacija ili povećani troškovi)
 - zahtjevima regulative (mogući povezani poslovni rizik može biti, primjerice, povećanje pravne izloženosti)
 - zahtjevima tekućeg i budućeg financiranja (mogući povezani poslovni rizik može biti, primjerice, gubitak mogućnosti financiranja zbog nemogućnosti poslovnog subjekta da ispunji zahtjeve)
 - primjenom IT-a (mogući povezani poslovni rizik može biti, primjerice, nekompatibilnost sustava i obrade)
- Učinci implementiranja strategije, posebno svi učinci koji vode k novim računovodstvenim zahtjevima (mogući povezani poslovni rizik može biti, primjerice, nepotpuna ili neispravna implementacija)

Mjerenje i pregledavanje uspješnosti poslovnog subjekta

Primjeri pitanja koje revizor može razmatrati:

- Ključne pokazatelje i poslovne statistike
- Ključne pokazatelje uspješnosti
- Mjere uspješnosti zaposlenika i politike poticajnog nagrađivanja
- Trendove
- Primjenu prognoza, budžeta i analizu odstupanja
- Izvješća analitičara i izvješća o bonitetu
- Analize konkurencije
- Financijsku uspješnost od razdoblja do razdoblja (rast prihoda, profitabilnost, omjer tuđeg i vlastitog kapitala)

- Okruženje kontrola.
- Postupci poslovnog subjekta za procjenu rizika.
- Informacijski sustav, uključujući povezane poslovne obrade, relevantan za financijsko izvještavanje te komuniciranje.
- Kontrolne aktivnosti.
- Monitoring kontrola.

Ovaj dodatak u nastavku objašnjava kako su gore navedene komponente povezane s revizijom financijskih izvještaja.

Okruženje kontrola

- Okruženje kontrola uključuje stavove, svjesnost i aktivnosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje u vezi s internim kontrolama poslovnog subjekta i njihovom važnošću za poslovni subjekt. Okruženje kontrola također uključuje funkcije upravljanja i rukovođenja te određuje opredijeljenost organizacije utječući na svijest zaposlenika spram kontrola. To je temelj djelotvornih internih kontrola koji osigurava disciplinu i ustroj.
- Okruženje kontrola obuhvaća sljedeće elemente:
 - Priopćavanje i nametanje čestitosti i etičkih vrijednosti.* Djelotvornost kontrola ne može nadmašiti čestitost i etičke vrijednosti ljudi koji ih kreiraju, njima administriraju te ih nadziru. Čestitost i etičke vrijednosti ključan su element okruženja kontrola koji utječe na oblikovanje, administriranje i monitoring ostalih komponenti internih kontrola. Čestitost i etičko ponašanje produkt su standarda etike i ponašanja poslovnog subjekta, načina na koji se priopćavaju i nameću u praksi. Ono uključuje menadžmentovo djelovanje radi uklanjanja ili ublažavanja poticaja i iskušenja koje mogu poticati osoblje da se uključi u nečasne, nelegalne ili neetične aktivnosti. Ono uključuje priopćavanje vrijednosnih sudova poslovnog subjekta i standarda ponašanja osoblju pomoću pravilnika ili kodeksa ponašanja i primjerima.
 - Privrženost kompetentnosti.* Kompetentnost je znanje i vještina nužna za izvršavanje zadataka koji određuju posao pojedine osobe. Privrženost kompetentnosti uključuje menadžmentova razmatranja razine kompetentnosti za određeni posao i kako se te razine preobražavaju u zahtijevane vještine i znanje.
 - Sudjelovanje onih koji su zaduženi za upravljanje.* Na svijest poslovnog subjekta o kontrolama značajan utjecaj imaju oni koji su zaduženi za upravljanje. Svojstva onih koji su zaduženi za upravljanje uključuju neovisnost od menadžmenta, njihovo iskustvo i status, razmjer njihove uključenosti i detaljno praćenje aktivnosti, prikladnost njihovih akcija, informacije koje dobivaju, mjera u kojoj se složena pitanja postavljaju menadžmentu i rješavaju s njim te njihova interakcija s unutarnjim i vanjskim revizorima.
 - Menadžmentova filozofija i stil.* Menadžmentova filozofija i stil obuhvaća širok raspon karakteristika. Takve karakteristike mogu uključivati sljedeće: menadžmentov pristup prihvaćanja i monitoringa poslovnih kontrola; menadžmentovi stavovi i aktivnosti u vezi s financijskim izvještavanjem (konzervativni ili agresivni pristup izbora između raspoloživih računovodstvenih načela, svjesnost i konzervativizam u stvaranju računovodstvenih procjena);

DODATAK 2

Komponente internih kontrola

- Kao što je navedeno u točki 43 i opisano u točkama 67-99, interne kontrole sastoje se od sljedećih komponenti:

i stavovi menadžmenta u vezi s obrađivanjem informacija i računovodstvenim funkcijama i osobljem.

- (e) *Organizacijska struktura.* Organizacijska struktura poslovnog subjekta osigurava okvir unutar kojeg se planiraju, izvode, kontroliraju i pregledavaju njegove aktivnosti za postizanje ciljeva za razinu poslovnog subjekta. Uspostavljanje odgovarajuće organizacijske strukture uključuje razmatranje ključnih područja ovlasti i odgovornosti te prikladnih linija izvještavanja. Poslovni subjekt razvija organizacijsku strukturu kako bi odgovarala njegovim potrebama. Prikladnost organizacijske strukture poslovnog subjekta djelomično ovisi i o njegovoj veličini i vrstama njegovih aktivnosti.
- (f) *Dodjeljivanje ovlasti i odgovornosti.* Ovaj čimbenik uključuje načine na koje se dodjeljuju ovlasti i odgovornosti za poslovne aktivnosti te se uspostavljaju odnosi izvještavanja i hijerarhija odobravanja. On također uključuje politike u vezi s prikladnom poslovnom praksom, znanje i iskustvo ključnog osoblja i resurse za obavljanje dužnosti. Osim toga, on uključuje politike i komuniciranje usmjereno na osiguravanje da cjelokupno osoblje razumije ciljeve poslovnog subjekta, zna kakav je međusobni odnos njihovih aktivnosti i pridonose ostvarivanju tih ciljeva i shvaćanje za što će i kako biti odgovorni.
- (g) *Politika i praksa u vezi s ljudskim resursima.* Politika i praksa u vezi s ljudskim resursima odnosi se na zapošljavanje, usmjeravanje, trening, ocjenjivanje, savjetovanje, unapređivanje, nagrađivanje i kažnjavanje. 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 treninga 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.

Primjena na male poslovne subjekte

4. Mali poslovni subjekti mogu implementirati elemente okruženja kontrola različito u odnosu na veće poslovne subjekte. Primjerice, mali poslovni subjekti ne moraju imati pisani kodeks ponašanja, nego umjesto toga graditi pristup koji naglašava važnost čestitog i etičkog ponašanja kroz razgovor i osobnim primjerom menadžmenta. Slično, oni koji su zaduženi za upravljanje u malim poslovnim subjektima ne moraju u svoje redove primati neovisne ili vanjske članove.

Postupci poslovnog subjekta za procjenu rizika

5. Postupak poslovnog subjekta za procjenu rizika jest njegov postupak identificiranja i reagiranja na poslovne rizike i njihove posljedice. Za svrhe financijskog izvještavanja, postupak poslovnog subjekta za procjenu rizika uključuje načine na koje menadžment identificira rizike relevantne za sastavljanje financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz (ili fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama) u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja poslovnog subjekta, procjenjuje njihovu signifikantnost, procjenjuje vjerojatnost njihovog

nastanka i odlučuje o aktivnostima za upravljanje njima. Primjerice, postupak poslovnog subjekta za procjenu rizika može uređivati način na koji poslovni subjekt sagledava mogućnost neevidentiranih transakcija ili identificira i analizira signifikantne procjene iskazane u financijskim izvještajima. Rizici relevantni za pouzdano financijsko izvještavanje također su u vezi sa specifičnim događajima ili transakcijama.

6. Rizici relevantni za financijsko izvještavanje uključuju vanjske i unutarnje događaje i okolnosti koji mogu nastati ili negativno utjecati na mogućnost poslovnog subjekta da inicira, evidentira, obradi i izvjesti financijske podatke dosljedno tvrdnjama menadžmenta u financijskim izvještajima. Jednom kad je rizik identificiran, menadžment razmatra njegovu signifikantnost, vjerojatnost njegovog nastanka te način upravljanja njime. Menadžment može inicirati planove, programe ili aktivnosti radi suočavanja s određenim rizicima ili pak prihvatiti rizik zbog troškova ili drugih razloga. Rizici mogu nastati ili se mijenjati zbog okolnosti kao što su sljedeće:
- *Promjene u poslovnom okruženju.* Promjene u regulativnom ili poslovnom okruženju mogu imati za posljedicu promjene u pritiscima koje stvara konkurencija te značajno različite rizike.
 - *Novo osoblje.* Novo osoblje može imati drugačiji odnos spram internih kontrola ili različito shvaćanje.
 - *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 praćeno 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.

Primjena na male poslovne subjekte

7. Osnovni je koncept postupka poslovnog subjekta za procjenu rizika primjenjiv za svaki poslovni subjekt, neovisno o njegovoj veličini, ali je vjerojatnije da će biti manje formaliziran i organiziran u manjim poslovnim subjektima nego u velikima. Svi poslovni subjekti trebaju utvrditi ciljeve financijskog izvještavanja, ali oni kod malih mogu biti navedeni posredno, a ne neposredno. Menadžment može biti svjestan rizika povezanih s tim ciljevima i bez korištenja formaliziranih postupaka, i to upravo kroz osobni kontakt sa zaposlenicima i vanjskim strankama.

Informacijski sustav, uključujući povezane poslovne obrade, relevantan za financijsko izvještavanje te komuniciranje

8. Informacijski sustav sastoji se od infrastrukture (fizičkih i hardverskih komponenti), softvera, ljudi, postupaka i podataka. U sustavima koji su isključivo ili pretežno ručni infrastruktura i softver neće postojati ili će imati mali značaj. Mnogi informacijski sustavi rašireno koriste informacijsku tehnologiju (IT).
9. Informacijski se sustav relevantan za ciljeve financijskog izvještavanja, koji uključuje sustav financijskog izvještavanja, sastoji od postupaka i evidencija uspostavljenih radi iniciranja, evidentiranja, obrađivanja i izvještavanja transakcija poslovnog subjekta (kao i događaja i uvjeta) te radi održavanja odgovornosti za imovinu, obveze i glavnice. Transakcije se mogu inicirati ručno ili automatizirano pomoću programiranih postupaka. Evidentiranje uključuje identificiranje i bilježenje informacija relevantnih za transakcije ili događaje. Obrađivanje uključuje funkcije kao što su editiranje i ocjenjivanje valjanosti, izračunavanje, mjerenje, vrednovanje, sažimanje i usklađivanje, neovisno o tome je li obavljeno automatiziranim ili ručnim postupcima. Izvještavanje je povezano sa sastavljanjem financijskih izvještaja kao i drugih informacija, u elektroničkom ili papirnatom obliku, koje poslovni subjekt koristi pri mjerenju i pregledavanju financijske uspješnosti poslovnog subjekta i za druge potrebe. Kvaliteta sustavom generiranih informacija utječe na sposobnost menadžmenta da donese odgovarajuće odluke pri rukovođenju i kontroliranju poslovanja poslovnog subjekta te sastavljanja pouzdanih financijskih izvještaja.
10. Sukladno navedenom, informacijski sustav 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;
 - ispravno prezentiraju transakcije i objave u financijskim izvještajima.
11. Komuniciranje uključuje osiguranje razumijevanja pojedinačnih uloga i odgovornosti koje pripadaju internim kontrolama nad financijskim izvještavanjem. Ono uključuje razmjer u kojem osoblje shvaća kako su njegove aktivnosti u informacijskom sustavu financijskog izvještavanja povezane s radom drugih te način izvještavanja odgovarajuće više razine unutar poslovnog subjekta o izuzecima. Otvoreni komunikacijski kanali pomažu postizanju da se izuzeci izvještavaju te da ih se istražuje.
12. Priopćavanje ima oblike kao što su priručnici politika, računovodstveni i financijski priručnici za izvještavanje i dopisi. Komunicirati se može elektronski, usmeno ili kroz aktivnosti menadžmenta.

Primjena na male poslovne subjekte

13. Informacijski sustavi i povezani poslovni postupci relevantni za financijsko izvještavanje u malim subjektima bit će vjerojatno manje formalni nego u velikim poslovnim subjektima, ali njihova uloga je jednako tako važna. Mali poslovni subjekti s aktivno

uključenim menadžmentom ne moraju zahtijevati dugačke opise računovodstvenih postupaka, sofisticirane računovodstvene evidencije ili pisane politike. Komuniciranje može biti manje formalno i lakše se ostvaruje u manjim nego u velikim poslovnim subjektima zbog veličine malog poslovnog subjekta, kao i veće prisutnosti i dostupnosti menadžmenta.

Kontrolne aktivnosti

14. Kontrolne aktivnosti su politike i postupci koje pomažu osiguranju provođenja menadžmentovih smjernica, primjerice poduzimanje nužnih aktivnosti radi suočavanja s rizicima koji ugrožavaju postizanje ciljeva poslovnog subjekta. Kontrolne aktivnosti, neovisno o tome jesu li unutar IT ili ručnih sustava, imaju različite ciljeve i primjenjuju se na različitim organizacijskim i funkcionalnim razinama.
15. Općenito, kontrolne aktivnosti koje mogu biti relevantne za reviziju mogu se kategorizirati kao politike i postupci:
 - *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 te istražiteljskim i korektivnim aktivnostima; uspoređivanje internih podataka s vanjskim izvorima informacija; pregledavanje funkcionalne ili poslovne uspješnosti, kao što je pregled izvješća po granama, regijama i vrstama kredita koji provodi bankovni kreditni menadžer radi odobravanja kredita i naplate.
 - *Obrađivanje informacija.* Različite se kontrole obavljaju radi provjere točnosti, potpunosti i autorizacije transakcija. Dvije opsežne grupe kontrolnih aktivnosti informacijskih sustava su aplikacijske kontrole i opće IT kontrole. Aplikacijske se kontrole primjenjuju pri obradi pojedinačnih aplikacija. Te kontrole pomažu odobrenju te potpunoj i točnoj evidenciji i obradi pritom nastalih transakcija. Primjeri aplikacijskih kontrola uključuju provjeru matematičke točnosti evidencija, održavanje i pregledavanje računa i bruto bilanci, automatizirane kontrole kao što su kontrole editiranja ulaznih podataka i kontrola neprekidnosti numeričkog niza i naknadno ručno pregledavanje izvješća o izuzecima. Opće IT kontrole su politike i postupci koji se odnose na mnoge aplikacije i podržavaju djelotvorno funkcioniranje aplikacijskih kontrola pomažući ispravno trajno djelovanje informacijskog sustava. Opće IT kontrole uobičajeno obuhvaćaju kontrole nad centrom obrade i djelovanjem mreže; stjecanjem, mijenjanjem i održavanjem sistemskog softvera; zaštitom pristupa; i stjecanjem, razvojem i održavanjem aplikacijskog sustava. Te se kontrole primjenjuju u okruženjima krajnjeg korisnika, kao i drukčijim okruženjima. 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.* Te kontrole obuhvaćaju fizičku zaštitu imovine, uključujući odgovarajuće zaštite kao što su zaštitna sredstva za pristup imovini i evidencijama; autoriziranje pristupa računalnim programima i datotekama; 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 relevantan je za sastavljanje financijskih izvještaja te stoga i za reviziju, ovisno o okolnostima kao što su one kada je imovina vrlo podložna otuđivanju. Primjerice, takve kontrole neće uobičajeno biti važne kada se manjkovi zaliha utvrđuju kontinuiranim popisom i evidentiraju u financijskim izvještajima. Međutim, ako se za svrhe financijskog izvještavanja menadžment isključivo oslanja na evidencije iz kontinuiranog popisa, tada će kontrole fizičke zaštite biti relevantne za reviziju.
 - *Podjela dužnosti.* Dodjeljivanje različitim osobama odgovornosti za autoriziranje transakcija, evidentiranje transakcija i čuvanje imovine smišljeno je radi smanjivanja mogućnosti koja bi omogućavala bilo kojoj osobi da bude u poziciji počinuti i sakriti pogreške ili prijevare u normalnom tijeku odvijanju njezinih dužnosti. Primjeri podjele dužnosti uključuju izvještavanje, pregledavanje i odobravanje usklađivanja, odobravanje i kontrolu dokumenata.
16. Određene kontrolne aktivnosti mogu ovisiti o postojanju odgovarajućih politika viših razina koje su donijeli menadžeri ili oni koji su zaduženi za upravljanje. Primjerice, 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 ona od dioničara.

Primjena na male poslovne subjekte

17. Koncepti na kojem počivaju kontrolne aktivnosti u malim poslovnim subjektima vjerojatno su slični onima u velikim poslovnim subjektima, ali se razlikuju s obzirom na to s kojom se formalnošću provode. Nadalje, kod malih poslovnih subjekata može se ustanoviti da određene vrste kontrolnih aktivnosti nisu relevantne jer ih primjenjuje menadžment. Primjerice, ako menadžment zadržava ovlast odobravanja prodaje, značajnih nabava ili povlačenja kreditnih linija, to može predstavljati jaku kontrolu nad tim aktivnostima, umanjujući ili otklanjajući potrebu detaljnijih kontrolnih aktivnosti. Odgovarajuće je dijeljenje dužnosti čest problem kod malih poslovnih subjekata. Međutim, čak i kompanije sa svega nekoliko zaposlenika mogu dodjeljivati odgovornosti radi postizanja odgovarajuće podjele ili, kada to nije moguće, koristiti da menadžment pregledava nespojive aktivnosti kako bi se postigli ciljevi kontrola.

Monitoring kontrola

18. 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 dokumentacija za usklađivanje s bankom, ocjene unutarnjih revizora o tome postupa li osoblje u prodaji u skladu s politikom poslovnog subjekta o ugovornim uvjetima prodaje i pregled pravnog odjela o tome postupa li se u skladu s politikama poslovnog subjekta koje se odnose na etiku i poslovanje.

19. Monitoring kontrola je postupak procjenjivanja kvalitete s kojom se kontrole obavljaju tijekom vremena. On uključuje procjenjivanje oblikovanosti i djelovanja u pravo vrijeme te poduzimanja odgovarajućih korektivnih aktivnosti. Monitoring se obavlja kako bi se osiguralo trajno djelotvorno provođenje kontrola. Primjerice, ako se prati pravodobnost i točnost usklađivanja bankovnih izvješća s poslovnim evidencijama klijenata, osoblje će vjerojatno prestati pripremati ta izvješća. Monitoring kontrola se obavlja kroz svakodnevni monitoring aktivnosti, odvojeno ocjenjivanje ili njihovu kombinaciju.
20. Svakodnevne aktivnosti monitoringa ugrađene su u uobičajene ponavljajuće aktivnosti poslovnog subjekta te uključuju redovite rukovođeće i nadzorne aktivnosti. Menadžeri prodaje, nabave i proizvodnje na razinama dijelova ili tvrtke kao cjeline u dodiru su s poslovanjem te mogu ispitivati izvješća koja se značajno razlikuju od onoga što bi trebala sadržavati po njihovim saznanjima.
21. U mnogim poslovnim subjektima unutarnji revizori ili osoblje koje provodi slične funkcije doprinose monitoringu kontrola poslovnog subjekta kroz odvojeno ocjenjivanje. Oni redovito stvaraju informacije o funkcioniranju internih kontrola, usmjeravajući značajnu pozornost na ocjenjivanju oblikovanosti i djelovanju internih kontrola. Oni priopćavaju informacije o dobrim i lošim rezultatima te preporuke za unaprjeđivanje internih kontrola.
22. Monitoring kontrola može uključivati korištenje informacija iz komunikacije s trećim stranama koje može ukazivati na probleme ili navoditi područja koja zahtijevaju poboljšanja. Kupci implicitno potvrđuju datume računa plaćanjem računa ili reklamiranjem terećenja. Osim toga, regulatori mogu komunicirati s poslovnim subjektom u vezi s pitanjima koja utječu na funkcioniranje internih kontrola. Primjer su izvješća regulativnih agencija za banke. Također, pri obavljanju aktivnosti monitoringa menadžment može razmatrati od vanjskih revizora dobivene obavijesti u vezi s internim kontrolama.

Primjena na male poslovne subjekte

23. Za svakodnevne aktivnosti monitoringa malih poslovnih subjekata vjerojatnije je da će biti neformalne i uobičajeno će se obavljati kao dio sveobuhvatnog rukovođenja poslovanjem subjekta. Menadžmentova bliska uključenost u poslovanje često će otkrivati značajna odstupanja u odnosu na očekivanja i netočnost financijskih podataka te voditi ka korektivnim akcijama u pogledu kontrola.

DODATAK 3

Uvjeti i događaji koji mogu ukazivati na rizike pogrešnog prikazivanja

Ono što slijedi su primjeri uvjeta i događaja koji mogu ukazivati na postojanje rizika značajnih pogrešnih 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, države sa značajnom devalvacijom ili visoko inflatorna gospodarstva.
- Poslovanje izloženo nepostojanim tržištima, primjerice trgovačke derivatima.
- Visok stupanj složenosti regulative.
- Problem likvidnosti i neograničenosti vremena poslovanja, uključujući gubitak značajnih kupaca.
- Ograničena dostupnost 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 poslovnom subjektu kao što su velika stjecanja ili reorganizacije ili drugi neuobičajeni događaji.
- Poslovni segmenti ili društva za koje je vjerojatno da će biti prodani.
- Kompleksni savezi i zajednički pothvati.
- Korištenje izvanbilančnog financiranja, poslovnih subjekata posebne namjene i drugi složeni financijski aranžmani.
- Signifikantne transakcije s povezanim strankama.
- Manjak osoblja s odgovarajućim vještinama računovodstvenog i financijskog izvještavanja.
- Promjene u ključnom osoblju, uključujući odlazak ključnih izvršitelja.
- Slabosti u internim kontrolama, posebno u onima s kojima se menadžment ne suočava.
- Nedosljednost između IT strategije poslovnog 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 poslovnog subjekta.
- Pogrešna prikazivanja u prošlosti, pogreške ili značajni iznosi prilagodbi na kraju razdoblja.
- Značajni iznosi nerutinskih ili nesustavnih transakcija, uključujući unutarkompanijske transakcije i veliki iznosi prihoda na kraju razdoblja.
- Transakcije koje su evidentirane na osnovi menadžmentovih namjera, primjerice, refinanciranje duga, imovina namijenjena prodaji i klasifikacija utrživih vrijednosnih papira.
- Primjena novih računovodstvenih dostignuća.
- Računovodstvena mjerenja koja uključuju složene postupke.
- Događaji ili transakcije koji uključuju mjerenje značajne neizvjesnosti, uključujući računovodstvene procjene.
- Nedovršeni sudski sporovi i potencijalne obveze, primjerice, garancije u vezi s prodajom, financijske garancije i popravljane šteta u vezi s očuvanjem okoline.

MRevS 320 Značajnost u reviziji

(primjenjiv na reviziju financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2004. ili nakon toga datuma)⁵²

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	1 – 3
Značajnost	4 – 8
Povezanost značajnosti i revizijskog rizika	9 – 11
Procjenjivanje učinka pogrešnih prikazivanja	12 – 16
Priopćavanje pogrešaka	17

MRevS 320, »Značajnost u reviziji« treba čitati u kontekstu »Predgovora Međunarodnih standarda kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, izražavanja uvjerenja i povezanih usluga« u kojem je navedena primjena i nadležnost MRevS-ova.

Uvod

1. Svrha je ovog Međunarodnog revizijskog standarda utvrditi standarde i osigurati upute koje se odnose na koncept značajnosti i njegovu povezanost s revizijskim rizikom.
2. **Prilikom obavljanja revizije, revizor treba razmotriti značajnost i njezinu povezanost s revizijskim rizikom.**
3. Pojam »značajnost« definiran je u Okviru za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja donesenom od strane Odbora za međunarodne računovodstvene standarde u sljedećem značenju:

Informacija je značajna ukoliko njeno izostavljanje ili krivi prikaz mogu utjecati na poslovne odluke koje korisnici donose na temelju financijskih izvještaja. Značajnost ovisi o veličini stavke ili pogreške prosuđenoj u određenim okolnostima njezinog izostavljanja ili pogrešnog prikazivanja. Prema tome, značajnost više osigurava granicu ili prijelomnicu, nego što je primarno kvalitativno obilježje koje mora imati informacija da bi bila korisna.

Značajnost

4. **Cilj je revizije financijskih izvještaja omogućiti revizoru izražavanje mišljenja o tome jesu li financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.** Procjena što je to značajno pitanje je profesionalne prosudbe.
5. U definiranju plana revizije, revizor ustanovljuje prihvatljivu razinu značajnosti kako bi se otkrile količinski značajna pogrešna prikazivanja. Međutim, trebaju biti razmotreni iznosi (količina), kao i vrste (kvaliteta) pogrešnih prikazivanja. Primjeri pogrešnih prikazivanja u kvalitativnom smislu mogu biti neadekvatan ili neprimjeren opis računovodstvenih politika, kada je vjerojatno da će korisnik financijskih izvještaja biti doveden u zabludu tim opisom, ili propust objavljivanja nepostupanja sukladno zakon-

⁵² MRevS 240, »Odgovornost revizora da razmotri prijevare u reviziji financijskih izvještaja«; MRevS 315, »Razumijevanje poslovanja i njegovog okruženja i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja«; MRevS 330, »Revizijski postupci kao odgovor na procijenjene rizike« i MRevS 500, »Revizijski dokaz« dali su povod za usklađujuće izmjene MRevS-a 320. Usklađujuće izmjene primjenjive su na reviziju financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2004. i sastavni su dio teksta MRevS-a 320.

skim zahtjevima, kada je vjerojatno da će to izvršavanje zakonskih ograničenja značajno narušiti sposobnost poslovanja.

6. Revizor treba razmotriti mogućnosti pogrešnog prikazivanja i relativno malih iznosa koji, kumulativno, mogu imati značajan učinak na financijske izvještaje. Primjerice, pogreške u postupcima vezanim za kraj mjeseca mogu ukazivati na potencijalno veliko pogrešno prikazivanje, ako se pogreška ponavlja svaki mjesec.
7. Revizor treba razmotriti značajnost na razini cjelovitih financijskih izvještaja kao i onu povezanu s klasama transakcija, stanjima računa i objavljivanjima. Na značajnost mogu utjecati zakonski i regulativni zahtjevi koji se odnose na klase transakcija, stanja računa, objavljivanja, kao i njihova međusobna povezanost. To može rezultirati različitim razinama značajnosti ovisno o aspektu s kojega se promatraju financijski izvještaji.
8. **Revizor treba razmatrati značajnost kada:**
 - a) **utvrđuje vrste, vremenski raspored i opseg revizijskih postupaka, i**
 - b) **ocjenjuje učinke pogrešnih prikazivanja.**

Povezanost značajnosti i revizijskog rizika

9. Prilikom planiranja revizije, revizor treba razmotriti što može činiti financijske izvještaje značajno pogrešno prikazanim. Revizorovo razumijevanje poslovnog subjekta i njegovog okruženja određuje okvir referenci unutar kojeg revizor planira reviziju i stvara prosudbe o procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja i reagira na te rizike tijekom obavljanja revizije. To također pomaže revizoru u određivanju značajnosti te u ocjenjivanju jesu li prosudbe o značajnosti ostale prikladne u kontekstu rezultata ustanovljenih tijekom obavljanja revizije. Revizorova prosudba povezana s vrstama transakcija, stanjima računa i objavljivanjima pomaže revizoru odlučiti koje stavke treba ispitivati i treba li koristiti uzorkovanje i dokazne analitičke postupke. To omogućuje revizoru selektiranje revizijskih postupaka od kojih se u kombinaciji može očekivati smanjenje revizijskog rizika na prihvatljivo nisku razinu.
10. Značajnost i razina revizijskog rizika nalaze se u obrnuto proporcionalnom odnosu, tj. što je veća razina značajnosti, to je niži revizijski rizik, i obrnuto. Tu činjenicu revizor uzima u obzir kada utvrđuje vrste, vremenski raspored i opseg revizijskih postupaka. Na primjer, ako nakon planiranja određenih revizijskih postupaka revizor utvrdi da je niža prihvatljiva razina značajnosti, povećan je revizijski rizik. Revizor će to kompenzirati:
 - (a) smanjenjem procijenjenog rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, tamo gdje je to moguće te podupiranjem smanjenja rizika provođenjem proširenih ili dodatnih testova kontrola; ili
 - (b) smanjenjem rizika neotkrivanja, mijenjanjem vrste, vremenskog rasporeda i opsega planiranih dokaznih postupaka.

Značajnost i revizijski rizik u ocjenjivanju revizijskih dokaza

11. Revizorova procjena značajnosti i revizijskog rizika može biti različita na početku samog planiranja revizije i na kraju prilikom vrednovanja samih rezultata revizijskih postupaka. To se može dogoditi zbog promjene okolnosti ili zbog novih spoznaja dobivenih obavljanjem revizije. Na primjer, ako su revizijski postupci obavljani prije kraja obračunskog razdoblja, revizor će anticipirati rezultate poslovanja i financijski položaj. Ako je pak stvarni rezultat poslovanja i financijski položaj bitno drugačiji, procjena značajnosti i revizijskog rizika može se promijeniti.

Isto tako, pri planiranju revizije revizor može namjerno postaviti nižu razinu značajnosti od one koja se namjerava koristiti pri procjeni rezultata revizije. To može biti učinjeno radi smanjenja vjerojatnosti neotkrivanja pogrešnih prikazivanja i stvaranja dodatne sigurnosti revizoru kada procjenjuje učinke pogrešnih prikazivanja otkrivene pri obavljanju revizije.

Procjenjivanje učinaka pogrešnih prikazivanja

12. **Prilikom ocjenjivanja jesu li financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, sukladno prihvatljivom okviru financijskog izvještavanja, revizor treba procijeniti je li značajan ukupan iznos neispravljenih pogrešnih prikazivanja utvrđenih tijekom revizije.**
13. Ukupan iznos neispravljenih pogrešnih prikazivanja obuhvaća:
 - (a) pojedinačna pogrešna prikazivanja koja je revizor otkrio, uključujući i neto učinke neispravljenih pogrešnih prikazivanja utvrđene u reviziji prethodnih razdoblja; i
 - (b) revizorovu najbolju procjenu ostalih pogrešnih prikazivanja koja se ne mogu pojedinačno otkriti (tj. očekivane pogreške).
14. Revizor treba razmotriti je li značajan ukupan zbroj neispravljenih pogrešnih prikazivanja. Ukoliko revizor zaključi da pogrešna prikazivanja mogu biti značajna, revizor treba razmotriti smanjenje revizijskog rizika proširivanjem revizijskih postupaka ili postavljanjem zahtjeva menadžmentu da ispravi financijske izvještaje. U svakom slučaju, u financijskim izvještajima menadžment može ispraviti otkrivena pogrešna prikazivanja.
15. **Ako menadžment odbije ispraviti financijske izvještaje te rezultati dodatnih revizijskih postupaka ne omogućavaju revizoru stvaranje zaključaka da je neznajčan ukupan iznos neispravljenih pogrešnih prikazivanja, revizor treba razmotriti odgovarajuću modifikaciju revizorovog izvješća u skladu s MRevS-om 701, »Modifikacije izvješća nezavisnog revizora«.**
16. Ukoliko se ukupan iznos neispravljenih pogrešnih prikazivanja koji otkrije revizor približava razini značajnosti, revizor treba razmotriti je li vjerojatno da neotkrivena pogrešna prikazivanja, kada se uzmu u obzir zajedno s neispravljenim pogrešnim prikazivanjima, mogu prijeći razinu značajnosti. Prema tome, ako se ukupni iznos neispravljenih pogrešnih prikazivanja približava razini značajnosti, revizor treba razmotriti mogućnost smanjenja revizijskog rizika obavljanjem dodatnih revizijskih postupaka ili zahtijevanjem da menadžment ispravi financijske izvještaje za otkrivena pogrešna prikazivanja.

Priopćavanje pogrešaka

17. **Ako je revizor otkrio značajno pogrešno prikazivanje nastalo zbog pogreške, revizor treba pravodobno priopćiti pogrešno prikazivanje primjerenom razini menadžmenta te razmotriti potrebu izvještavanja onih koji su zaduženi za upravljanje u skladu s MRevS-om 260, »Komuniciranje o revizijskim pitanjima s onima koji su zaduženi za upravljanje«.**

Zahtjevi javnog sektora

1. *U procjenjivanju značajnosti, revizor javnog sektora mora, osim primjenjivanja profesionalne prosudbe, razmotriti i svaku drugu regulativu i legislativu koja može utjecati na tu prosudbu. U javnom sektoru, značajnost je također temeljena na »kontekstu i sadržaju« stavke i uključuje, na primjer, osjetljivost, kao i vrijednost stavke. Osjetljivost se odnosi na različita područja, kao što je to suglasnost s određenim tijelima, zakonima ili javni interes.*

MRevS 330 Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike

(Primjenjiv za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. lipnja 2006. ili nakon toga datuma)*

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	1 – 3
Sveobuhvatne reakcije	4 – 6
Revizijski postupci kao reakcija na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnji	7 – 65
Procjena dostatnosti i prikladnosti prikupljenog revizijskog dokaza	66 – 72
Dokumentacija	73
Datum stupanja na snagu	74

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 330, »Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike« treba čitati u kontekstu »Predgovora Međunarodnih standarda kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, izražavanja uvjerenja i povezanih usluga« u kojem je navedena primjena i nadležnost MRevS-ova.

Uvod

1. Svrha je ovog Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS) iznijeti standarde i pružiti smjernice za određivanje sveobuhvatnih reakcija te za oblikovanje i provedbu daljnjih revizijskih postupaka kako bi reagirali na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na razini financijskih izvještaja te na razini tvrdnji u reviziji financijskih izvještaja. Revizorovo poznavanje poslovnog subjekta i njegova okruženja, uključujući njegove interne kontrole te procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja, opisano je u MRevS-u 315, »Razumijevanje poslovnog subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja«.
2. Slijedi pregled zahtjeva ovog standarda:
 - *Sveobuhvatne reakcije.* Ovaj odjeljak zahtijeva da revizor odredi sveobuhvatne reakcije na utvrđene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na razini financijskih izvještaja te daje smjernice o vrsti tih reakcija.
 - *Revizijski postupci kao reakcija na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnji.* Ovaj odjeljak zahtijeva od revizora oblikovanje i provedbu daljnjih revizijskih postupaka, uključujući testiranje učinkovitosti djelovanja značajnih ili zahtijevanih kontrola i dokazne postupke čije vrste, vremenski raspored i opseg odgovaraju procijenjenim rizicima nastanka značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnji. Nadalje, ovaj odjeljak uključuje pitanja koja revizor razmatra prilikom određivanja vrste, vremenskog rasporeda i opsega takvih revizijskih postupaka.
 - *Ocjenjivanje dostatnosti i prikladnosti prikupljenih revizijskih dokaza.* Ovaj odjeljak zahtijeva od revizora da ocijeni

* MRevS 230, »Revizorova dokumentacija« razlog je prilagođavajućih izmjena u MRevS 330. Ove se izmjene primjenjuju u reviziji financijskih izvještaja za razdoblje koje započinje na 15. lipnja 2006. ili nakon toga datuma te su uključene u tekst MRevS-a 330.

je li procjena rizika i dalje prikladna te da zaključi jesu li prikupljeni dostatni i prikladni revizijski dokazi.

- *Dokumentacija.* Ovaj odjeljak uređuje zahtjeve koji se odnose na dokumentaciju.
3. **Kako bi sveo revizijski rizik na prihvatljivo nisku razinu, revizor treba odrediti sveobuhvatne reakcije na procijenjene rizike na razini financijskih izvještaja te oblikovati i provesti daljnje revizijske postupke da bi reagirao na procijenjene rizike na razini tvrdnji.** Sveobuhvatne reakcije te vrsta, vremenski raspored i opseg daljnjih revizijskih postupaka pitanja su profesionalne prosudbe revizora. Uz zahtjeve navedene u ovom standardu, revizor također udovoljava zahtjevima i smjernicama MRevS-a 240, »Revizorova odgovornost da u reviziji financijskih izvještaja razmotri prijevare« kako bi reagirao na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevara.

Sveobuhvatne reakcije

4. **Revizor treba odrediti sveobuhvatne reakcije kako bi odredio rizik značajnog pogrešnog prikazivanja na razini financijskih izvještaja.** Takve reakcije mogu sadržavati naglašavanje potrebe za održavanjem profesionalnog skepticizma revizijskog tima u prikupljanju i ocjeni revizijskih dokaza, dodjeljivanje iskusnijeg osoblja ili onog osoblja koje ima specijalne vještine, odnosno korištenje eksperata⁵³, osiguranje jačeg nadzora ili uključivanje dodatnih elemenata nepredvidljivosti u izboru daljnjih revizijskih postupaka koje treba obaviti. Dodatno, revizor može napraviti opće promjene vrste, vremenskog rasporeda ili opsega revizijskih postupaka kao sveobuhvatnu reakciju, primjerice, obavljajući dokazne postupke na kraju razdoblja umjesto obavljanja postupaka u prethodnoj reviziji na neki raniji datum.
5. Na procjenu rizika nastanka značajnog pogrešnog prikazivanja na razini financijskih izvještaja 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 da poduzme neke revizijske postupke u prethodnoj reviziji radije nego da ih poduzme u završnoj reviziji. Ukoliko postoje slabosti u kontrolnom okruženju, revizor uobičajeno provodi više revizijskih postupaka na kraju razdoblja nego tijekom razdoblja; dokaznim postupcima traži šire revizijske dokaze, mijenja vrste revizijskih postupaka kako bi dobio uvjerljiviji revizijski dokaz ili povećava broj lokacija koje će uključiti u djelokrug revizije.
6. Takva se razmatranja stoga značajno povezuju s revizijskim općim pristupom, primjerice, s pristupom u kojemu je naglasak na dokaznim postupcima (dokazni pristup) ili pristupom koji koristi testove kontrola i dokazne postupke (kombinirani pristup).

Revizijski postupci kao reakcija na rizike nastanka značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje

7. **Revizor treba oblikovati i obaviti daljnje revizijske postupke čija vrsta, vremenski raspored i opseg odgovaraju procijenjenim rizicima nastanka značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnji.** Namjera je osigurati jasnu vezu između vrste, vremenskog rasporeda i opsega daljnjih revizijskih postupaka

⁵³ Dodjeljivanje pojedinačnih zadataka osoblju utječe na revizorovu procjenu rizika koja se temelji na revizorovom razumijevanju poslovnog subjekta.

i procjene rizika. Prilikom oblikovanja revizijskih postupaka, revizor razmatra sljedeće:

- značajnost rizika,
- vjerojatnost nastanka značajnog pogrešnog prikazivanja,
- karakteristike određene klase transakcija, stanja računa ili odnosnih objava,
- vrstu specifičnih kontrola koje koristi poslovni subjekt, a osobito razmatra pitanje jesu li kontrole ručne ili automatizirane,
- očekuje li revizor prikupljanje revizijskog dokaza kako bi odredio jesu li su kontrole poslovnog subjekta učinkovite u sprječavanju, otkrivanju ili ispravljanju značajnog pogrešnog prikazivanja.

Za odgovaranje na procijenjene rizike najznačajnija je vrsta revizijskih postupaka.

8. Revizorova je procjena identificiranih rizika na razini tvrdnji temelj razmatranja prikladnog revizijskog pristupa oblikovanja i provedbe daljnjih revizijskih postupaka. U nekim slučajevima revizor može odrediti da jedino obavljanjem testova kontrole može postići djelotvornu reakciju na procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja za određenu tvrdnju. U drugim pak slučajevima revizor može odrediti da je jedino obavljanje dokaznih postupaka prikladno za određene tvrdnje pa stoga revizor isključuje efekte kontrola iz procjene relevantnih rizika. To može biti stoga jer postupci revizorove procjene rizika nisu ustanovili bilo kakve učinkovite kontrole koje su relevantne za tvrdnju ili zbog toga što bi testiranje učinkovitosti djelovanja kontrola bilo nedjelotvorno. Međutim, revizor se treba uvjeriti da bi za smanjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na prihvatljivo nisku razinu bilo djelotvorno kada bi se za relevantnu tvrdnju isključivo obavili dokazni postupci. Često revizor može odrediti da je učinkovit pristup upravo onaj kombinirani gdje se zajedno koriste testovi učinkovitosti djelovanja kontrola i dokazni postupci. Neovisno o izabranom pristupu, revizor oblikuje i provodi dokazne postupke za svaku značajnu klasu transakcija, stanje računa i objavljivanje kao što se zahtijeva u točki 49.
9. Kod vrlo malih poslovnih subjekata možda neće postojati kontrolne aktivnosti koje bi revizor mogao utvrditi. Iz tog će razloga daljnji revizijski postupci vrlo vjerojatno primarno biti dokazni postupci. U tim slučajevima, pored pitanja koja se odnose na gore prikazanu točku 8, revizor razmatra je li u odsustvu kontrola moguće prikupiti dovoljne i odgovarajuće revizijske dokaze.

Razmatranje vrste, vremenskog rasporeda i opsega daljnjih revizijskih postupaka

Vrsta

10. Vrsta daljnjih revizijskih postupaka odnosi se na njihovu svrhu (testovi kontrola ili dokazni postupci) i njihovu vrstu, koja može biti ispitivanje, promatranje, propitkivanje, konfirmiranje, ponovno izračunavanje, ponovno izvođenje ili analitički postupci. Za neke tvrdnje pojedini revizijski postupci mogu biti primjereniji nego neki drugi. Primjerice, u vezi s prihodima testovi kontrola mogu biti najbolja reakcija na procjenu rizika pogrešnog prikazivanja tvrdnje o potpunosti dok dokazni postupci mogu biti najbolja reakcija na procjenu rizika pogrešnog prikazivanja tvrdnje o nastanku događaja.

11. Revizorov izbor revizijskih postupaka temelji se na procjeni rizika. Što je revizorova procjena rizika viša, to revizor dokaznim postupcima traži pouzdaniji i značajniji revizijski dokaz. To može utjecati na izvođenje obje vrste revizijskih postupaka i njihovu kombinaciju. Primjerice, uz ispitivanje dokumenata, revizor može s trećom stranom konfirmirati potpunost uvjeta iz ugovora.
12. Kada određuje koje će revizijske postupke obaviti, revizor razmatra razloge za procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnji za svaku klasu transakcija, stanje računa i objave. To uključuje razmatranje određenih karakteristika svake klase transakcija, stanja računa i objava (tj. inherentnih rizika) i pitanje vodi li se prilikom revizorove procjene rizika računa o kontrolama poslovnog subjekta (tj. kontrolnog rizika). Primjerice, ukoliko revizor smatra da zbog pojedinih karakteristika klase transakcija bez razmatranja povezanih kontrola, postoji niži rizik nastanka značajnog pogrešnog prikazivanja, revizor može odrediti da sami dokazni analitički postupci mogu osigurati dovoljne i prikladne revizijske dokaze. S druge pak strane, ako revizor očekuje niži rizik pojavljivanja značajnog pogrešnog prikazivanja, zbog toga što poslovni subjekt ima učinkovite kontrole, te ako revizor namjerava oblikovati dokazne postupke temeljene na učinkovitom djelovanju tih kontrola, tada revizor provodi testove kontrola kako bi prikupio revizijske dokaze o učinkovitosti njihovog djelovanja. To može biti slučaj kod, primjerice, skupine transakcija razumno istovrsnih jednostavnih karakteristika koje se rutinski obrađuju i kontroliraju informacijskim sustavom poslovnog subjekta.
13. Od revizora se zahtijeva da prikupi revizijski dokaz o točnosti i potpunosti informacija stvorenih informacijskim sustavom poslovnog subjekta. Na primjer, ako prilikom obavljanja revizijskih postupaka koristi nefinancijske informacije ili planirane podatke dobivene informacijskim sustavom poslovnog subjekta, kao što su dokazni analitički postupci ili testovi kontrola, revizor prikuplja revizijski dokaz o točnosti i potpunosti takve informacije. Za daljnje smjernice vidjeti MRevS 500, »Revizijski dokaz« točka 11.

Vremenski raspored

14. Vremenski raspored odnosi se na vrijeme obavljanja revizijskih postupaka, odnosno na razdoblje ili datum na koji se odnose revizijski dokazi.
15. Revizor može obavljati testove kontrola ili dokazne postupke u prethodnoj reviziji ili u završnoj reviziji. Što je rizik značajnog pogrešnog prikazivanja viši, to je vjerojatnije da će revizor možda odlučiti kako je djelotvornije obaviti dokazne postupke u vremenu blizu ili na datum bilance radije nego u prethodnoj reviziji; ili će se možda odlučiti na nenajavlenu provedbu revizijskih postupaka; ili će obaviti revizijske postupke nenajavljeno ili u nepredvidivo vrijeme (primjerice, provodeći nenajavljene revizijske postupke na odabranim lokacijama). S druge strane, obavljanje revizijskih postupaka prije datuma bilance revizoru može pomoći u određivanju značajnih pitanja u ranim fazama revizije te ih prema tome može riješiti uz pomoć menadžmenta, odnosno razvijajući djelotvorni revizijski pristup rješavanja takvih pitanja. Ako revizor obavlja testove kontrola ili dokazne postupke prije datuma bilance, revizor razmatra dodatne dokaze koji se odnose na preostalo razdoblje do datuma bilance (vidjeti točke 37-38 i 56-61).
16. Prilikom razmatranja vremena obavljanja revizijskih postupaka, revizor također razmatra sljedeća pitanja:

- 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 koji se promatraju mogu nastati isključivo u određeno vrijeme);
 - vrstu rizika (na primjer, ukoliko postoji rizik 'napuhanih' prihoda kako bi se naknadnim stvaranjem lažnih sporazuma o prodaji postigla očekivana zarada, revizor može tražiti da se ispitaju ugovori dostupni na datum bilance);
 - razdoblje ili datum na koji se odnosi revizijski dokaz.
17. Određeni revizijski postupci mogu se obaviti jedino na kraju razdoblja ili nakon toga, na primjer, usklađivanje financijskih izvještaja s računovodstvenim evidencijama i ispitivanje usklađivanja učinjenih tijekom sastavljanja financijskih izvještaja. Ukoliko postoji rizik da će poslovni subjekt sklopiti neprikladne ugovore o prodaji ili da transakcije neće moći biti završene do kraja razdoblja, revizor provodi postupke kako bi reagirao na taj rizik. Primjerice, kada su transakcije pojedinačno značajne ili kada pogreške u prikazivanju transakcija u odgovarajućem obračunskom razdoblju (cutoff) mogu dovesti do značajnog pogrešnog prikazivanja, revizor redovito ispituje transakcije blizu datuma bilance.

Opseg

18. Opseg uključuje kvantitetu specifičnih revizijskih postupaka koji se trebaju provesti, na primjer, veličinu uzorka ili broj promatranja kontrolnih aktivnosti. Opseg se revizijskih postupaka određuje revizijskom prosudbom nakon razmatranja značajnosti, procijenjenog rizika i stupnja uvjerenja koji revizor planira postići. Revizor redovito povećava opseg revizijskih postupaka kako se povećava rizik značajnog pogrešnog prikazivanja. Međutim, povećanje je opsega revizijskih postupaka učinkovito jedino ako je sam revizijski postupak značajan za specifičan rizik; prema tome, najznačajnije je razmotriti vrstu revizijskog postupka.
19. Upotreba revizijskih tehnika primjenom računala (CAATs) može omogućiti opsežnije testiranje računalnih transakcija i datoteka. Takve tehnike mogu se 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.
20. Korištenjem pristupa uzorkovanja, uobičajeno se mogu donositi valjani zaključci. Međutim, ako je iz populacije izabran premalen uzorak, izabran pristup uzorkovanja nije prikladan za postizanje određenog revizijskog cilja. Ili, ako se izuzeci ne prate na odgovarajući način, postojat će neprihvatljiv rizik da će se revizorov zaključak temeljen na uzorku razlikovati od zaključaka koji bi se dobio ako bi se isti revizijski postupci proveli na čitavoj populaciji. MRevS 530, »Revizija na temelju uzorka i ostali načini testiranja« sadrži smjernice za korištenje uzorkovanja.
21. Kao što je prethodno pojašnjeno, ovaj standard odnosi se na upotrebu kombinacija različitih revizijskih postupaka sa stajališta vrste testiranja. Međutim, kada provodi kombinaciju različitih revizijskih postupaka, revizor razmatra prikladnost opsega testiranja.

Testovi kontrola

22. Od revizora se zahtijeva provođenje testova kontrola kada revizorova procjena rizika uključuje očekivanje da kontrole učinkovito djeluju ili kada sami dokazni postupci ne pružaju dovoljne i odgovarajuće revizijske dokaze na razini tvrdnje.

23. **Kada revizorova procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnji uključuje očekivanja učinkovitog djelovanja kontrola, revizor treba obaviti testove kontrola kako bi prikupio dovoljne i odgovarajuće revizijske dokaze da su kontrole učinkovito djelovale u relevantnom vremenu tijekom razdoblja obuhvaćenog revizijom.** Za raspravu o korištenju revizijskih dokaza o učinkovitom djelovanju kontrola, koji su prikupljeni u prethodnim revizijama, vidjeti točke 39-44.
24. Revizorova procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnji može uključivati očekivanje djelotvornosti kontrola, u tom slučaju revizor provodi testove kontrola kako bi prikupio revizijske dokaze o njihovoj učinkovitosti. Testovi učinkovitosti djelovanja kontrola provode se isključivo za one kontrole, za koje je revizor odredio, da su prikladne oblikovane za sprječavanje ili otkrivanje i ispravljanje značajnog pogrešnog prikazivanja u tvrdnjama. U točkama 104-106 MRevS-a 315 raspravlja se o određivanju kontrola, koje bi mogle spriječiti ili otkriti i ispraviti značajna pogrešna prikazivanja u klasi transakcija, stanju računa ili objavljivanju na razini tvrdnje.
25. **Kada je, u skladu s točkom 115 MRevS-a 315, revizor odredio da nije moguće ili nije izvedivo s revizijskim dokazima prikupljenim isključivo dokaznim postupcima, svesti rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnji na prihvatljivo nisku razinu, revizor treba provesti testove značajnih kontrola kako bi prikupio revizijski dokaz o njihovom učinkovitom djelovanju.** Primjerice, kao što je pojašnjeno u točki 115 MRevS-a 315, revizor može utvrditi da nije moguće oblikovati dokazne postupke uz pomoć kojih bi prikupio dovoljne i odgovarajuće revizijske dokaze na razini tvrdnji u slučaju kada poslovni subjekt u poslovanju koristi informacijske tehnologije i kada se ne stvaraju ili ne održavaju dokumentacije o transakcijama, na drugačiji način od onog u samom IT sustavu.
26. Testiranje učinkovitosti djelovanja kontrola razlikuje se od prikupljanja revizijskog dokaza da su kontrole bile implementirane. Kada se provedbom postupaka procjene rizika prikuplja revizijski dokaz o implementaciji kontrola, revizor utvrđuje da postoje relevantne kontrole te da ih poslovni subjekt koristi. Kada obavlja testiranje učinkovitosti djelovanja kontrola, revizor prikuplja revizijske dokaze da kontrole učinkovito djeluju. To uključuje prikupljanje revizijskog dokaza o tome jesu li kontrole primijenjene u relevantnom vremenu obuhvaćenom revizijom, zatim prikupljanje dokaza o dosljednosti njihove primjene te o tome tko ih je i u kojem smislu primijenio. Ako su u različitim periodima obračunskog razdoblja obuhvaćenog revizijom, korištene suštinski različite kontrole, revizor svaku kontrolu razmatra zasebno. Revizor može odrediti da je djelotvorno provesti testiranje djelotvornosti kontrola u isto vrijeme kada se ocjenjuje i njihovo oblikovanje te kada se prikupljaju revizijski dokazi o njihovoj implementaciji.
27. Premda neki postupci procjene rizika, koje revizor obavlja kako bi ocijenio oblikovanje kontrola te kako bi odredio jesu li kontrole ugrađene, možda neće biti specijalno oblikovani kao testovi kontrola, tim se postupcima, usprkos tome, mogu prikupiti revizijski dokazi o učinkovitosti djelovanja kontrola, koji kao takvi mogu služiti kao testovi kontrola. Primjerice, revizor može propitkivati o menadžmentovom korištenju budžeta, promatrati menadžmentovu usporedbu mjesečnih planiranih i ostvarenih rashoda te pregledavati izvješća koja se odnose na is-

pitivanje odstupanja planiranih i ostvarenih iznosa. Ovi revizijski postupci pružaju spoznaju o oblikovanju politike planiranja poslovnog subjekta te o tome jesu li te politike implementirane te se njima također mogu prikupiti revizijski dokazi o učinkovitosti djelovanja politike planiranja u sprječavanju ili otkrivanju značajnog pogrešnog prikazivanja u razvrstavanju rashoda. U takvim okolnostima revizor razmatra je li revizijski dokaz prikupljen ovim revizijskim postupcima dovoljan.

Vrste testova kontrole

28. Kako bi postigao uvjerenje o učinkovitosti djelovanja kontrola, revizor izabire revizijske postupke. S porastom planirane razine uvjerenja, revizor traži pouzdanije revizijske dokaze. U uvjetima kada revizor prihvaća pristup koji se primarno sastoji od testova kontrola, koje su posebno povezane s rizicima gdje nije moguće ili nije izvedivo prikupiti dovoljne i odgovarajuće revizijske dokaze isključivo dokaznim postupcima, revizor obično izvodi testove kontrola kako bi pribavio višu razinu uvjerenja o učinkovitosti njihova djelovanja.
29. **Kako bi testirao učinkovitost djelovanja kontrola, revizor treba zajedno s upitom provesti i ostale revizijske postupke.** Iako se razlikuju od upoznavanja oblika i implementacije kontrola, testovi učinkovitosti djelovanja kontrola redovito uključuju iste vrste revizijskih postupaka koji se koriste kako bi se ocijenio oblik i implementacija kontrola, a isto tako mogu uključivati revizorovu ponovnu provedbu kontrola. Budući da samo propitkivanje nije dovoljno, revizor koristi kombinaciju revizijskih postupaka kako bi prikupio dovoljne i odgovarajuće revizijske dokaze koji se odnose na učinkovitost djelovanja kontrola. Te kontrole, pod uvjetom da su testirane provedbom upita zajedno s ispitivanjem ili ponovnim izvođenjem, redovito omogućuju veće uvjerenje nego one kontrole za koje se revizijski dokazi prikupljaju isključivo upitima i promatranjem. Primjerice, revizor može propitkivati o postupcima poslovnog subjekta te ih promatrati prilikom otvaranja pošte i obrade novčanih primitaka kako bi testirao učinkovitost djelovanja kontrola novčanih primitaka. S obzirom na to da se promatranje odnosi isključivo na trenutak provedbe promatranja, kako bi prikupio dostatne prikladne revizijske dokaze, revizor promatranje obično dopunjuje s upitima osoblju poslovnog subjekta te također istražuje dokumentaciju o djelovanju takvih kontrola u drugim razdobljima tijekom provedbe revizije.
30. Sadržaj pojedine kontrole utječe na vrstu revizijskog postupka potrebnog za prikupljanje revizijskog dokaza o tome jesu li kontrole učinkovito djelovale u relevantnom vremenu tijekom razdoblja obuhvaćenog revizijom. Za neke kontrole postoje dokumentacije o učinkovitosti njihova djelovanja. U tom slučaju revizor može odlučiti ispitati dokumentaciju kako bi prikupio revizijski dokaz o učinkovitosti njihova djelovanja. Međutim, za druge kontrole takva dokumentacija možda neće biti dostupna ili relevantna. Na primjer, dokumentacija o poslovanju možda neće postojati za neke čimbenike u kontrolnom okruženju, kao što su prijenos ovlaštenja i odgovornosti, ili za neke vrste kontrolnih aktivnosti, kao što su kontrolne aktivnosti koje se obavljaju putem računala. U tom se slučaju revizijski dokaz o učinkovitosti poslovanja može prikupiti propitkivanjem u kombinaciji s drugim revizijskim postupcima, kao što su promatranje ili upotreba revizijskih tehnika primjenom računala CAAT's.
31. Prilikom oblikovanja testova kontrola, revizor razmatra potrebu prikupljanja revizijskih dokaza prateći učinkovitost djelovanja kontrola koje potkrjepljuju učinkovito djelovanje kontrola direktno povezanih s tvrdnjama, kao i drugih indirektnih kontrola o kojima ove ovise. Na primjer, revizor može ustanoviti da korisnik pregledava izvješće o izuzecima za dane kredite koji su iznad klijentovog dozvoljenog kreditnog limita kao direktnu kontrolu povezanu s nekom tvrdnjom. U takvim slučajevima revizor razmatra učinkovitost korisnikovog pregledavanja izvješća te isto tako razmatra kontrole povezane s točnošću informacija sadržanih u izvješću (na primjer, opće IT kontrole).
32. U slučaju automatiziranih aplikacijskih kontrola, zbog dosljednosti svojstvene IT obradi, revizijski dokaz o implementaciji tih kontrola, kada se razmatra zajedno s prikupljenim revizijskim dokazom o učinkovitosti djelovanja općih kontrola poslovnog subjekta (osobito njihovih promjena), može osigurati značajan revizijski dokaz o učinkovitosti njihova djelovanja tijekom relevantnog razdoblja.
33. Prilikom reagiranja na procjenu rizika, revizor može oblikovati testove kontrola koji će se izvoditi istovremeno s detaljnim testovima iste transakcije. Cilj testova kontrola je ocijeniti djeluju li kontrole učinkovito. Cilj testova detalja je otkriti značajno pogrešno prikazivanje na razini tvrdnje. Premda su ovi ciljevi različiti, oba se mogu istovremeno ispuniti obavljanjem testova kontrola i detaljnih testova iste transakcije, također poznatih pod nazivom 'test s dvostrukom svrhom'. Primjerice, revizor može ispitati fakturu kako bi odredio je li faktura odobrena te kako bi osigurao revizijski dokaz o transakciji. Kako bi ispunio oba cilja, revizor pažljivo razmatra oblik i ocjenu takvih testova.
34. Činjenica da se dokaznim postupcima nije otkrilo pogrešno prikazivanje, ne pruža revizijski dokaz da kontrola povezana s testiranjem tvrdnjom je učinkovita. Međutim, revizor razmatra pogrešna prikazivanja otkrivena obavljanjem dokaznih postupaka kada procjenjuje učinkovitost djelovanja povezanih kontrola. Značajna pogrešna prikazivanja otkrivena revizorovim postupcima, a koja poslovni subjekt nije otkrio, obično su pokazatelj postojanja značajnih slabosti u internoj kontroli koje se priopćavaju menadžmentu i onima koji su zaduženi za upravljanje.

Vremenski raspored testova kontrola

35. Vremenski raspored testova kontrola ovisi o revizijskom cilju i obuhvaća razdoblje u kojem se revizor oslanja na te kontrole. Ako revizor testira kontrole u određeno vrijeme, revizor samo prikuplja revizijski dokaz da kontrole učinkovito djeluju u to vrijeme. Međutim, ako revizor testira kontrole kroz čitavo razdoblje, revizor prikuplja revizijski dokaz o učinkovitosti djelovanja kontrola tijekom tog razdoblja.
36. Revizijski dokaz koji se isključivo odnosi na vremensku točku može biti dovoljan za potrebe revizije, na primjer, kad se testiraju kontrole fizičkog popisa poslovnog subjekta. Ako s druge pak strane revizor zahtijeva revizijski dokaz o učinkovitosti kontrola tijekom razdoblja, revizijski dokaz koji se odnosi samo na određenu točku u promatranom razdoblju, može biti nedovoljan pa revizor nadopunjuje takve testove s drugim testovima kontrola koji pružaju revizijske dokaze o učinkovitosti kontrola u relevantnom vremenu tijekom razdoblja pod revizijom. Takvi se drugi testovi mogu sastojati od testova monitoringa kontrola od strane poslovnog subjekta.
37. **Kada revizor u prethodnoj reviziji prikuplja revizijski dokaz o učinkovitosti djelovanja kontrola, revizor treba odrediti koji se dodatni revizijski dokazi trebaju obaviti u preostalom razdoblju.** Prilikom takvog određivanja, revizor uzima

- u obzir značajnost procijenjenih rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnji, specifične kontrole testirane u prethodnoj reviziji, stupanj postignutog revizijskog dokaza o učinkovitosti djelovanja tih kontrola, duljinu preostalog razdoblja, opseg do kojeg revizor namjerava smanjiti dodatne dokazne postupke na temelju pouzdanja u kontrole i kontrolno okruženje. Revizor pribavlja revizijski dokaz o vrsti i opsegu bilo kakve značajne promjene u internoj kontroli, uključujući promjene u informacijskom sustavu, obradama i osoblju, a koje nastaju nakon prethodne revizije.
38. Dodatni se revizijski dokaz može prikupiti, na primjer, proširivanjem testiranja učinkovitosti djelovanja kontrola u preostalom razdoblju ili testiranjem monitoringa tih kontrola od strane poslovnog subjekta.
39. **Ako revizor planira koristiti revizijski dokaz o učinkovitosti djelovanja kontrola dobiven u prethodnim revizijama, revizor treba pribaviti revizijski dokaz o tome jesu li promjene u specifičnim kontrolama nastale nakon završetka ranije revizije. Kako bi potvrdio razumijevanje takvih specifičnih kontrola, revizor treba prikupiti revizijski dokaz o nastanku tih promjena propitkivanjem u kombinaciji s promatranjem ili ispitivanjem.** Točka 23 MRevS-a 500 navodi da u slučaju kada planira koristiti revizijske dokaze u tekućem razdoblju, revizor obavlja revizijske postupke kako bi uspostavio trajnu relevantnost revizijskih dokaza prikupljenih u prethodnim revizijama. Na primjer, prilikom obavljanja prethodne revizije, revizor može odrediti da automatizirane kontrole djeluju u skladu s njihovom namjenom. Revizor prikuplja revizijski dokaz kako bi odredio jesu li se dogodile promjene kojima se utječe na kontinuirano učinkovito djelovanje automatiziranih kontrola. Primjerice, kako bi uočio koje su se kontrole promijenile, revizor provodi ispitivanje menadžmenta i pregled konzologa, koji se stvaraju tijekom obrade a u koje se bilježe operacije računala tijekom izvođenja određenog zadatka. Razmatranje revizijskih dokaza o takvim promjenama može podržati povećanje ili smanjenje očekivanih revizijskih dokaza o učinkovitosti djelovanja kontrola dostupnih u tekućem razdoblju.
40. **Ako se planira osloniti na kontrole koje su se promijenile nakon njihova zadnjeg testiranja, revizor treba testirati učinkovitost djelovanja takvih kontrola u tekućoj reviziji.** Promjene kontrola mogu utjecati na značajnost revizijskih dokaza koji su prikupljeni u prethodnim razdobljima pa tako ti dokazi možda više neće biti osnova za nastavak oslanjanja na te kontrole. Na primjer, promjene u sustavu koji omogućuje poslovnom subjektu primanje novog izvješća iz postojećeg sustava, vjerojatno ne utječu na relevantnost revizijskog dokaza prikupljenog u prethodnom razdoblju; međutim, promjena koja uzrokuje prikupljanje i obradu podataka na drugačiji način utječe na relevantnost dokaza.
41. **Ako se planira osloniti na kontrole koje se nisu mijenjale od njihova zadnjeg testiranja, revizor treba testirati učinkovitost djelovanja takvih kontrola najmanje jedanput u svakoj trećoj reviziji.** Kao što se navodi u točkama 40 i 44, revizor može odlučiti da se neće osloniti na revizijski dokaz o učinkovitosti djelovanja kontrola, koji je prikupljen u prethodnim revizijama, za one kontrole koje su se promijenile od trenutka kada su posljednji put testirane ili kada se radi o kontrolama koje smanjuju značajan rizik. Revizorova odluka hoće li se osloniti na revizijski dokaz prikupljen u prethodnim revizijama za druge kontrole, pitanje je profesionalne prosudbe. Nadalje, duljina trajanja razdoblja između ponovnog testiranja takvih kontrola također je pitanje profesionalne prosudbe, ali ne može biti duža od dvije godine.
42. Prilikom razmatranja je li prikladno koristiti revizijski dokaz o učinkovitosti djelovanja kontrola, koji je prikupljen u prethodnim revizijama, i ako je prikladno, prilikom razmatranja vremena koje može proteći prije ponovnog testiranja kontrola, revizor razmatra sljedeće:
- učinkovitost drugih elemenata interne kontrole, uključujući kontrolno okruženje, monitoring kontrola i proces procjene rizika od strane poslovnog subjekta;
 - rizike koji proizlaze iz karakteristika kontrola te vrsta kontrola – ručne ili automatizirane kontrole (za raspravu o specifičnim rizicima koji proizlaze iz ručnih i automatiziranih elemenata kontrola, vidjeti MRevS 315, točke 57-63);
 - učinkovitost općih IT kontrola;
 - učinkovitost kontrola i njihovu primjenu od strane poslovnog subjekta, uključujući vrstu i opseg odstupanja u primjeni tih kontrola i testova učinkovitog djelovanja kontrola iz prethodnih revizija;
 - pitanje stvara li propust promjene određene kontrole rizik uslijed promjena okolnosti;
 - rizik značajnog pogrešnog prikazivanja i razmjer oslanjanja na kontrole.
- 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 redovito skraćuju vrijeme ponovnog testiranja kontrola ili zbog kojih se revizor uopće ne oslanja na revizijski dokaz prikupljen u prethodnim revizijama, uključuju sljedeće:
- nepouzdana kontrolno okruženje,
 - slabi monitoring kontrola,
 - značajni ručni element u relevantnim kontrolama,
 - promjene onog osoblja koji značajno utječe na primjenu kontrole,
 - promjena okruženja koja ukazuje na potrebu promjena u kontroli,
 - slabe opće IT kontrole.
43. **Kada postoje brojne kontrole za koje revizor utvrdi da je prikladno koristiti revizijski dokaz prikupljen u prethodnim revizijama, revizor treba testirati učinkovitost djelovanja nekih kontrola u svakoj reviziji.** Svrha je ovog zahtjeva izbjegavanje mogućnosti primjene pristupa iz točke 41 na sve kontrole na koje se revizor namjerava osloniti, no ne treba sve kontrole koje su testirane u pojedinom revizijskom razdoblju testirati u sljedeća dva revizijska razdoblja. Pored prikupljanja revizijskih dokaza o učinkovitosti djelovanja kontrola koje su testirane u tekućoj reviziji, obavljanje takvih testova omogućuje usporedni dokaz o kontinuiranoj učinkovitosti kontrolnog okruženja i stoga doprinosi odlučivanju o tome je li primjereno osloniti se na revizijski dokaz koji je prikupljen u prethodnim revizijama. Stoga kada revizor, u skladu s točkama 39-42, utvrdi da je za većinu kontrola primjereno koristiti revizijski dokaz prikupljen u prethodnim revizijama, revizor planira testirati dovoljan dio kontrola u toj populaciji u svakom razdoblju revizije, a najmanje se svaka kontrola testira prilikom obavljanja svake treće revizije.
44. **Kada je u skladu s točkom 108 MRevS-a 315 utvrdio da je procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja na**

razini tvrdnji značajan rizik te kada se planira osloniti na učinkovitost djelovanja kontrola kako bi smanjio taj značajan rizik, revizor treba testovima kontrola, koje su obavljene u tekućem razdoblju, prikupiti revizijski dokaz o učinkovitosti djelovanja tih kontrola. Što je veći rizik značajnog pogrešnog prikazivanja, revizor prikuplja više revizijskih dokaza o tome da značajne kontrole učinkovito djeluju. Sukladno tome, premda prilikom oblikovanja testova kontrola u svrhu snižavanja značajnog rizika često razmatra informacije prikupljene u prethodnim revizijama, revizor se uz takav rizik ne oslanja na revizijski dokaz o učinkovitosti djelovanja kontrola prikupljen u prethodnoj reviziji, nego umjesto toga uz takav rizik u tekućem razdoblju prikuplja revizijski dokaz o učinkovitosti djelovanja kontrola.

Opseg testova kontrola

45. Revizor oblikuje testove kontrola kako bi prikupio dovoljan i odgovarajući revizijski dokaz da kontrole učinkovito djeluju za vrijeme razdoblja oslanjanja na te kontrole. Pitanja koja revizor može razmotriti prilikom određivanja opsega revizijskih testova kontrola uključuju sljedeće:
- učestalost provedbe kontrola od strane poslovnog subjekta tijekom razdoblja,
 - duljina vremena u kojem se revizor oslanja na učinkovito djelovanje kontrola tijekom revizijskog razdoblja,
 - značajnost i pouzdanost revizijskih dokaza koji se prikupljaju kako bi podržali činjenicu da kontrole sprječavaju ili otkrivaju i ispravljaju značajne pogrešne iskaze na razini tvrdnji,
 - opseg revizijskih dokaza koji su prikupljeni testovima drugih kontrola povezanih sa tvrdnjom,
 - opseg u kojem se revizor planira osloniti na učinkovito djelovanje kontrola prilikom procjene rizika (i pritom smanjuje opseg dokaznih postupaka na temelju pouzdanja u takve kontrole),
 - očekivano odstupanje od kontrola.
46. Što se prilikom procjene rizika revizor više oslanja na učinkovito djelovanje kontrola, to provodi veći opseg testova kontrola. Nadalje, revizor povećava opseg testiranja kontrola povećanjem udjela očekivanih odstupanja od kontrola. Međutim, revizor razmatra utječe li razina očekivanog neuvažavanja kontrola na to da kontrole neće biti dovoljne za snižavanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnji na onu razinu koju je procijenio revizor. Ako se očekuje da će stupanj očekivanog neuvažavanja kontrola biti previsok, revizor može odrediti da testovi kontrola možda neće biti učinkoviti za pojedine tvrdnje.
47. Revizor možda neće trebati povećati opseg testiranja automatiziranih kontrola upravo zbog konzistentnosti svojstvene IT obradama. Automatizirane kontrole trebaju funkcionirati dosljedno sve dok se program ne izmijeni (uključujući tabele, datoteke ili druge matične datoteke koje program koristi). Jednom kada revizor odredi da automatizirane kontrole djeluju kao što je namjeravano (što se može provesti u isto vrijeme kada se kontrole inicijalno ugrađuju ili na neki drugi datum), revizor razmatra provedbu testova kako bi odredio da kontrole i dalje učinkovito djeluju. Takvi testovi mogu uključiti i zahtjev da se program ne mijenja ako nije predmetom prikladnog programa promjena kontrola, da se za obradu transakcija koristi ovlaštena verzija programa i da su učinkovite druge relevantne opće kontrole. Takvi testovi također mogu uključiti zahtjev da se ne
- provode promjene programa, kao što može biti u slučaju kada poslovni subjekt koristi programski paket aplikacija bez modifikiranja ili održavanja. Na primjer, revizor može ispitati zapise o administriranju zaštitom IT-a kako bi prikupio revizijski dokaz da u toku razdoblja nije nastao neovlašteni pristup.

Dokazni postupci

48. Kako bi otkrili značajno pogrešno prikazivanje na razini tvrdnji, revizori provode dokazne postupke koji uključuju detaljne testove klasa transakcija, stanja računa i objavljivanja te dokazne analitičke postupke. Revizor planira i provodi dokazne postupke kako bi reagirao na povezane procjene rizika značajnog pogrešnog prikazivanja.
49. **Neovisno o procijenjenom riziku značajnog pogrešnog prikazivanja, revizor treba oblikovati i provesti dokazne postupke za svaku značajnu klasu transakcija, stanje računa i objavu.** Ovaj se zahtjev odnosi na činjenicu da je revizorova procjena rizika pitanje prosudbe koja možda nije dovoljno precizna da bi uočila sve rizike značajnog pogrešnog prikazivanja. Nadalje, postoje inherentna ograničenja internih kontrola, uključujući mogućnosti da ih menadžment zaobiđe. Sukladno tome, sve dok revizor može odrediti da se jedino provedbom testova kontrola rizik značajnog pogrešnog prikazivanja može smanjiti na prihvatljivo nisku razinu za određenu tvrdnju povezanu s klasom transakcija, stanjem računa ili objavama (vidi točku 8), revizor uvijek provodi dokazne postupke za svaku značajnu klasu transakcija, stanje računa i objavu.
50. **Revizorovi dokazni postupci trebaju uključivati sljedeće revizijske postupke koji se odnose na proces zaključivanja financijskih izvještaja:**
- prihvaćanje ili usklađivanje financijskih izvještaja s poslovnim knjigama; i
 - ispitivanje značajnih knjiženja u dnevniku i drugih usklađivanja koja su učinjena tijekom razdoblja pripreme financijskih izvještaja.
- Vrsta i opseg revizijskog ispitivanja knjiženja u dnevniku i drugih usklađivanja ovisi o vrsti i složenosti procesa financijskog izvještavanja poslovnog subjekta te povezanim rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja.
51. **Kada je revizor, sukladno točki 108 MRRevS-a 315, odredio da je procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnji značajan, revizor treba obaviti dokazne postupke koji su odgovarajući za taj rizik.** Primjerice, ako revizor ustanovi da je menadžment pod pritiskom ispunjavanja očekivanog iznosa zarade, može postojati rizik da će menadžment umjetno povećati prodaju neodgovarajućim priznavanjem prihoda na način da će priznavati prihode na temelju ugovora o prodaji s datumima koji se ne mogu uključiti u priznavanje prihoda ili na način da fakturiraju prodaju prije same isporuke. U tim okolnostima revizor može, na primjer, oblikovati eksterne konfirmacije ne samo da bi konfirmirao otvorene stavke, nego i detalje ugovora o prodaji, uključujući i datum, bilo koje pravo povrata i rokove isporuke. Nadalje, revizor može smatrati učinkovitim upotpuniti takve eksterne konfirmacije s propitkivanjem nefinancijskog osoblja poslovnog subjekta o bilo kakvim promjenama u ugovorima o prodaji i rokovima isporuke.
52. Kada se pristup značajnim rizicima sastoji jedino od dokaznih postupaka, revizijski postupci prikladni za određivanje takvih

značajnih rizika sastoje se isključivo od detaljnih testova ili kombinacije detaljnih testova i dokaznih analitičkih postupaka. Prilikom oblikovanja vrste, vremenskog rasporeda i opsega dokaznih postupaka za značajne rizike, revizor razmatra upute iz točaka 53-64. Kako bi prikupio dovoljne i odgovarajuće revizijske dokaze, dokazni postupci koji se odnose na značajne rizike najčešće se oblikuju na način kojim se omogućuje prikupljanje revizijskih dokaza visoke razine pouzdanosti.

Vrste dokaznih postupaka

53. Dokazni analitički postupci općenito su primjenjiviji kod brojnih transakcija koje se mogu predvidjeti u toku razdoblja. Detaljni su testovi redovito primjereniji za prikupljanje revizijskih dokaza o izvjesnim tvrdnjama o stanju računa te za utvrđivanje postojanja i vrijednosti. U nekim situacijama revizor može odrediti da jedino obavljanje dokaznih analitičkih postupaka može biti dovoljno za smanjenje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na prihvatljivo nisku razinu. Na primjer, revizor može odrediti da je jedino obavljanje dokaznih analitičkih postupaka odgovarajuće za procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja za klasu transakcija, pri čemu je revizorova procjena rizika potkrjepljena pribavljanjem revizijskih dokaza od obavljanja testova učinkovitosti djelovanja kontrola. U drugim pak slučajevima revizor može odrediti da su prikladni isključivo detaljni testovi ili da je kombinacija dokaznih analitičkih postupaka i testova detalja najbolja reakcija na procijenjene rizike.

54. Kako bi postigao planiranu razinu uvjerenja na razini tvrdnji, revizor reagira na procijenjeni rizik oblikovanjem detaljnih testova u svrhu prikupljanja dovoljnih i odgovarajućih revizijskih dokaza. Prilikom oblikovanja dokaznih postupaka, koji se odnose na tvrdnju postojanja ili nastanka, revizor odabire između stavaka sadržanih u financijskim izvještajima te prikuplja značajan revizijski dokaz. S druge strane, prilikom oblikovanja revizijskih postupaka koji se odnose na tvrdnju o potpunosti, revizor odabire između revizijskih dokaza koji ukazuju na to da stavka treba biti uključena u relevantni iznos u financijskom izvještaju i ispituje je li ta stavka tako i uključena. Primjerice, revizor može istražiti naknadne isplate novca kako bi odredio je li propušteno iskazivanje nekih nabava na računima obveza.

55. Prilikom oblikovanja dokaznih revizijskih postupaka, revizor razmatra takva pitanja kao što su:

- prikladnost korištenja dokaznih analitičkih postupaka za određene tvrdnje,
- pouzdanost internih ili eksternih podataka, iz kojih se izvode očekivanja proknjženih iznosa ili pokazatelja,
- je li očekivanje dovoljno precizno za utvrđivanje značajnog pogrešnog prikazivanja na željenoj razini uvjerenja,
- prihvatljiv iznos bilo kakvog odstupanja između proknjženih iznosa i očekivanih vrijednosti.

Revizor uzima u obzir testiranje kontrola, ako kontrole postoje, kod onih informacija koje je pripremio poslovni subjekt a koje je revizor koristio primjenjujući analitičke postupke. Kada su takve kontrole učinkovite, revizor ima veće povjerenje u pouzdanost tih informacija te stoga i u rezultate analitičkih postupaka. Alternativno, revizor može razmatrati je li informacija bila predmetom revizijskog testiranja u tekućem ili prethodnom razdoblju. Prilikom određivanja revizijskih postupaka koje treba primijeniti na informacije na kojima se temelji očekivanje za dokazne analitičke postupke, revizor razmatra upute u točki 11 MRevS-a 500.

Vremenski raspored dokaznih postupaka

56. **Kada su dokazni postupci provedeni u prethodnoj reviziji prije datuma bilance, kako bi pokrio preostalo razdoblje, revizor treba provesti daljnje dokazne postupke ili dokazne postupke zajedno s testovima kontrole, koji osiguravaju razumnu osnovu za proširivanje revizijskih zaključaka za razdoblje od kada su postupci provedeni do kraja razdoblja obuhvaćenog revizijom.**

57. U nekim okolnostima dokazni postupci mogu biti provedeni u prethodnoj reviziji prije datuma bilance. To povećava rizik da revizor neće otkriti pogrešna prikazivanja nastala na kraju razdoblja. Taj je rizik veći što je preostalo razdoblje dulje. Prilikom razmatranja treba li provesti dokazne postupke prije kraja razdoblja obuhvaćenog revizijom, revizor razmatra takve čimbenike kao što su:

- kontrolno okruženje i druge relevantne kontrole;
- dostupnost informacija na kasniji datum koje su neophodne za revizijske postupke;
- cilj dokaznih postupaka;
- procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja;
- priroda klasa transakcija ili stanja računa te povezanih tvrdnji;
- sposobnost revizora da provodi prikladne dokazne postupke ili dokazne postupke kombinirane s testovima kontrola, kako bi obuhvatio preostalo razdoblje do datuma bilance i na taj način smanjio rizik neotkrivanja pogrešnog prikazivanja koje postoji na kraju razdoblja.

58. Premda se od revizora ne traži da prikupi revizijski dokaz o učinkovitosti djelovanja kontrola kako bi imao razumnu osnovu za proširenje revizijskih zaključaka za razdoblje od vremena u prethodnoj reviziji kada su provedeni revizijski postupci pa do kraja razdoblja, revizor razmatra je li dovoljno samo obavljanje dokaznih postupaka kako bi obuhvatio i preostalo razdoblje. Ako zaključi da sami dokazni postupci neće biti dovoljni, revizor provodi testove učinkovitosti djelovanja relevantnih kontrola ili provodi dokazne postupke na kraju razdoblja.

59. U okolnostima kada je revizor prepoznao rizike značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare, revizorova reakcija na te rizike može uključiti promjenu vremenskog rasporeda revizijskih postupaka. Primjerice, revizor može zaključiti da, uvažavajući rizike namjernog pogrešnog prikazivanja ili manipulacije, revizijski postupci kojima proširuje revizijske zaključke za razdoblje od kada su provedeni revizijski postupci u prethodnoj reviziji pa do kraja razdoblja koje je obuhvaćeno revizijom, možda neće biti učinkoviti. U takvim okolnostima revizor može zaključiti da dokazni postupci trebaju biti provedeni na kraju razdoblja ili blizu kraja izvještajnog razdoblja kako bi se suočio s prepoznatim rizikom značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare (vidi MRevS 240).

60. Uobičajeno, kako bi odredio neuobičajene iznose, revizor uspoređuje i usklađuje informacije koje se odnose na zaključno stanje s usporedivim informacijama dobivenim u prethodnoj reviziji; istražuje svaki takav iznos i obavlja dokazne analitičke postupke ili detaljne testove kako bi testirao međurazdoblje. Kada planira obaviti dokazne analitičke postupke u pogledu međurazdoblja, revizor uzima u obzir jesu li stanja na kraju razdoblja za određenu klasu transakcija ili stanje računa razumno predvidiva s aspekta njihova iznosa, relativne značajnosti i strukture. Revizor razmatra jesu li prikladni postupci analizira-

nja i prilagodbe takvih klasa transakcija ili stanja računa provedeni u tijeku razdoblja od strane poslovnog subjekta te razmatra jesu li prikladni postupci za računovodstveno evidentiranje transakcija u odgovarajućem obračunskom razdoblju. Nadalje, revizor razmatra osigurava li informacijski sustav, relevantan za financijsko izvještavanje, takve informacije o zaključnim stanjima i transakcijama u preostalom razdoblju, koje su dovoljne za ispitivanje značajnih neuobičajenih transakcija ili knjiženja (uključujući transakcije, odnosno knjiženja provedena na kraju ili pri kraju obračunskog razdoblja); ostale uzroke značajnih fluktuacija, ili očekivane fluktuacije koje nisu nastale te promjene u strukturi klasa transakcija ili stanja računa. Dokazni postupci koji se odnose na preostalo razdoblje ovise o tome je li revizor obavio testove kontrola.

61. Ako su u tijeku obračunskog razdoblja otkriveni pogrešni iskazi u klasama transakcija ili stanjima računa, revizor redovito mijenja pripadajuću procjenu rizika i planiranu vrstu, vremenski raspored ili opseg dokaznih postupaka kako bi obuhvatio preostalo razdoblje do datuma bilance koje se odnosi na takve klase transakcija ili stanja računa, ili proširuje ili ponavlja takve revizijske postupke na kraju razdoblja.
62. Upotreba revizijskih dokaza dobivenih dokaznim postupcima u ranijoj reviziji nije dovoljna za suočavanje s rizikom relevantnog pogrešnog prikazivanja u tekućem razdoblju. U većini slučajeva revizijski dokaz dobiven obavljanjem dokaznih postupaka u prethodnoj reviziji predstavlja slab ili nikakav revizijski dokaz za tekuće razdoblje. Kako bi se revizijski dokaz prikupljen u prethodnoj reviziji mogao koristiti u tekućem razdoblju kao revizijski dokaz, revizijski se dokaz i povezani predmeti ne smiju bitno promijeniti. Primjer revizijskog dokaza koji je prikupljen dokaznim postupcima u prethodnom razdoblju, a koji je značajan za tekuću godinu, jest pravno mišljenje o strukturi utrživih vrijednosnih papira koji se zamjenjuju za druge prenosive financijske instrumente, a koje se nije promijenilo u tekućem razdoblju. Kao što se zahtijeva u točki 23 MRevSa 500, ako planira koristiti revizijski dokaz koji je prikupljen dokaznim postupcima u prethodnoj reviziji, revizor obavlja revizijske postupke za vrijeme tekućeg razdoblja kako bi uspostavio kontinuiranu relevantnost revizijskog dokaza.

Opseg obavljanja dokaznih postupaka

63. Što je veći rizik značajnog pogrešnog prikazivanja, to je veći opseg dokaznih postupaka. Upravo stoga što rizik značajnog pogrešnog prikazivanja uzima u obzir interne kontrole, opseg dokaznih postupaka može porasti zbog nezadovoljavajućih rezultata testova učinkovitosti kontrola. Međutim, porast opsega revizijskog postupka prikladan je samo ako je sam revizijski postupak relevantan za određen rizik.
64. Prilikom oblikovanja detaljnih testova, pod opsegom testiranja uobičajeno se misli na veličinu uzorka koja ovisi o riziku relevantnog pogrešnog prikazivanja. Međutim, revizor također razmatra i druga pitanja, uključujući pitanje je li učinkovitije koristiti ostale načine testiranja, kao što su izbor velikih ili neuobičajenih stavaka iz populacije nasuprot obavljanju reprezentativnog uzorkovanja ili stratificiranja populacije u homogene podgrupe za uzorkovanje. MRevS 530 sadrži upute za primjenu uzorkovanja i drugih metoda odabira stavaka za testiranje. Prilikom oblikovanja dokaznih analitičkih postupaka, revizor uzima u obzir iznos razlike od odstupanja koje se mogu prihvatiti bez daljnjeg ispitivanja. Ovo je razmatranje primarno pod utjecajem značajnosti i dosljednosti sa željenom razinom vje-

renja. Prilikom određivanja odstupanja, vodi se računa o tome da kombinacija pogrešnog prikazivanja u određenim stanjima računa, klasama transakcija ili objavama može rezultirati neprihvatljivim iznosom. Prilikom oblikovanja dokaznih analitičkih postupaka, revizor povećava željenu razinu uvjerenja u skladu s povećanjem rizika značajnog pogrešnog prikazivanja. MRevS 520 »Analitički postupci« sadrži upute za primjenu analitičkih postupaka tijekom provedbe revizije.

Prikladnost prezentacije i objavljivanja

65. **Revizor treba obaviti revizijske postupke kako bi ocijenio je li cjelokupna prezentacija financijskih izvještaja zajedno s povezanim objavama u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.** Revizor razmatra jesu li pojedini financijski izvještaji prezentirani tako da odražavaju odgovarajuću klasifikaciju i opise financijskih informacija. Prezentacija financijskih izvještaja koja je u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, također uključuje i prikladno objavljivanje značajnih pitanja. Ta se pitanja odnose na oblik, pripremu i sadržaj financijskih izvještaja i njima pripadajuće bilješke, uključujući, na primjer, korištenu terminologiju, prikazane detaljne iznose, klasifikaciju pozicija u izvještajima i osnove prikazanih iznosa. Revizor razmatra je li menadžment objavio pojedina pitanja u kontekstu okolnosti i činjenica, koje je revizor tada spoznao. Prilikom ocjenjivanja sveobuhvatnih prezentacija financijskih izvještaja, uključujući i povezano objave, revizor uzima u obzir procijenjeni rizik značajno pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnji. Za opis tvrdnji povezanih s prezentacijom i objavljivanjem vidjeti točku 17 MRevS-a 500.

Procjena dostatnosti i prikladnosti prikupljenih revizijskih dokaza

66. **Revizor treba na temelju provedenih revizijskih postupaka i prikupljenih revizijskih dokaza utvrditi je li procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnji i dalje prikladna.**
67. Revizija je financijskih izvještaja kumulativan i iterativan proces. Kako revizor obavlja planirane revizijske postupke, prikupljeni revizijski dokazi mogu uzrokovati da revizor promijeni vrstu, vremenski raspored i opseg drugih planiranih revizijskih postupaka. Informacija koju revizor dobiva tijekom provedbe revizije može se značajno razlikovati od informacije na kojoj se temeljila procjena rizika. Primjerice, opseg pogrešnog prikazivanja koje revizor otkriva dokaznim postupcima može izmijeniti revizorovu procjenu rizika te može ukazivati na značajne slabosti u internim kontrolama. Nadalje, 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 treba ponovno vrednovati planirane revizijske postupke. Točka 119 MRevS-a 315 sadrži daljnje upute revidiranja procjene revizijskog rizika.
68. 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, značajnih sezonskih fluktuacija u opsegu transakcija i ljudske pogreške. Kada se takva odstupanja otkriju tije-

kom provedbi testova kontrola, revizor provodi specifične upute kako bi razumio te događaje i njihove potencijalne posljedice, na primjer, propitujući o vremenu promjene osoblja na ključnim funkcijama internih kontrola. Revizor određuje pružaju li provedeni testovi kontrola primjerenu osnovu za pouzdanje u kontrole, bez obzira jesu li potrebni dodatni testovi kontrola ili se s potencijalnim rizicima pogrešnog prikazivanja treba suočiti korištenjem dokaznih postupaka.

69. Revizor ne smije pretpostaviti da je pojava prijevare ili greške izolirani događaj te stoga razmatra kako otkrivanje pogrešnog prikazivanja utječe na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja. Prije završetka revizije, revizor ocjenjuje je li revizijski rizik smanjen na prihvatljivo nisku razinu i treba li se ponovno razmotriti vrsta, vremenski raspored i opseg revizijskih postupaka. Na primjer, revizor ponovno razmatra sljedeće:

- vrstu, vremenski raspored i opseg dokaznih postupaka;
- revizijski dokaz o učinkovitosti djelovanja značajnih kontrola, uključujući proces procjene rizika od strane poslovnog subjekta.

70. **Revizor treba zaključiti jesu li prikupljeni dovoljni i odgovarajući revizijski dokazi za smanjenje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima na prihvatljivo nisku razinu.** Prilikom stvaranja mišljenja, revizor uzima u obzir sve relevantne revizijske dokaze, neovisno o tome potvrđuju li ili pobijaju ti dokazi tvrdnje u financijskim izvještajima.

71. Dostatnost i prikladnost revizijskog dokaza za potrjepljivanje revizijskih zaključaka kroz reviziju pitanje je profesionalne procjene. Na revizijski prosudbu u pogledu određivanja dostatnih prikladnih revizijskih dokaza utječu sljedeći čimbenici:

- značajnost potencijalno 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 prikazivanjima, koje je postignuto tijekom proteklih revizija;
- rezultati provedenih 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 poslovnog subjekta i njegova okruženja, uključujući njegove interne kontrole.

72. **Ako nije prikupio dovoljne i odgovarajuće revizijske dokaze za značajne tvrdnje o financijskim izvještajima, revizor treba pokušati prikupiti daljnje revizijske dokaze. Ako nije u mogućnosti prikupiti dovoljne i odgovarajuće revizijske dokaze, revizor treba izraziti mišljenje s rezervom ili suzdržanost od mišljenja.** Za daljnje upute vidjeti MRevS 701, »Modifikacije izvješća neovisnog revizora«.

Dokumentacija

73. **Revizor treba dokumentirati sveobuhvatne reakcije usmjerene na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na razini financijskih izvještaja te vrste, vremenski**

raspored i opseg daljnjih revizijskih postupaka, povezanost tih postupaka s procijenjenim rizicima na razini tvrdnji i rezultate revizijskih postupaka. Nadalje, ako planira koristiti revizijske dokaze o učinkovitosti djelovanja kontrola prikupljene u prethodnim revizijama, revizor treba dokumentirati postignute zaključke u vezi s oslanjanjem na kontrole koje su bile testirane u prethodnoj reviziji.

73a. **Revizorova dokumentacija treba pokazivati jesu li financijski izvještaji usklađeni s potkrepljujućim računovodstvenim evidencijama.**

73b. Stav koji se odnosi na točke 73 i 73a dokumentira se na temelju revizorove profesionalne prosudbe. MRevS 230, »Revizijska dokumentacija« sadrži standarde i pruža upute koje se odnose na dokumentaciju u kontekstu revizije financijskih izvještaja.

Datum stupanja na snagu

74. Ovaj se MRevS primjenjuje za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. lipnja 2006. ili nakon toga datuma.

Zahtjevi javnog sektora

1. *Kada se radi o provedbi revizije poslovnog subjekta u javnom sektoru, revizor vodi računa o zakonskom okviru i bilo kojim drugim značajnim regulativama, odredbama ili direktivama ministarstva koje utječu na revizorski mandat i bilo koje druge revizijske zahtjeve. Takvi čimbenici mogu utjecati na primjer, na opseg revizijske diskrecije u određivanju značajnosti i prosudbi vrsta i opsega revizijskih postupaka koji će se primijeniti. Točka 3 ovog MRevS-a može se primijeniti jedino nakon razmatranja takvih ograničenja.*

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

(Na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2004., ili nakon toga datuma)*

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	1 – 3
Razmatranje revizora	4 – 10
Izješće revizora uslužne organizacije	11 – 18

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 402, »Revizijska razmatranja u vezi sa subjektima koji koriste uslužne organizacije« treba čitati u kontekstu Predgovora Međunarodnim standardima za kontrolu kvalitete, revidiranje, ostala izražavanja uvjerenja i povezane usluge, u kojem se navodi primjena i ovlasti MRevS-ova.

* MRevS 315, »Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja«; MRevS 330, »Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike« i MRevS 500, »Revizijski dokazi« dali su povod za usklađujuće izmjene MRevS-a 402. Usklađujuće izmjene su na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2004., ili nakon toga datuma te su sastavni dio teksta MRevS-a 402.

Uvod

1. Svrha je ovog Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS) ustanoviti standarde i pružiti upute revizoru gdje subjekt koristi uslužne organizacije. Ovaj Standard također opisuje izvješće revizora uslužne organizacije kojeg može pribaviti subjektov revizor.
2. **Kako bi prepoznao i procijenio rizike pogrešnog prikazivanja i oblikovao i obavio daljnje revizijske postupke revizor treba razmotriti na koji način subjektovo korištenje radom uslužne organizacije utječe na interne kontrole subjekta.**
3. Klijent se može koristiti radom uslužne organizacije, primjerice one koja obavlja transakcije i pri tome zadržava pripadajuću odgovornost ili evidentira i obrađuje podatke (npr. računalne uslužne službe). Kad se klijent koristi radom uslužne organizacije, određene politike, postupci i evidencije koje vodi ta organizacija mogu biti relevantne u reviziji klijentovih financijskih izvještaja.

Razmatranja revizora

4. Uslužna organizacija može uspostaviti i primjenjivati određene politike i postupke koji utječu na interne kontrole subjekta. Te su politike i postupci fizički i izvršno odvojeni od subjekta. Kada su usluge koje pružaju uslužne organizacije ograničene na evidentiranje i obradu transakcija subjekta i subjekt zadržava pravo autorizacije i snosi odgovornost, tada će subjekt biti u mogućnosti uvesti djelotvorne politike i postupke u svojoj organizaciji. Kada uslužna organizacija obavlja transakcije subjekta i snosi odgovornost, subjekt može smatrati da se treba pouzdati u politike i postupke u uslužnoj organizaciji.
5. **Pri stjecanju razumijevanja o subjektu i njegovom okruženju, revizor treba utvrditi značajnost djelovanja uslužne organizacije u odnosu na subjekt kao i važnost za reviziju.** S tim u vezi revizor treba steći razumijevanje, u mjeri u kojoj je odgovarajuće, o:
 - vrsti usluga koje pruža uslužna organizacija.
 - uvjetima ugovora te odnosu između subjekta i uslužne organizacije.
 - razmjeru u kojem su subjektove interne kontrole u interakciji sa sustavima uslužne organizacije.
 - internim kontrolama subjekta relevantnim za aktivnosti uslužne organizacije, kao što su:
 - one koje se primjenjuju na transakcije koje je obradila uslužna organizacija.
 - kako subjekt prepoznaje i upravlja rizicima povezanih s korištenjem rada uslužne organizacije.
 - sposobnosti i financijskoj snazi uslužne organizacije, uključujući i učinke njezina mogućeg neuspjeha na subjekt.
 - informacijama o uslužnoj organizaciji poput onih koje se mogu naći u korisničkim i tehničkim priručnicima.
 - dostupnim informacijama o kontrolama relevantnim za uslužnu organizaciju kao što su opće IT kontrole i aplikacijske kontrole.
6. Revizor treba također razmotriti postojanje izvješća treće strane, tj. revizora uslužne organizacije, internih revizora ili ovlaštenih ustanova jer se iz njih mogu dobiti informacije o internim kontrolama uslužne organizacije kao i o njihovom djelovanju i učinkovitosti. Kada se revizor namjerava koristiti radom unutarnjeg revizora, MRevS 610, »Razmatranje rada unutarnje revizije« pruža upute za ocjenjivanje prikladnosti rada unutarnjeg revizora za revizorove potrebe.
- 6a. Stečeno razumijevanje može dovesti revizor do odluke da kontrole u uslužnoj organizaciji neće utjecati na procjenu kontrolnog rizika za rizik značajnog pogrešnog prikazivanja. Ako je takav slučaj tada daljnje razmatranje ovog MRevS-a nije nužno.
7. **Ako revizor zaključi da su djelovanja uslužne organizacije značajna za subjekt i relevantna za reviziju, revizor treba pribaviti dovoljno razumijevanje uslužne organizacije i njezinog okruženja, uključujući njezinih internih kontrola kako bi prepoznao i procijenio rizike pogrešnog prikazivanja i oblikovao daljnje revizijske postupke kao reakciju na procijenjene rizike.** Revizor procjenjuje rizike pogrešnog prikazivanja na razini financijskih izvještaja i razini tvrdnji za klase transakcija, stanja računa i objave.
8. Ako stečeno razumijevanje nije dovoljno, revizor će razmotriti potrebu postavljanja zahtjeva uslužnoj organizaciji da njezini revizori obave takve postupke procjene rizika kako bi se osigurala potrebne informacije ili treba posjetiti uslužnu organizaciju kako bi pribavio informacije. Revizor koji želi posjetiti uslužnu organizaciju može tražiti od subjekta da uputi zahtjev uslužnoj organizaciji kako bi se revizoru omogućio pristup potrebnim informacijama.
9. Revizor može, čitajući izvješće treće stranke o revizoru uslužne organizacije, steći dovoljno razumijevanje o internim kontrolama na koje utječe uslužna organizacija. Dodatno, kada procjenjuje kontrolni rizik za tvrdnje koje su pod utjecajem kontrola sustava uslužne organizacije, revizor se može također koristiti izvješćem revizora uslužne organizacije. **Ako se revizor koristi izvješćem revizora uslužne organizacije, tada bi trebao razmotriti potrebu da se raspita o njegovim stručnim sposobnostima u kontekstu konkretnog angažmana kojeg je obavio revizor uslužne organizacije.**
10. Revizor pribavlja revizijske dokaze o djelotvornosti kontrola kada njegova procjena rizika uključuje pregledavanje stvarne učinkovitosti kontrola ili kada sami dokazni postupci ne pružaju dostatne i primjerene revizijske dokaze na razini tvrdnje. Revizor može zaključiti da će biti učinkovitije pribaviti revizijske dokaze kroz testove kontrola. Revizijski dokazi o stvarnoj učinkovitosti kontrola mogu se pribaviti na sljedeće načine:
 - provedbom testova subjektovih kontrola nad aktivnostima uslužne organizacije.
 - pribavljanjem izvješća revizora uslužne organizacije u kojem se izražava mišljenje o stvarnoj djelotvornosti sustava internih kontrola uslužne organizacije za aktivnosti uslužne organizacije relevantne za reviziju.
 - posjetom uslužnoj organizaciji i provedbom testova kontrola.

Izvješće revizora uslužne organizacije

11. **Kada koristi izvješće revizora uslužne organizacije, revizor treba razmotriti vrstu i sadržaj tog izvješća.**
12. Izvješće revizora uslužne organizacije bit će jedno od sljedećih dviju vrsta:

Vrsta A – Izvješće o oblikovanju i implementaciji internih kontrola

- (a) opis internih kontrola uslužne organizacije, kojeg obično priprema menadžment uslužne organizacije; i
- (b) mišljenje revizora uslužne organizacije o tome da su:
 - (i) točni opisi iz točke (a);
 - (ii) interne kontrole primjereno oblikovane radi postizanja opisanih ciljeva; i
 - (iii) implementirane interne kontrole.

Vrsta B – Izvješće o oblikovanju, implementaciji i učinkovitosti djelovanja internih kontrola

- (a) opis internih kontrola uslužne organizacije, kojeg obično priprema menadžment uslužne organizacije; i
- (b) mišljenje revizora uslužne organizacije o tome da:
 - (i) su točni opisi iz točke (a);
 - (ii) interne kontrole su primjereno oblikovane radi postizanja opisanih ciljeva;
 - (iii) interne kontrole su implementirane; i
 - (iv) interne kontrole djeluju učinkovito prema testovima kontrola. U dodatku mišljenja o djelotvornosti, revizor uslužne organizacije navest će provedene testove kontrola i dobivene rezultate.

Izvješće revizora uslužne organizacije obično sadrži i ograničenja u pogledu upotrebe (uobičajeno na menadžment, uslužnu organizaciju i kupce njezinih usluga i revizore kupaca).

13. **Revizor treba razmotriti djelokrug rada revizora uslužne organizacije i ocijeniti korisnost i prikladnost izvješća koje je izdao revizor uslužne organizacije.**
14. Izvješće vrste A može biti korisno revizoru u stjecanju razumijevanja internih kontrola. Revizor neće koristiti takva izvješća kao revizijski dokaz o djelotvornosti kontrola.
15. Nasuprot tome, izvješće vrste B može osigurati takve revizijske dokaze pošto su obavljani testovi kontrola. Kada se koristi izvješće vrste B kao revizijski dokaz o učinkovitosti djelovanja kontrola, revizor treba razmotriti jesu li kontrole, koje je testirao revizor uslužne organizacije, relevantne za subjektive transakcije, stanja računa, objave i s njima povezane tvrdnje te jesu li primjereni njegovi testovi kontrola i rezultati. U vezi s testovima i rezultatima, dva ključna aspekta su: dužina razdoblja obuhvaćenog testovima revizora uslužne organizacije i protok vremena od izvođenja tih testova.
16. **Za one posebne testove kontrola i rezultate koji su relevantni, revizor treba razmotriti da li vrsta, vremenski raspored i opseg takvih testova osiguravaju dostatne i primjerene revizijske dokaze o djelotvornosti internih kontrola za potkrjepljivanje rizika pogrešnih prikazivanja koje je on procijenio.**
17. Revizor uslužne organizacije može biti uključen u provedbu dokaznih postupaka koji su korisni revizoru. Takvi angažmani mogu sadržavati obavljanje postupka dogovorenih sa subjektom i njegovim revizorom te uslužnom organizacijom i njenim revizorom.
18. **Kada se revizor koristi izvješćem revizora uslužne organizacije, u svom izvješću ne treba se pozivati na izvješće revizora uslužne organizacije.**

MRevS 500 Revizijski dokazi

(Na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2004., ili nakon toga datuma)

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	1 – 2
Koncept revizijskih dokaza	3 – 6
Dostatni i primjereni revizijski dokazi	7 – 14
Primjena tvrdnji pri dobivanju revizijskih dokaza	15 – 18
Revizijski postupci za dobivanje revizijskih dokaza	19 – 38
Datum stupanja na snagu	39

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 500, »Revizijski dokazi« treba čitati u kontekstu Predgovora Međunarodnim standardima za kontrolu kvalitete, revidiranje, ostala izražavanja uvjerenja i povezanost usluge, u kojem se navodi primjena i ovlasti MRevS-ova.

Uvod

1. Svrha je ovog Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS) ustanoviti standarde i pružiti upute o tome što čini revizijske dokaze u reviziji financijskih izvještaja, kvaliteti i količini revizijskih dokaza koje treba prikupiti i revizijskim postupcima koje revizor koristi za dobivanje revizijskih dokaza.
2. **Revizor treba prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze kako bi mogao doći do razboritih zaključaka na kojima temelji revizijsko mišljenje.**

Koncept revizijskog dokaza

3. »Revizijski dokazi« su sve informacije koje koristi revizor u stvaranju zaključaka na kojima temelji revizijsko mišljenje i obuhvaćaju informacije sadržane u računovodstvenim evidencijama na kojima se zasnivaju financijski izvještaji i ostale informacije. Ne očekuje se od revizora da razmotri sve informacije koje mogu postojati.⁵⁴ Revizijski dokazi, koji su po prirodi kumulativni, uključuju revizijske dokaze dobivene revizijskim postupcima obavljenim tijekom revizije i mogu uključivati i revizijske dokaze dobivene iz drugih izvora, kao što su ranije revizije i postupci kontrole kvalitete revizijske tvrtke za prihvaćanje i zadržavanje klijenta.
4. Računovodstvene evidencije uobičajeno uključuju zapise o početnim unosima i nastale evidencije, kao što su čekovi i zapisi elektroničkog transfera novca; fakture; ugovori; glavna i pomoćne knjige; knjiženja u dnevniku i druga prepravljivanja financijskih izvještaja koja se ne odražavaju kroz formalna knjiženja u dnevniku; kao i evidencije poput tabela i rastera za raspored troškova, izračunavanja, usklađivanja i objavljivanja. Unosi u računovodstvene evidencije se uobičajeno iniciraju, evidentiraju, obrađuju i izvještavaju u elektroničkom obliku. Osim toga, računovodstvene evidencije mogu biti dio integriranog sustava koji omogućava razmjenu podataka i podržava sve aspekte financijskog izvještavanja subjekta, njegovog poslovanja i ciljeva postizanja sukladnosti.

⁵⁴ Vidjeti točku 14.

5. Menadžment je odgovoran za sastavljanje financijskih izvještaja temeljenih na računovodstvenim evidencijama subjekta. Revizor pribavlja neke revizijske dokaze testiranjem računovodstvenih evidencija, primjerice analizom i pregledom, ponovnim obavljanjem postupaka koji se izvode u postupku financijskog izvještavanja i usklađivanjem s povezanim vrstama i aplikacijama koje se odnose na iste informacije. Obavljanjem takvih revizijskih postupaka, revizor može utvrditi da su računovodstvene evidencije međusobno sukladne i usklađene s financijskim izvještajima. Međutim, revizor prikuplja i druge revizijske dokaze pošto računovodstvene evidencije same za sebe ne pružaju dostatne revizijske dokaze na kojima bi se temeljilo revizijsko mišljenje o financijskim izvještajima.
6. Ostale informacije koje revizor može koristiti kao revizijske dokaze uključuju zapisnike sa sjednica, konfirmacije od trećih stranaka, izvješća analitičara, usporedive podatke o konkurenciji, priručnike za kontrole, informacije koje je revizor prikupio revizijskim postupcima kao što su propitkivanje, promatranje i ispitivanje, te ostale informacije koje je kreirao revizor, ili su mu dostupne, a omogućavaju revizoru stvaranje zaključaka kroz ispravno promišljanje.

Dostatni i primjereni revizijski dokazi

7. Dostatnost je mjerilo količine revizijskih dokaza. Primjerenost je mjera kvalitete revizijskih dokaza, tj. njihova važnost i pouzdanost u osiguranju oslonca za klase transakcija, stanja računa, objave i s njima povezane tvrdnje ili otkrivanje pogrešnih prikazivanja u njima. Na količinu potrebnih revizijskih dokaza utječe rizik pogrešnog prikazivanja (što je rizik veći vjerojatno je da će biti potrebno i više revizijskih dokaza) kao i kvaliteta tih revizijskih dokaza (što su kvalitetniji manje ih je potrebno). Prema tome, dostatnost i primjerenost revizijskih dokaza su međusobno povezani. Međutim, samo gomilanje revizijskih dokaza ne može nadoknaditi njihovu slabu kvalitetu.
8. Određeni revizijski postupci mogu osigurati revizijske dokaze koji su relevantni za pojedine tvrdnje, ali ne i za sve preostale. Primjerice, ispitivanje evidencija i dokumentacije u vezi s naplatom potraživanja nakon datuma bilance može osigurati revizijske dokaze za postojanje i vrednovanje, ali ne nužno i za prikladnost razgraničenja na kraju razdoblja (tzv. cutoff). S druge strane, revizor često dobiva revizijske dokaze iz različitih izvora ili različite vrste, a koji su relevantni za neke tvrdnje. Primjerice, revizor može analizirati starosnu strukturu računa potraživanja i kasniju naplatu potraživanja kako bi pribavio revizijske dokaze u vezi s vrednovanjem računa ispravaka sumnjivih potraživanja. Nadalje, prikupljanje revizijskih dokaza koji se odnose na pojedinu tvrdnju, primjerice, o postojanju zaliha, nije zamjena za pribavljanje revizijskih dokaza u vezi s drugom tvrdnjom, primjerice, za vrednovanje zaliha.
9. Na pouzdanost revizijskih dokaza utječe njihov izvor i vrsta dokaza te je ovisna o pojedinim okolnostima u kojima su dobiveni. Moguća su generaliziranja o pouzdanosti različitih vrsta revizijskih dokaza, ali su ona podložna značajnim iznimkama. Čak i kada su revizijski dokazi dobiveni iz izvora izvan subjekta, mogu postojati okolnosti koje utječu na pouzdanost dobivenih informacija. Primjerice, revizijski dokazi pribavljeni iz neovisnih vanjskih izvora ne moraju biti pouzdani ako izvor nije poznat. Uz vođenje računa da mogu postojati značajne iznimke, sljedeća uočavanja o pouzdanosti revizijskih dokaza mogu biti korisna:
 - revizijski dokazi su pouzdaniji kada su dobiveni iz neovisnih izvora izvan subjekta.
 - unutarnji revizijski dokazi su pouzdaniji ako su učinkovite s njima povezane interne kontrole koje je uspostavio subjekt.
 - revizijski dokazi koje revizor prikupi sam (primjerice, promatranjem primjene kontrole) su pouzdaniji od dokaza koje prikupi neizravno ili uplitanjem (primjerice, propitkivanjem o primjeni kontrole).
 - revizijski dokazi su pouzdaniji kada postoje u obliku dokumenata na papirnatom, elektroničkom ili drugom mediju (primjerice, zapisnik vođen tijekom sjednice je pouzdaniji od kasnijeg usmenog navođenja pitanja koja su razmatrana).
 - revizijski dokazi pruženi u izvornim dokumentima su pouzdaniji od revizijskih dokaza koje pružaju fotokopije ili prijepisi.
10. Revizija rijetko uključuje dokazivanje autentičnosti dokumenata, a revizori nisu izvježbani niti se od njih očekuje da su eksperti za takva dokazivanja autentičnosti. Međutim, revizori razmatraju pouzdanost informacija koje će se koristiti kao revizijski dokazi, primjerice, fotokopija, prijepisa, filmskih zapisa, digitaliziranih ili ostalih elektroničkih dokumenata, uključujući razmatranje kontrola nad pripremanjem i održavanjem gdje je to relevantno.
11. **Kad revizor koristi za obavljanje revizijskih postupaka informacije koje je stvorio subjekt, revizor treba prikupiti revizijske dokaze o točnosti i potpunosti informacija.** Kako bi revizor dobio pouzdane revizijske dokaze, informacije na kojima temelji revizijske postupke trebaju biti dostatno točne i potpune. Primjerice, pri revidiranju prihoda od prodaje primjenom standardnih cijena na evidentirane količine prodaje, revizor razmatra točnost informacija o cijenama i potpunost i točnost podataka o količinama prodaje. Pribavljanje revizijskih dokaza o potpunosti i točnosti informacija stvorenih subjektovim informacijskim sustavom može se obaviti istodobno s provođenjem revizijskih postupaka primijenjenih na informacije kada je dobivanje takvih revizijskih dokaza sastavni dio samih revizijskih postupaka. U drugim slučajevima revizor može dobivati revizijske dokaze o potpunosti i točnosti takvih informacija kroz testiranje kontrola nad stvaranjem i održavanjem informacija. Međutim, u nekim slučajevima revizor može odrediti da su potrebni dodatni revizijski postupci. Primjerice, takvi dodatni revizijski postupci može biti korištenje revizijskih tehnika potpomognutih računalom (CAATs) radi ponovnog izračunavanja informacija.
12. Revizor uobičajeno postiže veći stupanj uvjerenja iz konzistentnih revizijskih dokaza prikupljenih iz različitih izvora ili različitih vrsta nego iz pojedinačno sagrađanih stavki revizijskih dokaza. Osim toga, pribavljanje revizijskih dokaza iz različitih izvora ili iz različitih vrsta može nagovještavati da nije pouzdana neka stavka revizijskih dokaza. Primjerice, potvrđujuća informacija dobivena iz izvora koji je neovisan u odnosu na subjekt može povećati stupanj uvjerenja koji revizor dobiva iz izjave menadžmenta. Suprotno tom, kada revizijski dokazi dobiveni iz jednog izvora nisu dosljedni onima dobivenim iz drugog izvora, revizor određuje da su nužni dodatni revizijski postupci kako bi se razjasnila nedosljednost.
13. Revizor razmatra povezanost troškova prikupljanja revizijskih dokaza i korisnost dobivenih informacija. Međutim, teškoće i

troškovi ne smiju same po sebi biti razlog za propuštanje izvođenja nezamjenjivog revizijskog postupka.

14. Pri stvaranju revizijskog mišljenja, revizor obično ne istražuje sve raspoložive informacije, jer se do zaključka uobičajeno može doći korištenjem pristupa s uzorkovanjem ili drugim načinima izbora stavaka za testiranje. Također, revizor uobičajeno ustanovljuje da se mora osloniti na revizijske dokaze koji su prije nagovještavajući, nego što su konačni. Međutim, kako bi stekao razumno uvjerenje,⁵⁵ revizor ne može prihvatiti revizijske dokaze koji bi bili manje nego nagovještavajući. Revizor koristi profesionalni skepticizam i primjenjuje ga pri ocjenjivanju količine i kvalitete revizijskih dokaza i na taj način njihovu dostatnost i primjerenost za potkrjepljivanje revizijskog mišljenja.

Primjena tvrdnji pri dobivanju revizijskih dokaza

15. Menadžment je odgovoran za fer prezentaciju financijskih izvještaja koja odražava poslovanje i vrstu poslovnog subjekta. Prilikom prezentiranja financijskih izvještaja koji daju istinit i fer prikaz (ili fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama) u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, menadžment implicitno ili eksplicitno iznosi tvrdnje u vezi s priznavanjem, mjerenjem, prezentiranjem i objavljivanjem različitih elemenata financijskih izvještaja i povezanim objavljivanjima u bilješkama.
16. **Revizor treba koristiti dovoljno detaljno tvrdnje za klase transakcija, stanja računa, i prezentacije i objavljivanja kako bi formirao osnovu za procjenjivanje rizika pogrešnih prikazivanja i oblikovanje i obavljanje daljnjih revizijskih postupaka.** Revizor koristi tvrdnje pri procjenjivanju rizika razmatranjem različitih mogućih pogrešnih prikazivanja koja mogu nastati i na taj način utjecati na oblikovanje revizijskih postupka koji su reakcija na procijenjene rizike.
17. Tvrdnje koje koristi revizor se mogu razvrstati u sljedeće kategorije:
- Tvrdnje o klasama transakcija i događajima u razdoblju obuhvaćenom revizijom:
 - Nastanak*: evidentirane transakcije i događaji su nastale i odnose se na subjekt.
 - Potpunost*: sve transakcije i događaji koji su se trebale evidentirati su i evidentirane.
 - Točnost*: iznosi i drugi podaci u vezi s evidentiranim transakcijama i događajima su ispravno evidentirani.
 - Razgraničenje (Cutoff)*: transakcije i događaji su evidentirane u ispravnom obračunskom razdoblju.
 - Klasifikacija*: transakcije i događaji su evidentirani u ispravnom kontu.
 - Tvrdnjama o stanjima računa na kraju razdoblja:
 - Postojanje*: imovina, obveze i glavnica postoje.
 - Prava i obveze*: subjekt drži ili kontrolira pravo na imovinu i obveze pripadaju subjektu.
 - Potpunost*: sva imovina, obveze i glavnica koji su se trebali evidentirati su i evidentirani.

(iv) *Vrednovanje i alociranje*: imovina, obveze i glavnica su uključeni u financijske izvještaje s odgovarajućim iznosima i svako posljedično prilagođavanje vrijednosti ili alociranja je prikladno evidentirano.

- Tvrdnjama o prezentiranju i objavljivanju:
 - Nastanak i prava i obveze*: objavljeni događaji, transakcije i ostala pitanja su nastali i odnose se na poslovni subjekt.
 - Potpunost*: sva objavljivanja koja su trebala biti uključena u financijskim izvještajima su i uključena.
 - Klasifikacija i razumljivost*: financijske informacije su prikladno prezentirane i opisane i objavljivanja su jasno navedena.
 - Točnost i vrednovanje*: financijske i ostale informacije su objavljene na fer način i u odgovarajućim iznosima.

18. Revizor može koristiti tvrdnje onako kako su opisane ili ih može izraziti različito pod uvjetom da su obuhvaćeni svi navedeni aspekti. Primjerice, revizor može izabrati da kombinira tvrdnje o transakcijama i događajima s tvrdnjama o stanjima računa. Kao drugi primjer, ne mora postojati odvojena tvrdnja u vezi s razgraničavanjem transakcija i događaja kada tvrdnje o nastanku i potpunosti uključuju prikladno razmatranje o evidentiranju transakcija u ispravnom računovodstvenom razdoblju.

Revizijski postupci za dobivanje revizijskih dokaza

19. Revizor prikuplja revizijske dokaze kako bi stvorio razborite zaključke na kojima temelji revizijsko mišljenje obavljajući revizijske postupke:
- stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući njegovih internih kontrola kako bi procijenio rizike pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja i razinama tvrdnji (revizijski postupci provedeni za tu svrhu se nazivaju u MRevS-ima – »postupci procjene rizika«);
 - testiranja, kada je nužno ili revizor tako odluči, učinkovitosti djelovanja kontrola u sprječavanju, ili otkrivanju i ispravljanju, pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje (revizijski postupci provedeni za tu svrhu se nazivaju u MRevS-ima – »testovi kontrola«); i
 - otkrivanja značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje (revizijski postupci provedeni za tu svrhu se nazivaju u MRevS-ima – »dokazni postupci« i uključuju testove detalja klase transakcija, stanja računa i objavljivanja te dokazne analitičke postupke).
20. Revizor uvijek obavlja postupke procjene rizika kako bi osigurao prikladnu osnovu za procjenjivanje rizika na razini financijskih izvještaja i razinama tvrdnji. Postupci procjene rizika sami za sebe ne pružaju dostatne i primjerene revizijske dokaze na kojima bi se temeljilo revizijsko mišljenje. Međutim, oni se nadopunjavaju daljnjim revizijskim postupcima u obliku testova kontrola, kada je neophodno, i dokaznih postupaka.
21. Testovi kontrola su nužni u dva slučaja. Kada revizorova procjena rizika uključuje očekivanje učinkovitog djelovanja kontrola, revizor treba testirati te kontrole kako bi potkrijepio procjenu rizika. Osim toga, sami dokazni postupci ne pružaju dostatne i primjerene revizijske dokaze, revizor treba obaviti testove kontrola kako bi dobio revizijske dokaze o njihovoj djelotvornosti.

⁵⁵ MRevS 200 »Cilj i opća načela revizije financijskih izvještaja« sadrži razmatranje kako je razumno uvjerenje povezano s revizijom financijskih izvještaja.

22. Revizor planira i obavlja dokazne postupke kao reakciju na povezane procjene rizika značajnog pogrešnog prikazivanja, koji uključuju rezultate testova kontrola, ako ih je bilo. Revizorova procjena rizika je stvar prosudbe s tim što ne može biti dovoljno precizna da bi se prepoznali svi rizici značajnog pogrešnog prikazivanja. Što više, postoje inherentna ograničenja internih kontrola, uključujući rizik da ih menadžment zaobiđe, mogućnost ljudskih pogrešaka i učinka promjena sustava. Zbog toga su radi dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza uvijek potrebni dokazni postupci za značajne klase transakcija, stanja računa i objave.
23. Revizor koristi jednu ili više vrsta revizijskih postupaka opisanih u točkama 26 do 38. Ti postupci, ili njihove kombinacije, mogu se koristiti kao postupci procjene rizika, testova kontrola ili dokazni postupci, ovisno o kontekstu u kojem ih revizor primjenjuje. U određenim okolnostima revizijski dokazi dobiveni u ranijim revizijama mogu pružiti revizijski dokaz gdje revizor obavlja revizijske postupke radi ustanovljivanja nastavka njihove relevantnosti.
24. Na vrste i vremenski raspored revizijskih postupaka koje treba koristiti utječe činjenica da neki računovodstveni podaci i ostale informacije mogu biti raspoložive samo u elektroničkom obliku ili samo u određenom trenutku ili razdoblju. Izvorni dokumenti, poput narudžbenica, teretnice, fakture, čekovi mogu biti zamijenjeni elektroničkim porukama. Primjerice, subjekt može koristiti elektroničko trgovanje ili sustav obrada slika. Kod elektroničkog trgovanja, subjekt i njegovi kupci ili dobavljači koriste računala povezana javnom mrežom, kao što je internet, radi elektroničkog odvijanja poslovanja. Nabave, otpreme, fakturiranje, naplata i plaćanja se često obavljaju u cijelosti razmjenom elektroničkih poruka između stranaka. U sustavima obrada slika, dokumenti se skeniraju i konvertiraju u elektroničke slike radi olakšavanja arhiviranja i pretraživanja te je moguće da se izvorni dokumenti neće očuvati nakon konvertiranja. Određene elektroničke informacije mogu postojati u određenom trenutku. Međutim, moguće je da se takvim informacijama neće moći pristupiti nakon određenog vremena ako se datoteke mijenjaju i ako ne postoji sigurnosna kopija datoteke. Politike subjekta u vezi s čuvanjem podataka mogu zahtijevati od revizora da zatraži očuvanje nekih informacija radi pregleda ili obavljanja revizijskih postupaka u vrijeme kada su informacije dostupne.
25. Kada su informacije u elektroničkom obliku, revizor može obavljati određene revizijske postupke koji su niže opisani kao revizijske tehnike potpomognute računalom (CAATs).

Ispitivanje evidencija ili dokumentacije

26. Ispitivanje se sastoji u provjeravanju evidencija ili dokumenata, neovisno jesu li unutarnjeg ili vanjskog porijekla, u papirnatom obliku, elektroničkom obliku ili drugom mediju. Ispitivanjem evidencija i dokumenata dobivaju se dokazi različitog stupnja pouzdanosti ovisno o njihovoj vrsti i izvoru te, u slučaju evidencija i dokumenata unutarnjeg porijekla, o učinkovitosti internih kontrola nad njihovim stvaranjem. Primjer ispitivanja korištenog kao test kontrola je ispitivanje evidencija ili dokumentacije radi dokaza o autorizaciji.
27. Neki dokumenti predstavljaju izravni revizijski dokaz za postojanje imovine, primjerice, dokument koji tvori financijski instrument kao što je dionica ili obveznica. Ispitivanje takvih dokumenata ne mora nužno pružiti revizijski dokaz o vlasništvu ili o vrijednosti. Osim toga, ispitivanje izvršenih ugovora može pružiti revizijski dokaz relevantan za primjenu računovodstvenih politika subjekta, kao što je priznavanje prihoda.

Ispitivanje materijalne imovine

28. Ispitivanje materijalne imovine se sastoji u fizičkom provjeravanju imovine. Ispitivanje materijalne imovine može pružiti pouzdane revizijske dokaze u vezi s njihovim postojanjem, ali ne nužno o pravima i obvezama subjekta ili vrednovanju imovine. Ispitivanje pojedinačnih stavki zaliha uobičajeno obuhvaća i promatranje brojenja zaliha.

Promatranje

29. Promatranje se sastoji u gledanju procesa ili postupka što ih obavljaju drugi. Primjerice, revizor može promatrati inventuru zaliha koju obavlja subjektovo osoblje ili promatrati obavljanje kontrolnih aktivnosti. Promatranje pruža revizijske dokaze o izvođenju procesa ili postupka, ali je ograničeno vremenom u kojem se obavlja promatranje i činjenicom da promatranje može utjecati na način kako se obavlja proces ili postupak. Vidjeti MRevS 501 »Revizijski dokazi – dodatna razmatranja za posebne stavke« za daljnje upute o promatranju inventure zaliha.

Propitkivanje (Upiti)

30. Propitkivanje se sastoji od prikupljanja informacija od dobro obaviještenih pojedinaca, financijskih i nefinancijskih, unutar ili izvan subjekta. Propitkivanje je revizijski postupak koji se intenzivno koristi tijekom revizije i često se dopunjava obavljanjem drugih revizijskih postupaka. Propitkivanje može teći u različitim oblicima, od formalnih pisanih upitnika do neformalnih usmenih upita. Ocjenjivanje odgovora na upite je sastavni dio propitkivanja.
31. Odgovori na upite mogu revizoru osigurati informacije koje prije nije imao, ili pružiti potkrjepljujuće revizijske dokaze. Suprotno tome, odgovori mogu pružiti informacije koje se značajno razlikuju od drugih informacija koje je dobio revizor, primjerice, informacije u vezi s mogućnošću da menadžment zaobiđe kontrolu. U nekim slučajevima, odgovori na upite pružaju osnovu za modificiranje ili obavljanje dodatnih revizijskih postupaka.
32. Revizor obavlja revizijske postupke kao dopunu korištenju upita kao bi pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze. Upiti sami za sebe uobičajeno ne osiguravaju dostatne revizijske dokaze za otkrivanje značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje. Nadalje, samo propitkivanje nije dovoljno za testiranje učinkovitosti djelovanja kontrola.
33. Iako su često od posebne važnosti potvrđujući dokazi pribavljeni propitkivanjem, u slučaju upita o namjerama menadžmenta može biti ograničena raspoloživost informacija koje potkrjepljuju menadžmentovu namjeru. U takvom slučaju, relevantne informacije o menadžmentovoj namjeri mogu se osigurati kroz stjecanje razumijevanja menadžmentovog postupanja u prošlosti u provođenju izjavljenih namjera koje se odnose na imovinu ili obveze, razloga koje je menadžment naveo da su uzrokovali izbor određenog postupanja i sposobnosti menadžmenta da nastavi s određenim postupanjem.
34. U vezi s nekim pitanjima, revizor dobiva pisane izjave od menadžmenta radi potvrđivanja odgovora na usmene upite. Primjerice, revizor uobičajeno dobiva pisanu izjavu od menadžmenta o značajnim pitanjima kada nije razborito očekivati da će postojati drugi dostatni i primjereni revizijski dokazi ili kada su dobiveni drugi revizijski dokazi slabije kvalitete. Vidjeti MRevS 580, »Izjave menadžmenta« za daljnje upute o pisanim izjavama.

Konfirmiranje

35. Konfirmiranje, koje je poseban oblik upita, je postupak dobivanja, izravno od treće stranke, prikaza informacija ili postojećih uvjeta. Primjerice, revizor obično zahtijeva izravno konfirmiranje potraživanja komunicirajući s dužnicima. Konfirmacije se često koriste u vezi sa stanjima računa ili njihovim komponentama, ali se ne trebaju ograničavati samo na te stavke. Primjerice, revizor može zatražiti konfirmiranje uvjeta sporazuma ili transakcije subjekta s trećim strankama. Zahtjev za konfirmaciju se oblikuje na način da se traži je li bilo nekih promjena sporazuma i, ako je, koje su relevantne promjene nastale. Konfirmacije se također koriste za dobivanje revizijskih dokaza o nepostojanju određenih uvjeta, primjerice, o nepostojanju pobočnih sporazuma koji mogu utjecati na priznavanje prihoda. Vidjeti MRevS 505, »Eksterne konfirmacije« za daljnje upute o konfirmacijama.

Ponovno izračunavanje

36. Ponovno izračunavanje se sastoji od provjere matematičke točnosti dokumenata ili evidencija. Ponovno izračunavanje se može obaviti korištenjem informacijskih tehnologija, primjerice, dobivanjem elektroničke datoteke od subjekta i primjenom revizijskih tehnika potpomognutih računalom (CAATs) radi provjere točnosti zbrojeva u datotekama.

Ponovno izvođenje

37. Ponovno izvođenje je revizorovo neovisno izvođenje postupaka ili kontrole koje je izvorno obavljen kao dio subjektivih internih kontrola primjenom revizijskih tehnika potpomognutih računalom ili ručno, primjerice, ponavljanjem sastavljanja starsne strukture računa potraživanja.

Analitički postupci

38. Analitički postupci sastoje se od ocjena financijskih informacija proučavanjem vjerojatnih odnosa između financijskih i nefinancijskih podataka. Analitički postupci također obuhvaćaju istraživanje odstupanja i odnosa koji nisu usklađene s drugim relevantnim informacijama ili koji odstupaju od očekivanih iznosa. Vidjeti MRevS 520, »Analitički postupci« za daljnje upute o analitičkim postupcima.

Datum stupanja na snagu

39. Ovaj je MRevS na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2004. godine, ili nakon toga datuma.

Zahtjevi javnog sektora

1. *Pri provođenju revizije u javnom sektoru, revizori trebaju uzeti u obzir zakonski okvir i ostale mjerodavne propise ili ministarske smjernice koji mogu utjecati na punomoć revizije i na bilo koji posebni zahtjev u vezi s revidiranjem. Pri iznošenju tvrdnji u financijskim izvještajima, menadžment tvrdi da su transakcije i događaji u skladu ne samo s tvrdnjama iz točke 15. ovog MRevS-a nego i propisima ili drugim aktima.*

MRevS 501 Revizijski dokazi – dodatna razmatranja za posebne stavke

(Na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2004., ili nakon toga datuma)*

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	1 – 3
Dio A: Prisutnost popisu zaliha	4 – 18
Dio B: Zamijenjeno s MRevS-om 505 (točke 19-30 su brisane)	–
Dio C: Postupci u vezi s parnicama i odštetnim zahtjevima	31 – 37
Dio D: Vrednovanje i objavljivanje dugotrajnih ulaganja	38 – 41
Dio E: Informacije o segmentima	42 – 45

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 502, »Revizijski dokazi – dodatna razmatranja za posebne stavke« treba čitati u kontekstu Predgovora Međunarodnim standardima za kontrolu kvalitete, revidiranje, ostala izražavanja uvjerenja i povezane usluge, u kojem se navodi primjena i ovlasti MRevS-ova.

Uvod

1. Svrha je ovog Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS) uspostaviti standarde i pružiti upute kao dopunu onima iz MRevS-a 500, »Revizijski dokazi« u vezi s određenim stanjima računa i objavljivanjima u financijskim izvještajima.
2. Primjena standarda i uputa sadržanih u ovom MRevS-u pomoći će revizoru u prikupljanju revizijskih dokaza u vezi s određenim stanjima računa financijskih izvještaja i ostalim razmatranim objavljivanjima.
3. Ovaj MRevS sadrži sljedeće dijelove:
 - (a) Prisutnost popisu zaliha.
 - (b) Zamijenjeno s MRevS-om 505 – Dio B je brisan.
 - (c) Upiti o parnicama i odštetnim zahtjevima.
 - (d) Vrednovanje i objavljivanje dugotrajnih ulaganja.
 - (e) Informacije o segmentima.

Dio A: Prisutnost popisu zaliha

4. Menadžment uobičajeno ustanovljuje postupke po kojima se zalihe fizički popisuju barem jednom godišnje kako bi to poslužilo kao osnova za sastavljanje financijskih izvještaja ili za utvrđivanje pouzdanosti sustava zaliha temeljenog na kontinuiranom popisu.
5. **Kada su zalihe značajna stavka financijskih izvještaja, revizor treba dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze o njihovom postojanju i kvalitativnom stanju tako što će prisustvovati njihovom popisu, osim ako to nije moguće.** Revizorova prisutnost djeluje kao test kontrola ili dokazni postu-

* MRevS 315, »Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja«; MRevS 330, »Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike« i MRevS 500, »Revizijski dokazi« dali su povod za usklađujuće izmjene MRevS-a 501. Usklađujuće izmjene su na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2004., ili nakon toga datuma te su sastavni dio teksta MRevS-a 501.

- pak za zalihe ovisno o revizorovoj procjeni rizika i planiranom pristupu. Takva prisutnost omogućava revizoru pregledavanje zaliha, promatranje jesu li postupci sukladni menadžmentovim uputama za popis i provjeru ishoda popisa te osiguravaju revizijske dokaze o pouzdanosti postupaka koje je ustanovio menadžment.
6. **Ako je, zbog nepredviđenih okolnosti, revizor bio spriječen prisustvovati popisu zaliha na datum kada je planirano, treba poduzeti ili promatrati popisivanje na neki drugi datum i, kada je nužno, obaviti revizijske postupke za transakcije nastale u međurazdoblju.**
7. **Kada nije moguće prisustvovati popisu zaliha primjerice, zbog vrste i lokacije zaliha, revizor treba razmotriti pružaju li alternativni postupci dostatne i primjerene revizijske dokaze o postojanju i kvalitativnom stanju zaliha kako bi se na osnovi toga zaključilo da neće trebati u revizijskom izvješću navesti postojanje ograničenja djelokruga revizije.** Primjerice, dokumentacija o naknadnoj prodaji određenih stavki zaliha stečenih ili nabavljenih prije fizičkog popisivanja zaliha može pružiti dostatne i primjerene revizijske dokaze.
8. Pri planiranju prisustvovanja brojenju zaliha ili alternativnim postupcima, revizor razmatra:
- rizike značajnog pogrešnog prikazivanja u vezi sa zalihama.
 - vrste internih kontrola povezanih sa zalihama.
 - treba li očekivati da su odgovarajući postupci utvrđeni i da su izdane prikladne upute za popis zaliha.
 - vrijeme popisa zaliha.
 - lokacije u kojima su smještene zalihe.
 - je li nužna pomoć eksperata.
9. Revizor će uobičajeno promatrati postupke popisivanja zaliha i obaviti kontrolna brojenja kada se količine zaliha trebaju odrediti brojenjem i revizor prisustvuje tom brojenju ili kada subjekt koristi sustav s kontinuiranom inventurom i revizor prisustvuje popisivanju jedanput ili više puta tijekom godine.
10. Ako subjekt primjenjuje postupke za procjenu količina zaliha, kao što je primjerice procjenjivanje gomile ugljena, revizor se treba uvjeriti u razumnost tih postupaka.
11. Kada su zalihe smještene na nekoliko lokacija, revizor treba prosuditi o tome gdje će prisustvovati popisu, uzimajući u obzir značajnost zaliha i rizik značajnog pogrešnog prikazivanja na različitim lokacijama.
12. Revizor će pregledati menadžmentove upute koje se odnose na:
- (a) primjenu kontrolnih postupaka, primjerice prikupljanje korištenih popisnih lista, upisivanje neiskorištenih popisnih lista i na postupke brojenja i ponavljanja brojenja;
 - (b) točnost određivanja stupnja dovršenosti zaliha nedovršene proizvodnje, zaliha s usporenim obrtajem, zastarjelih ili oštećenih stavki zaliha te na zalihe koje su vlasništvo trećih osoba, primjerice koje su u konsignaciji; i
 - (c) prikladnost poduzetih rješenja o kretanju zaliha unutar smještaja i na otpremanja i zaprimanja zaliha prije i nakon datuma razgraničenja.
13. Revizor treba promatrati postupke zaposlenika i obaviti kontrolna brojenja kako bi se uvjerio da se menadžmentovi postupci odgovarajuće primjenjuju. Kada revizor obavlja brojenje, provjerava potpunost i točnost popisnih lista tako što utvrđuje postoje li odabrane stavke iz tih lista, odnosno jesu li odabrane stavke zaliha iskazane u popisnim listama. Revizor treba razmotriti u kojem obujmu treba pribaviti kopije takvih popisnih lista za potrebe kasnijeg testiranja i uspoređivanja.
14. Revizor također treba razmotriti postupke razgraničenja, uključujući pojedinosti o kretanju zaliha neposredno prije, tijekom i nakon popisivanja kako bi se knjiženje takvog prometa mogla provjeriti na neki kasniji datum.
15. Radi praktičnosti, popis zaliha može se obavljati na datum različit od zaključnog datuma bilance. To će uobičajeno biti prikladno za potrebe revizije samo kada je subjekt oblikovao i uveo kontrole nad promjenama zaliha. Odgovarajućim revizijskim postupcima revizor treba utvrditi jesu li ispravno proknjižene promjene zaliha od datuma popisa do zaključnog dana bilance.
16. Kada subjekt primjenjuje kontinuirani sustav popisivanja koji se provodi za određivanje stanja zaliha na zaključni datum bilance, revizor treba dodatnim postupcima ocijeniti jesu li prihvatljivi razlozi za bilo koje značajnije razlike popisnog stanja u odnosu na knjigovodstveno stanje i je li knjigovodstveno stanje na odgovarajući način ispravljeno.
17. Revizor provodi revizijske postupke na konačnim popisnim listama kako bi utvrdio da li točno odražavaju stanja utvrđena samim popisom.
18. Kada su zalihe pod nadzorom i kontrolom treće osobe, revizor treba uobičajeno pribaviti pisanu potvrdu od treće osobe o količinama i kvalitativnom stanju zaliha koje se za račun subjekta nalaze kod te osobe. Ovisno o značajnosti zaliha, revizor treba također razmotriti:
- neovisnost i čestitost treće osobe.
 - prisustvovanje popisu ili uključivanje drugog revizora u prisustvovanju popisu.
 - pribavljanje izvješće drugog revizora o prikladnosti internih kontrola treće osobe za osiguranje da su zalihe ispravno popisane i odgovarajuće zaštićene.
 - pregledavanje isprava za zalihe kod treće osobe, primjerice primki, ili pribavljanje pisane potvrde od drugih osoba kada se zalihe drže kao zalog za plaćanje.

Dio B: Zamijenjen s MRevS-om 505 (Točke 19 – 30 su brisane)

Dio C: Postupci u vezi s parnicama i odštetnim zahtjevima

31. Parnice i odštetni zahtjevi u koje je uključen neki subjekt mogu imati značajan učinak na financijske izvještaje i stoga može biti potrebno da se to objavi i/ili za to izvrše rezerviranja u financijskim izvještajima.
32. **Revizor treba obaviti postupke kako bi saznao za svaku parnicu i odštetni zahtjev u koji je uključen subjekt, a koja može imati značajan učinak na financijske izvještaje.** Takvi postupci uključit će:
- odgovarajuće upute menadžmentu i pribavljanje izvjava.
 - pregledavanje zapisnika sa sjednica onih koji su zaduženi za upravljanje i prepisku sa subjektovim odvjetnikom.
 - ispitivanje računa rashoda za pravne usluge.
 - korištenje svake pribavljene informacije o poslovanju subjekta, kao i informacija prikupljenih u razgovoru s bilo kojom osobom iz pravne službe poslovnog subjekta.
33. **Revizor treba tražiti da neposredno komunicira sa subjektovim odvjetnikom kada procjeni rizik značajnog pogrešnog**

prikazivanja u vezi s parnicama ili odštetnim zahtjevima koje je uočio ili kad smatra da bi one mogle postojati. Takav će razgovor pomoći u pribavljanju dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza o tome zna li se za moguće značajne parnice ili odštetne zahtjeve i jesu li pouzdane menadžmentove procjene financijskih posljedica, uključujući procjene troškova. Kada revizor odredi da rizik značajnog pogrešnog prikazivanja je signifikantni rizik, revizor ocjenjuje oblikovanost s tim povezanih subjektivih kontrola i utvrđuje jesu li one uvedene. Točke 108 do 114 MRevS-a 315, »Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja« daju daljnje upute za utvrđivanje signifikantnog rizika.

34. U dopisu koji menadžment treba pripremiti, a revizor poslati, mora se tražiti od odvjetnika da izravno razgovara s revizorom. Kada se smatra kako nije vjerojatno da će odvjetnik odgovoriti na načelni upit, u dopisu će se obično navesti:

- popis parnica i odštetnih zahtjeva.
- menadžmentova procjena ishoda parnice i odštetnog zahtjeva i njegove procjene financijskih posljedica, uključujući sadržane troškove;
- zahtjev da odvjetnik potvrdi razumnost menadžmentovih procjena i da se revizoru pruže dodatne informacije ako odvjetnik smatra da sadržani popis nije potpun ili točan.

35. Revizor razmatra status pravnih pitanja do datuma revizijskog izvješća. U nekim slučajevima bit će potrebno da revizor pribavi od odvjetnika ažurnije informacije.

36. U određenim okolnostima, primjerice, kada revizor odredi da je u pitanju signifikantan rizik, kada je problem složen ili postoji neslaganje između menadžmenta i odvjetnika, može biti nužno da se revizor sastane s odvjetnikom kako bi se raspravio vjerojatni ishod parnice i zahtjeva. Takvi sastanci održat će se uz menadžmentovo dopuštenje i, poželjno je, u prisutnosti predstavnika menadžmenta.

37. Ako menadžment ne dopusti da revizor razgovara sa subjektivim odvjetnikom, to bi bilo ograničavanje obujma revizije i najčešće bi vodilo k izražavanju mišljenja s rezervom ili suzdržavanju od izražavanja mišljenja. Kad odvjetnik odbije odgovoriti na prikladan način i revizor ne može alternativnim postupcima pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze, revizor će razmotriti postoji li takvo ograničenje djelokruga revizije koje može voditi k izražavanju mišljenja s rezervom ili suzdržavanju od izražavanja mišljenja.

Dio D: Vrednovanje i objavljivanje dugotrajnih ulaganja

38. Kada su dugotrajna ulaganja značajna za financijske izvještaje, revizor treba prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s njihovim vrednovanjem i objavljivanjem.

39. Revizijski postupci u vezi s dugotrajnim ulaganjima obično uključuju pribavljanje revizijskih dokaza o mogućnosti subjekta da zadrži dugotrajna ulaganja i raspravljanje s menadžmentom o njegovim namjerama da ta ulaganja zadrži kao dugotrajna te pribavljanje pisane izjave o tome.

40. Ostali revizijski postupci obično će uključivati razmatranje odgovarajućeg financijskog izvješća i drugih informacija, kao što su tržišne kotacije koje daju pretpostavke o vrijednosti, te usporedbe takvih vrijednosti s knjigovodstvenim iznosom ulaganja do datuma revizorovog izvješća.

41. Revizor treba razmotriti je li potreban ispravak vrijednosti ako takve vrijednosti nisu veće od knjigovodstvenih iznosa. Također će razmotriti treba li ispraviti i/ili objaviti u financijskim izvještajima ako postoji neizvjesnost povrata knjigovodstvenog iznosa.

Dio E: Informacije o segmentima

42. Kada su informacije o segmentima značajne za financijske izvještaje, revizor treba prikupiti dostatne i prikladne revizijske dokaze u vezi s objavljivanjem sukladno naznačenom okviru financijskog izvješćivanja.

43. Revizor razmatra informacije o segmentima u odnosu na financijske izvještaje u cjelini i obično ne treba primijeniti revizijske postupke koji bi bili nužni da se izrazi mišljenje samo u vezi s informacijama o segmentima. Međutim, koncept značajnosti uključuje i kvantitativne i kvalitativne čimbenike pa revizorovi postupci moraju to obuhvatiti.

44. Revizijski postupci u vezi s informacijama o segmentima obično se sastoje od analitičkih postupaka i drugih revizijskih postupaka primjerenih u danim okolnostima.

45. Revizor treba raspraviti s menadžmentom o metodama primijenjenim pri utvrđivanju informacije o segmentima i razmotriti je li vjerojatno da će te metode omogućiti objavljivanja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja te obaviti revizijske postupke u vezi s primjenom tih metoda. Revizor treba razmotriti prihode, prijenose i troškove između segmenata, eliminacije internih iznosa, usporedbe s planovima i drugim očekivanim rezultatima, primjerice s dobitkom iz poslovanja kao postotkom prihoda, te rasporedom imovine i troškova između segmenata, uključujući dosljednost s obzirom na prethodna razdoblja i prikladnost objavljivanja u vezi s nedosljednostima.

MRevS 505 Eksterne konfirmacije

(Na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2004., ili nakon toga datuma)*

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	1 – 6
Utjecaj postupaka eksternog konfirmiranja na revizorovu procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja	7 – 11
Tvrđnje koje se mogu potvrđivati eksternim konfirmacijama	12 – 16
Kreiranje zahtjeva za eksternu konfirmaciju	17 – 19
Primjena pozitivne i negativne konfirmacije	20 – 24
Zahtjevi menadžmenta	25 – 27
Karakteristike onih od kojih se očekuje odgovor	28 – 29
Postupci eksternog konfirmiranja	30 – 35
Ocjenjivanje rezultata postupaka konfirmiranja	36
Eksterne konfirmacija prije kraja godine	37
Datum stupanja na snagu	38

* MRevS 315, »Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja«; MRevS 330, »Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike« i MRevS 500, »Revizijski dokazi« dali su povod za usklađujuće izmjene MRevS-a 505. Usklađujuće izmjene su na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2004., ili nakon toga datuma te su sastavni dio teksta MRevS-a 505.

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 505, »Eksterne konfirmacije« treba čitati u kontekstu Predgovora Međunarodnim standardima za kontrolu kvalitete, revidiranje, ostala izražavanja uvjerenja i povezane usluge, u kojem se navodi primjena i ovlasti MRevS-ova.

Uvod

1. Svrha je ovog Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS-a) ustanoviti standarde i pružiti upute za revizorovu uporabu eksternih konfirmacija kao načina dobivanja revizijskih dokaza.
2. **Revizor treba odrediti je li uporaba eksternih konfirmacija neophodna za dobivanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza na razini tvrdnje. Kod tog odlučivanja revizor mora razmotriti procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje i kako će revizijski dokazi dobiveni drugim planiranim revizijskim postupcima smanjiti rizik značajnog pogrešnog prikazivanja za razinu tvrdnje na prihvatljivo nisku razinu.**
3. MRevS 500, »Revizijski dokazi« navodi da na pouzdanost revizijskih dokaza utječu njihov izvor i vrsta te da su ovisni o pojedinačnim okolnostima u kojima su dobiveni. On navodi da, uz vođenje računa da mogu postojati značajne iznimke, sljedeća uopćavanja o pouzdanosti revizijskih dokaza mogu biti korisna:
 - revizijski dokazi su pouzdaniji kada su dobiveni iz neovisnih izvora izvan subjekta.
 - unutarnji revizijski dokazi su pouzdaniji ako su učinkovite s njima povezane interne kontrole koje je uspostavio subjekt.
 - revizijski dokazi koje revizor prikupi sam (primjerice, promatranjem primjene kontrole) su pouzdaniji od dokaza koje prikupi neizravno ili uplitanjem (primjerice, propitkivanjem o primjeni kontrole).
 - revizijski dokazi su pouzdaniji kada postoje u obliku dokumenata na papirnatom, elektroničkom ili drugom mediju (primjerice, zapisnik vođen tijekom sjednice je pouzdaniji od kasnijeg usmenog navođenja pitanja koja su razmatrana).
 - revizijski dokazi pruženi u izvornim dokumentima su pouzdaniji od revizijskih dokaza koje pružaju fotokopije ili prijepisi.

Sukladno tome, revizijski dokaz u obliku izvornog pisanog odgovora na zahtjev za konfirmaciju kojeg revizor izravno prima od trećih osoba, koje nisu povezane s revidiranim subjektom, može, kada se sagledava pojedinačno ili skupno s revizijskim dokazima iz drugih postupaka, pomoći u smanjivanju rizika pogrešnog prikazivanja za povezane tvrdnje na prihvatljivo nisku razinu.
4. Eksterno konfirmiranje je postupak dobivanja i ocjenjivanja revizijskog dokaza kroz prikazivanje informacija ili postojećih uvjeta koje izravno daju treće osobe kao odgovor na zahtjev za informaciju o određenoj stavki koja utječe na tvrdnje menadžmenta dane u financijskim izvještajima ili na povezana objavljivanja. Revizor kod odlučivanja o razmjeru uporabe eksternih konfirmacija uzima u razmatranje karakteristike okruženja u kojem posluje revidirani subjekt i odnos potencijalnih primatelja zahtjeva za eksternim konfirmiranjem spram odgovaranja na takve zahtjeve.

5. Eksterne konfirmacije se često koriste u vezi sa stanjima računa i njihovih dijelova, ali ne moraju se ograničavati samo na te stavke. Primjerice, revizor može tražiti eksterno konfirmiranje uvjeta ugovora ili transakcija subjekta s trećim osobama. Zahtjev za eksternu konfirmaciju kreira se tako da sadrži upit je li ugovor mijenjan, i ukoliko jeste, koje su važne pojedinosti na snazi. Eksterne konfirmacije se mogu također koristiti za dobivanje revizijskih dokaza o nepostojanju određenih uvjeta, primjerice, nepostojanju pobočnih sporazuma koji mogu utjecati na priznavanje prihoda. Drugi primjeri situacija gdje se eksterne konfirmacije mogu koristiti su sljedeće:
 - bankovna salda i druge informacije od bankara.
 - stanja računa potraživanja.
 - zalihe kod trećih osoba u carinskim skladištima ili na konsignaciji.
 - isprave o pravu vlasništva zadržane od strane odvjetnika ili financijaša zbog čuvanja ili kao jamstva.
 - ulaganja kupljena kod burzovnih mešetara koja nisu prenijeta na datum bilance.
 - obveza za kredite.
 - stanja računa obveza.
6. Pouzdanost dokaza dobivenih eksternom konfirmacijom zavisit će, između ostalih čimbenika, o revizorovom primjenjivanju odgovarajućih revizijskih postupaka pri kreiranju zahtjeva za eksternu konfirmaciju, obavljanju postupka eksternog konfirmiranja i ocjenjivanju rezultata tih postupaka. Čimbenici koji utječu na pouzdanost konfirmacija uključuju kontrolu koju revizor provodi nad zahtjevima za eksterno konfirmiranje i odgovorima na te zahtjeve, odlike onih koji odgovaraju na upućene zahtjeve, i bilo kakva ograničenja dana u odgovoru ili nametnuta od menadžmenta.

Utjecaj postupaka eksternog konfirmiranja na revizorovu procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja

7. MRevS 315, »Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja« razmatra revizorovu odgovornost za stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući njegovih internih kontrola, kao i za procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. On navodi revizijske postupke obavljene za procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja dostatne za oblikovanje i provođenje daljnjih revizijskih postupaka.
8. MRevS 330, »Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike« razmatra revizorovu odgovornost za određivanje sveobuhvatnog odgovora i oblikovanje te izvođenje daljnjih revizijskih postupaka čije vrste, vremenski raspored i opseg su reakcija na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na razini financijskih izvještaja i na razinama tvrdnji. MRevS 300 osobito navodi da revizor određuje vrste i obujam revizijskih dokaza koje treba pribaviti obavljanjem dokaznih postupaka kao odgovora na povezanu procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja, te da neovisno od procijenjenog rizika značajnog pogrešnog prikazivanja, revizor oblikuje i provodi dokazne postupke za svaku značajnu klasu transakcija, stanje računa i objavu. Ti dokazni postupci mogu uključiti upotrebu eksternih konfirmacija za potvrdu određenih tvrdnji iz financijskih izvještaja.

9. Točka 11 iz MRevS 330 navodi da što je viša revizorova procjena rizika to i revizor treba prikupiti više pouzdanih i relevantnih revizijskih dokaza obavljanjem dokaznih postupaka. Posljedično tome, kako se povećava procijenjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja, tako i revizor određuje dokazne postupke kako bi pribavio više pouzdanih i relevantnih revizijskih dokaza ili osigurao uvjerljivije dokaze o tvrdnjama iz financijskih izvještaja. U takvim slučajevima primjena eksternih konfirmacija može biti učinkovita za pribavljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza.
10. Što je niža procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja to manje uvjerenje revizor treba, kroz dokazne postupke, za stvaranje zaključka o nekoj tvrdnji. Primjerice, subjekt može ima kredit otplativ prema ugovorenoj dinamici, čije uvjete je revizor konfirmirao u prethodnoj godini. Ako drugi postupci koje je revizor proveo (uključujući one testove kontrola koji su bili nužni) pokazuju da se uvjeti vraćanja kredita nisu mijenjali i vode k tome da se rizik značajnog pogrešnog prikazivanja za otvorena salda pozicija kredita procjenjuje kao niski, tada revizor može ograničiti dokazne postupke na testiranje detalja o izvršenim otplatama, umjesto ponovnog konfirmiranja salda izravno s vjerovnikom.
11. Kada revizor prepozna rizik koji je signifikantan rizik (vidjeti točku 108 MRevS-a 315) revizor treba posebno razmotriti može li konfirmiranje određenih pitanja biti prikladan način za smanjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja. Primjerice, neuobičajene i složene transakcije mogu biti povezane s više procijenjenim rizikom nego jednostavne transakcije. Ako je subjekt zaključio neku neuobičajenu ili složenu transakciju koja rezultira većim procijenjenim rizikom značajnog pogrešnog prikazivanja, revizor razmatra potrebu da pored ispitivanja dokumentacije kojom raspolaze subjekt obavi i eksterno konfirmiranje uvjeta transakcije s ostalim sudionicima u toj transakciji.

Tvrdnje koje se mogu potvrđivati eksternim konfirmacijama

12. MRevS 500 zahtijeva korištenje tvrdnji pri procjenjivanju rizika i oblikovanju i izvođenju revizijskih postupaka kao reakcije na procijenjene rizike. MRevS 500 kategorizira tvrdnje u one koje se odnose na klase transakcija, stanja računa i objave. Iako eksterne konfirmacije mogu osigurati revizijske dokaze u vezi s tim tvrdnjama, ipak su različite mogućnosti da konfirmacija osigura revizijske dokaze relevantne za pojedinu od tih tvrdnji.
13. Eksterno konfirmiranje stanja potraživanja osigurava pouzdan i relevantan revizijski dokaz u vezi s tvrdnjom o postojanju računa na određeni datum. Konfirmacija također osigurava revizijski dokaz u vezi s iskazivanjem transakcija u odgovarajućem razdoblju (tzv. cutoff). Međutim, takva konfirmacija obično ne osigurava sve potrebne revizijske dokaze u odnosu na tvrdnju vrednovanja budući da nije uobičajeno tražiti od kupca da potvrdi detaljne informacije o svojim platežnim sposobnostima.
14. Slično prethodnom, u slučaju robe na konsignaciji, eksterna konfirmacija će vjerojatno omogućiti pribavljanje pouzdanog i relevantnog revizijskog dokaza za potvrđivanje postojanja, te prava i obveza, ali ne mora osigurati dokaze koji potkrepljuju tvrdnju vrednovanja.
15. Na važnost eksternih konfirmacije u revidiranju određene tvrdnje, učinak također ima i cilj kojeg revizor ima kod odabira informacije za konfirmaciju. Primjerice, kod revidiranja tvrdnji o potpunosti računa obveza, revizor treba prikupiti revizijske dokaze da nema značajnih neproknjiženih obveza. Sukladno

tome, slanjem zahtjeva za konfirmaciju glavnim dobavljačima subjekta i tražeći da izravno revizoru dostave kopije svojih izvješća o stanjima tih računa, čak i kada je stanje nula, bit će često efikasnije sredstvo otkrivanje neevidentiranih obveza, nego što bi bilo odabiranje računa za konfirmacije temeljem većih iznosa knjiženih u pomoćnoj knjizi računa obveza.

16. Kada dobivanje dokaza za tvrdnje nije na odgovarajući način ostvarivo pomoću konfirmacija, revizor razmatra druge revizijske postupke kako bi dopunio postupak konfirmiranja, ili ih upotrijebio umjesto konfirmacija.

Kreiranje zahtjeva za eksternu konfirmaciju

17. **Revizor treba zahtjev za konfirmaciju kreirati sukladno određenom revizijskom cilju.** Kad kreira zahtjev, revizor razmatra tvrdnje na koje se odnosi zahtjev i čimbenike koji će vjerojatno utjecati na pouzdanost konfirmacija. Čimbenici, poput oblika zahtjeva za konfirmaciju, prethodnog iskustva u reviziji ili sličnim angažmanima, vrsta informacije koja se konfirmira i od koga se očekuju odgovori, utječu na kreiranje zahtjeva jer oni imaju izravan utjecaj na pouzdanost revizijskih dokaza dobivenih postupkom eksternog konfirmiranja.
18. Također, kod kreiranja zahtjeva, revizor treba razmotriti koju će vrstu informacije upitani odmah moći potvrditi pošto to može utjecati na brojnost odgovora i sadržaj dobivenih dokaza. Primjerice, informacijski sustav nekoga kome se upućuje zahtjev može omogućavati da se konfirmira pojedinačna transakcija, a ne cjelokupno stanje računa. Osim toga, oni kojima se upućuje zahtjev ne moraju uvijek biti u mogućnosti da neovisno potvrde određene vrste informacija, kao što je potpuno stanje računa potraživanja, ali mogu potvrditi pojedinačne iznose iz faktura sadržane u stanju računa potraživanja.
19. Zahtjev za konfirmaciju uobičajeno uključuje menadžmentovu autorizaciju da upitani može revizoru dostaviti tražene informacije. Oni kojima su upućeni zahtjevi za konfirmiranjem mogu biti skloniji odgovarati na zahtjeve koji sadrže menadžmentovu autorizaciju, a u nekim slučajevima ne mogu ni odgovoriti ako zahtjev ne sadrži menadžmentovu autorizaciju.

Primjena pozitivne i negativne konfirmacije

20. Revizor može koristiti pozitivnu ili negativnu konfirmaciju ili kombinaciju obje.
21. Zahtjev za pozitivnom konfirmacijom traži od upitanog da u svakom slučaju odgovori revizoru tako da, ili naznači svoje slaganje s prikazanim informacijama, ili da on upiše informacije koje se od njega traže. Uobičajeno se očekuje da zahtjev za pozitivnu konfirmaciju osigurava pouzdane revizijske dokaze. Rizik ipak postoji, jer upitani može na konfirmaciju odgovoriti i bez provjere je li informacija točna. Revizor nije uglavnom u mogućnosti utvrditi je li se to dogodilo. Revizor ipak može smanjiti taj rizik koristeći pozitivnu konfirmaciju u kojoj se ne navodi iznos (ili druga informacija), nego traži od upitanog da upiše iznos ili upiše informaciju. U nekom drugom slučaju upotreba ovakvog modela bianco zahtjeva za konfirmacijom može rezultirati manjim brojem odgovora budući da se od upitanih traži dodatni napor.
22. Negativni zahtjev za konfirmaciju traži od upitanog da odgovori jedino u slučaju neslaganja s informacijom sadržanom u zahtjevu. Međutim, kada nije primljen odgovor na negativni zahtjev za konfirmaciju, revizor treba biti svjestan da neće imati jasni

revizijski dokaz da je treća strana dobila zahtjev za potvrđivanje i provjerila jesu li točni podaci koje ona sadrži. Sukladno tome, uporaba zahtjeva za negativnom potvrđivanjem uglavnom osigurava manje pouzdane revizijske dokaze od primjene pozitivnog zahtjeva za potvrđivanjem, pa revizor razmatra obavljanje drugih dokaznih postupaka kao nadopunu uporabi negativnih potvrđivanja.

23. Zahtjevi za negativnu potvrđivanje mogu se upotrijebiti za smanjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na prihvatljivu razinu kada:
- je niski procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja;
 - uključen je veliki broj malih salda;
 - ne očekuje se značajan broj pogrešaka; i
 - revizor nema razloga vjerovati da će upitani zanemariti zahtjeve.
24. Kombinacije pozitivnih i negativnih eksternih potvrđivanja mogu se koristiti. Primjerice, kada se ukupno stanje računa potraživanja sastoji od malog broja stavaka s velikim stanjima i velikog broja stavaka sa malim stanjima, revizor može odlučiti da je prikladno pozitivnim potvrđivanjima obuhvatiti sve, ili uzorak stavki s velikim stanjima, a na uzorak stavki s malim stanjima primijeniti zahtjeve za negativnu potvrđivanje.

Zahtjevi menadžmenta

25. Kada revizor traži da se potvrđiraju određena stanja ili druge informacije, a menadžment zatraži od revizora da to ne čini, revizor mora razmotriti je li osnovan takav zahtjev i dobiti revizijske dokaze koji potkrepljuju opravdanost menadžmentovog zahtjeva. Revizor treba, ako je suglasan s menadžmentovim zahtjevom da se ne traži eksterno potvrđivanje u pogledu određenog pitanja, primijeniti alternativne revizijske postupke kako bi prikupio dostatne i primjerene revizijske dokaze u pogledu tog pitanja.
26. Ukoliko revizor ne prihvati opravdanost menadžmentovog zahtjeva i onemogućen je da provede eksterno potvrđivanje to može biti ograničavanje revizorovog posla i revizor treba razmotriti mogući utjecaj na revizorovo izvješće.
27. Revizor s profesionalnim skepticizmom razmatra razloge koje navodi menadžment te sagledava ima li zahtjev bilo kakve posljedice na čestitost menadžmenta. Revizor razmatra da li menadžmentov zahtjev može ukazivati na postojanje prijevara ili pogreški. Ako revizor vjeruje da postoji prijevara ili pogreška primijenit će upute iz MRevS-a 240 »Revizorova odgovornost da u reviziji financijskih izvještaja razmotri prijevarne i pogreške«. Revizor također razmatra hoće li alternativni revizijski postupci osigurati dostatne i primjerene revizijske dokaze u pogledu tog pitanja.

Karakteristike onih od kojih se očekuje odgovor

28. Pouzdanost revizijskih dokaza pribavljenih potvrđivanjem zavisit će od kompetentnosti, samostalnosti, ovlaštenja za davanje odgovora, znanja o pitanju koji se neovisno usklađivanje i objektivnosti onoga od kog se očekuje odgovor na upućeni zahtjev za eksterno potvrđivanje. Zbog toga revizor pokušava osigurati, gdje god je to moguće, da se zahtjev za potvrđivanjem usmjeri na odgovarajuću osobu. Primjerice, kada se eksterno potvrđivanje nagodba o odricanju prava u svezi sa subjektivnim dugoročnim dugom, revizor usmjerava zahtjev na onog službenika kod vjerovnika koji ima saznanja o tom odricanju prava i koji je ovlašten o tome dati informaciju.

29. Revizor također procjenjuje da li određene stranke ne mogu osigurati objektivni, ili dati nepristrani, odgovor na zahtjev za eksterno potvrđivanje. Pažnja revizora mora biti usmjerena na informacije o sposobnosti, znanju, motivaciji, vještini ili spremnosti da odgovore onog od koga se očekuje odgovor. Revizor razmatra učinak takvih informacija na kreiranje zahtjeva za neovisno usklađivanje i ocjenjivanje rezultata, uključujući odlučivanje jesu li nužni dopunski revizijski postupci. Revizor također razmatra ima li dovoljna osnova za zaključivanje da su zahtjevi za eksterno potvrđivanje poslani onome od koga revizor može očekivati odgovor koji će osigurati dostatne i primjerene revizijske dokaze. Primjerice, revizor može naići na značajne neuobičajene transakcije na kraju godine koje imaju i značajni učinak na financijske izvještaje, a odnose se na transakcije s trećom osobom koja je gospodarski zavisna u odnosu na revidirani subjekt. U takvim slučajevima, revizor procjenjuje može li treća strana biti motivirana dati netočan odgovor.

Postupci eksternog potvrđivanja

30. **Kod izvođenja postupka eksternog potvrđivanja, revizor mora provoditi kontrolu nad postupkom odabira onih kojima će se zahtjevi slati, pripremom i slanjem zahtjeva za eksternim potvrđivanjem, kao i nad odgovorima na te zahtjeve.** Kontrola se provodi nad komuniciranjem između očekivanog primaoca i revizora kako bi se minimalizirala mogućnost da rezultati postupka eksternog potvrđivanja bude pristrani zbog zadržavanja i mijenjanja zahtjeva ili odgovora. Revizor treba postići da je on taj koji šalje zahtjeve za eksterno potvrđivanje, da su zahtjevi odgovarajuće adresirani i da je traženo da se svi odgovori izravno šalju revizoru. Revizor razmatra dolaze li odgovori od onih kojima su poslani.

Nema odgovora na zahtjev za pozitivnu potvrđivanje

31. Revizor treba primijeniti alternativne revizijske postupke kada nisu primljeni odgovori na zahtjev za pozitivnu potvrđivanje. Alternativni revizijski postupci trebali bi biti takvi da osiguraju revizijske dokaze o tvrdnjama koje se namjeravalo pribaviti pomoću zahtjeva za potvrđivanje.
32. Kada ne dobije odgovor, revizor u pravilu kontaktira primaoca zahtjeva kako bi izmamio odgovor. Tamo gdje revizor nije u mogućnosti dobiti odgovor, koristi alternativne revizijske postupke. Vrsta alternativnih revizijskih postupaka varira zavisno o računu i tvrdnji koji se ispituju. Alternativni revizijski postupci kod ispitivanja računa potraživanja mogu uključivati ispitivanje naknadno izvršenih naplata, ispitivanje špedicijskih dokumenata ili druge dokumentacije klijenta kako bi se osigurali revizijski dokazi za tvrdnju o postojanju, te provjeravanje prodaje krajem razdoblja kako bi se osigurali revizijski dokazi za tvrdnju o razgraničenju. Alternativni revizijski postupci kod ispitivanja računa obveza mogu uključivati ispitivanje naknadno izvršenih plaćanja ili korespondenciju s trećim osobama kako bi se osigurali revizijski dokazi za tvrdnju o postojanju, te ispitivanje drugih evidencija poput primki kako bi se osigurali revizijski dokazi za tvrdnju o potpunosti.

Pouzdanost dobivenih odgovora

33. Revizor razmatra ima li nekih indikacija da primljene eksterne potvrđivanja nisu pouzdane. Revizor će razmotriti autentičnost odgovora i provesti revizijske postupke za raspršivanje sumnji. On može odabrati da provjeri porijeklo i sadržaj odgovora te

lefonskim pozivom onom od koga se očekivao odgovor. Osim toga, revizor traži da se poštom pošalje odgovor izravno na njegovu adresu. Sa stalno rastućom upotrebom tehnologije, revizor razmatra valjanost izvora odgovora primljenih u elektroničnom obliku (primjerice faxom ili elektronskom poštom). Usmene potvrđivanja se evidentiraju u radnoj dokumentaciji. Ako je značajna informacija dobivena usmenim potvrđivanjem, tada revizor traži od strana koje su uključene u transakciju da izravno daju revizoru pisanu potvrdu za određene informacije.

Uzroci i učestalost izuzetaka

34. **Kada revizor dođe do zaključka da eksterno potvrđivanje i alternativni revizijski postupci ne pružaju dostatne i primjerene revizijske dokaze, revizor treba poduzeti dodatne revizijske postupke kako bi pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze.** Kod stvaranja zaključaka revizor uzima u obzir:
- pouzdanost potvrđivanja i alternativnih revizijskih postupaka;
 - sadržaj bilo kojeg izuzetka, uključujući posljedice, kvalitativne i kvantitativne, tih izuzetaka; i
 - revizijske dokaze osigurane drugim revizijskim postupcima.
- Revizor temeljem takvog ocjenjivanja određuje jesu li potrebni dodatni revizijski postupci za dobivanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza.
35. Revizor također razmatra razloge i učestalost neusklađenosti sadržanih u odgovorima onih kojima su upućeni zahtjevi za potvrđivanje. Neka neusklađenost može ukazivati na pogrešku u evidencijama subjekta, pa u takvom slučaju revizor utvrđuje razloge pogrešnog prikazivanja i procjenjuje ima li ono značajni učinak na financijske izvještaje. Ako neka neusklađenost ukazuje na pogrešno prikazivanje, revizor razmatra vrste, vremenski raspored i obujam revizijskih postupaka potrebnih za pribavljanje potrebnih revizijskih dokaza.

Ocjenjivanje rezultata postupaka potvrđivanja

36. **Revizor treba ocijeniti da li rezultati postupka eksternog potvrđivanja zajedno s rezultatima drugih provedenih revizijskih postupaka, osiguravaju dostatne i primjerene revizijske dokaze za revidirane tvrdnje.** Revizor sagledava upute iz MRevS-a 330 i MRevS-a 530 »Revizijsko uzorkovanje i ostali načini testiranja« pri provođenju tog ocjenjivanja.

Eksterno potvrđivanje prije kraja godine

37. Kada revizor koristi potvrđivanje sa stanjima na neki datum prije datuma bilance kako bi pribavio revizijske dokaze za potkrjepljivanje tvrdnji, revizor prikuplja dostatne i primjerene revizijske dokaze da nisu značajno pogrešno prikazani poslovni događaji, relevantni za tvrdnju, koji su nastali u međuvremenu. Ovisno o procijenjenom riziku značajnog pogrešnog prikazivanja, revizor može odlučiti da se eksterno potvrđivanje salda obavi na različiti datum od datuma bilance, primjerice, u onim slučajevima kada revizija mora biti završena ubrzo iza datuma bilance. Kao i kod svih drugih vrsta poslova koji se obavljaju prije kraja godine, revizor razmatra potrebu pribavljanja dodatnih revizijskih dokaza za preostalo razdoblje. MRevS 330 pruža dodatne upute kada se revizijski postupci obavljaju na neki datum prije datuma bilance.

Datum stupanja na snagu

38. Ovaj je MRevS na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblje završeno na 15. prosinca 2004., ili nakon toga datuma.

MRevS 510 Početni angažmani – početna stanja

(Na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2004., ili nakon toga datuma)*

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	1 – 3
Revizijski postupci	4 – 10
Revizijski zaključci i izvješćivanje	11 – 14

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 510, »Početni angažmani – početna stanja« treba čitati u kontekstu Predgovora Međunarodnim standardima za kontrolu kvalitete, revidiranje, ostala izražavanja uvjerenja i povezane usluge, u kojem se navodi primjena i ovlasti MRevS-ova.

Uvod

- Svrha je ovog Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS) ustanoviti standarde i pružiti upute u vezi s početnim stanjima kada se financijski izvještaji revidiraju po prvi put, ili kada su drugi revizori revidirali financijske izvještaje za prethodno razdoblje. Ovaj MRevS se također treba razmatrati kada revizor spozna moguće obveze i čvrsto preuzete obveze koje postoje na početku razdoblja. Upute o revizijskim i izvještajnim zahtjevima u vezi s usporednim informacijama navode se u MRevS-u 710 »Usporedne informacije«.
- U početnim revizijskim angažmanima revizor treba dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze o tome da:**
 - početna stanja ne sadrže pogrešna prikazivanja koja značajno utječu na financijske izvještaje tekućeg razdoblja;
 - zaključna stanja prethodnog razdoblja ispravno su prenijeta u tekuće razdoblje, ili su prepravljena, kada je to primjereno; i
 - odgovarajuće računovodstvene politike dosljedno su primijenjene, ili su promjene računovodstvenih politika ispravno izračunane i primjereno objavljene.
- »Početna stanja« znače ona stanja računa koja su postojala na početku razdoblja. Početna stanja se temelje na zaključnim stanjima prethodnog razdoblja i odražavaju učinke:
 - transakcija prethodnih razdoblja; i
 - računovodstvenih politika primijenjenih u prethodnim razdobljima.

U početnom revizijskom angažiranju revizor neće imati revizijske dokaze, dobivene u prethodnom razdoblju, za potkrjepljivanje takvih početnih stanja.

* MRevS 315, »Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja«; MRevS 330, »Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike« i MRevS 500, »Revizijski dokazi« dali su povod za usklađujuće izmjene MRevS-a 510. Usklađujuće izmjene su na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2004., ili nakon toga datuma te su sastavni dio teksta MRevS-a 510.

Revizijski postupci

4. Dostatnost i primjerenost revizijskih dokaza koje revizor treba dobiti u vezi s početnim stanjima ovise o čimbenicima kao što su:
 - računovodstvene politike koje primjenjuje subjekt;
 - jesu li revidirani financijski izvještaji prethodnog razdoblja, i, ako jesu, je li revizorovo izvješće bilo modificirano;
 - sadržaj računa i rizika značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima tekućeg razdoblja;
 - značajnosti početnih stanja u odnosu na financijske izvještaje tekućeg razdoblja.
5. Revizor će trebati razmotriti da li početna stanja odražavaju primjenu odgovarajućih računovodstvenih politika i jesu li dosljedno primijenjene u financijskim izvještajima tekućeg razdoblja. Kada postoji neka promjena u računovodstvenim politikama ili njihovim primjenama, revizor treba razmotriti jesu li primjereno i ispravno izračunane i prikladno objavljene.
6. Kada je financijske izvještaje prethodnog razdoblja revidirao drugi revizor, revizor imenovan za tekuće razdoblje moći će dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze za početna stanja pregledom radne dokumentacije prethodnika. U tim okolnostima novi revizor razmotrit će profesionalnu sposobnost i neovisnost prethodnika. Ako je revizorovo izvješće za prethodno razdoblje bilo modificirano, novi revizor se treba posebno usredotočiti na pitanje zbog kojeg je bila provedena modifikacija.
7. Novi revizor trebat će, prije razgovora s prethodnikom, razmotriti Kodeks profesionalne etike koji je usvojila Međunarodna federacija računovođa.
8. Kada financijski izvještaji prethodnog razdoblja nisu bili revidirani, ili novi revizor nije mogao steći uvjerenje primjenom postupaka opisanih u točki 6., on treba obaviti druge revizijske postupke, poput onih koji su opisani u točkama 9 i 10.
9. Za kratkotrajnu imovinu i kratkoročne obveze mogu se neki revizijski dokazi uobičajeno 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. Međutim, kad je riječ o zalihama, revizoru će biti znatno teže uvjeriti se o tome koje su zalihe bile na raspolaganju početkom razdoblja. Zbog toga su najčešće potrebni dodatni revizijski postupci, poput prisustvovanja tekućem popisu zaliha i njihovo preračunavanje na početna stanja, obavljanje revizijskih postupaka za vrednovanje stavki početnih zaliha i obavljanje revizijskih postupaka za bruto dobit i iskazivanje u odgovarajućim obračunskim razdobljima. Združenošću takvih revizijskih postupaka mogu se dobiti dostatni i primjereni revizijski dokazi.
10. Za dugotrajnu imovinu i dugoročne obveze, poput dugotrajne materijalne imovine, ulaganja i dugoročnih obveza, revizor će uobičajeno ispitivati računovodstvene evidencije i druge informacije na kojima se zasnivaju početna stanja. U određenim slučajevima bit će moguće da revizor dobije potvrđivanje početnih stanja od trećih stranaka, primjerice za dugotrajne obveze i ulaganja. U ostalim slučajevima može zatrebati provesti dodatne revizijske postupke.

Revizijski zaključci i izvješćivanje

11. **Ako revizor, nakon provedenih revizijskih postupaka uključujući i navedene u prethodnim točkama, nije u mogućnosti dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s početnim stanjima, revizorovo izvješće treba sadržavati:**
 - (a) **mišljenje s rezervom**, primjerice:

»Nismo prisustvovali popisu zaliha iskazanih na 31. prosinca 19X1. u iznosu od xxxx, jer je to datum prije nego što smo imenovani za revizore. Drugim revizijskim postupcima nismo se mogli uvjeriti u količine zaliha iskazane na taj datum.

Prema našem mišljenju, osim za učinke onih ispravaka, ako bi ih bilo, za koje bi se utvrdilo kako su nužni da smo mogli prisustvovati popisu zaliha i uvjeriti se u početna stanja zaliha, financijski izvještaji daju istinit i fer prikaz za (ili fer prikazuju, u svim značajnim odrednicama) financijski položaj..... na 31. prosinca 19X2., te rezultate poslovanja i novčani tok za godinu završenu na navedeni datum, u skladu s«.
 - (b) **suzdržanost od mišljenja**; ili
 - (c) **u pravnim sustavima gdje je dopušteno, treba izraziti mišljenje s rezervom ili se suzdržati od mišljenja za rezultate poslovanja i pozitivno mišljenje za financijski položaj**, primjerice:

»Nismo prisustvovali popisu zaliha iskazanih na 31. prosinca 19X1. u iznosu od xxxx, jer je to datum prije nego što smo imenovani za revizore. Drugim revizijskim postupcima nismo se mogli uvjeriti u količine zaliha iskazane na taj datum.

S obzirom na važnost navedenog pitanja, za rezultate poslovanja Društva u godini završenoj 31. prosinca 19X2. nismo u mogućnosti, niti ne izražavamo mišljenje o rezultatima njegova poslovanja i njegovim novčanim tokovima za godinu tada završenu.

Prema našem mišljenju, bilanca daje istinit i fer prikaz za (ili fer prikazuje, u svim značajnim odrednicama) financijski položaj Društva na 31. prosinca 19X2., u skladu s.....«.
12. Ako početna stanja sadrže pogrešna prikazivanja koja mogu značajno utjecati na financijske izvještaje tekućeg razdoblja, revizor treba obavijestiti menadžment, a kad dobije njegovo odobrenje, obavijestit će i prethodnog revizora, ako ga je bilo. **Revizor treba izraziti mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje, već prema tome što je primjereno, ako učinci pogrešnog prikazivanja nisu ispravno izračunani i odgovarajuće objavljeni.**
13. **Revizor treba izraziti mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje, već prema tome što je primjereno, ako računovodstvene politike tekućeg razdoblja nisu bile dosljedno primijenjene u odnosu na početna stanja i ako promjene nisu bile ispravno izračunane i odgovarajuće objavljene.**
14. Ako je bilo modificirano revizorovo izvješće za prethodno razdoblje, revizor treba razmotriti učinke toga na financijske izvještaje tekućeg razdoblja. Primjerice, ako je postojalo ograničenje obujma revizije zbog nemogućnosti da se utvrde početne zalihe u prethodnom razdoblju, moguće je da revizor neće trebati, u izvješću za tekuće razdoblje, izraziti mišljenje s rezervom ili se suzdržati od mišljenja. **Međutim, revizor treba modificirati tekuće revizijsko izvješće na odgovarajući način ako modifikacija u vezi s prethodnim razdobljem ostaje i nadalje važna i značajna za financijske izvještaje tekućeg razdoblja.**

MRevS 520 Analitički postupci

(Na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2004., ili nakon toga datuma)*

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	1 – 3
Sadržaj i svrha analitičkih postupaka	4 – 7
Analitički postupci kao postupci procjene rizika	8 – 9
Analitički postupci kao dokazni postupci	10 – 12
Analitički postupci u sveobuhvatnom pregledu na kraju revizije	13
Stupanj oslanjanja na analitičke postupke (točke 14 – 16 su brisane)	
Istraživanje neuobičajenih stavki	17 – 18

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 520, »Analitički postupci« treba čitati u kontekstu Predgovora Međunarodnim standardima za kontrolu kvalitete, revidiranje, ostala izražavanja uvjerenja i povezane usluge, u kojem se navodi primjena i ovlasti MRevS-ova.

Uvod

1. Svrha je ovog Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS) ustanoviti standarde i pružiti upute za primjenu analitičkih postupaka tijekom revizije.
2. **Revizor treba primijeniti analitičke postupke kao postupke procjene rizika kako bi stekao razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, kao i u fazi sveobuhvatnog pregleda na kraju revizije.** Analitički postupci mogu se primijeniti i kao dokazni postupci.
3. »Analitički postupci« predstavljaju ocjenjivanje financijskih informacija provedeno proučavanjem vjerojatnih odnosa između financijskih i nefinancijskih podataka. Analitički postupci također uključuju istraživanje uočenih fluktuacija i odnosa koji nisu dosljedni s ostalim relevantnim podacima ili koji značajno odstupaju od predviđenih iznosa.

Sadržaj i svrha analitičkih postupaka

4. Analitički postupci uključuju razmatranje usporedbi financijskih informacija subjekta s, primjerice:
 - usporedivim informacijama iz prethodnih razdoblja.
 - očekivanim rezultatima subjekta, primjerice s planovima ili predviđanjima, ili očekivanjima revizora, kao što je procjena amortizacije.
 - sličnim informacijama iz djelatnosti, primjerice usporedba subjektovog odnosa prihoda od prodaje i potraživanja od kupaca s prosjekom za djelatnost ili s istovrsnim odnosima drugih subjekata, usporedivih veličina, unutar djelatnosti.

* MRevS 315, »Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja«; MRevS 330, »Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike« i MRevS 500, »Revizijski dokazi« dali su povod za usklađujuće izmjene MRevS-a 520. Usklađujuće izmjene primjenjive su na reviziju financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2004., i nakon toga datuma te su sastavni dio teksta MRevS-a 520.

5. Analitički postupci također uključuju proučavanje međuzavisnosti:
 - između elemenata financijskih informacija za koje se može očekivati da će potvrditi predvidiv obrazac temeljen na prošlosti subjekta, primjerice, postoci bruto profita.
 - između financijskih informacija i relevantnih nefinancijskih informacija, primjerice, rashodi za plaće u odnosu prema broju zaposlenih.
6. U obavljanju navedenih revizijskih postupaka mogu se primjenjivati različite metode. One su u rasponu od jednostavnih usporedbi pa sve do složenih analiza s primjenom naprednim statističkim tehnikama. Analitički postupci mogu se primijeniti na konsolidirane financijske izvještaje, na financijske izvještaje dijelova (poput, ovisnih društava, odjela ili segmenata) te na pojedinačne dijelove financijskih informacija. Izbor revizijskih postupaka, metoda i razine primjene ovisit će o revizorovoj prosudbi.
7. Analitički postupci se provode u sljedeće svrhe:
 - (a) kao postupci procjene rizika radi stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja (točke 8. i 9.).
 - (b) kao dokazni postupak kada njihova primjena može biti učinkovitija ili uspješnija, u smanjivanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja za razinu tvrdnje na prihvatljivo nisku razinu, od testova detalja (točke 10. do 19.).
 - (c) kao sveobuhvatan pregled financijskih izvještaja na kraju revizije (točka 13).

Analitički postupci pri planiranju revizije

8. **Revizor treba primijeniti analitičke postupke kao postupke procjene rizika kako bi stekao razumijevanje subjekta i njegovog okruženja.** Primjena analitičkih postupaka može upozoriti na one aspekte subjekta kojih revizor ne bi bio svjestan i pomoći će u procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja kako bi se odredile vrste, vremenski raspored i opsega daljnjih revizijskih postupaka.
9. Analitički postupci primijenjeni kao postupci procjene rizika uključuju i financijske i nefinancijske informacije, primjerice odnos između iznosa prihoda od prodaje i veličine prodajnog prostora ili količine prodane robe. Točka 10 MRevS-a 315 »Razumijevanje poslovanja i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja« sadrži dodatne upute za primjenu analitičkih postupaka kao postupaka procjene rizika.

Analitički postupci kao dokazni postupci

10. Revizor oblikuje i provodi dokazne postupke kao reakciju na povezanu procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje. Revizorovi dokazni postupci na razini tvrdnje mogu se izvoditi testovima detalja, dokaznim analitičkim postupcima ili njihovom kombinacijom. Odluka o tome koji će se revizijski postupci provesti za postizanje određenih revizijskih ciljeva temelji se na revizorovoj prosudbi o očekivanoj učinkovitosti i uspješnosti revizijskih postupaka koji su raspoloživi za snižavanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja za određenu tvrdnju na prihvatljivo nisku razinu.
11. Revizor će se raspitati kod menadžmenta o dostupnim i pouzdanim informacijama potrebnim za primjenu dokaznih analitičkih postupaka kao i rezultatima takvih postupka koje je obavio subjekt. Može biti učinkovitije koristiti analitičke podatke

koje je pripremio subjekt, pod uvjetom da je revizoru prihvatljiv način na koji su ti podaci pripremljeni.

12. Kada revizor oblikuje i provodi analitičke postupke kao dokazne postupke, treba razmotriti mnoge čimbenike kao što su:
- prikladnost korištenja dokaznih analitičkih postupaka za dane tvrdnje (točke 12a i 12b).
 - pouzdanost podataka, unutarnjih ili vanjskih, iz kojih se izvode očekivani pokazatelji ili iznosi za koje se očekuje da su evidentirani (točke 12c i 12d).
 - jesu li očekivanja dovoljno precizna za prepoznavanje značajnih pogrešnih prikazivanja za željenu razinu uvjerenja (točka 12e).
 - koji je prihvatljiv iznos razlike između evidentiranog iznosa i očekivane vrijednosti (točka 12f).

Prikladnost korištenja dokaznih analitičkih postupaka za dane tvrdnje

12a. Dokazni analitički postupci su načelno primjenjiviji na mnogobrojne transakcije koje imaju svojstvo da ih se s protokom vremena može predvidjeti. Primjena dokaznih analitičkih postupaka se temelji na očekivanju da postoji odnos između podataka i održava se kada nema poznatih uvjeta koji bi ga narušili. Postojanje tih odnosa pruža revizijske dokaze u pogledu potpunosti, točnosti i nastanka transakcija obuhvaćenih u informaciji koju je stvorio subjektov informacijski sustav. Međutim, pouzdavanje u rezultate dokaznih analitičkih postupaka će ovisiti o revizorovoj procjeni rizika da analitički postupci mogu prepoznati odnose kao očekivane kada, u stvarnosti, postoje značajna pogrešna prikazivanja.

12b. U određivanju prikladnosti dokaznih analitičkih postupaka za dane tvrdnje, revizor razmatra sljedeće:

- (a) *Procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja.* Pri utvrđivanju jesu li prikladni dokazni analitički postupci revizor razmatra svoje razumijevanje subjekta i njegovih kontrola, značajnost i vjerojatnost pogrešnog prikazivanja stavaka na koje se odnose postupci, kao i vrstu tvrdnje. Primjerice, ako su slabe kontrole nad obradom ulaznih narudžbenica, revizor se može više osloniti na testove detalja nego na dokazne analitičke postupke za tvrdnje koje se odnose na račune potraživanja. Kao drugi primjer, ako su stanja zaliha značajna, revizor se uobičajeno ne oslanja samo na dokazne analitičke postupke kada obavlja revizijske postupke za tvrdnju o postojanju. MRevS 330, »Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike« navodi da, kada se pristup značajnim rizicima sastoji samo od dokaznih postupaka, revizijski postupci prikladni za suočavanje sa značajnim rizicima se sastoje samo od testova detalja ili kombinacije testova detalja i dokaznih analitičkih postupaka.
- (b) *Bilo koje testove detalja usmjerene na istu tvrdnju.* Dokazni analitički postupci mogu se također smatrati prikladnim kada su testovi detalja obavljeni za istu tvrdnju. Primjerice, kada se revidira naplativost potraživanja, revizor može primijeniti dokazne analitičke postupke na starosnu strukturu kupaca kao dopunu testova detalja o naplatama u kasnijem razdoblju.

Pouzdanost podataka

12c. Na pouzdanost podataka utječe izvor podataka i vrsta podataka te je ovisna o okolnostima u kojima se mogu dobiti. Pri odre-

đivanju jesu li podaci pouzdani za svrhe oblikovanja dokaznih analitičkih postupaka, revizor razmatra sljedeće:

- (a) *Raspoložive izvore informacija.* Primjerice, informacije su uobičajeno pouzdanije kada su dobivene iz neovisnih izvora izvan subjekta.
- (b) *Usporedivost raspoloživih informacija.* Primjerice, opće podatke za djelatnost možda će trebati dopuniti da bi bili usporedivi s podacima subjekta koji proizvodi i prodaje specijalizirane proizvode.
- (c) *Sadržaj i relevantnost raspoloživih informacija.* Primjerice, jesu li planovi utvrđeni kao rezultati za koji se očekuje da će se postići, a ne kao ciljevi koje treba postići.
- (d) *Kontrole nad pripremanjem informacija.* Primjerice, kontrole nad pripremanjem, pregledavanjem i održavanjem budžeta.

12d. Revizor razmatra testiranje kontrola, ako ih ima, nad subjektovim pripremanjem informacija koje revizor koristi u primjeni dokaznih analitičkih postupaka. Kada su takve kontrole učinkovite, revizor ima veće povjerenje u informacije i stoga i u rezultate dokaznih analitičkih postupaka. Kontrole nad nefinancijskim informacijama mogu se često provjeravati zajedno s drugim testovima kontrola. Primjerice, subjekt može pri uspostavljanju kontrola nad obradom izlaznih računa uključiti i kontrole nad evidentiranim jedinicama prodaje. U takvim okolnostima revizor može testirati učinkovitost djelovanja kontrola nad evidentiranjem jedinica prodaje povezano s testovima učinkovitosti djelovanja kontrola nad obrađivanjem izlaznih računa. Alternativno, revizor može razmotriti jesu li informacije bile podvrgnute revizijskom testiranju u tekućem ili ranijem razdoblju. Pri određivanju revizijskih postupaka koji će se primijeniti na informacije na kojima se temelji očekivanje da će se koristiti u dokaznim revizijskim postupcima, revizor razmatra upute iz točke 11 MRevS-a 500, »Revizijski dokazi«.

Jesu li očekivanja dovoljno precizna

12e. Pri procjenjivanju mogu li se očekivanja izračunati dovoljno precizno za prepoznavanje značajnih pogrešnih prikazivanja uz željenu razinu uvjerenja, revizor razmatra čimbenike kao što su sljedeći:

- *Točnost s kojom se mogu predvidjeti očekivani rezultati dokaznih analitičkih postupaka.* Primjerice, revizor će uobičajeno očekivati veću dosljednost iz uspoređivanja pokazatelja bruto dobiti jednog razdoblja s drugim, nego iz uspoređivanja troškova koji nastaju diskreciono, kao što su troškovi istraživanja ili marketinga.
- *Razmjer u kom se informacije mogu raščlaniti.* Primjerice, dokazni analitički postupci mogu biti učinkovitiji kada se primjenjuju na financijske informacije pojedinog dijela poslovanja ili financijske izvještaje komponenti subjekta s raznovrsnim djelatnostima, nego kada se primijene na subjekt kao cjelinu.
- *Raspoloživost informacija, financijskih i nefinancijskih.* Primjerice, revizor razmatra jesu li za oblikovanje dokaznih analitičkih postupaka raspoložive financijske informacije, kao što su planovi ili prognoze, i nefinancijske informacije, poput broja proizvedenih ili prodanih jedinica. Ako su informacije na raspolaganju, revizor razmatra njihovu pouzdanost kao što je to razmotreno u točkama 12c. i 12d.

Iznos razlike između evidentiranog iznosa i očekivane vrijednosti

- 12f. Pri oblikovanju i obavljanju dokaznih analitičkih postupaka, revizor razmatra iznos odstupanja od očekivanja koji se može prihvatiti bez daljnjeg istraživanja. Na to razmatranje glavni učinak imaju značajnost i dosljednost spram željene razine uvjerenja. Određivanje tog iznosa uključuje sagledavanje mogućnosti da kombinacija pogrešnih prikazivanja određenog stanja računa, klase transakcija ili objavljivanja rezultira u zbroju s neprihvatljivim iznosom. Revizor povećava željenu razinu uvjerenja kako se povećava rizik značajnog pogrešnog prikazivanja tako što smanjuje iznos odstupanja od očekivanja koji se može prihvatiti bez daljnjeg istraživanja.
- 12g. Kada revizor obavlja dokazne postupke na neki datum prije datuma bilance i planira obaviti dokazne analitičke postupke za razdoblje do datuma bilance, revizor razmatra kako pitanja navedena u točkama 12a. do 12f. utječu na mogućnost dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza za međurazdoblje. To uključuje razmatranje jesu li stanja na kraju razdoblja za određenu klasu transakcija ili stanja računa predvidiva u pogledu iznosa, relativne signifikantnosti i sastava. Vidjeti MRevS 330, točke 56 do 61 za dodatne upute.

Analitički postupci u sveobuhvatnom pregledu na kraju revizije

13. Revizor treba primijeniti analitičke postupke blizu kraja ili na samom kraju revizije, kad oblikuje sveobuhvatni zaključak o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina dosljedni njegovom razumijevanju subjekta. Zaključci proizšli iz rezultata provođenja takvih postupaka usmjereni su na podupiranje zaključaka stvorenih tijekom revizije pojedinih dijelova ili stavaka financijskih izvještaja i pomaganje stvaranja sveobuhvatnog zaključka o prihvatljivosti financijskih izvještaja. Međutim, oni također mogu ukazati na prethodno nepoznate rizike značajnog pogrešnog prikazivanja. U takvim okolnostima revizor može trebati ponovno ocijeniti planirane revizijske postupke, temeljeno na izmijenjenom sagledavanju procijenjenih rizika za sve ili neke klase transakcija, stanja računa ili objave i povezane tvrdnje.

14 – 16. Točke 14. do 16. brisane su kada su stupili na snagu *Standardi revizijskog rizika*.⁵⁶

Istraživanje neuobičajenih stavki

17. Kada se analitičkim postupcima otkriju značajne promjene ili međuzavisnosti koje su nedosljedne u odnosu na ostale relevantne informacije ili u odnosu na one izvedene iz predviđenih iznosa, revizor to treba istražiti i pribaviti odgovarajuća objašnjenja i potkrjepljujuće revizijske dokaze.
18. Istraživanje neuobičajenih promjena i međuzavisnosti obično započinje upitima menadžmenta, nakon kojih slijedi:
- (a) provjeravanje menadžmentovih odgovora, primjerice uspoređujući ih s revizorovim razumijevanjem subjekta i s

ostalim revizijskim dokazima pribavljenim tijekom revizije; i

- (b) razmatranje potrebe za provedbu drugih revizijskih postupaka na temelju takvih upita, ako menadžment nije u mogućnosti pružiti objašnjenje ili ako se smatra da ta objašnjenja nisu odgovarajuća.

Zahtjevi javnog sektora

1. Međuzavisnosti pojedinih stavki u financijskim izvještajima koje se obično razmatraju u reviziji poslovnih subjekata ne moraju biti uvijek primjerene za reviziju državnih ili ostalih neposlovnih subjekata iz javnog sektora, primjerice, u mnogim subjektima iz javnog sektora česta je slaba međuzavisnost prihoda i rashoda. Osim toga, budući da se izdaci vezani uz nabavu imovine najčešće ne kapitaliziraju, moguće je da ne postoji međuzavisnost između tih izdataka i, primjerice, zaliha i stalne imovine te iznosa objavljenih za njih u financijskim izvještajima. Nadalje, u javnom sektoru podaci o grani djelatnosti ili usporedivi statistički podaci mogu biti nedostupni. Međutim, ostale međuzavisnosti mogu biti značajne, primjerice promjene u troškovima izgradnje po kilometru ceste ili broj kupljenih vozila uspoređen s brojem otuđenih vozila. Kada je moguće, treba pregledati dostupne informacije iz privatnih sektora djelatnosti ili dostupne statistike. U određenim uvjetima primjereno je da revizori, ako je moguće, stvore vlastite baze podataka u kojima će se nalaziti tražene informacije.

MRevS 530 Revizija na temelju uzorka i ostali načini testiranja

(Stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. lipnja 2004., ili nakon toga datuma)*

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	1 – 2
Definicije	3 – 12
Revizijski dokazi	13 – 17
Razmatranja rizika pri prikupljanju revizijskih dokaza	18 – 20
Revizijski postupci za dobivanje revizijskih dokaza	21
Odabir stavki za testiranje radi prikupljanja revizijskih dokaza	22 – 27
Statistički u odnosu na nestatistički pristup odabira uzorka	28 – 30
Oblikovanje uzorka	31 – 39
Veličina uzorka	40 – 41
Odabir uzorka	42 – 43
Provođenje revizijskih postupaka	44 – 46
Vrsta i uzrok pogrešaka	47 – 50
Projeciranje pogrešaka	51 – 53

⁵⁶ Standardi revizijskog rizika obuhvaćaju: MRevS 315, »Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja«; MRevS 330, »Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike« i MRevS 500, »Revizijski dokazi«. Standardi revizijskog rizika dali su povod za usklađujuće izmjene u ovom i drugim MRevS-ima.

* MRevS 315, »Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja«, MRevS 330, »Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike« i MRevS 500, »Revizijski dokazi« dali su povod za usklađujuće izmjene MRevS-a 530. Usklađujuće izmjene primjenjive su na reviziju financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2004., i nakon toga datuma te su sastavni dio teksta MRevS-a 530.

Ocjenjivanje rezultata uzorka	54 – 56
Datum stupanja na snagu	57
Dodatak 1: Primjeri čimbenika koji utječu na veličinu uzorka za testova kontrole	
Dodatak 2: Primjeri čimbenika koji utječu na veličinu uzorka za testove detalja	
Dodatak 3: Metode odabira uzorka	

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 530, »Revizijsko uzorkovanje i ostali načini testiranja« treba čitati u kontekstu Predgovora Međunarodnim standardima za kontrolu kvalitete, revidiranje, ostala izražavanja uvjerenja i povezane usluge, u kojem se navodi primjena i ovlasti MRevS-ova.

Uvod

1. Svrha je ovog Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS) ustanoviti standarde i pružiti upute za primjenu revizijskog uzorkovanja i drugih načina odabiranja stavki za testiranje kada se oblikuju revizijski postupci za pribavljanje revizijskih dokaza.
2. **Pri oblikovanju revizijskih postupaka, revizor treba odrediti odgovarajuće načine odabiranja stavki za testiranja kako bi prikupio dostatne i primjerene revizijske dokaze radi postizanja ciljeva revizijskih postupaka.**

Definicije

3. »Revizijsko uzorkovanje« (uzorkovanje) predstavlja primjenu revizijskih postupaka na manje od sto posto stavki iz klase transakcija ili iz stanja računa tako da svaka jedinica uzorkovanja ima mogućnost biti odabrana. To će omogućiti revizoru pribavljanje i ocjenjivanje revizijskih dokaza o nekim obilježjima odabranih stavki kako bi formirao, ili kako bi to pomoglo formiranju, zaključka u vezi s populacijom iz koje je uzet uzorak. Revizijsko uzorkovanje može se zasnivati na statističkom ili nestatističkom pristupu.
4. U smislu ovog MRevS-a, »pogreška« znači ili manjkavost kontrole, kada se obavljaju testovi kontrola, ili pogrešno prikazivanje, kada se provode testovi detalja. Slično tom, ukupna pogreška se koristi sa značenjem ili stupnja manjkavosti ili ukupnosti pogrešnog prikaza.
5. »Greška anomalije« jest ona pogreška koja nastaje iz izdvojenog događaja koji se ne ponavlja osim u posebnim prepoznatljivim okolnostima i stoga nije reprezentativna za pogreške u populaciji.
6. »Populacija« jest cjelokupni skup podataka iz kojeg se odabire uzorak i o kojem revizor želi stvoriti zaključak. Primjerice, sve stavke stanja računa ili klase transakcija čine populaciju. Populacija može biti podijeljena u manje dijelove (strate), ili potpopulacije, gdje se svaki dio istražuje zasebno. Izraz populacija uključuje i izraz sloj.
7. »Rizik uzorkovanja« nastaje zbog mogućnosti da revizorov zaključak na temelju uzorka može biti drugačiji od zaključka koji bi se stvorio kada bi se cjelokupna populacija podvrgla istim revizijskim postupcima. Postoje dva vrste rizika uzorkovanja:
 - (a) rizik da će, u slučaju testova kontrole, revizor zaključiti kako su kontrole djelotvornije nego što uistinu jesu ili, u slučaju testova detalja, kako značajna pogreška ne postoji kada ona uistinu postoji. Ta vrsta rizika utječe na djelotvornost revizije i vjerojatnije je da vodi prema neprimjerenom revizijskom mišljenju; i

- (b) rizik da će, u slučaju testova kontrole, revizor zaključiti kako su kontrole manje djelotvorne nego što uistinu jesu ili, u slučaju testova detalja, kako značajna pogreška postoji kada ona uistinu ne postoji. Ta vrsta rizika utječe na učinkovitost revizije jer obično vodi k obavljanju dodatnih poslova dok se ne ustanovi netočnosti prvotnih zaključka.

Matematički komplementi ovih rizika zovu se stupnjevi pouzdanosti.

8. »Rizik izvan uzorkovanja« proizlazi iz čimbenika koji uzrokuju da revizor stvara pogrešan zaključak iz nekog razloga koji nije povezan s veličinom uzorka. Primjerice, uobičajeno je revizor u situaciji da se mora oslanjati na revizijske dokaze koji više daju indicacije nego što pružaju uvjerljivost, revizor može primijeniti neodgovarajuće postupke ili pogrešno tumačiti revizijske dokaze ili previdjeti pogrešku.
9. »Jedinica uzorkovanja« je pojedinačna stavka iz koje se formira populacija, primjerice talon čekova, odobrenja u bankovnim izvodima, izlazni računi, salda kupaca ili novčana jedinica.
10. »Statistički uzorak« podrazumijeva način pristupa uzorkovanju koji ima sljedeća obilježja:
 - (a) slučajan odabir uzorka; i
 - (b) primjenjivanje teorije vjerojatnosti za ocjenu rezultata uzorka, uključujući mjerenje rizika uzorkovanja.
 Pristupi uzorkovanja koji nemaju obilježja pod (a) i pod (b) smatraju se nestatističkim uzorkovanjem.
11. »Stratifikacija« je proces podjele populacije u potpopulacije, pri čemu je svaka od potpopulacija skupina jedinica uzorka koje imaju slična obilježja (često novčanu vrijednost).
12. »Prihvatljiva pogreška« je najveća pogreška u populaciji koju je revizor voljan prihvatiti.

Revizijski dokazi

13. U skladu s MRevS-om 500, »Revizijski dokazi«, revizijski dokazi se prikupljaju obavljanjem postupaka procjene rizika, testova kontrola i dokaznih postupaka. Vrsta revizijskog postupka kojeg treba obaviti je važna za razumijevanje primjene revizijskog uzorkovanja u prikupljanju revizijskih dokaza.

Postupci procjene rizika

- 13a. U skladu s MRevS 315, »Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja«, revizor obavlja postupke procjene rizika kako bi stekao razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući njegovih internih kontrola. Postupci procjene rizika uobičajeno ne uključuju korištenje revizijskog uzorkovanja. Međutim, revizor često planira i provodi testove kontrola istodobno sa stjecanjem razumijevanja o oblikovanosti kontrola i utvrđivanjem jesu li one implementirane. U takvim slučajevima je relevantno razmatranje testova kontrola koje slijedi.

Testovi kontrole

14. U skladu s MRevS-om 330, »Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike«, testovi kontrola se provode kada revizorova procjena rizika sadrži očekivanje da kontrole djeluju učinkovito.
15. Revizor, na temelju razumijevanja internih kontrola, utvrđuje svojstva ili značajke koji ukazuju na uspješnost kontrola, kao i moguća odstupanja stanja koja ukazuju na njihovo neprimjere-

no djelovanje. Revizor može testirati postojanje ili nepostojanje tih značajki.

16. Revizijsko uzorkovanje za testiranje kontrola općenito je primjeno u slučajevima kada izvođenje kontrola ostavlja revizijske dokaze o njihovom obavljanju (primjerice, inicijale menadžera na fakturi kojim se ukazuje na odobravanje potraživanje, ili dokaz o autorizaciji za unos podataka u računalni informacijski sustav).

Dokazni postupci

17. Dokazni postupci se odnose na iznose, a postoje dvije vrste: testovi detalja klasa transakcija, stanja računa i objava, kao i dokazni analitički postupci. Svrha je dokaznih postupaka pribaviti revizijske dokaze radi otkrivanja značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje. U kontekstu dokaznih postupaka, revizijsko uzorkovanje i ostali načini odabira stavaka za testiranja, kako je navedeno u ovom MRevS-u, odnosi se samo na testiranje detalja. Kada se izvode testovi detalja, revizijsko uzorkovanje i ostali načini odabira stavaka za testiranja i pribavljanja revizijskih dokaza može se koristiti za verificiranje jedne ili više tvrdnji o iznosima u financijskim izvještajima (primjerice, postojanju računa potraživanja), ili za neovisnu procjenu nekih iznosa (primjerice, vrijednosti zastarjelih zaliha).

Razmatranja rizika pri prikupljanju dokaza

18. **Kad se prikupljaju revizijski dokazi, revizor svojom profesionalnom prosudbom procjenjuje rizik značajnog pogrešnog prikazivanja (koji uključuje inherentni i kontrolni rizik) i oblikuje daljnje revizijske postupke kako bi osigurao da se taj rizik smanji na prihvatljivo nisku razinu.**
19. Točka 19 je brisana kada su stupili na snagu *Standardi revizijskog rizika*.⁵⁷
20. Rizik uzorkovanja i rizik neuvjetovan uzorkovanjem mogu utjecati na komponente rizika revizije. Primjerice, pri provođenju testova kontrola, revizor može utvrditi da nema pogrešaka u uzorku i zaključiti da su kontrole uspješne, dok je u stvarnosti obujam pogrešaka u čitavoj populaciji neprihvatljivo visok (rizik uzorkovanja). Također, mogu postojati pogreške u uzorku koje se revizor propustio otkriti (rizik neuvjetovan uzorkovanjem). U vezi s dokaznim postupcima, revizor može primjenjivati razne metode kako bi sveo rizik neotkrivanja na prihvatljiviju razinu. Ovisno o njihovim obilježjima, te su metode također podložne riziku uzorkovanja i/ili riziku neuvjetovanom uzorkovanjem. Primjerice, revizor može odabrati neprimjereni dokazni analitički postupak (rizik neuvjetovan uzorkovanjem) ili u testovima detalja može pronaći samo manje značajna pogrešna prikazivanja dok je u stvarnosti pogrešno prikazivanje u cjelokupnoj populaciji veće od iznosa prihvatljive pogreške (rizik uzorkovanja). Pri provođenju testova kontrola i dokaznih postupaka detalja, rizik uzorkovanja može se sniziti povećavanjem veličine uzorka, dok se rizik neuvjetovan uzorkovanjem može sniziti odgovarajućim nadzorom i pregledom planiranja angažmana.

Revizijski postupci za dobivanje revizijskih dokaza

⁵⁷ *Standardi revizijskog rizika* obuhvaćaju: MRevS 315, »Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja«; MRevS 330, »Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike« i MRevS 500, »Revizijski dokazi«. Standardi revizijskog rizika dali su povod za usklađujuće izmjene u ovom i drugim MRevS-ima.

21. Revizijski postupci dobivanja revizijskih dokaza obuhvaćaju ispitivanje, promatranje, propitkivanje i konfirmiranje, ponovno izračunavanje, ponovno izvođenje i analitičke postupke. Odabir odgovarajućih revizijskih postupaka ovisi o stručnoj prosudbi u danim okolnostima. Primjena navedenih revizijskih postupaka često uključuje odabir stavki za testiranje iz populacije. Točke 19 do 38 MRevS-a 500 sadrže dodatna razmatranja o revizijskim postupcima za dobivanje revizijskih dokaza.

Odabir stavki za testiranje radi prikupljanja revizijskih dokaza

22. **Pri oblikovanju revizijskih postupaka revizor treba odrediti odgovarajući način odabira stavki za testiranje.** Pristupi koje revizor ima na raspolaganju jesu:
- odabir svih stavki (stopostotno ispitivanje)
 - odabir određenih stavki, i
 - revizijsko uzorkovanje.
23. Odluka o odabiru pristupa ovisit će o danim okolnostima i primjeni jedne od navedenog ili više od njih može biti odgovarajuća u danim okolnostima. Iako se takva odluka o odabiru jednog, ili kombinacije, pristupa temelji na riziku značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog s tvrdnjom koju se testira i učinkovitosti revizije, revizor treba biti siguran da su metode koje će primijeniti djelotvorne za prikupljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza kako bi se mogli ostvariti ciljevi revizijskog postupka.

Odabir svih stavki

24. Revizor može odlučiti da je najprikladnije provjeriti čitavu populaciju stavaka koje čine klasu transakcija ili stanje računa (ili sloj unutar populacije). Stopostotno ispitivanje nije uobičajeno za testove kontrola, dok je češće za testove detalja. Primjerice, stopostotno ispitivanje može biti primjereno kada se populacija sastoji od malog broja stavki visoke vrijednosti, kada postoji signifikantni rizik, a ostale metode ne osiguravaju dostatne i primjerene revizijske dokaze, ili kada se izračuni ili ostali postupci repetitivne prirode obavljaju automatski pomoću informacijskog sustava što stopostotno ispitivanje čini troškovno isplativim, primjerice kroz primjenu revizijskih tehnika potpomognutih računalom (CAATs).

Odabir određenih stavki

25. Revizor može odabrati samo određene stavke iz populacije na osnovi čimbenika kao što su revizorovo razumijevanje subjekta, procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja i značajke populacije koju treba testirati. Prosudba o odabiru određenih stavki podliježe riziku neuvjetovanom uzorkovanjem. Odražene posebne stavke mogu obuhvaćati:
- Stavke visoke vrijednosti ili ključne stavke.* Revizor može odlučiti odabrati neke stavke iz populacije zbog njihove visoke vrijednosti ili neke druge značajke, primjerice sumnjive, neobične stavke, stavke podložne riziku ili koje su već prije imale pogrešku.
 - Sve stavke iznad određene vrijednosti.* Revizor može odlučiti istražiti samo stavke čije su vrijednosti veće od nekog određenog iznosa kako bi provjerio veliki dio ukupnog iznosa stanja računa ili klase transakcija.
 - Stavke koje daju informaciju.* Revizor može pregledati neke stavke da bi dobio informaciju o pitanjima kao što

su sadržaj poslovanja subjekta, vrste transakcija i interne kontrole.

- *Stavke za testiranje kontrolnih postupaka.* Revizor može koristiti prosudbu kako bi odabrao i ispitao određene radi utvrđivanja je li, ili nije, proveden određeni kontrolni postupak.
26. Iako je selektivno ispitivanje određenih stavki iz klasa transakcija ili stanja računa često vrlo učinkovit način prikupljanja revizijskih dokaza, ono ne predstavlja revizijsko uzorkovanje. Rezultati postupaka primijenjenih na odabrane stavke ne mogu se projicirati na čitavu populaciju. Revizor treba razmotriti potrebu dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza u vezi s ostatkom populacije kada je taj preostali dio populacije značajan.

Revizijsko uzorkovanje

27. Revizor može odlučiti primijeniti revizijsko uzorkovanje na stanje računa ili klasu transakcija. Ono se može provesti primjenom statističkih ili nestatističkih metoda. Revizijsko uzorkovanje pobliže se opisuje od točke 31 do točke 56.

Statistički u odnosu na nestatistički pristup odabiru uzorka

28. Odluka o uporabi statističkog ili nestatističkog pristupa odabiru uzorka temelji se na revizorovoj prosudbi o najučinkovitijem načinu prikupljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza u danim okolnostima. Primjerice, u slučaju testova kontrole, revizorova analiza vrste i uzroka pogrešaka često će biti važnija nego statistička analiza veće ili manje prisutnosti pogrešaka. U takvom slučaju, nestatističko uzorkovanje može biti najprimjerenije.
29. Pri primjeni statističkog uzorkovanja, veličina uzorka se može odrediti koristeći se teorijom vjerojatnosti ili profesionalnom prosudbom. Štoviše, veličina uzorka ne može biti valjan kriterij za razlikovanje statističkih i nestatističkih pristupa. Veličina uzorka pod utjecajem je raznih čimbenika koji su prikazani u Dodatku 1 i 2. Kada su okolnosti slične, utjecaj čimbenika na veličinu uzorka poput onih navedenih u Dodatku 1 i 2 bit će sličan, bez obzira je li odabran statistički ili nestatistički pristup.
30. Često kada primijenjeni pristup odabira uzorka nema osobine statističkog uzorkovanja, ipak su prisutni elementi statističkog pristupa, primjerice slučajni odabir primjenom slučajnih brojeva koji su generirani primjenom računala. Međutim, samo kada korišteni pristup ima obilježja statističkog uzorkovanja valjana su i statistička mjerenja rizika uzorkovanja.

Oblikovanje uzorka

31. **Pri oblikovanju revizijskog uzorka revizor treba razmotriti ciljeve revizijskih postupaka i obilježja populacije iz koje će uzimati uzorak.**
32. Revizor prvo razmatra posebne ciljeve koje želi postići i kombinaciju revizijskih postupaka koji su najprimjereniji postizanju tih ciljeva. Razmatranje vrste traženog revizijskog dokaza i mogućih uvjeta za nastanak pogreške ili ostalih obilježja koja se odnose na taj revizijski dokaz pomoći će revizoru u definiranju onoga što stvara pogrešku i odabiru populacije za uzorkovanje.
33. Revizor razmatra koje okolnosti stvaraju pogrešku, imajući na umu svoje ciljeve revizijskih postupaka. Jasno razumijevanje onoga što čini pogrešku važno je za osiguranje da su sve, i samo, one okolnosti koje su značajne za ciljeve revizijskih

postupaka uključene u projekcije pogrešaka. Primjerice, pri obavljanju testova detalja u vezi s postojanjem potraživanja iz poslovanja, kao što je potvrđivanje, plaćanja koje je kupac obavio neposredno prije datuma potvrđivanja ali koje su primljena nakon tog datuma, ne predstavljaju pogrešku. Također, pogrešna knjiženja u analitici kupaca ne utječe na ukupan iznos potraživanja. Zbog toga se to ne može uzeti u obzir kao pogreška pri procjenjivanju rezultata na temelju uzorka u opisanim primjerima, iako može imati važan učinak na druga područja revizije, kao što je procjena mogućnosti prijave ili adekvatnost ispravaka sumnjivih potraživanja.

34. Pri provođenju testova kontrola revizor u pravilu napravi procjenu učestalosti pogrešaka koju očekuje da će naći u populaciji koju treba testirati. Ta se procjena temelji na revizorovu razumijevanju oblikovanosti relevantnih kontrola i jesu li one implementirane ili ispitivanju malog broja stavki iz populacije. Slično, za testove detalja, revizor u pravilu napravi procjenu očekivanog iznosa pogreške u populaciji. Te su procjene korisne pri oblikovanju revizijskog uzorka i pri određivanju veličine uzorka. Primjerice, ako je očekivana učestalost pogrešaka neprihvatljivo visoka, testovi kontrole se obično neće provoditi. Isto tako, kada se obavljaju testovi detalja, ako je očekivani iznos pogreške visok, prikladno će biti primijeniti metodu sto-postotnog ispitivanja ili velike uzorke.

Populacija

35. Revizoru je važno osigurati da je populacija iz koje uzima uzorak:
- (a) *Prikladna* za cilj revizijskog postupka što uključuje razmatranje usmjeravanja testiranja. Primjerice, ako je revizorov cilj testirati precijenjenost obveza iz poslovanja, populacija se treba definirati kao analitika obveza iz poslovanja. S druge pak strane kada testira podcijenjenost obveza iz poslovanja, populacija neće biti analitika obveza iz poslovanja, već naknadna plaćanja, neplaćeni računi, izvješća dobavljača, izvješće o nesporenim primkama, ili druge populacije koje pružaju revizijske dokaze o podcijenjenosti obveza iz poslovanja; i
 - (b) *Potpuna.* Primjerice, ako revizor namjerava odabrati dokumente o plaćanju, zaključak ne može stvarati o svim dokumentima nekog razdoblja osim ako nije uvjeren da su svi dokumenti pohranjeni. Slično, ako revizor koristi uzorak da bi došao do zaključka o uspješnosti kontrolnog postupka u razdoblju financijskog izvještavanja, populacija iz koje uzima uzorak mora sadržavati sve stavke u promatranom razdoblju. Drugačiji pristup je stratificiranje populacije i odabir uzorka na temelju kojega se mogu dobiti zaključci o kontrolnom postupku za, recimo, prvih deset mjeseci, i provedba alternativnih revizijskih postupaka ili odvojeni uzorak za preostala dva mjeseca. MRevS 330 sadrži dodatne upute za obavljanje revizijskih postupaka prije datuma bilance.
- 35a. Revizor treba prikupiti revizijske dokaze o točnosti i potpunosti informacija stvorenih subjektivim informacijskim sustavom kada te informacije koristi za obavljanje revizijskih postupaka. Kada obavlja revizijsko uzorkovanje, revizor provodi revizijske postupke kako bi osigurao da su dostatno točne i potpune informacije na kojima se obavlja revizijsko uzorkovanje. Točka 11

MRevS-a 500 sadrži dodatne upute za revizijske postupke koje treba obaviti u vezi s točnošću i potpunosti takvih informacija.

Stratifikacija

36. Učinkovitost revizije može se poboljšati podjelom populacije u diskretne potpopulacije koje imaju prepoznatljiva obilježja. Cilj stratificiranja je smanjiti promjenjivost stavki pojedinog sloja i na taj način omogućiti smanjenje veličine uzorka bez proporcionalnog povećanja rizika uzorka. Potpopulacije treba pažljivo odabrati tako da svaka jedinica uzorka može pripadati samo jednom sloju.
37. Pri provođenju testova detalja, obično se stanja računa ili klase transakcija stratificiraju prema novčanoj vrijednosti. To omogućuje veće usredotočivanje na stavke veće vrijednosti koje mogu sadržavati veću novčanu pogrešku u kontekstu precjenjivanja. Slično, populacija se može stratificirati prema određenoj značajki koja ukazuje na viši rizik pogreške, primjerice, kad se testira vrednovanje potraživanja iz poslovanja, stanja se mogu podijeliti prema starosti dospijeca.
38. Rezultati revizijskih postupaka primijenjenih na uzorak stavki jednog sloja mogu se samo projicirati na stavke koje činile taj sloj. Da bi došao do zaključka o čitavoj populaciji, revizor treba razmotriti rizik značajnog pogrešnog prikazivanja u odnosu na preostale slojeve koji čine populaciju. Primjerice, 20% stavki u populaciji može predstavljati 90% vrijednosti stanja računa. Revizor može odlučiti pregledati uzorak tih stavki. Revizor ocjenjuje rezultate tog uzorka i dolazi do zaključaka koji se odnose na spomenutih 90% vrijednosti, a ne i za preostalih 10% (koje može smatrati manje značajnima ili može primijeniti druge uzorke ili ostale načine prikupljanja revizijskih dokaza).

Odabir prema ponderiranoj vrijednosti

39. U obavljanju testova detalja obično je učinkovito, naročito pri testiranju precijenjenosti iznosa, odrediti jedinice uzorka kao pojedinačne novčane jedinice (recimo USD) koje čine stanje nekog računa ili klase transakcija. Nakon što je odabrao određenu novčanu jedinicu unutar populacije, primjerice stanja potraživanja od kupaca, revizor dalje pregledava pojedinačne stavke, primjerice pojedina salda, koja sadrže te novčane jedinice. Ovakav pristup određivanju jedinica uzorka omogućuje da se poslovi revizije usmjeruju prema stavkama koje imaju veću vrijednost jer one imaju veću vjerojatnost pri odabiru i mogu rezultirati manjim veličinama uzorka. Taj se pristup obično primjenjuje zajedno sa sustavnom metodom odabira uzorka (opisanom u Dodatku 3) i najučinkovitiji je kada se odabir stavaka provodi revizijskim tehnikama potpomognutih računalom.

Veličina uzorka

40. **Prilikom utvrđivanja veličine uzorka, revizor treba razmotriti je li rizik uzorkovanja smanjen na prihvatljivo nisku razinu.** Na veličinu uzorka utječe razina rizika uzorkovanja koju je revizor voljan prihvatiti. Što je rizik koji je revizor voljan prihvatiti manji, uzorak treba biti veći.
41. Veličina uzorka se može odrediti primjenom statističkih formula ili profesionalnom prosudbom koja je prilagođena okolnostima. Dodaci 1 i 2 prikazuju utjecaj različitih čimbenika na određivanje veličine uzorka i time na razinu rizika uzorkovanja.

Odabir uzorka

42. **Revizor treba odabrati pojedine stavke uzorka na način da sve jedinice uzorka iz populacije imaju mogućnost odabira.** Statističko uzorkovanje zahtijeva da su jedinice uzorka slučajno odabrane, odnosno da svaka jedinica uzorka ima jednaku mogućnost odabira. Jedinice uzorka mogu biti fizičke (kao što su fakture) ili novčane jedinice. Pri nestatističkom uzorkovanju revizor se služi svojom profesionalnom prosudbom pri odabiru jedinica uzorka. Budući da je svrha uzorkovanja doći do zaključka o cjelokupnoj populaciji, revizor odabire uzorak tako da on bude tipičan predstavnik cjelokupne populacije, pri čemu treba izbjeći pristranost.
43. Uobičajene metode za odabir uzorka jesu upotreba tablica sa slučajnim brojevima ili revizijskih tehnika potpomognutih računalom, sustavni odabir i slučajni odabir. Svaka je od tih metoda se razmatra u Dodatku 3.

Provođenje revizijskih postupaka

44. **Revizor treba obaviti revizijske postupke koji su primjereni određenom revizijskom cilju za svaku odabranu stavku.**
45. Ako odabrana stavka nije primjerena za primjenu revizijskog postupka, postupak se obično provedi za neku zamjensku stavku. Primjerice, pri provjeri autorizacije plaćanja može se odabrati poništen ček. Ako je revizor uvjeren da je ček primjereno poništen tako da to ne predstavlja pogrešku, provjerava neku primjereno odabranu zamjensku stavku.
46. Ponekad revizor ipak ne može provesti planirane revizijske postupke nad odabranim stavkama, jer je, primjerice, izgubljena dokumentacija koja se na nju odnosi. Ako se nad dotičnom stavkom ne mogu provesti primjereni alternativni revizijski postupci, revizor je obično smatra pogreškom. Primjer primjerenog alternativnog revizijskog postupka može biti pregled kasnijih plaćanja kupca kada nisu dobiveni odgovori na zahtjev za pozitivnu konfirmaciju.

Vrsta i uzrok pogrešaka

47. **Revizor treba razmotriti rezultate uzorka, vrstu i uzrok otkrivenih pogrešaka i njihov mogući utjecaj na određeni revizijski cilj ili na druga područja revizije.**
48. Pri provođenju testova kontrole revizor je prije svega zaokupljen dobivanjem revizijskih dokaza da kontrole uspješno djeluju kroz razdoblje važenja. To uključuje dobivanje revizijskih dokaza o tome kako su kontrole primijenjene tijekom razdoblja obuhvaćenog revizijom, dosljednost s kojom su primjenjivane i tko i na koji način ih primjenjuje. Koncept učinkovitosti djelovanja kontrola pretpostavlja da mogu nastati neke pogreške u načinu na koji subjekt primjenjuje kontrole. Međutim, kada su takve pogreške otkrivene, revizor postavlja određene upite kako bi shvatio problem i također treba razmotriti sljedeća pitanja:
 - (a) neposredan učinak otkrivenih pogrešaka na financijske izvještaje; i
 - (b) učinkovitost internih kontrola i njihov utjecaj na revizijski pristup kada primjerice, pogreške nastaju zbog menadžmentovog zaobilaženja kontrole.
49. Prilikom analiziranja otkrivenih pogrešaka revizor može uočiti da brojne pogreške imaju zajedničko obilježje, primjerice, vrstu transakcije, mjesto, proizvodnu liniju, ili razdoblje. U takvim

okolnostima revizor može odlučiti da ustanovi sve stavke populacije sa zajedničkim obilježjem i proširi revizijske postupke na taj sloj populacije. Osim toga, takve pogreške mogu biti namjerne i ukazivati na mogućnost prijave.

50. Ponekad revizor može zaključiti da je pogreška prouzročena izdvojenim događajem koji je nastao pod posebnim okolnostima i stoga nije reprezentativan za slične pogreške u populaciji (greška anomalije). Da bi takvu pogrešku smatrao kao grešku anomalije, revizor treba s priličnom pouzdanošću utvrditi da takva pogreška nije reprezentativna za populaciju. Revizoru se u to uvjerava obavljanjem dodatnih revizijskih postupaka. Dodatni revizijski postupci ovise o okolnostima, ali trebaju biti prikladni da bi pružili revizoru dostatne i primjerene revizijske dokaze da pogreška ne utječe na preostali dio populacije. Primjer je pogreška prouzročena padom računalnog sustava koji se dogodio točno određenog dana u nekom razdoblju. U tom slučaju revizor procjenjuje utjecaj pada računalnog sustava, primjerice pregledom određenih transakcija obrađenih toga dana, i razmatra utjecaj uzroka pada računalnog sustava na revizijske postupke i zaključke. Drugi primjer je pogreška koja je nastala uslijed uporabe pogrešne formule pri računanju vrijednosti zaliha u određenom dijelu subjekta. Da bi utvrdio kako je posrijedi greška anomalije, revizor treba pregledati jesu li u ostalim dijelovima korištene ispravne formule.

Projeciranje pogrešaka

51. **Za testove detalja revizor treba projicirati pronađene novčane pogreške u uzorku na cijelu populaciju i treba razmotriti utjecaj projicirane pogreške na određeni revizijski cilj i na ostala područja revizije.** Revizor projicira ukupnu pogrešku u populaciji da bi mogao dobiti dojam o rasponu pogrešaka i to usporedio s prihvatljivom pogreškom. Za testove detalja, prihvatljiva pogreška je prihvatljivo pogrešno prikazivanje i bit će iznos koji je manji ili jednak revizorovoj procjeni značajnosti za pojedine klase transakcija ili stanja računa podvrgnutih revidiranju.
52. Kada se za pogrešku utvrdi da je greška anomalije, ona se može isključiti u projiciranju pogreške uzorka na populaciju. Učinak svake takve pogreške, ako nije ispravljena, ipak treba razmotriti kao nadopunu projekciji pogrešaka koje nisu pogreške anomalije. Ako su stanja računa ili klase transakcija bile stratificirane, pogreška se treba projicirati za svaki sloj posebno. Projicirane pogreške svakog sloja zajedno s greškama anomalije se zbrajaju kada se razmatranju mogući utjecaji pogrešaka na ukupno stanje računa ili klasu transakcije.
53. Za testove kontrola nije potrebno projiciranje pogrešaka jer je razina pogreške uzorka također i projicirana razina pogreške za ukupnu populaciju.

Ocjenjivanje rezultata uzorka

54. **Revizor treba ocijeniti rezultate uzorka kako bi utvrdio je li procjena relevantnih obilježja populacije potvrđena ili se treba mijenjati.** U slučaju testova kontrola, neočekivano visoka razina pogreške uzorka može dovesti do povećanja procijenjenog rizika značajnog pogrešnog prikazivanja, osim ako nisu prikupljeni dodatni revizijski dokazi koji potvrđuju prvotnu procjenu. U slučaju testova detalja, neočekivano visoki iznos pogreške u uzorku može navesti revizora na zaključak da je

stanje računa ili klasa transakcija značajno pogrešno prikazana, kada ne postoje drugi revizijski dokazi o nepostojanju značajnog pogrešnog prikazivanja.

55. Ako je zbroj projicirane pogreške i greške anomalije manji, ali i vrlo blizu, iznosu kojeg revizor smatra prihvatljivim, revizor razmatra uvjerljivost rezultata uzorka u kontekstu drugih revizijskih postupaka i može smatrati potrebnim prikupiti dodatne revizijske dokaze. Zbroj projicirane pogreške i greške anomalije predstavlja revizorovu najbolju procjenu pogreške u populaciji. Međutim, na rezultate uzorka može utjecati rizik uzorkovanja. Stoga, kada je najbolja procjena pogreške blizu prihvatljive pogreške, revizor sagedava rizik da bi odabir nekog drugog uzorka rezultirao različitom najboljom procjenom koja bi mogla biti veća od prihvatljive pogreške. Razmatranje rezultata ostalih postupaka revizije pomaže revizoru pri procjeni tog rizika koji se smanjuje ako se prikupe dodatni revizijski dokazi.
56. Ako procjena rezultata uzorka ukazuje da procjenu obilježja populacije treba mijenjati, revizor može:
- zahtijevati od menadžmenta da istraži utvrđene pogreške kao i mogućnosti dodatnih pogrešaka i da provede potrebna ispravljanja; i/ili
 - promijeniti vrste, vremenski raspored i obujam daljnjih revizijskih postupaka. Primjerice, u slučaju testova kontrola revizor može proširiti veličinu uzorka, testirati alternativne kontrole ili prilagoditi povezane dokazne postupke; i/ili
 - razmotriti učinak na revizijsko izvješće.

Datum stupanja na snagu

57. Ovaj je MReV s na snazi za revizije financijskih izvještaja razdoblja koja završavaju 15. prosinca 2004., ili nakon toga datuma.

DODATAK 1

Primjeri čimbenika koji utječu na veličinu uzorka testova kontrola

Slijedi prikaz čimbenika koje revizor razmatra pri određivanju veličine uzorka testova kontrola. Ti čimbenici koje treba razmatrati zajedno podrazumijevaju da revizor nije modificirao vrste ili vremenski raspored testova kontrola ili na drugi način promijenio pristup na dokazne postupke kao odgovor na procijenjene rizike.

ČIMBENIK	UTJECAJ NA VELIČINU UZORKA
Povećanje razmjera u kojem se može smanjiti rizik značajnog pogrešnog prikazivanja uspješnim djelovanjem internih kontrola	Povećanje
Povećanje razine odstupanja od propisanih kontrolnih postupaka koju je revizor spreman prihvatiti	Smanjenje
Povećanje razine odstupanja od propisanih kontrolnih postupaka koju revizor očekuje u populaciji	Povećanje

Povećanje stupanja pouzdanosti kojeg revizor zahtijeva (ili obrnuto, smanjenje rizika da će revizor zaključiti kako je rizik značajnog pogrešnog prikazivanja niži nego što je stvarni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja u populaciji) Povećanje

Povećanje broja jediničnih uzoraka u populaciji Neznatan

- Razmjer u kojem je rizik značajnog pogrešnog prikazivanja smanjen uspješnim djelovanjem kontrola.* Što veću razinu uvjerenja revizor namjerava postići od učinkovitog djelovanja kontrola to će niža biti njegova procjena rizika pogrešnog prikazivanja, a uzorak će trebati biti veći. Kada revizorova procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje uključuje očekivanje učinkovitog djelovanja kontrola, revizor treba provesti testiranje kontrola. Pod uvjetom da je sve ostalo isto, što se revizor više oslanja na učinkovitost kontrola pri procjeni rizika, to je veći razmjer revizorovog testiranja kontrola (i stoga se povećava veličina uzorka).
- Razina odstupanja od propisanih kontrolnih postupaka koju je revizor spreman prihvatiti (prihvatljiva pogreška).* Što je niža razina odstupanja koju je revizor spreman prihvatiti, to veći uzorak mora biti.
- Razina odstupanja od propisanih kontrolnih postupaka koju revizor očekuje u populaciji (očekivana pogreška).* Što je razina odstupanja koju revizor očekuje veća, trebat će mu veći uzorak da bi mogao razumnije procijeniti stvarnu razinu odstupanja. Čimbenici koji utječu na revizorova razmatranja razine očekivane pogreške obuhvaćaju njegovo razumijevanje poslovanja (naročito postupke procjene rizika poduzete radi boljega razumijevanja internih kontrola), promjene osoblja, rezultate revizijskih prethodnih razdoblja i rezultate ostalih revizijskih postupaka. Visoka razina očekivane pogreške obično znači vrlo malo smanjenje procijenjenog rizika značajnog pogrešnog prikazivanja, ako ga i bude, pa se u takvim okolnostima testovi kontrole ni neće obavljati.
- Stupanj pouzdanosti koji revizor zahtijeva.* Što je veći stupanj pouzdanosti koji revizor zahtijeva da su rezultati uzorka pokazatelj stvarnog pojavljivanja pogrešaka u populaciji, to veći uzorak mora biti.
- Broj jediničnih uzoraka u populaciji.* Za velike populacije stvarna veličina populacije ima vrlo mali, ako ga uopće i ima, utjecaj na veličinu uzorka. Međutim, za male populacije revizijsko uzorkovanje često nije učinkovito u onoj mjeri kao alternativne metode prikupljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza.

DODATAK 2

Primjeri čimbenika koji utječu na veličinu uzorka dokaznih postupaka

Slijedi prikaz čimbenika koje revizor razmatra pri određivanju veličine uzorka dokaznih postupaka. Ti se čimbenici trebaju razmatrati zajedno. Ti čimbenici koje treba razmatrati zajedno podrazumijevaju da revizor nije modificirao vrste ili vremenski raspored testova kontrola ili na drugi način promijenio pristup na dokazne postupke kao odgovor na procijenjene rizike.

ČIMBENIK

UTJECAJ NA VELIČINU UZORKA

- | | |
|---|-----------|
| Povećanje revizorove procjene rizika značajnog pogrešnog prikazivanja | Povećanje |
| Povećanje primjene ostalih dokaznih postupaka usmjerenih na istu tvrdnju | Smanjenje |
| Povećanje stupanja pouzdanosti kojeg revizor zahtijeva (ili obrnuto, smanjenje rizika da će revizor zaključiti kako ne postoji značajno pogrešno prikazivanje, kada u stvarnosti ono postoji) | Povećanje |
| Povećanje ukupne pogreške koju je revizor spreman prihvatiti (prihvatljiva pogreška) | Smanjenje |
| Povećanje iznosa pogreške koju revizor očekuje u populaciji | Povećanje |
| Oblikovanje slojeva (stratifikacija) unutar populacije kada je to potrebno | Smanjenje |
| Broj jediničnih uzoraka u populaciji | Neznatan |
- Točka 19 je brisana kada su stupili na snagu *Standardi revizijskog rizika*.⁵⁸
 - Revizorova procjena rizika.* Što je viša revizorova procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja, trebat će mu veći uzorak. Na revizorovu procjenu značajnog pogrešnog prikazivanja utječe inherentni kontrolni rizik. Primjerice, ako revizor ne obavi testove kontrola njegova procjena rizika ne može se sniziti za učinkovitost djelovanja internih kontrola s obzirom na pojedini tvrdnju. Stoga, da bi smanji 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), to će biti potreban veći uzorak.
 - Uporaba ostalih dokaznih postupaka usmjerenih na istu tvrdnju.* Što se revizor više oslanja na ostale dokazne postupke (testove detalja ili analitičke dokazne postupke) da bi smanjio na prihvatljivu razinu rizik neotkrivanja u vezi s određenom vrstom transakcija ili stanjem računa, to će manju razinu uvjerenja revizor trebati iz uzorkovanja, a time i uzorci mogu biti manji.
 - Stupanj pouzdanosti koji revizor zahtijeva.* Što je veći stupanj pouzdanosti koji revizor zahtijeva da su rezultati uzorka stvarni pokazatelj stvarnog iznosa pogreške u populaciji, to je potreban i veći uzorak.
 - Ukupna pogreška koju je revizor spreman prihvatiti (prihvatljiva pogreška).* Što je manja ukupna pogreška koju je revizor spreman prihvatiti, trebat će mu veći uzorak.
 - Iznos pogreške koju revizor očekuje u populaciji (očekivana pogreška).* Što je iznos pogreške koju revizor očekuje veći, trebat će mu veći uzorak da bi mogao razumnije procijeniti iznos pogreške u populaciji. Čimbenici koji utječu na revizorova razmatranja iznosa očekivane pogreške obuhvaćaju subjektivnost utvrđivanja vrijednosti stavki, rezultate postupaka procjene rizika, rezultate testova kontrola, rezultate revizijskih postupaka

⁵⁸ Vidjeti fusnotu 1 MRevS-a 530.

primijenjenim u prethodnim razdobljima i rezultate ostalih dokaznih postupaka.

7. *Stratifikacija.* Kada je novčana vrijednost stavki u populaciji dosta širokog raspona (promjenjiva), revizoru može biti korisno svrstati stavke slične novčane vrijednosti u potpopulacije ili slojeve. To se naziva stratifikacija. Kada se populacija može primjereno stratificirati, ukupna veličina uzorka dobivena na osnovi slojeva obično je manja od veličine uzorka koja je potrebna da bi se dostigao traženi stupanj rizika uzorka na osnovi cijele populacije.
8. *Broj jedinica uzoraka u populaciji.* Za velike populacije stvarna veličina ima vrlo mali, ako ga uopće i ima, utjecaj na veličinu uzorka. Stoga, za male populacije revizijsko uzorkovanje često nije učinkovito u onoj mjeri kao alternativni postupci prikupljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza (međutim, pri korištenju metode uzorkovanja novčane jedinice, povećanje novčane vrijednosti populacije povećava uzorak, osim ako se ne poništi proporcionalnim povećanjem značajnosti).

DODATAK 3

Metode odabira uzorka

Osnovne metode odabira uzorka jesu:

- (a) Uporaba računalnog programa koji generira slučajne brojeve (kroz revizijske tehnike potpomognute računalom) ili tablica sa slučajnim brojevima.
- (b) Sustavni odabir u kom se broj jedinica uzoraka u populaciji dijeli s veličinom uzorka kako bi se dobio interval uzorka, primjerice 50, a onda se odredi početna točka uzorkovanja unutar prvih 50 te se dalje odabere svaka 50-ta jedinica uzorka. Iako se početna točka može odabrati slučajno, vjerojatnije je da će uzorak biti stvarno slučajan ako se određuje pomoću računalnog programa koji generira slučajne brojeve ili tablice slučajnih brojeva. Kad se primjenjuje sustavni odabir revizor treba utvrditi da jedinice uzorka nisu unutar populacije raspoređene na način da se intervali uzoraka podudaraju s određenim režimom u populaciji.
- (c) Slučajan odabir je onaj u kom revizor odabire uzorak bez primjene ustrojene tehnike. Iako se ne koristi nikakvom ustrojenom tehnikom, revizor će izbjeći pristranost ili predvidljivost (primjerice, izbjegavanjem problema lociranja stavki, ili stalnim prihvaćanjem ili izbjegavanjem prve ili zadnje stavke na stranici) i time stvoriti podjednaku mogućnost odabira za svaku stavku. Slučajni odabir nije primjeren pri statističkom uzorkovanju.
- (d) Odabir blokova uključuje odabiranje jednog skup ili više skupa uzastopnih stavki iz populacije. Ova se metoda obično ne može primijeniti pri revizijskom uzorkovanju jer su mnoge populacije strukturirane tako da se može očekivati da uzastopne stavke imaju međusobno slična obilježja, ali različita od ostalih stavki u populaciji. Iako je u nekim slučajevima pregled blokova stavki prikladan revizijski postupak, rijetko će biti primjeren metoda odabira uzorka kada revizor želi dobiti valjane zaključke za čitavu populaciju na osnovi uzorka.

MRevS 540 Revizija računovodstvenih procjena

(Na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2004., ili nakon toga datuma)*

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	1 – 4
Sadržaj računovodstvenih procjena	5 – 7
Revizijski postupci kao odgovor na rizik značajnog pogrešnog prikazivanja subjektivih računovodstvenih procjena	8 – 10
Pregledavanje i testiranje menadžmentova postupka	11 – 21
Primjena neovisnih procjena	22
Pregled naknadnih događaja	23
Ocjenjivanje rezultata revizijskih postupaka	24 – 27

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 540, »Revizija računovodstvenih procjena« treba čitati u kontekstu Predgovora Međunarodnim standardima za kontrolu kvalitete, revidiranje, ostala izražavanja uvjerenja i povezane usluge, u kojem se navodi primjena i ovlasti MRevS-ova.

Uvod

1. Svrha je ovog Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS) ustanoviti standarde i pružiti upute za reviziju računovodstvenih procjena sadržanih u financijskim izvještajima. Ovaj MRevS nije namijenjen za ispitivanje financijskih informacija o budućim razdobljima, premda mnogi od navedenih postupaka mogu biti prikladni za tu namjenu.
2. **Revizor treba dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s računovodstvenim procjenama.**
3. »Računovodstvena procjena« znači aproksimaciju iznosa neke stavke ako ne postoji precizni način mjerenja. Primjeri su:
 - ispravci za smanjivanje vrijednosti zaliha i potraživanja do njihove procijenjene nadoknadive vrijednosti;
 - rezerviranja za raspoređivanje troška dugotrajne materijalne imovine tijekom njihova procijenjenog vijeka uporabe;
 - obračunati prihodi;

* MRevS 315, »Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja«; MRevS 330, »Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike« i MRevS 500, »Revizijski dokazi« dali su povod za usklađujuće izmjene MRevS-a 540. Usklađujuće izmjene su na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2004., i nakon toga datuma te su sastavni dio teksta MRevS-a 540.

MRevS 540 je revidiran. Osim toga, pitanja od trajne važnosti za MRevS 545, »Revidiranje mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti« su revidirana i ugrađena u revidirani MRevS 540 kao bi tvorila sjedinjeni MRevS kojim se uređuje revidiranje računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti. IAASB-ove konvencije za pojašnjenje regulative su primijenjene na sjedinjeni MRevS. MRevS 540 (revidiran i preoblikovan), »Revidiranje računovodstvenih procjena uključujući računovodstvenih procjena fer vrijednosti i povezanih objavljivanja« može se pronaći u Dijelu II Priručnika objavljenog pod izvornim nazivom Handbook of International Auditing, Assurance and Ethical Pronouncements. On stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblje započeto na 15. prosinca 2009., ili nakon toga datuma.

- odgođeni porez;
 - rezerviranja za gubitke iz sudskih sporova;
 - gubici temeljem ugovora o izgradnji koji su u tijeku;
 - rezerviranja za otklanjanje reklamacija tijekom jamstvenog razdoblja.
4. Menadžment je odgovoran za računovodstveno procjenjivanje iskazano u financijskim izvještajima. Te procjene se često daju u uvjetima neizvjesnosti ishoda događaja koji su nastali ili je vjerojatno da će nastati i uključuju prosudbu. To rezultira većim rizikom značajnog pogrešnog prikazivanja kada su uključene računovodstvene procjene i u nekim slučajevima revizor može utvrditi da je rizik pogrešnog prikazivanja povezan s računovodstvenom procjenom ujedno i signifikantan rizik koji zahtijeva posebno razmatranje u reviziji. Vidjeti točke 108 do 114 MRevS-a 315, »Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja«.

Sadržaj računovodstvenih procjena

5. Određivanje računovodstvenih procjena može biti jednostavno ili složeno, ovisno o sadržaju stavke. Primjerice, obračunavanje troška najamnine može biti jednostavan računski postupak, dok procjenjivanje rezerviranja za zalihu s uspojenim obrtajem ili za prekomjernu zalihu može uključivati brojne analize podataka tekućeg razdoblja i predviđanje budućih prodaja. Kod složenih procjena može zatrebati mnogo specijalističkih znanja i prosudbi.
6. Računovodstvene procjene mogu se utvrđivati kontinuirano kao dio rutinskih postupaka informacijskog sustava relevantnog za financijsko izvještavanje koje se trajno obavlja, ili mogu biti nerutinske, koje se provode samo na kraju razdoblja. U mnogim se slučajevima računovodstveno procjenjivanje obavlja primjenom pravila koje se temelje na iskustvu, kao što je primjena standardnih amortizacijskih stopa za svaku vrstu dugotrajne materijalne imovine, ili standardnog postotka prihoda od prodaje za izračunavanje rezerviranja za reklamacije u jamstvenom roku. U takvim slučajevima menadžment treba redovito pregledavati pravila, primjerice, ponovnim procjenjivanjem preostalog vijeka uporabe dugotrajne materijalne imovine ili uspoređivanjem stvarnih rezultata s procjenom i prilagođavati pravila kada je to nužno.
7. Neizvjesnost koja postoji za neku stavku ili nedostatak objektivnih podataka koji se odnose na nju mogu ju učiniti neprikladnom za razborito procjenjivanje, a u takvom slučaju revizor treba razmotriti je li potrebna modifikacija njegova izvješća kako bi bilo sukladno MRevS-u 701, »Modifikacije izvješća neovisnog revizora«.

Revizijski postupci kao odgovor na rizik značajnog pogrešnog prikazivanja subjektivnih računovodstvenih procjena

8. **Revizor treba oblikovati i provesti daljnje revizijske postupke kako bi dobio dostatne i primjerene revizijske dokaze o tome jesu li računovodstvene procjene subjekta razumne u danim okolnostima i, kada je potrebno, primjereno objavljene.** Češće je teže dobiti revizijske dokaze za otkrivanje značajnih pogrešnih prikazivanja u računovodstvenoj procjeni i manje su uvjerljivi od revizijskih dokaza raspoloživih za otkrivanje značajnih pogrešnih prikazivanja u ostalim stavkama u financijskim izvještajima. Revizorovo razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući njegovih internih kontrola,

pomaže revizoru u prepoznavanju i procjenjivanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja subjektivnih računovodstvenih procjena.

9. Razumijevanje postupaka i metoda, uključujući relevantnih kontrolnih postupaka što ih koristi menadžment za računovodstvene procjene je značajno revizoru za prepoznavanje i procjenjivanje rizika pogrešnog prikazivanja kako bi mogao planirati sadržaj, vrijeme i obujam daljnjih revizijskih postupaka.
10. **U reviziji računovodstvenih procjena revizor treba primijeniti jedan pristup ili kombinaciju sljedećih pristupa:**
- (a) **pregledati i testirati postupke kojima se menadžment koristi pri procjenjivanju;**
 - (b) **koristiti neku neovisnu procjenu za uspoređivanje s menadžmentovom procjenom; ili**
 - (c) **pregledati naknadne događaje koji pružaju revizijske dokaze za razumnost stvorene procjene.**

Pregledavanje i testiranje menadžmentova postupka

11. Postupci koji se uobičajeno provode kad se pregledava i testira menadžmentov postupak jesu:
- (a) ocjenjivanje podataka i razmatranje pretpostavki na kojima se temelje procjene;
 - (b) testiranje izračunavanja primijenjenih u procjenjivanju;
 - (c) uspoređivanje procjene obavljenih za prethodna razdoblja s ostvarenjima za ta razdoblja, kada je to moguće; i
 - (d) razmatranje menadžmentovih postupaka odobravanja.

Ocjenjivanje podataka i razmatranje pretpostavki

12. Revizor treba ocijeniti jesu li točni, potpuni i relevantni podaci na kojima se temelji procjena. Kada se koriste podaci koje je kreirao subjekt, oni moraju biti usklađeni s podacima koji su obrađeni u informacijskom sustavu relevantnom za financijsko izvještavanje. Primjerice, provodeći dokazne postupke o rezerviranjima za reklamacije u jamstvenom roku, revizor treba pribaviti revizijski dokaz da su podaci u vezi s proizvodima pod jamstvom na kraju razdoblja sukladni podacima o prodaji u informacijskom sustavu relevantnom za financijsko izvještavanje. Točka 11. MRevS-a 500, »Revizijski dokazi« pruža dodatne upute o zahtjevu za dobivanje revizijskih dokaza o točnosti i potpunosti informacija koje kreira subjekt, kada se one koriste u obavljanju revizijskih postupaka.
13. Revizor može također tražiti dokaze iz izvora izvan subjekta. Primjerice, kada ispituje ispravke za zastarjele zalihe izračunate povezivanjem na pretpostavljene buduće prodaje, revizor može, osim ispitivanja internih podataka o prodajama u prethodnim razdobljima, stanjima neizvršenih narudžbi i marketinškim trendovima, tražiti dodatne revizijske dokaze u granskim projekcijama prodaje i tržišnim analizama. Slično tome, kada bude ispitivao menadžmentove procjene o financijskim posljedicama parnica i tužbi, revizor treba tražiti izravno komuniciranje sa subjektivnim odvjetnikom.
14. Revizor treba ocijeniti jesu li prikupljeni podaci primjereno analizirani i projicirani kako bi činili razumnu osnovu za utvrđivanje računovodstvene procjene. Primjeri su starosna analiza potraživanja iz poslovanja i projekcija broja mjeseci vezivanja neke stavke zaliha temeljenih na uporabi u prošlosti i predviđanju uporabe.

15. Revizor treba ocijeniti ima li subjekt odgovarajuću osnovu za glavne pretpostavke korištene pri računovodstvenom procjenjivanju. U nekim slučajevima pretpostavke će se temeljiti na statističkim podacima za granu ili cjelokupno gospodarstvo, kao što su primjerice buduća stopa inflacije, kamatne stope, stope zaposlenosti i anticipirani rast na tržištu. U drugim slučajevima pretpostavke će biti specifične za subjekt i bit će temeljene na interno nastalim podacima.
16. Pri ocjenjivanju pretpostavki na kojima se temelje procjene, revizor treba razmotriti, između ostalog, jesu li one :
- razumne u kontekstu ostvarenih rezultata u prethodnim razdobljima;
 - dosljedne onima koje su korištene za druge računovodstvene procjene; i
 - dosljedne s menadžmentovim planovima koji se čine prikladnima.
- Revizor treba posebnu pozornost obratiti na pretpostavke koje su sklone promjenama, subjektivne ili podložne značajnom pogrešnom prikazivanju.
17. Kad su posrijedi složeni postupci procjenjivanja koji uključuju specijalističke tehnike, može biti potrebno da će se revizor koristiti radom eksperata, primjerice inženjera za procjenjivanje zalih rudače. Upute o korištenju radom eksperata dane su u MRevS-u 620, »Korištenje radom eksperata«.
18. Revizor treba pregledati jesu li sustavno prikladna pravila koja primjenjuje menadžment u pripremi računovodstvenih procjena. Takav pregled treba odražavati revizorovo poznavanje financijskih rezultata subjekta iz prethodnih razdoblja, prakse drugih subjekata u istoj djelatnosti i planova menadžmenta za budućnost s kojima je revizor upoznat.

Testiranje izračuna

19. Revizor treba testirati revizijske postupke na postupcima izračuna koje provodi menadžment. Vrste, vrijeme i opseg revizorovih postupaka ovisit će o procijenjenom riziku značajnog pogrešnog prikazivanja, na koji imaju učinak čimbenici kao što su složenost onoga što je predmetom izračuna računovodstvene procjene, revizorovo razumijevanje i ocjenjivanje postupaka i metoda, uključujući internih kontrola, koje primjenjuje subjekt u stvaranju procjena i značajnosti procjena u kontekstu financijskih izvještaja.

Usporedba prethodnih procjena s ostvarenim rezultatima

20. Revizor treba usporediti, kada je moguće, računovodstvene procjene utvrđene u prethodnim razdobljima s ostvarenim rezultatima tih razdoblja kako bi mu to pomoglo pri:
- (a) pribavljanju revizijskih dokaza o općenitoj pouzdanosti postupaka i metoda procjenjivanja, uključujući o relevantnim kontrolnim postupcima koje primjenjuje subjekt;
 - (b) razmatranju hoće li biti potrebne promjene pravila procjenjivanja; i
 - (c) ocjenjivanju jesu li bile kvantificirane razlike ostvarenih rezultata i prethodnih procjena i, kada je potrebno, provedena odgovarajuća ispravljanja ili objavljivanja.

Razmatranje menadžmentovih postupaka odobravanja

21. Menadžment redovito pregledava i odobrava značajne računovodstvene procjene. Revizor treba razmatrati da li takve pregle-

de i odobravanja obavlja odgovarajuća razina menadžmenta i je li to zapisano u dokumentaciji koja potkrjepljuje određivanje računovodstvenih procjena.

Primjena neovisnih procjena

22. Revizor može napraviti ili pribaviti neovisnu procjenu i usporediti ju s menadžmentovom računovodstvenom procjenom. Kada se služi neovisnom procjenom, revizor obično treba ocjenjivati podatke, razmatrati pretpostavke i provesti revizijske postupke nad postupcima izračuna korištenim tijekom njezinog stvaranja. Može biti prikladno uz to uspoređivati računovodstvene procjene iskazane za prethodna razdoblja s ostvarenjima tih razdoblja.

Pregled naknadnih događaja

23. Poslovni događaji i transakcije nastale nakon kraja razdoblja ali prije završetka revizije mogu pružiti revizijske dokaze u vezi s menadžmentovim računovodstvenim procjenama. Revizorov pregled takvih poslovnih događaja i transakcija može smanjiti, ili čak ukloniti, potrebu pregledavanja i obavljanja revizijskih postupaka koji se odnose na menadžmentov postupak stvaranja računovodstvenih procjena, ili da se revizor koristi neovisnom procjenom u svom procjenjivanju razumnosti računovodstvenih procjena.

Ocjenjivanje rezultata revizijskih postupaka

24. Revizor treba napraviti konačnu procjenu o razumnosti subjektivnih procjena temeljenu na svom razumijevanju subjekta i njegovog okruženja, kao i tome jesu li procjene u skladu s drugim revizijskim dokazima dobivenim tijekom revizije.
25. Revizor treba razmotriti jesu li nastale neke značajne transakcije ili događaji nakon datuma bilance koji utječu na podatke i pretpostavke primijenjene u stvaranju računovodstvenih procjena.
26. Ocjenjivanje razlika može biti znatno teže nego u drugim područjima revizije zbog neizvjesnosti svojstvenih računovodstvenim procjenama. Kada postoji razlika između revizorove procjene iznosa koja je u potpunosti potkrijepljena raspoloživim revizijskim dokazima i procijenjenog iznosa iskazanog u financijskim izvještajima, revizor treba utvrditi da li takva razlika zahtijeva ispravljanje financijskih izvještaja. Ako je razlika razumna, primjerice jer je iznos iskazan u financijskim izvještajima još uvijek u granicama prihvatljivih rezultata, takve izmjene neće biti potrebne. Međutim, ako revizor vjeruje da razlika nije razumna, tražit će od menadžmenta mijenjanje procjene. Ako menadžment odbije mijenjati procjenu, razlika će se smatrati pogrešnim prikazom i trebati će se razmotriti sa svim ostalim pogrešnim prikazivanjima pri procjenjivanju imaju li značajan učinak za financijske izvještaje.
27. Revizor također treba razmotriti jesu li istog predznaka pojedinačne razlike koje su prihvaćene kao razumne, jer tada u zbroju mogu imati značajan učinak na financijske izvještaje. U takvim okolnostima revizor treba ocjenjivati računovodstvene procjene kao cjelinu.

MRevS 545 Revidiranje mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti

(Na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2004., ili nakon toga datuma)*

SADRŽAJ

Uvod	1 – 9
Razumijevanje subjektovog postupka za određivanje mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti i relevantnih kontrolnih postupaka, te procjenjivanje rizika	10 – 16
Ocjenjivanje prikladnosti mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti	17 – 28
Korištenje radom stručnjaka	29 – 32
Revizijski postupci kao odgovor na rizik značajnog pogrešnog prikazivanja subjektova mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti	33 – 55
Objavljivanja o fer vrijednostima	56 – 60
Ocjenjivanje rezultata revizijskih postupaka	61 – 62
Izjave menadžmenta	63 – 64
Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje	65
Datum stupanja na snagu	66
Dodatak: Mjerenje i objavljivanje fer vrijednosti prema različitim okvirima financijskog izvještavanja	

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 545, »Revidiranje mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti« treba čitati u kontekstu Predgovora Međunarodnim standardima za kontrolu kvalitete, revidiranje, ostala izražavanja uvjerenja i povezane usluge, u kojem se navodi primjena i ovlasti MRevS-ova.

Uvod

1. Svrha je ovog Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS) ustanoviti standarde i pružiti upute za revidiranje mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti sadržanih u financijskim izvještajima. Ovaj MRevS osobito sadrži revizijska razmatranja u vezi s mjerenjem, prezentiranjem i objavljivanjem materijalne imovine, obveza i određenih komponenti glavnice prikazanih ili objavljenih po fer vrijednosti u financijskim izvještajima. Mjerenje imovine, obveza i komponenti glavnice po fer vrijednosti može nastati i pri početnom evidentiranju transakcija i nastankom naknadnih promjena vrijednosti. Promjene u mje-

* MRevS 315, »Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja«; MRevS 330, »Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike« i MRevS 500, »Revizijski dokazi« dali su povod za usklađujuće izmjene MRevS-a 545. Usklađujuće izmjene su na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2004., ili nakon toga datuma te su sastavni dio teksta MRevS-a 545. Pitanja od trajne važnosti za MRevS 545, »Revidiranje mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti« su revidirana i ugrađena u revidirani MRevS 540, (revidiran i preoblikovan), »Revidiranje računovodstvenih procjena uključujući računovodstvenih procjena fer vrijednosti i povezanih objavljivanja«. MRevS 540 (revidiran i preoblikovan), koji odražava IAASB-ove konvencije za pojašnjavanje regulative, može se pronaći u Dijelu II Priručnika objavljenog pod izvornim nazivom Handbook of International Auditing, Assurance and Ethical Pronouncements. On stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblje započeto na 15. prosinca 2009., ili nakon toga datuma.

renjima fer vrijednosti koje nastanu tijekom vremena mogu se tretirati na različite načine prema različitim okvirima financijskog izvještavanja. Primjerice, neki okviri financijskog izvještavanja mogu zahtijevati da se takve promjene izravno iskazuju u glavnici, dok drugi mogu zahtijevati da se iskazuju u dobiti.

2. Iako ovaj MRevS pruža upute za revidiranje mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti, revizijski dokazi prikupljeni drugim revizijskim postupcima mogu također dati revizijske dokaze relevantne za mjerenje i objavljivanje fer vrijednosti. Primjerice, postupci ispitivanja za provjeru postojanja imovine mjerene po fer vrijednosti mogu također dati mjerodavne dokaze o njihovu vrednovanju (poput o fizičkom stanju ulaganja u nekretnine).
- 2a. Točka 17. MRevS-a 500, »Revizijski dokazi« zahtijeva da revizor koristi dovoljno detaljno tvrdnje kako bi formirao osnovu za procjenjivanje rizika pogrešnog prikazivanja i oblikovao te proveo daljnje revizijske postupke kao reakciju na procijenjene rizike. Mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti nisu sama za sebe tvrdnje, ali mogu biti relevantna za određene tvrdnje, ovisno o primjenjivom okviru financijskog izvještavanja.
3. **Revizor treba dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze da su mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti u skladu s okvirima financijskog izvještavanja koji je odabrao subjekt.** Točka 22. MRevS-a 315, »Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja« zahtijevaju da revizor stekne razumijevanje o primjenjivom okviru financijskog izvještavanja subjekta.
4. Menadžment je odgovoran za mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti u financijskim izvještajima. Kao dio ispunjavanja svoje obveze menadžment, treba uspostaviti postupak računovodstvenog i financijskog izvještavanja za određivanje mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti, odabrati odgovarajuće metode vrednovanja, identificirati i na odgovarajući način potkrijepiti svaku značajnu korištenu pretpostavku, obaviti vrednovanje i osigurati da je prezentiranje i objavljivanje mjerenja fer vrijednosti u skladu sa subjektovim primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.
5. Mnoga mjerenja temeljena na procjenama, uključujući mjerenja fer vrijednosti, sama su po sebi neprecizna. U slučaju mjerenja fer vrijednosti, naročito onih koja ne sadrže ugovorene novčane tokove ili za koja nisu na raspolaganju tržišne informacije kada se rade procjene, procjene fer vrijednosti često uključuju neizvjesnosti oko iznosa i vremena budućih novčanih tokova. Mjerenja fer vrijednosti mogu se također temeljiti na pretpostavkama o budućim uvjetima, transakcijama ili događajima kojima je neizvjestan ishod i stoga su podložna promjenama tijekom vremena. Revizorovo razmatranje takvih pretpostavki temelji se na informacijama koje su mu dostupne u vrijeme revizije i nije odgovoran za predviđanje budućih uvjeta, transakcija ili događaja koji, da su bili poznati u vrijeme revizije, mogli bi imati značajan učinak na menadžmentove postupke ili menadžmentove pretpostavke na kojima se zasnivaju mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti. Pretpostavke korištene u mjerenjima fer vrijednosti slične su prirode onima kojima se koristi kada se rade druge računovodstvene procjene. MRevS 540, »Revizija računovodstvenih procjena« pruža upute za revidiranje računovodstvenih procjena. Ovaj MRevS, međutim, obrađuje razmatranja slična onima u MRevS-u 540 kao i druga u posebnom kontekstu mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

6. Različiti okviri financijskog izvještavanja zahtijevaju ili dopuštaju različita mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti u financijskim izvještajima. Oni se također razlikuju prema razini uputa koje pružaju za mjerenja imovine i obveza ili za s njima povezanim objavljivanjima. Neki okviri financijskog izvještavanja daju detaljne upute, drugi daju općenite upute, a neki uopće ne sadrže upute. Osim toga, također postoji i praksa mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti koja je specifična za određene djelatnosti. Iako ovaj MRevS pruža upute za revidiranje mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti, on ne obrađuje posebne vrste imovine ili obveza, transakcija ili prakse specifične za djelatnosti. U dodatku ovog MRevS-a razmatra se mjerenje i objavljivanje fer vrijednosti prema različitim okvirima financijskog izvještavanja i rasprostranjenost mjerenja fer vrijednosti, uključujući činjenicu da po tim okvirima mogu postojati različite definicije fer vrijednosti. Primjerice, Međunarodni računovodstveni standard (MRS) 39 »Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje« definira fer vrijednost kao »iznos za koji sredstvo može biti razmijenjeno, ili obveza podmirena, između informiranih i spremnih stranaka u transakciji pred pogodbom«.
7. U većini okvira financijskog izvještavanja, podloga koncepta mjerenja fer vrijednosti jest pretpostavka da subjekt posluje vremenski neograničeno bez namjere ili potrebe da se likvidira, značajno smanji razmjere svojeg poslovanja ili poduzme transakcije s nepovoljnim uvjetima. Stoga, u takvom slučaju, fer vrijednost neće biti iznos koji bi subjekt primio ili platio u prisiljenoj transakciji, likvidaciji koja nije pokrenuta svojevorno ili u prinudnoj prodaji. Međutim, svaki subjekt treba uzeti u obzir svoju tekuću ekonomsku ili poslovnu situaciju pri određivanju fer vrijednosti svoje imovine i obveza ako je to propisano ili dopušteno njegovim okvirom financijskog izvještavanja i takav okvir može ili ne mora određivati kako to treba obaviti. Primjerice, menadžmentov plan prodaje neke imovine po ubrzanom postupku, kako bi se postigli određeni poslovni ciljevi, može biti mjerodavan za određivanje fer vrijednosti te imovine.
8. Mjerenje fer vrijednosti može biti relativno jednostavno za određenu imovinu ili obveze, primjerice za imovinu koja je kupljena ili prodana u aktivnim i otvorenim tržištima koja pružaju brzo dostupne i pouzdane informacije o cijenama po kojima je obavljena stvarna razmjena. Mjerenje fer vrijednosti druge imovine i obveza može biti mnogo složenija. Određena imovina ne mora imati aktivno tržište ili može imati karakteristike zbog kojih je nužno da menadžment procijeni njihove fer vrijednosti (primjerice, ulaganje u nekretnine ili kompleksni derivatni financijski instrument). Procjenjivanje fer vrijednosti može se postići primjenom modela vrednovanja (primjerice, modela zasnovanog na projekcijama i diskontiranju budućih novčanih tokova) ili uz pomoć eksperata, kao što su neovisni procjenitelji.
9. Neizvjesnost u vezi s nekom stavkom ili nedostatak objektivnih podataka može stvoriti nemogućnost razumnih procjena, pa u takvom slučaju revizor razmatra treba li modificirati svoje izvješće kako bi se postupilo sukladno MRevS-u 701 »Modifikacije izvješće neovisnog revizora«.
- Razumijevanje subjektovog postupka za određivanje mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti i relevantnih kontrolnih postupaka, te procjenjivanje rizika**
10. Kao dio stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući njegovih internih kontrola, revizor treba steći dovoljno razumijevanje subjektovih postupaka određivanja mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti, kao i relevantnih kontrolnih postupaka, da bi mogao procijeniti rizike pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje i oblikovati te provesti daljnje revizijske postupke.
11. Menadžment je odgovoran za uspostavljanje postupka računovodstvenog i financijskog izvještavanja za određivanje mjerenja fer vrijednosti. U nekim slučajevima mjerenje fer vrijednosti, a time i postupak koji je menadžment ustanovio za određivanje fer vrijednosti, može biti jednostavno i pouzdano. Primjerice, menadžment se može pozvati, pri određivanju fer vrijednosti utrživih vrijednosnih papira koje drži subjekt, 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. Revizorovo razumijevanje postupka mjerenja, uključujući njegove složenosti, pomaže pri prepoznavanju i procjenjivanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja kako bi se odredile vrste, vrijeme izvođenja i opseg daljnjih revizijskih postupaka.
12. Kad stiče razumijevanje subjektovog postupka za određivanje mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti, revizor razmatra, primjerice:
- relevantne kontrolne postupke nad postupkom primijenjenim za određivanje mjerenja fer vrijednosti, uključujući primjerice kontrole nad podacima i podjelu dužnosti između onih koji subjektu stvaraju obveze za odnosne transakcije i onih koji su odgovorni za obavljanje vrednovanja.
 - stručnost i iskustvo onih osoba koje određuju mjerenje fer vrijednosti.
 - ulogu koju informatičke tehnologije imaju u tom postupku.
 - vrste obračuna ili transakcija koje zahtijevaju mjerenje ili objavljivanje fer vrijednosti (primjerice, nastaju li obračuni temeljem evidentiranja rutinskih i ponavljajućih transakcija ili temeljem nerutinskih ili neuobičajenih transakcija).
 - razmjer u kojem subjektov postupak ovisi o uslužnoj organizaciji koja osigurava mjerenja fer vrijednosti ili podatke koji potkrjepljuju mjerenja. Kada subjekt koristi uslužne organizacije, revizor postupka u skladu sa zahtjevima MRevS-a 402 »Revizijska razmatranja u vezi sa subjektima koji koriste uslužne organizacije«.
 - razmjer u kojem subjekt koristi rad eksperata pri određivanju mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti (vidjeti točke 29 – 32 ovog MRevS-a).
 - značajne pretpostavke menadžmenta primijenjene pri određivanju fer vrijednosti.
 - dokumentaciju koja potkrjepljuje menadžmentove pretpostavke.
 - metode za razvoj i primjenu menadžmentovih pretpostavki i za praćenje promjena tih pretpostavki.
 - zaštitu promjena kontrola i postupaka zaštite modela vrednovanja i relevantnih informacijskih sustava, uključujući postupak odobravanja.
 - kontrole dosljednosti, pravodobnosti i pouzdanosti podataka korištenih u modelima vrednovanja.
13. MRevS 315 zahtijeva da revizor stekne razumijevanje o komponentama internih kontrolnih. U kontekstu tog standarda, revizor posebno stječe dovoljno razumijevanje kontrolnih postupaka u vezi s određivanjem subjektovog mjerenja i objavljivanja

fer vrijednosti kako bi prepoznao i procijenio rizike značajnog pogrešnog prikazivanja i planirao vrste, vrijeme i opseg daljnjih revizijskih postupaka.

14. **Nakon stjecanja razumijevanja subjektovog postupka određivanja mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti, revizor treba prepoznati i rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnji koji se odnosi na mjerenje i objavljivanje fer vrijednosti u financijskim izvještajima kako bi odredio vrste, vrijeme i opseg daljnjih revizijskih postupaka.**
15. Inherentni rizik je stupanj u kojem je mjerenje fer vrijednosti osjetljivo na pogrešno prikazivanje. Slijedom toga, vrste, vrijeme i opseg daljnjih revizijskih postupaka ovisit će o osjetljivosti mjerenja fer vrijednosti na pogrešno prikazivanje i je li postupak za određivanje mjerenja fer vrijednosti relativno jednostavan ili složen.
- 15a. Revizor slijedi zahtjeve MReVS-a 315 gdje je utvrdio da rizik značajnog pogrešnog prikazivanja povezan s mjerenjem i objavljivanjem fer vrijednosti jest signifikantan rizik koji zahtijeva posebna revizijska razmatranja.
16. MReVS 315 razmatra inherentna ograničenja internih kontrola. Budući da određivanje fer vrijednosti često uključuje subjektivne menadžmentove prosudbe, to može utjecati na vrste kontrolnih postupaka koje je moguće primijeniti. Osjetljivost na pogrešno prikazivanje mjerenja fer vrijednosti može se također povećati s porastom složenosti zahtjeva računovodstvenog i financijskog izvještavanja koji se odnose na mjerenja fer vrijednosti. Revizor razmatra inherentna ograničenja kontrola u takvim okolnostima pri ocjenjivanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja.

Ocjenjivanje prikladnosti mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti

17. **Revizor treba ocijeniti jesu li mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti u financijskim izvještajima u skladu sa subjektivim primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.**
18. Revizorovo razumijevanje zahtjeva iz primjenjivog okvira financijskog izvještavanja te poznavanje poslovanja i djelatnosti, zajedno s rezultatima drugih revizijskih postupaka služe za procjenjivanje je li prikladno iskazivanje imovine ili obveza koje zahtijeva mjerenje fer vrijednosti i jesu li objave o mjerenjima fer vrijednosti i značajnim neizvjesnostima koje se odnose na njih u skladu sa subjektivim primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.
19. Ocjenjivanje prikladnosti subjekta mjerenja fer vrijednosti prema njegovu primjenjivom okviru financijskog izvještavanja i ocjenjivanje revizijskih dokaza ovisi djelomično o revizorovu poznavanju poslovanja. To je naročito istina kada su imovina ili obveze ili metode vrednovanja vrlo složene. Primjerice, derivatni financijski instrumenti mogu biti vrlo složeni, s rizikom da će različito interpretiranje o tome kako odrediti fer vrijednost dovesti do različitih zaključaka. Mjerenje fer vrijednosti nekih stavki, primjerice nedovršenog istraživanja i razvoja ili nematerijalne imovine stečene pri poslovnom spajanju može uključivati posebna razmatranja na koja utječe vrsta subjekta i njegovo poslovanje, ako su takva razmatranja u skladu sa subjektivim primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Također, revizorovo poznavanje poslovanja, zajedno s rezultatima drugih revizijskih postupaka, može pomoći u identificiranju imovine za koju menadžment treba priznati umanjene vrijednosti primjenom mjerenja fer vrijednosti prema subjektivom primjenjivom okviru financijskog izvještavanja.
20. Gdje je metoda mjerenja fer vrijednosti određena primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, primjerice, zahtjevom da se fer vrijednost utrživih vrijednosnih papira mjeri primjenom kotacijskih tržišnih vrijednosti, a ne primjenom modela vrednovanja, revizor razmatra je li mjerenje fer vrijednosti provedeno dosljedno toj metodi.
21. Neki okviri financijskog izvještavanja pretpostavljaju da se fer vrijednosti mogu pouzdano odrediti za imovinu ili obveze već samim tim što kao preduvjet zahtijevaju ili dopuštaju mjerenje ili objavljivanje fer vrijednosti. U nekim slučajevima takva pretpostavka može biti neprikladna kada neka imovina ili obveza nema kotiranu tržišnu vrijednost na aktivnom tržištu i za koje su druge metode razumne procjene fer vrijednosti potpuno neprikladne ili neprimjenjive. Kada je menadžment procijenio da se fer vrijednost ne može pouzdano odrediti, revizor stječe dostatne i primjerene revizijske dokaze za potkrjepljivanje takve procjene i ocjenjivanje je li stavka ispravno iskazana u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.
22. **Revizor treba pribaviti revizijske dokaze o menadžmentovoj namjeri da će obaviti određenu radnju, i treba razmotriti njegovu mogućnost da to obavi, gdje je to značajno za mjerenje i objavljivanje fer vrijednosti prema subjektivom primjenjivom okviru financijskog izvještavanja.**
23. U nekim okvirima financijskog izvještavanja, menadžmentove su namjere, u vezi s nekom imovinom ili obvezama, kriteriji za određivanje zahtjeva mjerenja, prezentiranja i objavljivanja, te za način kako se promjene fer vrijednosti prikazuju unutar financijskih izvještaja. U takvim okvirima financijskog izvještavanja menadžmentova je namjera važna u određivanju prikladnosti subjektove uporabe fer vrijednosti. Menadžment često dokumentira planove i namjere relevantne za određenu imovinu ili obveze, a i primjenjivi okvir financijskog izvještavanja to može zahtijevati. Iako je opsežnost revizijskih dokaza koje treba pribaviti o menadžmentovim namjerama pitanje profesionalne prosudbe, revizorovi postupci obično uključuju upite menadžmentu i odgovarajuće potvrđivanje odgovora, primjerice, tako što se:
 - razmatraju menadžmentova prijašnja ostvarivanja namjera koje je imao u vezi s imovinom ili obvezama.
 - pregledavaju pisani planovi i ostala dokumentacija, uključujući tamo gdje je prikladno, budžeti, zapisnici i slično.
 - razmatraju razlozi koje je menadžment naveo za odabiranje određenog djelovanja.
 - razmatraju menadžmentove mogućnosti da obavi određene radnje u danim gospodarskim uvjetima subjekta, uključujući posljedice njegovih ugovorno preuzetih obveza.
 Revizor također razmatra menadžmentovu mogućnost obavljanja određene radnje, ako je ona relevantna za primjenu, ili za oslobađanje od primjene, mjerenja fer vrijednosti prema subjektivom primjenjivom okviru financijskog izvještavanja.
24. **Revizor treba procijeniti je li metoda mjerenja odgovarajuća u okolnostima prema subjektivom primjenjivom okviru financijskog izvještavanja kada su raspoložive alternativne metode mjerenja fer vrijednosti prema tom okviru ili gdje metoda mjerenja nije propisana.**
25. Ocjenjivanje je li metoda mjerenja fer vrijednosti u danim okolnostima odgovarajuća zahtijeva profesionalno prosuđivanje. Kada menadžment odabire jednu metodu vrednovanja između alternativnih metoda raspoloživih prema subjektivom

- primjenjivom okviru financijskog izvještavanja, revizor nastoji razumjeti menadžmentovu logiku odabira tako što će s njim raspraviti o razlozima njegovog izbora odabrane metode. Revizor razmatra je li:
- menadžment dovoljno ocijenio i odgovarajuće primijenio kriterije, ako ih ima, propisane u primjenjivom okviru financijskog izvještavanja za podupiranje odabrane metode;
 - metoda vrednovanja prikladna u okolnostima za vrste imovine ili obveza koje se vrednuju i prema subjektovom primjenjivom okviru financijskog izvještavanja; i
 - metoda vrednovanja prikladna u odnosu na poslovanje, djelatnost i okruženje u kojem subjekt posluje.
26. Menadžment može utvrditi da zbog različitih metoda postoji raspon znatno različitih mjerenja fer vrijednosti. U takvim slučajevima revizor ocjenjuje kako je subjekt istražio razloge tih razlika u određivanju svojeg mjerenja fer vrijednosti.
27. **Revizor treba ocijeniti je li dosljedno primijenjena subjektova metoda u njegovim mjerenjima fer vrijednosti.**
28. Jednom nakon što je odabrana određena metoda vrednovanja, revizor ocjenjuje je li subjekt dosljedno primjenjivao tu osnovicu pri mjerenju fer vrijednosti, i ako jest, je li ta dosljednost primjerena sagledavajući moguće promjene u okruženju ili okolnostima koje djeluju na subjekt, ili promjene u zahtjevima subjektovog primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. Ako je menadžment promijenio metodu vrednovanja, revizor razmatra može li menadžment na odgovarajući način pokazati da promijenjeni model vrednovanja pruža prikladniju osnovu za mjerenje, ili je li promjena potkrijepljena promjenama zahtjeva u subjektovom primjenjivom okviru financijskog izvještavanja ili promjenama u okolnostima. Primjerice, nastanak aktivnog tržišta za neku grupu imovine ili obveza može pokazivati da primjena diskontiranih novčanih tokova za procjenjivanje fer vrijednosti takve imovine ili obveza više nije prikladna.

Korištenje radom stručnjaka

29. **Revizor treba odrediti potrebu hoće li se koristiti radom stručnjaka.** Revizor može imati potrebna znanja i vještine za planiranje i obavljanje revizijskih postupka u vezi s fer vrijednostima ili može odlučiti da će se koristiti radom stručnjaka. Pri takvom odlučivanju revizor razmatra pitanja navedena u točki 7 MRevS-a 620, »Korištenje radom stručnjaka«.
30. Ako je planirano takvo korištenje radom stručnjaka, revizor prikuplja dostatne i primjerene revizijske dokaze da je takav rad prikladan za svrhe revizije i da je u skladu sa zahtjevima MRevS-a 620.
31. Kada planira koristiti se radom stručnjaka, revizor razmatra je li ekspertovo shvaćanje definicije fer vrijednosti i metode koje će on primjenjivati za određivanje fer vrijednosti u skladu sa shvaćanjima menadžmenta i zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. Primjerice, metode koje primjenjuje neki ekspert za procjenjivanje fer vrijednosti nekretnina ili složenih derivata, ili aktuarska metodologija razvijena radi procjenjivanja fer vrijednosti obveza temeljem osiguranja, potraživanja od reosiguranja i sličnih stavki ne moraju biti u skladu s načelima mjerenja iz primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. Sukladno tome, revizor razmatra ta pitanja, obično kroz raspravu, davanjem ili pregledavanjem uputa danih ekspertu ili kada čita ekspertovo izvješće.
32. U skladu s MRevS-om 620, revizor procjenjuje je li rad eksperta prikladan kao revizijski dokaz. Iako je ekspert odgovoran za opravdanost pretpostavki i prikladnost metoda i njihovu primjenu, revizor se upoznaje s korištenim pretpostavkama i metodama i razmatra, temeljem svojeg poznavanja poslovanja i rezultata ostalih revizijskih postupaka, jesu li prikladne, potpune i opravdane. Revizor često razmatra ta pitanja raspravljajući o njima s ekspertom. Točke 39 do 49 uređuju revizorovo ocjenjivanje menadžmentovih značajnih pretpostavki, uključujući one na koje se oslonio menadžment temeljem rada stručnjaka.

Revizijski postupci kao odgovor na rizik značajnog pogrešnog prikazivanja subjektova mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti

33. **Revizor treba testirati subjektova mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti polazeći od procjene inherentnog i kontrolnog rizika.**
34. Revizorovi planirani revizijski postupci mogu se razlikovati po vrsti, vremenu i opsega zbog velikog raspona mogućih mjerenja fer vrijednosti. Primjerice, dokazni testovi mjerenja fer vrijednosti mogu uključiti (a) testiranje menadžmentovih značajnih pretpostavki, modela vrednovanja i korištenih podataka (vidjeti točke 39 – 49), (b) stvaranje neovisnih procjena fer vrijednosti kako bi se dokumentirala prikladnost mjerenja fer vrijednosti (vidjeti točku 52.), ili (c) razmatranje naknadnih događaja na mjerenje i objavljivanje fer vrijednosti (vidjeti točke 53 – 55).
35. Obično je najbolji dokaz fer vrijednosti postojanje objavljenih kotiranih cijena na nekom aktivnom tržištu. Međutim, nekim mjerenjima fer vrijednosti svojstvena je veća složenost. Ona nastaje ili zbog prirode stavke koja se mjeri po fer vrijednosti ili zbog metode vrednovanja koju nalaže okvir financijskog izvještavanja ili menadžmentov odabir. Primjerice, u nedostatku kotiranih cijena na nekom aktivnom tržištu, neki okviri financijskog izvještavanja dopuštaju procjenjivanje fer vrijednosti temeljeno na alternativnoj osnovi kao što su analize diskontiranih novčanih tokova ili modelu usporedivih transakcija. Složenija mjerenja fer vrijednosti obično karakterizira veća neizvjesnost glede pouzdanosti postupka mjerenja. Takva veća neizvjesnost može biti posljedica:
- duljine razdoblja prognoze,
 - broja značajnih i složenih pretpostavki u vezi s tim postupkom,
 - većeg stupnja subjektivnosti u vezi s pretpostavkama i čimbenicima primijenjenima u postupku,
 - većeg stupnja neizvjesnosti u vezi s budućim nastankom ili ishodom događaja na kojima se zasnivaju korištene pretpostavke,
 - nedostatka objektivnih podataka kada se koriste vrlo subjektivni čimbenici.
36. Revizorovo razumijevanje postupka mjerenja, uključujući njegove složenosti, pomaže mu u određivanju rizika neotkrivanja i u skladu s tim vrsta, vremena i opsega revizijskih postupaka koje treba obaviti. Slijede primjeri pristupa u određivanju revizijskih postupaka:
- Primjena kotiranih cijena za testiranje vrednovanja može zahtijevati stjecanje razumijevanja okolnosti u kojima se odvija određivanje tih cijena. Primjerice, kada se kotirani vrijednosni papiri drže za svrhe ulaganja, vrednovanje po objavljenim kotacijskim cijenama može zahtijevati pre-

pravljanje u skladu sa subjektivom okvirom financijskog izvještavanja ako je ulaganje značajno veliko ili je podložno ograničenjima u utrživosti.

- Kada koristi dokaze koje pružaju treće osobe, revizor razmatra njihovu pouzdanost. Primjerice, kada su informacije dobivene primjenom eksternih konfirmacija, revizor razmatra mjerodavnost, neovisnost i ovlast onoga tko je odgovorio na konfirmaciju, njegovo poznavanje problematike koja se konfirmira i njegovu objektivnost kako bi ih mogao prihvatiti kao pouzdane dokaze. Razmjer takvih postupaka ovisit će o revizijskom riziku koji se pridaje mjerenjima fer vrijednosti. Revizor s tim u vezi postupa u skladu s MRevS-om 505, »Eksterne konfirmacije«.
- Dokaz koji podupire mjerenje fer vrijednosti, primjerice vrednovanje koje je obavio neovisni procjenitelj, može se pribaviti sa stanjem na datum koji ne odgovara datumu s kojim se od subjekta zahtijeva da mjeri i izvijestio o tim informacijama u svojim financijskim izvještajima. U takvim slučajevima, revizor pribavlja dokaze da je menadžment uzeo u obzir učinke događaja, transakcija i promjena okolnosti nastalih u razdoblju između datuma mjerenja fer vrijednosti i datuma izvještavanja.
- Kolaterali se često koriste za određene vrste ulaganja u dužničke instrumente za koje se ili zahtijeva mjerenje po fer vrijednosti ili ocjenjivanje o mogućem umanjuju vrijednosti. Ako je kolateral važan čimbenik u mjerenju fer vrijednosti ulaganja ili u ocjenjivanju njegove knjigovodstvene vrijednosti, revizor prikuplja dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s postojanjem, vrijednošću, pravima, pristupom ili prenosivošću takvog kolaterala, uključujući razmatranja jesu li pohranjeni odgovarajući dokumenti, te razmatra jesu li dane odgovarajuće objave o kolateralu prema subjektivom okviru financijskog izvještavanja.
- U nekim slučajevima mogu biti nužni dodatni postupci, poput revizorova ispitivanja o imovini, kako bi se dobili dostatni i primjereni revizijski dokazi o prikladnosti mjerenja fer vrijednosti. Primjerice, ispitivanje ulaganja u nekretnine može biti nužno kako bi se pribavile informacije o stvarnom fizičkom stanju imovine relevantnom za njegovu fer vrijednost, ili ispitivanje vrijednosnog papira može otkriti ograničenje njegove utrživosti koje može utjecati na njegovu vrijednost.

Testiranje značajnih menadžmentovih pretpostavki, modela vrednovanja i potkrijepljujućih podataka

37. Revizorovo razumijevanje pouzdanosti postupka koji primjenjuje menadžment za određivanje fer vrijednosti važan je element za prihvaćanje rezultirajućih iznosa i stoga utječe na vrste, vremenski raspored i opseg revizijskih postupaka. Pouzdan postupak određivanja fer vrijednosti je onaj koji rezultira razumno dosljednim mjerenjima i, gdje je relevantno, prezentiranjima i objavljivanjima fer vrijednosti, kada se primjenjuje u sličnim okolnostima. Kada testira subjektivno mjerenje i objavljivanje fer vrijednosti, revizor ocjenjuje jesu li:
- a) opravdane pretpostavke kojima se koristi menadžment;
 - b) mjerenja fer vrijednosti obavljena primjenom odgovarajućeg modela, ako je primjenjivo;
 - c) korištene relevantne informacije za koje je opravdano očekivati da su pravodobno raspoložive.
38. Dokaze o pouzdanosti menadžmentova postupka mogu pružiti tehnike procjenjivanja i pretpostavke te revizorovo razmatranje i uspoređivanje mjerenja fer vrijednosti obavljenih u prethodnim razdobljima, ako ih je bilo, s rezultatima utvrđenim u tekućem razdoblju. Međutim, revizor također razmatra jesu li neka odstupanja posljedica promjena gospodarskih uvjeta poslovanja.
39. **Gdje je primjenjivo, revizor treba ocijeniti da li značajne pretpostavke, pojedinačno i u cjelini, koje je primijenio menadžment u mjerenju fer vrijednosti pružaju razumnu osnovu za mjerenje i objavljivanje fer vrijednosti u subjektivim financijskim izvještajima.**
40. Za provođenje mjerenja fer vrijednosti nužno je da menadžment odredi pretpostavke, uključujući i one koje se temelje na korištenju radom stručnjaka. Za te svrhe menadžmentove pretpostavke također uključuju i one izvedene temeljem uputa onih koji su zaduženi za upravljanje. Pretpostavke su sastavni dio metoda složenijeg vrednovanja, primjerice metoda vrednovanja koje koriste kombinacije procjena očekivanih budućih novčanih tokova za jedno s procjenama vrijednosti imovine ili obveza u budućnosti, diskontirane na sadašnju vrijednost. Revizori posvećuju posebnu pozornost značajnim pretpostavkama na kojima se zasniva metoda vrednovanja i ocjenjuju jesu li one razumne. Da bi predstavljale razumnu osnovu za mjerenje i objavljivanje fer vrijednosti, pretpostavke moraju biti relevantne, pouzdane, neutralne, razumljive i potpune. Točka 36 Okvira za angažmane s izražavanjem uvjerenja, detaljnije opisuje te značajke.
41. Određene pretpostavke mijenjat će se prema značajkama imovine ili obveza koje se vrednuju te prema primijenjenoj metodi vrednovanja (primjerice, trošak zamjene, tržišni pristup ili pristup temeljen na prihodu). Primjerice, gdje se kao metoda vrednovanja koriste diskontirani novčani tokovi (pristup temeljen na prihodu), postojat će pretpostavke o razini novčanih tokova, o vremenskom razdoblju korištenom u analizama i o diskontnoj stopi.
42. Pretpostavke su obično potkrijepljene različitim vrstama dokaza iz vanjskih i unutarnjih izvora koji pružaju objektivnu podršku primijenjenim pretpostavkama. Revizor procjenjuje izvore i pouzdanost dokaza koji potkrijepljuju menadžmentove pretpostavke, uključujući razmatranje pretpostavki u kontekstu povijesnih informacija i ocjena jesu li temeljene na planovima koji su, za subjekt, u granicama izvedivosti.
43. Revizijski postupci koji se odnose na menadžmentove pretpostavke obavljaju se u kontekstu revizije subjektivih financijskih izvještaja. Stoga, nije cilj revizijskih postupaka pribavljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza za stvaranje mišljenja o samim pretpostavkama. Umjesto toga, revizor provodi postupke radi razmatranja pružaju li pretpostavke razumnu osnovu za mjerenje fer vrijednosti u kontekstu revizije financijskih izvještaja kao cjeline.
44. Identificiranje onih pretpostavki za koje se čini da su značajne za mjerenje fer vrijednosti zahtijeva menadžmentovo prosuđivanje. Revizor usmjerava svoju pažnju na značajne pretpostavke. Općenito, značajne pretpostavke obuhvaćaju pitanja koja značajno utječe na mjerenje fer vrijednosti i mogu uključivati ona koja su:
- (a) osjetljiva na promjene ili neizvjesnosti u pogledu iznosa ili sadržaja. Primjerice, pretpostavke u vezi s kamatama za kratkoročna razdoblja mogu biti manje osjetljive na zna-

čajne promjene u usporedbi s pretpostavkama o kamatama za dugoročna razdoblja;

- (b) osjetljiva na pogreške u primjeni ili su podložna pristranosti.

45. Revizor razmatra osjetljivost vrednovanja na promjene značajnih pretpostavki, uključujući tržišne uvjete koji mogu utjecati na vrijednost. Gdje je primjenjivo, revizor potiče menadžment da koristi tehnike kao što su analiza osjetljivosti kako bi se pomoglo otkrivanju posebno osjetljivih pretpostavki. U nedostatku takvih menadžmentovih analiza, revizor razmatra treba li se njima koristiti. Revizor također razmatra mogu li neizvjesnosti u vezi s mjerenjem fer vrijednosti ili nedostatak objektivnih podataka onemogućiti razumno procjenjivanje prema subjektovu okviru financijskog izvještavanja (vidjeti točku 9.).
46. Razmatranje o tome pružaju li pretpostavke razumnu osnovu za mjerenje fer vrijednosti ovisi o cijelom skupu pretpostavki kao i o svakoj pojedinačno. Pretpostavke su često međusobno ovisne i stoga trebaju biti međusobno dosljedne. Pojedinačna pretpostavka može se činiti opravdanom kad se razmatra zasebno, a da to nije kad se koristi zajedno s drugim pretpostavkama. Revizor razmatra je li menadžment identificirao značajne pretpostavke i čimbenike koji utječu na mjerenje fer vrijednosti.
47. Pretpostavke na kojima se temelji mjerenje fer vrijednosti (primjerice, diskontna stopa primijenjena za izračunavanje sadašnje vrijednosti budućih novčanih tokova) obično će odražavati ono što menadžment očekuje da će biti ishodom određenih ciljeva i strategija. Da bi takve pretpostavke bile razumne, pojedinačno i skupno, one također trebaju biti realne i dosljedne u odnosu na:
- (a) opće ekonomsko okruženje i subjektive gospodarske prilike;
 - (b) subjektive planove;
 - (c) pretpostavke od koji se polazilo u prethodnim razdobljima, ako je primjenjivo;
 - (d) prethodno iskustvo ili prethodno očekivane uvjete u onoj mjeri u kojoj su primjenjivi za tekuće razdoblje;
 - (e) ostalu problematiku koja se odnosi na financijske izvještaje, primjerice, pretpostavke koje menadžment koristi u računovodstvenim procjenama za druge pozicije financijskog izvještaja koje se ne odnose na mjerenje i objavljanje fer vrijednosti; i
 - (f) ako je primjenjivo, rizik u vezi s novčanim tokovima, uključujući mogućnosti promjenjivosti novčanih tokova i povezanog učinka na diskontnu stopu.

Gdje pretpostavke odražavaju menadžmentove namjere i mogućnosti poduzimanja određenih aktivnosti, revizor razmatra jesu li dosljedne subjektivnim planovima i ranijim iskustvima (vidjeti točke 22. i 23.).

48. Ako se menadžment oslanja na povijesne financijske informacije u stvaranju pretpostavki, revizor razmatra u kojoj je mjeri opravdano takvo oslanjanje. Međutim, povijesne informacije ne moraju biti mjerodavne za buduće uvjete ili događaje, primjerice ako menadžment namjerava poduzeti nove aktivnosti ili se promijene okolnosti.
49. Za stavke koje subjekt vrednuje primjenom modela vrednovanja, ne očekuje se od revizora da svoju prosudbu nadomjesti menadžmentovom. Umjesto toga, revizor ispituje model i ocjenjuje je li on odgovarajući i jesu li korištene pretpostavke ra-

zumne. Primjerice, može biti neprikladno koristiti metodu diskontiranih novčanih tokova za vrednovanje ulaganja u glavnici subjekta u osnivanju ako ne postoje tekući prihodi na kojima bi se temeljila prognoza budućih zarada ili novčanih tokova.

50. **Revizor treba testirati podatke korištene u provođenju mjerenja i objavljanja fer vrijednosti i ocijeniti jesu li mjerenja fer vrijednosti bila ispravno izvedena iz takvih podataka i menadžmentovih pretpostavki.**
51. Revizor ocjenjuje jesu li točni, potpuni i relevantni podaci na kojima se temelji mjerenje fer vrijednosti, uključujući i podatke kojima se koristio stručnjak i jesu li mjerenja fer vrijednosti bila ispravno izvedena primjenom takvih podataka i menadžmentovih pretpostavki. Revizorovi testovi mogu također uključiti, primjerice, postupke kao što je verificiranje izvora podataka, ponavljanje matematičkih izračuna i pregledavanje međusobne usklađenosti informacija, uključujući jesu li takve informacije dosljedne menadžmentovim namjerama da se provedu određene aktivnosti razmotrene u točkama 22. i 23.

Stvaranje neovisnih procjena fer vrijednosti za svrhe potvrđivanja

52. Revizor može napraviti neovisne procjene fer vrijednosti (primjerice, primjenom modela koji je sam stvorio) kako bi potvrdio subjektovo mjerenje fer vrijednosti. Kada stvara neovisnu procjenu uporabom menadžmentovih pretpostavki, revizor ocjenjuje te pretpostavke kako je razmotreno u točkama 39. do 49. Revizor može, umjesto korištenja menadžmentovih pretpostavki, postaviti posebne pretpostavke kako bi obavio usporedbu s menadžmentovim mjerenjem fer vrijednosti. U takvoj situaciji revizor ipak treba razumijevati menadžmentove pretpostavke. Revizor koristi to razumijevanje kako bi utvrdio uzima li njegov model u obzir značajne varijable i da bi mogao ocijeniti svaku značajniju razliku u odnosu na menadžmentovu procjenu. Revizor također testira i podatke korištene u provođenju mjerenja i objavljanja fer vrijednosti kako je razmotreno u točkama 50. i 51. Kada obavlja te postupke tijekom revizije revizor slijedi upute sadržane u MReVS-u 520, »Analitički postupci«.

Naknadni događaji

53. **Revizor treba razmotriti učinke naknadnih događaja na mjerenje i objavljanje fer vrijednosti u financijskim izvještajima.**
54. Transakcije i događaji koji nastanu nakon zaključnog datuma bilance, ali prije dovršetka revizije, mogu pružiti odgovarajuće revizijske dokaze u vezi s mjerenjima fer vrijednosti koje je obavio menadžment. Primjerice, prodaja ulaganja u nekretnine ubrzo nakon kraja razdoblja može pružiti revizijske dokaze u vezi s mjerenjem fer vrijednosti.
55. Međutim, mogu se u razdoblju nakon zaključnog datuma bilance promijeniti okolnosti u odnosu na one koje su postojale na datum bilance. Informacije o fer vrijednostima nakon zaključnog datuma bilance mogu odražavati događaje koji su nastali nakon datuma bilance, a ne i okolnosti koje su postojale na datum bilance. Primjerice, cijene utrživih vrijednosnih papira kojima se aktivno trguje ne predstavljaju odgovarajuće revizijske dokaze za vrijednosti vrijednosnih papira koje su postojale na datum bilance. Kada ocjenjuje revizijske dokaze u vezi s takvim događajima revizor postupa u skladu s MReVS-om 560, »Događaji poslije datuma bilance«.

Objavljanja o fer vrijednostima

56. **Revizor treba ocijeniti jesu li subjektova objavljanja o fer vrijednostima u skladu s njegovim okvirom financijskog izvještavanja.**
57. Objavljanje informacija o fer vrijednostima važan je segment financijskih izvještaja u mnogim okvirima financijskog izvještavanja. Često su objave fer vrijednosti potrebne zbog važnosti korisnicima za ocjenjivanje subjektive uspješnosti i financijskog položaja. Osim informacija o fer vrijednostima koje su potrebne prema okviru financijskog izvještavanja, neki subjekti dobrovoljno objavljuju i dodatne informacije o fer vrijednostima u bilješkama uz financijske izvještaje.
58. Kada revidira mjerenja fer vrijednosti i s njima povezana objavljanja sadržana u bilješkama uz financijske izvještaje – bilo da su potrebna prema okviru financijskog izvještavanja, bilo da su dobrovoljna – revizor provodi zapravo iste vrste revizijskih postupaka kao što su one kojima se koristi za revidiranje mjerenja fer vrijednosti priznatih u financijskim izvještajima. Revizor prikuplja dostatne i primjerene revizijske dokaze o tome da su načela vrednovanja u skladu sa subjektivim okvirom financijskog izvještavanja, da su dosljedno primijenjena, a metode procjenjivanja i značajne korištene pretpostavke odgovarajuće objavljene u skladu sa subjektivim okvirom financijskog izvještavanja. Revizor također razmatra jesu li dobrovoljne informacije prikladne u kontekstu financijskih izvještaja. Primjerice, menadžment može objaviti tekuću prodajnu cijenu za neku imovinu bez navođenja značajnih ograničenja sadržanih u ugovornim odnosima koji onemogućavaju prodaju u neposrednoj budućnosti.
59. Revizor ocjenjuje je li subjekt dao odgovarajuće objave informacija o fer vrijednosti kako to zahtijeva njegov okvir financijskog izvještavanja. Ako neka stavka sadrži, u vezi s mjerenjem, visok stupanj neizvjesnosti, revizor procjenjuje jesu li objave dovoljne za informiranje korisnika o takvim neizvjesnostima. Primjerice, revizor može ocjenjivati jesu li prema subjektivom okviru financijskog izvještavanja odgovarajuće objave o rasponu iznosa i pretpostavkama korištenim u određivanju tog raspona, unutar kojega je razumno očekivati da se nalazi fer vrijednost, kada menadžment smatra da ne bi bilo prikladno prikazati jedan iznos. Kada je primjenjivo, revizor također razmatra je li subjekt postupio u skladu sa računovodstvenim zahtjevima i zahtjevima objavljanja koji se odnose na primijenjenu metodu vrednovanja primijenjenu pri mjerenju fer vrijednosti.
60. Kada je ispušteno objavljanje informacija o fer vrijednostima prema primjenjivom okviru financijskog izvještavanja jer nije izvedivo odrediti fer vrijednosti s dovoljnom pouzdanošću, revizor ocjenjuje prikladnost objava potrebnih u takvim okolnostima. Ako subjekt nije odgovarajuće objavio informacije o fer vrijednostima koje su potrebne prema okviru financijskog izvještavanja, revizor ocjenjuje jesu li financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani uslijed odstupanja od okvira financijskog izvještavanja.

Ocjenjivanje rezultata revizijskih postupaka

61. **U obavljanju konačnih procjena o tome jesu li mjerenja i objavljanja fer vrijednosti u skladu sa subjektivim okvirom financijskog izvještavanja, revizor treba ocijeniti dostatnost i primjerenost dobivenih revizijskih dokaza kao i dosljednost tih dokaza u odnosu na druge dokaze pribavljene i ocijenjene tijekom revizije.**

62. Kada procjenjuje jesu li mjerenja i objavljanja fer vrijednosti u financijskim izvještajima u skladu sa subjektivim okvirom financijskog izvještavanja, revizor ocjenjuje usklađenost informacija i revizijskih dokaza prikupljenih tijekom revizije mjerenja fer vrijednosti s drugim revizijskim dokazima prikupljenim tijekom revizije, u kontekstu financijskih izvještaja kao cjeline. Primjerice, revizor razmatra postoji li ili bi trebao postojati odnos ili korelacija između kamatnih stopa korištenih za diskontiranje budućih novčanih tokova pri određivanju fer vrijednosti ulaganja u nekretnine i kamatnih stopa na posudbe koje subjekt trenutno snosi temeljem stjecanja ulaganja u nekretnine.

Izjave menadžmenta

63. **Revizor treba pribaviti pisane izjave od menadžmenta u vezi s opravdanošću značajnih pretpostavki, uključujući i to je li odgovarajuće odražavaju menadžmentove namjere i mogućnosti provođenja određenih aktivnosti u ime subjekta gdje je to značajno za mjerenje i objavljanje fer vrijednosti.**
64. MRevS 580, »Izjave menadžmenta« obrađuje uporabu menadžmentovih izjava kao revizijskog dokaza. Ovisno o sadržaju, značajnosti i složenosti fer vrijednosti, menadžmentova izjava o mjerenju i objavljanju fer vrijednosti sadržanom u financijskim izvještajima može također uključivati i izjave o:
- prikladnosti metoda mjerenja, uključujući s njima povezane pretpostavke kojima se koristio menadžment u određivanju fer vrijednosti prema primjenjivom okviru financijskog izvještavanja i dosljednosti primjene tih metoda;
 - osnovama koje je menadžment koristio u ispunjavanju pretpostavki u vezi s uporabom fer vrijednosti koje su ustanovljene subjektivim okvirom financijskog izvještavanja;
 - potpunosti i prikladnosti objava fer vrijednosti prema subjektivom okviru financijskog izvještavanja;
 - naknadnim događajima, tj. zahtijevaju li oni ispravke mjerenja i objavljanja fer vrijednosti uključenih u financijske izvještaje.

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje

65. MRevS 260, »Komuniciranje o revizijskim pitanjima s onima koji su zaduženi za upravljanje« zahtijeva da revizor priopći revizijska pitanja od važnosti za upravljanje onima koji su zaduženi za upravljanje. Zbog neizvjesnosti koja je obično sadržana u nekim mjerenjima fer vrijednosti, mogući učinak svakog značajnog rizika na financijske izvještaje može biti od važnosti za upravljanje. Primjerice, revizor razmatra priopćenje o sadržaju značajnih pretpostavki korištenih u mjerenjima fer vrijednosti, o stupnju subjektivnosti sadržanom u stvaranju pretpostavki, o relativnim značajnostima stavki koje su mjerene po fer vrijednosti za financijski izvještaj kao cjelinu. Kada razmatra sadržaj i oblik priopćavanja revizor slijedi upute sadržane u MRevS-u 260.

Datum stupanja na snagu

66. Ovaj je MRevS na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2004., ili nakon toga datuma.

Zahtjevi javnog sektora

1. *Mnoge vlade prelaze na računovodstveno iskazivanje po načelu nastanka događaja i usvajaju fer vrijednost kao osnovu vrednovanja mnogih vrsta imovine i obveza koje imaju, ili za objavlji-*

vanje stavki u financijskim izvještajima. Opća načela sadržana u ovom MRevs-u stoga su primjenjiva na obavljanje revizije mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti sadržanih u financijskim izvještajima poslovnih subjekata javnog sektora.

2. Točka 3. MRevs-a navodi da kada su mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti značajna za financijske izvještaje, revizor treba prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze da su takva mjerenja i objavljivanja u skladu sa subjektivim okvirom financijskog izvještavanja. Računovodstveni okvir Međunarodnih računovodstvenih standardi javnog sektora sadrži brojne standarde koji zahtijevaju ili dopuštaju priznavanje ili mjerenje fer vrijednosti.
3. Kako je navedeno u točki 8. MRevs-a, određivanje fer vrijednosti određene imovine ili obveza može biti složeno gdje nema aktivnog tržišta. To može biti poseban problem u javnom sektoru gdje mnogi poslovni subjekti imaju značajna ulaganja u imovini posebnih namjena. Osim toga, mnoga imovina koju drže poslovni subjekti javnog sektora ne generira novčane tokove. U takvim okolnostima može se fer vrijednost ili slična tekuća vrijednost procijeniti primjenom drugih metoda vrednovanja uključujući metodu amortiziranog zamjenskog troška i metodu indeksiranih cijena.

DODATAK

Mjerenje i objavljivanje fer vrijednosti prema različitim okvirima financijskog izvještavanja

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 povezano objavljivanja. Neki okviri financijskog izvještavanja daju detaljne upute, drugi općenite upute a neki i 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 »Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje« 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 će proces mjerenja fer vrijednosti biti 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 bez obzira na to biti i dalje unutar koncepta fer vrijednosti iz ovog MRevs-a.
3. Različiti okviri financijskog izvještavanja mogu na različite načine razmatrati 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 specifična mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti u financijskim iz-

vještajima i propisivati ih ili dopuštati u različitim razmjerima. Okviri financijskog izvještavanja mogu:

- 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 poslovnog 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);
 - 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.
 6. Neki okviri financijskog izvještavanja zahtijevaju specifične ispravke ili modifikacije informacija o vrednovanju ili druga prikazivanja svojstvena određenoj imovini ili obvezama. Primjerice, 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 kotacije cijena 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.

Prevlast mjerenja fer vrijednosti

7. Mjerenja i objavljivanja temeljena na fer vrijednostima postaju prevladavajuća u okvirima financijskog izvještavanja. Fer vrijednosti mogu biti iskazane u, ili utjecati na, financijske izvještaje 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 periodično »stvorenih za tržište«;
 - specifičnih komponenti glavnice, primjerice kod računovodstvenog priznavanja, mjerenja i prezentiranja određenih financijskih instrumenata s karakteristikama glavnčkog 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 umanjenja vrijednosti, primjerice, test umanjenja vrijednosti goodwilla stečenog u poslovnom spajanju temeljen na fer vrijednostima definiranih izvještajnih jedinica ili poslovnih dijelova, vrijednost kojih se 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 grupe ili skupine imovine ili obveza nalaže spajanje fer vrijednosti nekih pojedinačnih stavki imovine ili obveza u takvoj grupi ili skupini. Primjerice, prema subjektivom okviru financijskog izvještavanja, mjerenje diversificiranog portfelja kredita može se odrediti na temelju fer vrijednosti nekih kategorija kredita sadržanih u tom portfelju;
- transakcije koje sadrže razmjenu imovine između neovisnih stranaka bez novčane naknade. Primjerice, nenovčana razmjena postrojenja u različitim djelatnostima;
- informacije objavljene u bilješkama uz financijske izvještaje ili prezentirane kao dopunske informacije, ali koje nisu priznate u financijskim izvještajima.

MRevS 550 Povezane stranke

(Na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta 15. prosinca 2004., ili nakon toga datuma)*

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	1 – 6
Postojanje i objavljivanje povezanih stranaka	7 – 8
Transakcije s povezanim strankama	9 – 12
Ispitivanje uočenih transakcija s povezanim strankama	13 – 14
Izjave menadžmenta	15
Revizijski zaključci i izvješćivanje	16

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 550, »Povezane stranke« treba čitati u kontekstu Predgovora Međunarodnim standardima za kontrolu kvalitete, revidiranje, ostala izražavanja uvjerenja i povezane usluge, u kojem se navodi primjena i ovlasti MRevS-ova.

* MRevS 315, »Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja«; MRevS 330, »Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike« i MRevS 500, »Revizijski dokazi« dali su povod za usklađujuće izmjene MRevS-a 550. Usklađujuće izmjene su na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblje započeto na 15. prosinca 2004., i nakon toga datuma te su sastavni dio teksta MRevS-a 550.

Uvod

1. Svrha je ovog Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS) ustanoviti standarde i pružiti upute o revizorovim odgovornostima i revizijskim postupcima u vezi s povezanim strankama i transakcijama s takvim strankama neovisno o tome je li Međunarodni računovodstveni standard (MRS) 24, »Objavljivanja povezanih stranaka«, ili slični zahtjev, dio primjenjivog okvira financijskog izvještavanja.
 2. **Revizor treba obaviti revizijske postupke oblikovane za dobivanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza u vezi s menadžmentovim utvrđivanjem i objavljivanjem povezanih stranaka i učinaka transakcija s povezanim strankama koji su značajni za financijske izvještaje.** Međutim, ne može se očekivati da će se revizijom otkriti sve transakcije povezanih stranaka.
 3. Kao što je navedeno u MRevS-u 200, »Cilj i opća načela revizije financijskih izvještaja«, u određenim okolnostima postoje ograničenja koja mogu utjecati na uvjerljivost revizijskih dokaza raspoloživih za donošenje zaključka o određenim tvrdnjama. Zbog stupnja neizvjesnosti povezane s tvrdnjama u vezi potpunosti povezanih stranaka, postupci navedeni u ovom MRevS-u pružit će dostatne i primjerene revizijske dokaze za te tvrdnje, ako ne postoje neke okolnosti kojima bi revizor otkrio da:
 - (a) povećavaju rizik pogrešnog prikazivanja iznad one razine koju bi uobičajeno bilo očekivati; ili
 - (b) upozoravaju da je nastalo značajno pogrešno prikazivanje u vezi s povezanim strankama.
- Gdje ima neke naznake o postojanju takvih okolnosti, revizor treba obaviti izmijenjene, proširene ili dopunjene revizijske postupke prikladne okolnostima.**
4. Definicije u vezi s povezanim strankama navedene su u MRS-u 24 i preuzete su za potrebe ovog MRevS-a.⁵⁹
 5. Menadžment je odgovoran za utvrđivanje i objavljivanje povezanih stranaka i transakcija s takvim strankama. Ta odgovornost nalaže menadžmentu uvođenje odgovarajućih kontrola kako bi se osiguralo da se transakcije s povezanim strankama

⁵⁹ Definicije povezanih stranaka i transakcija povezanih stranaka iz MRS-a 24 jesu:

Povezane stranke – stranke se smatraju povezane sa subjektom ako:

- (a) izravno ili neizravno preko jednog ili više posrednika, stranka:
 - (i) kontrolira subjekt, ili je kontrolirana ili je pod zajedničkom kontrolom subjekta (to uključuje maticu, ovisno društvo i ovisno društvo ovisnog društva);
 - (ii) ima interes u subjektu koji daje značajan utjecaj nad subjektom; ili
 - (iii) ima zajedničku kontrolu nad subjektom;
- (b) stranka je pridruženo društvo subjekta (prema definiciji iz MRS-a 28 »Ulaganja u pridružena društva«;
- (c) stranka je zajednički pothvat u kojem je subjekt pothvatnik (vidjeti MRS 31 »Interesi u zajedničkim pothvatima«;
- (d) stranka je član ključnog rukovodeće osoblje subjekta ili njegove matice;
- (e) stranka je uži član obitelji svake osobe navedene u (a) ili (d);
- (f) stranka je subjekt koji je kontroliran, zajednički kontroliran ili pod značajnim utjecajem osoba navedenih pod (d) i (e) ili kada te osobe imaju, izravno ili neizravno, značajna glasačka prava u takvom subjektu; ili
- (g) stranka je mirovinski plan primanja za primanja zaposlenika subjekta ili svakog subjekta koji je povezana stranka subjekta.

Transakcije povezanih stranaka – prijenos resursa ili obveza između povezanih stranaka neovisno o tome da li se zaračunava cijena.

na primjeren način prepoznaju u informacijskom sustavu i objave u financijskim izvještajima.

6. Revizor treba imati dovoljno razumijevanje subjekta i njegovog okruženja kako bi mogao prepoznati događaje, transakcije i postupanja koja mogu rezultirati značajnim pogrešnim prikazivanjima u financijskim izvještajima u vezi s povezanim strankama i transakcijama s takvim strankama. Iako se postojanje povezanih stranaka i transakcija između takvih stranaka smatra uobičajenom značajkom poslovanja, revizor mora voditi računa o njima jer:
- primjenjivi okvir financijskog izvještavanja može zahtijevati objavljivanja u financijskim izvještajima određenih odnosa povezanih stranaka i njihovih transakcija, poput onih koje zahtijeva MRS 24;
 - postojanje povezanih stranaka ili transakcija povezanih stranaka može utjecati na financijske izvještaje. Primjerice, kada postoje povezane stranke, porezni zakoni u raznim poreznim sustavima mogu utjecati na porezne obveze i porezne rashode;
 - izvor revizijskih dokaza utječe na revizorovu procjenu njihove pouzdanosti. Veći stupanj pouzdanosti može se pridati revizijskim dokazima dobivenim od nepovezanih trećih stranki ili koje su stvorile takve stranke; i
 - transakcije povezanih stranaka mogu biti motivirane pobudama različitim od uobičajenih poslovnih razloga, primjerice diobom profita ili čak prijevaram.

Postojanje i objavljivanje povezanih stranaka

7. Revizor treba pregledati informacije što su ih pripremili oni koji su zaduženi za upravljanje i menadžment identificirajući imena svih poznatih povezanih stranaka te treba, u vezi s potpunosti tih informacija, obaviti sljedeće revizijske postupke:
- pregledati radnu dokumentaciju prethodne godine za imena poznatih povezanih stranaka;
 - pregledati postupke subjekta za utvrđivanje povezanih stranaka;
 - postaviti upite o povezanosti onih koji su zaduženi za upravljanje i službenika s drugim subjektima;
 - pregledati evidencije o dioničarima kako bi se utvrdila imena glavnih dioničara ili, ako je prikladno, pribaviti popis glavnih dioničara iz dioničke knjige;
 - pregledati zapisnike sa sjednica dioničara i onih koji su zaduženi za upravljanje te ostale značajne propisane zapise, kao što je registar udjela članova uprave;
 - postaviti upite drugim revizorima koji su u tekućem razdoblju uključeni u obavljanje revizije, ili prethodnim revizorima, o tome što znaju o dodatnim povezanim strankama; i
 - pregledati poreznu prijavu subjekta i ostale informacije koje se daju nadležnim državnim tijelima.

Navedeni postupci mogu se na odgovarajući način promijeniti ako je prema revizorovoj procjeni mali rizik neotkrivanja značajnih povezanih stranaka.

8. Revizor se treba uvjeriti da su objave primjerene kada primjenjivi okvir financijskog izvještavanja zahtijeva objavljivanje odnosa povezanih stranaka.

Transakcije s povezanim strankama

- Revizor treba pregledati informacije o povezanim strankama koje su pripremili oni koji su zaduženi za upravljanje i menadžment, te treba biti pripravan da postoje i druge značajne transakcije s povezanim strankama.
- Revizor treba razmotriti prikladnost kontrolnih postupaka autoriziranja i evidentiranja transakcija s povezanim strankama kada stječe razumijevanje o internim kontrolama subjekta.
- Tijekom obavljanja revizije revizor treba biti oprezan s transakcijama koje djeluju neuobičajeno u danim okolnostima i mogu upozoriti na postojanje prethodno neutvrđenih povezanih stranaka. Primjeri uključuju:
 - transakcije koje se odvijaju uz nenormalne uvjete, kao što su neuobičajene cijene, kamatne stope, jamstva i uvjeti plaćanja.
 - transakcije nastale mimo svake poslovne logike.
 - transakcije kod kojih se suština razlikuje od forme.
 - transakcije provedene na neuobičajeni način.
 - veliki obujam ili značajne transakcije s određenim kupcima ili dobavljačima u usporedbi s drugima.
 - neupisane transakcije kao što je primanje ili pružanje menadžmentskih usluga bez naknade.
- Tijekom revizije, revizor obavlja revizijske postupke koji mogu ukazivati na postojanje transakcija s povezanim strankama. Primjeri uključuju:
 - obavljanje detaljnijih testova za transakcije i stanja računa,
 - pregledavanje zapisnika sa sjednica dioničara i onih koji su zaduženi za upravljanje.
 - pregledavanje računovodstvenih evidencija radi pronalazjenja velikih ili neuobičajenih transakcija ili stanja, posvećujući naročitu pozornost transakcijama koje su priznate na kraju ili blizu kraja izvještajnog razdoblja.
 - pregledavanje konfirmacija potraživanja po danim kreditima i obveza po primljenim kreditima i konfirmacija od banaka. Takav pregled može ukazati na odnose nastale po osnovi davanja ili primanja jamstva i na druge transakcije povezanih stranaka,
 - pregledavanje ulagateljskih transakcija, primjerice, stjecanje ili prodaju glavnog interesa u zajedničkom pothvatu ili drugom subjektu.

Ispitivanje uočenih transakcija s povezanim strankama

- Pri ispitivanju uočenih transakcija s povezanim strankama revizor treba dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze o tome jesu li transakcije bile primjereno evidentirane i objavljene.
- Dokaz o transakciji povezanih stranaka može biti ograničen za određeni sadržaj odnosa povezanih stranaka, primjerice u vezi s postojanjem zaliha koje povezana stranka drži u konsignaciji ili nekom uputom matice za knjiženje troškova tantijema u ovisnom društvu. Zbog ograničene raspoloživosti odgovarajućih revizijskih dokaza o takvim transakcijama, revizor će razmotriti provođenje revizijskih postupaka kao što su:
 - konfirmiranje uvjeta i iznosa transakcija s povezanom strankom.
 - pregledavanju informacija u posjedu povezane stranke.
 - konfirmiranje ili raspravljanje s osobama koje su u vezi s transakcijom, poput odvjetnika, jamaca, posrednika i banaka.

Izjave menadžmenta**15. Revizor treba dobiti pisanu izjavu od menadžmenta o:**

- (a) potpunosti informacija pripremljenih u vezi s identifikiranjem povezanih stranaka; i
- (b) prikladnosti objava o povezanim strankama u financijskim izvještajima.

Revizijski zaključci i izvješćivanje**16. Revizor treba na primjeren način modificirati svoje izvješće ako nije u mogućnosti dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze za povezane stranke i transakcije s takvim strankama, ili ako zaključi da njihove objave u financijskim izvještajima nisu prikladne.****Zahtjevi javnog sektora**

1. U primjenjivanju revizijskih načela iz ovog MRevS-a revizori moraju uzeti u obzir zahtjeve propisa koji su primjenjivi na subjekte javnog sektora i namještenike u vezi s transakcijama povezanih stranaka. Takvi propisi mogu zabranjivati subjektima i namještenicima zaključivanje transakcija s povezanim strankama. Može također postojati zahtjev da namještenici javnog sektora objave svoje udjele u subjektima s kojima posluju na profesionalnoj i/ili komercijalnoj osnovi. Kada takva regulativa postoji, revizijski postupci moraju se proširiti kako bi se utvrdili slučajevi nepostupanja u skladu s navedenim zahtjevima.
2. Dok Međunarodna smjernica javnog sektora 1, »Financijsko izvještavanje državnih poduzeća«, sadrži navod da su svi MRS-i primjenjivi na subjekte javnog sektora, MRS 24, »Objavljivanje povezanih stranaka«, ne zahtijeva objavljivanje transakcija između državnih subjekata. Definicije povezanih stranaka iz MRS-a 24 i ovog MRevS-a ne obuhvaćaju sve okolnosti što su relevantne za subjekte javnog sektora. Primjerice, status odnosa ministara i ministarstava, ministarstava i državnih agencija nije razmatran za potrebe primjenjivanja ovog MRevS-a.

MRevS 560 Događaji nakon datuma bilance

(Na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta 31. prosinca 2006., ili nakon toga datuma)*

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	1 – 3
Definicije	4
Događaji nastali do datuma revizorova izvješća	5 – 8
Činjenice otkrivene poslije datuma revizorova izvješća, ali prije datuma kadu su izdani financijski izvještaji	9 – 13

*MRevS 315, »Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja»; MRevS 330, »Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike« i MRevS 500, »Revizijski dokazi« dali su povod za usklađujuće izmjene MRevS-a 320. Usklađujuće izmjene su na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2004., ili nakon toga datuma te su sastavni dio teksta MRevS-a 560.

MRevS 700 »Izvješće neovisnog revizora o cjelovitom skupu financijskih izvještaja opće namjene« također daje povoda za usklađujuće izmjene MRevS-a 560. Te izmjene stupaju na snagu za revizorova izvješća datirana na 31. prosinca 2006., ili nakon toga datuma te su sastavni dio teksta MRevS-a 560.

Činjenice otkrivene nakon izdavanja financijskih izvještaja 14 – 19

Ponuda vrijednosnica javnosti 20
Datum stupanja na snagu 21

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 560, »Događaji nakon datuma bilance« treba čitati u kontekstu Predgovora Međunarodnim standardima za kontrolu kvalitete, revidiranje, ostala izražavanja uvjerenja i povezane usluge, u kojem se navodi primjena i ovlasti MRevS-ova.

Uvod

1. Svrha je ovog Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS) ustanoviti standarde i pružiti upute za revizorovu odgovornost spram događaja nakon datuma bilance. U ovom MRevS-u izraz »događaji nakon datuma bilance« rabi se i za događaje nastale između datuma financijskih izvještaja i datuma revizorova izvješća kao i za činjenice otkrivene poslije datuma revizorova izvješća.
2. **Revizor treba razmotriti učinke događaja nakon datuma bilance na financijske izvještaje i na revizorovo izvješće.**
3. 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 izdavanja te razlikuje dvije vrste takvih događaja:
 - (a) one koji pružaju dokaz o uvjetima koji su postojali na datum financijskih izvještaja; i
 - (b) one koji svjedoče o uvjetima nastalim nakon datuma financijskih izvještaja.

Definicije

4. Sljedeći izrazi imaju niže navedena značenja:
 - (a) »Datum financijskih izvještaja« je zaključni datum posljednjeg razdoblja obuhvaćenog financijskim izvještajima, koji je uobičajeno najkasniji datum bilance podvrgnute reviziji.
 - (b) »Datum odobravanja financijskih izvještaja« je datum na koji su, oni koji imaju priznatu ovlast, potvrdili da su sastavili cjelovit skup financijskih izvještaja subjekta, uključujući bilješke uz financijske izvještaje, i da su preuzeli odgovornost za njih. U nekim zakonodavstvima, zakon ili regulativa određuje osobe ili tijela (primjerice, upravu) koja su odgovorna za zaključivanje da je sastavljen cjelovit skup financijskih izvještaja i uređuje potreban postupak odobravanja. U nekim zakonodavstvima nije zakonom ili regulativom propisan postupak odobravanja i subjekt slijedi vlastite postupke sastavljanja i dovršavanja financijskih izvještaja ovisno o strukturi rukovođenja i upravljanja. U nekim se zakonodavstvima zahtijeva da dioničari odobre financijske izvještaje prije nego što se financijski izvještaji izdaju za javnost. U tim zakonodavstvima, konačno odobravanje dioničara nije nužno da bi revizor mogao zaključiti kako su dobiveni dostatni i primjereni revizijski dokazi. Za svrhe MRevS-ova je datum odobravanja je najraniji datum na koji su oni koji imaju priznatu ovlast odredili da su sastavljeni financijski izvještaji.

- (c) »Datum revizorova izvješća« je datum kojeg je odabrao revizor za datiranje izvješća o financijskim izvještajima. Revizorovo izvješće ne datira se prije datuma na koji je revizor prikupio dostatne i primjerene revizijske dokaze na kojima treba temeljiti mišljenje o financijskim izvještajima.⁶⁰ Dostatni i primjereni revizijski dokazi uključuju dokaz da je sastavljen cjelovit skup financijskih izvještaja subjekta i da su oni koji imaju priznatu ovlast potvrdili da preuzimaju odgovornost za njih.
- (d) »Datum kada su izdani financijski izvještaji« je datum kada su trećim strankama postali dostupni revizorovo izvješće i revidirani financijski izvještaji, koji može biti, u mnogim okolnostima, datum kada su dostavljeni regulativnom tijelu.

Događaji nastali do datuma revizorova izvješća

5. **Revizor treba provesti sve revizijske postupke oblikovane za pribavljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza o tome da su uočeni svi događaji što su nastali do datuma revizorovog izvješća, a koji mogu zahtijevati ispravljanja ili objavljivanja u financijskim izvještajima.** Ti su postupci dopuna već uobičajenima koji se mogu primijeniti na posebne transakcije nastale poslije datuma bilance kako bi se dobili dokazi o stanju računa na datum financijskih izvještaja, primjerice testiranje razgraničenja zaliha i plaćanja vjerovnicima. Međutim, ne očekuje se od revizora nastavljnje pregleda svih pitanja za koja su već ranije primijenjeni revizijski postupci osigurali stvaranje zadovoljavajućih zaključaka.
6. Revizijski postupci za uočavanje događaja što mogu zahtijevati ispravljanje ili objavljivanje u financijskim izvještajima trebaju biti provedeni što je moguće bliže datumu revizorova izvješća. Kod takvih revizijskih postupaka se uzima u obzir revizorova procjena rizika i obično uključuju sljedeće:
- pregledavanje postupaka koje je menadžment uspostavio kako bi se osiguralo uočavanje događaja poslije datuma bilance.
 - čitanje zapisnika sa sastanka dioničara, onih koji su zaduženi za upravljanje, uključujući osnovanih odbora kao što je izvršni odbor i odbora za reviziju, održanih nakon obračunskog razdoblja, te propitkivanje o pitanjima raspravljanim na sjednicama za koje još nisu dostupni zapisnici.
 - proučavanje najnovijih privremenih financijskih izvještaja subjekta te, ako je to potrebno, planova, predviđanja novčanog toka i ostalih s time povezanih, menadžmentovih izvješća.
 - postavljanje upita ili dopunjavanje prijašnjih napisanih ili usmenih upita odvjetnicima subjekta o sudskim parnicama i oštetnim zahtjevima.
 - postavljanje upita menadžmentu o tome je li nastao neki događaj nakon datuma bilance koji bi mogao utjecati na financijske izvještaje. Primjeri takvih upita menadžmentu o posebnim pitanjima jesu:
 - kakav je trenutni status stavki koje su bile obračunane na temelju preliminarnih ili nedokazanih podataka;
 - jesu li nastale neke čvrsto preuzete obveze, posudbe ili jamstva;

- je li planirana ili se desila prodaja ili stjecanje imovine;
- jesu li planirana ili su se desila izdavanja novih dionica ili zadužnica, odnosno likvidacija ili spajanja;
- je li neka imovina subjekta podržavana ili je uništena, primjerice u požaru ili poplavi;
- je li došlo do značajnih promjena u vezi s područjima rizika ili nepredviđenim događajima;
- jesu li obavljene neke neuobičajene računovodstvene prilagodbe ili se tek namjeravaju obaviti;
- da 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.

7. Kada je dio subjekta, kao što je odjel, poslovnica ili ovisno društvo, revidirao drugi revizor, revizor treba razmotriti postupke drugog revizora u vezi s događajima nakon datuma bilance i treba informirati drugog revizora o planiranom datumu revizorovog izvješća.
8. **Kada revizor postane svjestan događaja koji značajno utječu na financijske izvještaje, mora razmotriti jesu li takvi događaji ispravno obračunani i primjereni objavljeni u financijskim izvještajima.**

Činjenice otkrivene poslije datuma revizorova izvješća, ali prije datuma kada su izdani financijski izvještaji

9. Revizor nema nikakvu odgovornost za provedbu revizijskih postupaka ili bilo kakvih upita koja se odnose na financijske izvještaje poslije datuma njegova izvješća. Za razdoblje između datuma revizorova izvješća i datuma kada su izdani financijski izvještaji ostaje na menadžmentu odgovornost da izvjestiti revizora o događajima koji mogu utjecati na financijske izvještaje.
10. **Kada je revizor upoznat s događajima koji su nastali poslije datuma revizorovog izvješća, a prije nego su financijski izvještaji izdani, treba promisliti o tome moraju li se financijski izvještaji ispraviti, treba o tome raspraviti s menadžmentom te poduzeti radnju primjerenu postojećim uvjetima.**
11. Kada menadžment izmijeni financijske izvještaje, revizor treba provesti revizijske postupke nužne u tim uvjetima i osigurati za menadžment novo izvješće o ispravljenim financijskim izvještajima. Novo revizorovo izvješće ne smije imati datum raniji od datuma s kojim su ispravljeni financijski izvještaji i u skladu s time se revizijski postupci navedeni u točki 5 trebaju proširiti do datuma novog revizorovog izvješća.
12. **Kada menadžment ne ispravi financijske izvještaje u uvjetima za koje revizor smatra da stvaraju potrebu mijenjanja financijskih izvještaja i ako revizorovo izvješće još nije predano subjektu, revizor treba izraziti mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje, kako je opisano u MRevS-u 701, »Modifikacije izvješća neovisnog revizora«.**
13. Kada je revizorovo izvješće bilo predano subjektu, revizor treba izvjestiti one koji su zaduženi za upravljanje subjektom da ne izdaju trećim strankama financijske izvještaje i revizorovo izvješće o tim izvještajima. Ako su financijski izvještaji naknadno izdani, revizor treba poduzeti radnje kojima će spriječiti oslanjanje na svoje izvješće. Te radnje zavisit će od revizorovih zakonskih prava i obveza te od preporuka njegova odvjetnika.

⁶⁰ U rijetkim slučajevima, zakon ili regulativa navodi trenutak u postupku financijskog izvještavanja u kojem se očekuje da je dovršena revizija.

Činjenice otkrivene nakon što su financijski izvještaji izdani

14. Nakon što su financijski izvještaji bili izdani, revizor nema obvezu postavljati upute u vezi s tim financijskim izvještajima.
15. **Kada, nakon što su izdani financijski izvještaji, revizor postane svjestan činjenica koje su postojale na datum revizorovog izvješća i koje su, da su bile poznate tog datuma, mogle uzrokovati modificiranje revizorova izvješća, revizor treba razmotriti moraju li se financijski izvještaji izmijeniti, treba o tome raspraviti s menadžmentom te poduzeti radnju primjerenu postojećim uvjetima.**
16. Kada menadžment izmijeni financijske izvještaje, revizor treba provesti sve postupke koji su nužni u takvim uvjetima, treba provjeriti mjere koje je poduzeo menadžment kako bi o novonastalim okolnostima obavijestio sve koji su primili prethodno objavljene financijske izvještaje zajedno s revizijskim izvješćem i treba izdati novo izvješće o izmijenjenim financijskim izvještajima.
17. **U novom revizorovu izvješću treba biti sadržan odjeljak za isticanje pitanja u kojem se upućuje na bilješku uz financijske izvještaje u kojoj se opširnije obrazlažu razlozi izmjene prethodno izdanih financijskih izvještaja i prethodno izdanog revizorovog izvješća o njima.** Novo revizorovo izvješće ne smije imati datum raniji od datuma odobrenih izmijenjenih financijskih izvještaja i, u skladu s tim, se revizijski postupci navedeni u točki 5 moraju uobičajeno protegnuti do datuma novog revizijskog izvješća. Prema propisima nekih država dopušta se revizorima smanjiti opseg revizijskih postupaka za izmijenjene financijske izvještaje samo na učinke događaja nakon datuma bilance koji su prouzročili mijenjanje. U tim slučajevima, novo revizijsko izvješće mora sadržavati izjavu s takvim sadržajem.
18. Kada menadžment propusti obavijestiti o novonastalim okolnostima sve one koji su primili prethodno izdane financijske izvještaje zajedno s revizijskim izvješćem, i ne izmijeni financijske izvještaje u uvjetima u kojima revizor smatra da je to potrebno, revizor mora obavijestiti one koji su odgovorni za upravljanje subjektom da će poduzeti radnje za sprječavanje daljnjeg oslapanja na revizorovo izvješće. Te radnje zavisit će od revizorovih zakonskih prava i obveza te od preporuka njegova odvjetnika.
19. Ne mora biti nužno mijenjanje financijskih izvještaja i izdavanje novog revizorova izvješća ako ubrzo slijedi izdavanje financijskih izvještaja za iduće razdoblje, pod uvjetom da to bude primjereno objavljeno u tim izvještajima.

Ponuda vrijednosnica javnosti

20. **U slučajevima ponude vrijednosnica javnosti, revizor treba razmotriti sve zakonske i s njima povezane zahtjeve primjenjive na revizora u svim zakonodavstvima područja gdje se nude vrijednosnice.** Primjerice, od revizora se može tražiti provedba dodatnih revizijskih postupaka do datuma konačnih dokumenata ponude vrijednosnica. Ti postupci obično uključuju obavljanje revizijskih postupaka navedenih u točkama 5 i 6 do datuma ili približno do datuma konačnog dokumenata 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.

Datum stupanja na snagu

21. Ovaj je MRevS na snazi za revizorova izvješća datirana na 31. prosinca 2006., ili nakon toga datuma.

MRevS 570 Vremenska neograničenost poslovanja

(Na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta 15. prosinca 2004., ili nakon tog datuma)*

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	1 – 2
Odgovornost menadžmenta	3 – 8
Revizorova odgovornost	9 – 10
Planiranje revizije i obavljanje postupaka procjene rizika	11 – 16
Ocjenjivanje menadžmentove procjene	17 – 21
Razdoblje nakon menadžmentove procjene	22 – 25
Dodatni revizijski postupci kada su identificirani događaji ili okolnosti	26 – 29
Revizijski zaključci i izvješćivanje	30 – 38
Značajno kašnjenje u potpisivanju ili odobravanju financijskih izvještaja	39
Datum stupanja na snagu	40

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 570, »Vremenska neograničenost poslovanja« treba čitati u kontekstu Predgovora Međunarodnim standardima za kontrolu kvalitete, revidiranje, ostala izražavanja uvjerenja i povezane usluge, u kojem se navodi primjena i ovlasti MRevS-ova.

Uvod

1. Svrha ovog Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS-a) je ustanoviti standarde i pružiti upute o revizorovoj odgovornosti u reviziji financijskih izvještaja u vezi s pretpostavkom vremenske neograničenosti poslovanja primijenjenom pri sastavljanju financijskih izvještaja, uključujući i za razmatranje menadžmentovih procjena o sposobnosti subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem.
2. Prilikom planiranja i provođenja revizijskih postupaka, kao i ocjene tih rezultata, revizor treba **razmotriti prihvatljivost menadžmentove primjene pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja pri sastavljanju financijskih izvještaja.**

Odgovornost menadžmenta

3. Pretpostavka vremenske neograničenosti poslovanja temeljno je načelo za sastavljanje financijskih izvještaja. Prema pretpostavci vremenske neograničenosti poslovanja uobičajeno se smatra da subjekt nastavlja s poslovanjem u doglednoj budućnosti s time da se ne očekuje, niti namjerava likvidacija, prekidanje poslovanja ili traženje zaštite od vjerovnika temeljem zakona ili propisa. Prema tome, imovina i obveze se iskazuju uz pretpostavku da će subjekt biti sposoban iskoristiti svoju imovinu i podmiriti svoje obveze u normalnom tijeku poslovanja.

* MRevS 315, »Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja«, MRevS 330, »Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike« i MRevS 500, »Revizijski dokaz« stvaraju posljedične promjene u MRevS-u 570. Te promjene su na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblje započeto na 15. prosinca 2004., ili nakon toga datuma te su uključene u tekst MRevS-a 570.

4. Pojedini okviri financijskog izvještavanja sadrže izričit zahtjev⁶¹ da menadžment obavli procjenu sposobnosti subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, kao i standarde u vezi s pitanjima koje bi trebalo razmotriti i objavljivanjima koja se moraju prikazati vezano za vremensku neograničenost poslovanja. Primjerice, MRS 1 »Prezentiranje financijskih izvještaja« traži da menadžment napravi procjenu sposobnosti subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem.⁶²
5. U drugim okvirima financijskog izvještavanja ne mora postojati izričit zahtjev menadžmentu da posebno procijeni subjektovu sposobnost nastavljanja s vremenski neograničenim poslovanjem. Ipak, pošto je pretpostavka vremenske neograničenosti poslovanja temeljno načelo za sastavljanje financijskih izvještaja, to menadžment ima odgovornost za procjenjivanje sposobnosti subjekta za nastavak vremenski neograničenog poslovanja, čak i kada okvir financijskog izvještavanja ne sadrži izričiti navod o odgovornosti da se to učini.
6. Menadžment može dati svoju procjenu bez detaljnije analize ako subjekt ima podatke o ranijim profitabilnim poslovanjima i redoviti pristup financijskim izvorima.
7. Menadžmentova procjena o primjerenosti primjene pretpostavke nastavka vremenski neograničenog poslovanja uključuje stvaranje prosudbi o budućim ishodima događaja ili uvjetima za koje je svojstveno da su neizvjesni. Relevantni su sljedeći čimbenici:
 - općenito govoreći, 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.

⁶¹ Detaljni zahtjevi u vezi menadžmentove odgovornosti da procijeni sposobnost subjekta za nastavak vremenski neograničenog poslovanja i bilješki uz financijske izvještaje mogu biti sadržani u računovodstvenim standardima, zakonu ili propisu.

⁶² MRS 1 »Prezentiranje financijskih izvještaja«, u točki 23. i 24. navodi: « Pri izradi financijskih izvještaja menadžment će procijeniti sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Financijske izvještaje treba sastaviti primjenom načela vremenski neograničenog poslovanja sve do trenutka kad menadžment odluči provesti likvidaciju subjekta ili prekinuti poslovanje, ili jednostavno nema druge realne mogućnosti no da to učini. Kad je menadžment svjestan, prilikom obavljanja procjene, značajnih neizvjesnosti vezanih za događaje ili okolnosti koje mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, te neizvjesnosti će objaviti. Kada se financijski izvještaji sastavljaju bez primjene pretpostavke vremenski neograničenog poslovanja, ta će se činjenica objaviti zajedno s osnovicom na kojoj su sastavljeni financijski izvještaji, kao i razlozima zašto se poslovanje subjekta ne smatra vremenski neograničenim poslovanjem.

Pri procjenjivanju je li prihvatljiva pretpostavka vremenski neograničenog poslovanja, menadžment uzima u obzir sve raspoložive informacije za buduće razdoblje, koje bi trebalo najmanje biti za razdoblje od dvanaest mjeseci od datuma bilance, s tim da razdoblje nije ograničeno. Razmjer razmatranja ovisi o činjenicama od slučaja do slučaja. Zaključak da je za subjekt prihvatljiva pretpostavka vremenski neograničenog poslovanja može se stvoriti i bez detaljnijih analiza ako subjekt ima podatke o ranijim profitabilnim poslovanjima i redoviti pristup financijskim izvorima. U ostalim slučajevima, menadžment treba razmotriti široki raspon čimbenika, obuhvaćajući tekuću i očekivanu profitabilnost, planove otplata duga i moguće izvore dopunskog financiranja prije nego što se zaključi da je primjerena primjena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja.»

- 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.
 - 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.
8. Primjeri događaja i okolnosti koji mogu stvarati poslovne rizike i koji pojedinačno, ili skupno, mogu stvarati značajnu sumnju u mogućnost nastavka s vremenski neograničenim poslovanjem navedeni su u nastavku. Taj pregled nije sveobuhvatan, a isto tako i postojanje jedne ili više od navedenih stavki ne znači da postoji značajna neizvjesnost⁶³.

Financijski

- Subjekt ima neto obveze ili neto tekuće obveze.
- Posudbe uz konvenciju nepromjenjivih uvjeta približavaju se dospjeću 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 isplata dividendi ili obustava isplata.
- Nemogućnost isplata vjerovnika na datume dospjeća.
- 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

- Gubitak ključnih rukovodećih osoba bez mogućnosti njihove zamjene.
- Gubitak glavnih tržišta, povlastica, licenci ili glavnog dobavljača.
- Teškoće sa zaposlenicima ili nedostatak važnih zaliha.

Ostali

- 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.

⁶³ Izraz »značajna neizvjesnost« koristi se u MRS-u 1 u razmatranju neizvjesnosti vezanih za događaje ili okolnosti koje mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, a koje trebaju biti objavljene u financijskim izvještajima. U drugim okvirima financijskog izvještavanja, kao i drugim MREvS-ima, izraz »značajna neizvjesnost« koristi se u sličnim okolnostima.

Drugi čimbenici često mogu ublažiti značaj takvih događaja ili okolnosti. Primjerice, 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 prodaja imovine, reprogramiranje otplata duga ili pribavljanje dodatnog kapitala. Slično tome, gubljenje vodećeg dobavljača može biti ublaženo raspolaganjem prikladnog alternativnog izvora opskrbe.

Odgovornost revizora

9. Odgovornost je revizora razmotriti prihvatljivost menadžmentove primjene pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja pri sastavljanju financijskih izvještaja, kao i razmotriti postoje li značajne neizvjesnosti vezane za sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, a koje bi trebale biti objavljene u financijskim izvještajima. Revizor razmatra prihvatljivost menadžmentove primjene pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja čak i kada okvir financijskog izvještavanja korišten pri sastavljanju financijskih izvještaja ne sadrži izričit zahtjev menadžmentu da obavi posebnu procjenu sposobnosti subjekta za nastavak vremenski neograničenog poslovanja.
10. 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 sagledavati kao garancija da će subjekt biti sposoban nastaviti s vremenski neograničenim poslovanjem.

Razmatranja u fazi planiranja i obavljanje postupaka procjene rizika

11. **Pri sjećanju razumijevanja subjekta, revizor treba razmotriti postoje li događaji ili okolnosti i povezani poslovni rizici koji mogu stvarati značajnu sumnju u subjektovu sposobnost nastavka vremenski neograničenog poslovanja.**
12. **Revizor treba pri obavljanju revizijskih postupaka tijekom cjelokupne revizije biti na oprezu glede revizijskih dokaza o događajima ili okolnostima i povezanim poslovnim rizicima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Ako se uoče takvi događaji ili okolnosti, revizor treba, pored provođenja postupaka iz točke 26., razmotriti utječu li oni na njegovu procjenu rizika pogrešnog prikazivanja.**
13. Revizor razmatra događaje i okolnosti vezane za pretpostavku vremenski neograničenog poslovanja kada obavlja postupke procjene rizika, stoga što može pravodobno raspraviti s menadžmentom, pregledati menadžmentove planove i rješenja za bilo koji od uočenih problema u vezi s pretpostavkom vremenski neograničenog poslovanja.
14. U nekim slučajevima, menadžment je već mogao obaviti preliminarnu procjenu kada revizor obavlja postupke procjene rizika. U tom slučaju revizor pregledava tu procjenu kako bi ustanovio je li menadžment utvrdio događaje i okolnosti, poput onih navedenih u točki 8., kao i menadžmentove planove koji se na njih odnose.
15. Ukoliko menadžment još nije obavio preliminarnu procjenu, revizor će s njima raspraviti osnovu za njihovu namjeravanu primjenu pretpostavke vremenski neograničenog poslovanja, te

postaviti upite menadžmentu da se izjasni postoje li događaji i okolnosti, poput onih navedenih u točki 8. Revizor može tražiti od menadžmenta da započne s procjenom, pogotovo u slučaju kada je već sam ustanovio postojanje događaja ili okolnosti povezanih s pretpostavkom vremenski neograničenog poslovanja.

16. Revizor razmatra učinke ustanovljenih događaja ili okolnosti kada procjenjuje rizike pogrešnog prikazivanja, i stoga, njihovo postojanje može utjecati na sadržaj, obujam i vrijeme daljnjih revizijskih postupaka koji su reakcija na procijenjene rizike.

Ocjenjivanje menadžmentove procjene

17. **Revizor treba ocijeniti menadžmentovu procjenu sposobnosti subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem.**
18. **Revizor treba pri razmatranjima uzeti u obzir isto razdoblje koje je koristio menadžment u svojoj procjeni prema primjenjivom okviru financijskog izvještavanja. Ako se menadžmentova procjena subjektive sposobnosti nastavljanja vremenski neograničenog poslovanja odnosi na razdoblje kraće od dvanaest mjeseci od datuma bilance, revizor treba tražiti od menadžmenta da proširi svoje razdoblje procjene na razdoblje od dvanaest mjeseci od datuma bilance.**
19. Menadžmentova procjena subjektive sposobnosti nastavljanja vremenski neograničenog poslovanja je ključni dio revizorovog razmatranja pretpostavke vremenski neograničenog poslovanja. Kao što je navedeno u točki 7, najveći broj okvira financijskog izvještavanja koji nalažu izričitu menadžmentovu procjenu, navode razdoblje za koje menadžment mora uzeti u obzir sve raspoložive informacije⁶⁴.
20. Prilikom ocjenjivanja menadžmentove procjene, revizor razmatra postupke koji su prethodili menadžmentovom donošenju procjene, pretpostavke na kojima se temeljila procjena i menadžmentove planove budućih aktivnosti. Revizor razmatra jesu li za procjenu uzete u obzir sve relevantne informacije koje je revizor uočio obavljajući revizijske postupke.
21. Menadžment može provesti procjenu bez detaljnih analiza, kao što je navedeno u točki 6, ako subjekt ima podatke o ranijim profitabilnim poslovanjima i redoviti pristup financijskim izvorima. U takvim okolnostima, revizorov zaključak o prikladnosti te procjene uobičajeno se donosi bez potrebe provođenja detaljnih postupaka. Međutim, kada se ustanove događaji i okolnosti koje stvaraju značajnu sumnju u subjektovu sposobnost nastavljanja vremenski neograničenog poslovanja, revizor provodi, kako je opisano u točki 26., dodatne revizijske postupke.

Razdoblje nakon menadžmentove procjene

22. **Revizor treba postaviti upite menadžmentu o njihovim saznanju glede događaja ili okolnosti i povezanim poslovnim rizicima nakon razdoblja koje je menadžment koristio za procjenu, a koja mogu stvarati značajnu sumnju u subjektovu sposobnost nastavka vremenski neograničenog poslovanja.**
23. Revizor je oprezan glede mogućnosti postojanja poznatih, planiranih ili nekih drugih, događaja ili okolnosti koje će nastati nakon razdoblja procjene kojeg je koristio menadžment, a koji mogu dovesti u pitanje prihvatljivost menadžmentove primjene pretpostavke vremenski neograničenog poslovanja pri sastavljanju

⁶⁴ Primjerice, MRS 1 određuje ga kao razdoblje koje treba biti barem, mada nije tim rokom i ograničeno, dvanaest mjeseci od datuma bilance.

- nju financijskih izvještaja. Revizor može postati svjestan postojanja takvih poznatih događaja ili okolnosti tijekom planiranja i obavljanja revizije, uključujući tijekom obavljanja postupka za događaje nakon datuma bilance.
24. Pošto stupanj neizvjesnosti ishoda događaja ili okolnosti raste što se događaj odnosno okolnost odnosi na dalju budućnost, to u sagledavanju takvih događaja ili okolnosti nagovještajući problema s nastavkom vremenski neograničenog poslovanja moraju biti značajni prije nego što revizor razmotri poduzimanje narednih koraka. Revizor može tražiti od menadžmenta da odredi moguću značajnost događaja ili okolnosti na njihovu procjenu nastavka vremenski neograničenog poslovanja.
25. Revizor nije odgovoran za određivanje drugih postupaka, osim propitkivanja menadžmenta, radi ispitivanja naznaka događaja ili okolnosti koje stvaraju značajnu sumnju u subjektovu sposobnost subjekta nastavljanja s vremenski neograničenim poslovanjem nakon razdoblja koje je menadžment procjenjivao, što, kako je navedeno u točki 18., treba biti barem dvanaest mjeseci od datuma bilance.

Dodatni revizijski postupci kada su identificirani događaji ili okolnosti

26. U slučaju kada su utvrđeni događaji ili okolnosti koje mogu stvarati značajnu sumnju u subjektovu sposobnost nastavka vremenski neograničenog poslovanja, revizor treba:
- pregledati menadžmentove planove budućih aktivnosti utemeljene na njihovoj procjeni nastavka vremenski neograničenog poslovanja;
 - prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze kako bi se potvrdilo ili otklonilo, pomoću provođenja postupka za koje se smatra da su nužni, uključujući tu i razmatranje učinaka pojedinih menadžmentovih planova i drugih ublažavajućih čimbenika, da li postoji, ili ne postoji, značajna neizvjesnost; i
 - tražiti pisanu izjavu od menadžmenta u vezi s njihovim planovima budućih aktivnosti.
27. Događaji ili okolnosti koje mogu stvarati značajnu sumnju u subjektovu sposobnost nastavljanja vremenski neograničenog poslovanja mogu se ustanoviti tijekom obavljanja postupaka procjene rizika ili tijekom obavljanja daljnjih revizijskih postupaka. Postupak razmatranja događaja ili okolnosti napreduje to više što postupak revizije dolazi u višu fazu. Određeni postupci mogu dobiti dodatno na značaju, ukoliko revizor smatra da takvi događaji ili okolnosti mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Revizor propitkuje menadžment o njihovim planovima budućih djelovanja, uključujući njihove planove za prodaju imovine, posudbe ili restrukturiranje dugova, smanjivanje ili odgode izdataka ili povećavanje kapitala. Revizor isto tako razmatra jesu li od datuma na koji je menadžment izradio svoju procjenu, na raspolaganju još neke dodatne činjenice ili informacije. Revizor prikuplja dostatne i primjerene revizijske dokaze da su menadžmentovi planovi izvedivi, te da će ishod tih planova poboljšati situaciju.
28. Postupci koji su u tom smislu relevantni mogu uključivati:
- analiziranje i raspravljanje s menadžmentom novčanih to-kova, profita i ostalih značajnih prognoza.
 - analiziranje i raspravljanje subjektovih posljednje raspolo-živih periodičnih financijskih izvještaja.
- pregledavanje uvjeta obveznica i ugovora o kreditiranju, te utvrđivanje je li došlo do nekakvog njihovog nepridržavanja.
 - čitanje zapisnika sa sjednica dioničara, onih koji su zadu-ženi za upravljanje i važnih odbora radi stjecanja uvida u financijske probleme.
 - propitkivanje subjektovih odvjetnika u vezi s postojanjem parnica ili tužbenih zahtjeva i prihvatljivost menadžmen-tovih procjena o njihovim ishodima i procjeni njihovih financijskih učinaka.
 - konfirmiranje postojanja, zakonitosti i pravosnažnosti aran-žmana 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 vre-menski neograničenog poslovanja.
29. U slučaju kada je analiza novčanog toka značajan čimbenik u sagledavanju budućih ishoda događaja ili okolnosti revizor uzi-ma u razmatranje:
- stupanj pouzdanosti subjektovog sustava koji stvara takve informacije, i
 - postoji li odgovarajuća podloga za pretpostavke na kojima se temelje predviđanja.
- Uz to revizor uspoređuje:
- prognozirane financijske informacije za nedavno protekla razdoblja s ostvarenim rezultatima za ta razdoblja, i
 - prognozirane financijske informacije za tekuće razdoblje s do tada ostvarenim rezultatima.

Revizijski zaključci i izvješćivanje

30. Revizor treba, temeljem prikupljenih revizijskih dokaza, odrediti postoje li, po njegovoj prosudbi, značajne neizvjesnosti u vezi s događajima ili okolnostima, koje pojedinačno ili skupno, mogu stvarati značajnu sumnju u subjektovu sposobnost nastavka vremenski neograničenog poslovanja.
31. Značajna neizvjesnost postoji kada je raspon njena mogućeg utjecaja takav da je, po revizorovoj prosudbi, nužno jasno objavljivanje prirode i učinaka neizvjesnosti u financijskim izvještajima kako oni ne bi dovodili u zabludu.

Pretpostavka vremenske neograničenosti poslovanja je prikladna ali postoji značajna neizvjesnost

32. Ako je prikladna primjena pretpostavke vremenski neograničenog poslovanja, ali postoji značajna neizvjesnost, revizor treba razmotriti da li financijski izvještaji:
- na odgovarajući način opisuju glavne događaje ili okolnosti koji stvaraju značajnu sumnju u subjektovu sposobnost nastavljanja poslovanja, kao i menadžmentove planove koji se odnose na te događaje i okolnosti; i
 - jasno navode 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.

33. **Revizor treba, ukoliko je odgovarajuće objavljivanje sadržano u financijskim izvještajima, izraziti pozitivno mišljenje, ali i modificirati revizorovo izvješće dodavanjem točke za naglašavanje pitanja koje ne utječe na revizorovo mišljenje u kojoj će istaknuti postojanje značajne neizvjesnosti u vezi s događajem ili okolnošću koja može stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, te skrenuti pozornost na bilješku uz financijske izvještaje u kojoj je objavljeno problematika iznesena u točki 32.** Pri ocjenjivanju prikladnosti bilješke uz financijske izvještaje, revizor razmatra da li informacija eksplicitno skreće pozornost čitatelju na mogućnost da subjekt može postati nesposoban nastaviti s iskorištavanjem svoje imovine i podmirivanjem svojih obveza u normalnim uvjetima poslovanja. Slijedi primjer takve točke kada je revizor zadovoljan adekvatnošću objave u bilješkama uz financijske izvještaje:

»Bez kvalificiranja našeg mišljenja, 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. godine 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.«

U izuzetnim slučajevima, poput situacija višestrukih značajnih neizvjesnosti koje su bitne za financijske izvještaje, revizor može procijeniti da je prihvatljivije suzdržati se od mišljenja, umjesto dodavanja točke za naglašavanje pitanja koje ne utječe na revizorovo mišljenje.

34. **Revizor treba, ukoliko odgovarajuća bilješka nije dana u financijskim izvještajima, izraziti mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje, već prema tome što je prikladno. (MRevS 701, »Modifikacije revizorova izvješća«).** Izvješće treba sadržati poseban poziv na činjenicu da postoji značajna neizvjesnost koja stvara značajnu sumnju u subjektovu sposobnost nastavljanja vremenski neograničenog poslovanja. Slijedi primjer relevantne točke kada se izražava 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 stvara 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.

Prema našem mišljenju, osim propuštanja objavljivanja informacija navedenih u prethodnoj točki, financijski izvještaji istinito i fer prikazuju (prikazuju fer, u svim značajnim odrednicama) financijsko stanje Društva na 31. prosinca 20X0. godine i rezultate njegova poslovanja i njegovih novčanih tokova za tada završenu godinu, u skladu s ...«

Slijedi primjer relevantnih točaka u kojima se izražava negativno mišljenje:

»Istekli su financijski aranžmani Društva i iznos otvorenog salda dospio je za plaćanje 31. prosinca 20X0. godine. Društvo nije u mogućnosti obnoviti financijske ugovore ili pribaviti zamjenske izvore financiranja, te razmatra potre-

bu proglašavanja stečaja. Ti događaji ukazuju na značajnu neizvjesnost koja stvara 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.

Prema našem mišljenju, zbog propuštanja objavljivanja informacija navedenih u prethodnoj točki, financijski izvještaji ne prikazuju istinito i fer (ili ne prikazuju fer, u svim značajnim odrednicama) financijsko stanje Društva na 31. prosinca 20X0. godine i rezultate njegova poslovanja i njegovih novčanih tokova za tada završenu godinu, u skladu s ... (i nisu sukladni s ...)...«

Neodgovarajuća je pretpostavka vremenski neograničenog poslovanja

35. **Ukoliko, prema prosudbi revizora, subjekt neće biti sposoban nastaviti s vremenski neograničenim poslovanjem, revizor treba izraziti negativno mišljenje ako su financijski izvještaji sastavljeni primjenom pretpostavke vremenski neograničenog poslovanja.** Ukoliko je revizorova prosudba, na temelju dodatno provedenih postupaka i prikupljenih informacija, uključujući i učinke menadžmentovih planova, da subjekt neće biti u stanju nastaviti s vremenski neograničenim poslovanjem, tada će zaključiti da, bez obzira je li to objavljeno ili nije, pretpostavka vremenski neograničenog poslovanja nije odgovarajuće primijenjena pri sastavljanju financijskih izvještaja, te će izraziti negativno mišljenje.

36. Kad je menadžment subjekta zaključio da nije odgovarajuće primijeniti pretpostavku vremenski neograničenog poslovanja pri sastavljanju financijskih izvještaja tada financijske izvještaje treba izraditi primjenom neke druge mjerodavne konvencije. Ukoliko revizor utvrdi temeljem provedenih dodatnih postupaka i prikupljenih informacija da je primjerena ta druga mjerodavna konvencija on može izdati pozitivno mišljenje ako je to odgovarajuće objavljeno, ali to može zahtijevati naglašavanje toga kako bi se skrenula pozornost korisnika na tu konvenciju.

Menadžment nije voljan provesti ili proširiti procjenu

37. **Revizor treba, ukoliko menadžment nije voljan po njegovom zahtjevu provesti ili proširiti svoju procjenu, razmotriti potrebu modificiranja revizorovog izvješća kao posljedice ograničavanja obujma revizorovog posla.** U određenim okolnostima, poput opisanih u točkama 15, 18 i 24, revizor može smatrati potrebnim tražiti od menadžmenta da provede ili proširi svoju procjenu. Ukoliko menadžment to nije spreman učiniti, nije revizorova dužnost ispravljati nedostatke u menadžmentovoj analizi, pa modificiranje izvješća može biti u takvom slučaju odgovarajuće rješenje, zato što revizoru nije moguće pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s primjenom pretpostavke vremenski neograničenog poslovanja pri sastavljanju financijskih izvještaja.

38. U nekim okolnostima, nepostojanje menadžmentove analize ne mora onemogućiti revizora da se uvjeri u subjektovu sposobnost nastavljanja vremenski neograničenog poslovanja. Primjerice, neki drugi revizorovi postupci mogu biti dovoljni za procjenjivanje prikladnosti menadžmentove primjene načela vremenski neograničenog poslovanja na sastavljanje financijskih izvještaja, jer subjekt ima podatke o ranijim profitabilnim poslovanjima i redoviti pristup financijskim izvorima. U drugim slučajevima, pak, revizor ne mora biti u stanju potvrditi

ili osporiti, u uvjetima nepostojanja menadžmentove procjene, postoje li ili ne postoje događaji ili okolnosti koji ukazuju na moguće postojanje značajne sumnje u subjektovu sposobnost nastavljanja vremenski neograničenog poslovanja, odnosno je li postojanje samih planova pokazatelj da je menadžment sagledao njih ili neke druge olakotne čimbenike. U takvim okolnostima, revizor modificira svoje izvješće kako je navedeno u MRevS-u 701, »Modifikacije izvješća neovisnog revizora«.

Značajno kašnjenje u potpisivanju ili odobravanju financijskih izvještaja

39. Revizor razmatra razloge kašnjenja, ako nakon datuma bilance dođe do znatnog menadžmentovog kašnjenja, u potpisivanju ili odobravanju financijskih izvještaja. Ukoliko bi kašnjenje moglo biti povezano s događajima ili okolnostima u vezi s procjenom vremenske neograničenosti poslovanja, revizor razmatra potrebu provođenja dodatnih revizijskih postupaka, kao što je opisano u točki 26, te učinke postojanja značajnih neizvjesnosti na revizorove zaključke, kao što je opisano u točki 30.

Datum stupanja na snagu

40. Ovaj je MRevS na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblje započeto na 15. prosinca 2004. godine, ili nakon toga datuma.

Smjernice za primjenu u javnom sektoru

1. *Prikladnost primjene pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja pri sastavljanju financijskih izvještaja općenito nije problem u revizijama organa centralne uprave ili onih subjekata javnog sektora kojima financiranje podupire vlada. Međutim, tamo gdje takvi aranžmani ne postoje, ili tamo gdje se takvo financiranje može obustaviti i dovesti u pitanje opstanak subjekta, ovaj MRevS pruža korisne upute. Kako vlade privatiziraju ili transformiraju svoje državne subjekte u korporacije, tako i problematika vremenske neograničenosti poslovanja postaje sve relevantnija za javni sektor.*

MRevS 580 Izjave menadžmenta

(Na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2004., ili nakon toga datuma)*

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	1 – 2
Menadžmentovo priznavanje odgovornosti za financijske izvještaje	3
Izjave menadžmenta kao revizijski dokazi	4 – 9
Dokumentiranje izjava menadžmenta	10 – 14
Djelovanje ako menadžment odbije dati izjavu	15
Dodatak: Primjer pisma s izjavom menadžmenta	

* MRevS 240, »Revizorova odgovornost da u reviziji financijskih izvještaja razmotri prijevare«, MRevS 315, »Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja«, MRevS 330, »Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike« i MRevS 500 »Revizijski dokazi« stvaraju posljedične promjene u MRevS-u 580. Te promjene su na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblje započeto na 15. prosinca 2004., ili nakon toga datuma te su uključene u tekst MRevS-a 580.

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 580 »Izjave menadžmenta« treba čitati u kontekstu Predgovora Međunarodnim standardima za kontrolu kvalitete, revidiranje, ostala izražavanja uvjerenja i povezane usluge, u kojem se navodi primjena i ovlasti MRevS-ova.

Uvod

1. Svrha je ovog Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS) ustanoviti standarde i pružiti upute o primjeni izjava menadžmenta kao revizijskog dokaza, o postupcima koje treba provesti pri ocjenjivanju i dokumentiranju izjava menadžmenta i postupku koji treba poduzeti ako menadžment odbije dati izjavu.
2. **Revizor treba dobiti odgovarajuće izjave od menadžmenta.**

Menadžmentovo priznavanje odgovornosti za financijske izvještaje

3. **Revizor treba dobiti revizijski dokaz da menadžment priznaje svoju odgovornost za prikazivanje financijskih izvještaja na fer način u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, i da je odobrio financijske izvještaje.** Revizor može dobiti revizijske dokaze o menadžmentovu priznavanju takve odgovornosti i odobravanju iz odgovarajućih zapisnika sa sjednica onih koji su zaduženi za upravljanje ili dobivanjem pisane izjave od menadžmenta ili potpisane kopije financijskih izvještaja.

Izjave menadžmenta kao revizijski dokazi

4. **Revizor treba dobiti pisane izjave od menadžmenta o pitanjima koja su značajna za financijske izvještaje kada nije razborito očekivati da postoje drugi dostatni i primjereni revizijski dokazi.** Mogućnost nesporazuma između revizora i menadžmenta smanjuje se kada menadžment usmenu izjavu potvrdi u pisanom obliku. U primjeru pisane izjave menadžmenta navedenom u dodatku uz ovaj MRevS, sadržana su pitanja koja se mogu uključiti u menadžmentovu izjavu ili u pisani zahtjev za potvrđivanje upućen menadžmentu.
5. Pisane izjave koje se zahtijevaju od menadžmenta mogu se ograničavati samo na pitanja koja se, ili pojedinačno ili skupno, smatraju značajnima za financijske izvještaje. Može biti nužno u vezi s određenim stavkama upoznati menadžment s revizorovim shvaćanjem značajnosti.
- 5a **Revizor treba dobiti pisanu izjavu od menadžmenta da menadžment:**
 - (a) **priznaje svoju odgovornost za oblikovanje i implementaciju internih kontrola za sprječavanje i otkrivanje pogrešaka; i**
 - (b) **vjeruje kako, pojedinačno ili skupno, učinci neispravljenih pogrešnih prikazivanja koje je utvrdio revizor tijekom revizije nisu značajni za financijske izvještaje u cjelini. Rekapitulacija tih stavki treba se uključiti u pisanu izjavu ili uz nju priložiti.**
6. Tijekom obavljanja revizije menadžment daje revizorima mnoge izjave, bilo kao odgovor na određene upite bilo bez posebnog poziva. Kada se takve izjave odnose na pitanja koja su značajna za financijske izvještaje, revizor treba:
 - (a) tražiti potvrđujuće revizijske dokaze iz izvora unutar ili izvan subjekta;

- (b) ocijeniti jesu li izvještaji menadžmenta razumne i dosljedne ostalim dobivenim revizijskim dokazima, uključujući drugim izvještajima; i
- (c) razmotriti može li se očekivati od osoba koje daju izvještaje da su dobro obaviještene o određenim pitanjima.
7. Izvještaji menadžmenta ne mogu biti zamjena za druge revizijske dokaze za koje revizor može razumno pretpostaviti da će mu biti na raspolaganju. Primjerice, izvještaj menadžmenta u vezi troškova nabave neke imovine nije zamjena za revizijske dokaze o takvim troškovima za koje revizor najčešće očekuje da će ih dobiti. Ako revizor nije u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze za pitanje koje ima, ili može imati, značajan učinak na financijske izvještaje, a očekuje se da će takvi dokazi postojati, to će prouzročiti ograničenje opsega revizije, čak i ako se dobije izvještaj od menadžmenta o tom pitanju.
8. Izvještaji menadžmenta mogu u određenim okolnostima biti jedini revizijski dokaz za koji je razumno očekivati da će biti na raspolaganju. Primjerice, revizor neće moći dobiti druge revizijske dokaze kojima bi se potvrdila menadžmentova namjera o tome da drži određena ulaganja radi dugoročnog postizanja povećanja njihove vrijednosti.
9. **Ako je izvještaj menadžmenta kontradiktorna drugim revizijskim dokazima, revizor treba istražiti okolnosti i, kada je nužno, ponovno razmotriti pouzdanost ostalih menadžmentovih izvještaja.**

Dokumentiranje izvještaja menadžmenta

10. Revizor će u revizijsku radnu dokumentaciju obično uključiti dokaze o izvještajima menadžmenta u obliku sažetka razgovora što ih je s njima vodio ili će priložiti pisane izvještaje menadžmenta.
11. Pisana izvještaja je uobičajeno pouzdaniji revizijski dokaz od usmene izvještaja i može biti u obliku:
- pisma s izvještajem menadžmenta;
 - dopisa revizora o njegovu razumijevanju menadžmentovih izvještaja koji je valjano potvrdio menadžment; ili
 - odgovarajućih zapisnika sa sjednica uprave ili sličnog tijela ili potpisane kopije financijskih izvještaja.

Temeljni elementi pisma s izvještajem menadžmenta

12. Kad se traži pismo s izvještajem menadžmenta, revizor treba tražiti da je naslovljeno na revizora, da sadrži određene informacije i da je odgovarajuće datirano i potpisano.
13. Pismo s izvještajem menadžmenta obično će imati isti datum kao i revizorovo izvješće. Međutim, u određenim okolnostima, zasebno pismo s izvještajem menadžmenta u vezi s određenim transakcijama ili drugim poslovnim događajima može se dobiti tijekom revizije ili na neki datum nakon datuma revizora izvješća, primjerice na datum javne ponude vrijednosnica.
14. Pismo s izvještajem menadžmenta obično potpisuju članovi menadžmenta koji su najodgovorniji za subjekt i njegovo financijsko poslovanje (najčešće je to viši izvršni direktor ili viši financijski direktor) temeljeno na svojim najboljim znanjima i uvjerenjima. U određenim okolnostima revizor može tražiti izvještaje od drugih članova menadžmenta, primjerice, pisanu izvještaju o potpunosti svih zapisnika sa sastanaka dioničara, uprave i značajnih odbora tražit će od osoba odgovornih za čuvanje takvih zapisnika.

Djelovanje ako menadžment odbije dati izvještaj

15. **Ako menadžment odbije dati izvještaj za koju revizor smatra da je nužna, to predstavlja ograničavanje djelokruga revizije i revizor treba izraziti mišljenje s rezervom ili se suzdržati od mišljenja.** U takvim okolnostima revizor će ocijeniti u kojoj su mjeri pouzdane ostale izvještaje menadžmenta dane tijekom revizije, te će razmotriti mogu li ostale implikacije odbijanja davanja izvještaja imati i neki dodatni učinak na revizorovo izvješće.

DODATAK

Primjer pisma s izvještajem menadžmenta

Dopis koji slijedi ne predstavlja općeprihvaćeni obrazac. Izjave će se razlikovati od jednog subjekta do drugog subjekta i od jednog razdoblja do drugog razdoblja.

Predma traženje izvještaja od menadžmenta o različitim pitanjima može poslužiti da se na njih usmjeri menadžmentova pozornost i time prouzrokuje da ih menadžment detaljnije obrazlaže nego što bi to inače bio slučaj, revizor treba, kako je navedeno u ovom MRevS-u, biti svjestan ograničenja koje izvještaji imaju kao revizijski dokaz.

(Zaglavlje memoranduma subjekta)

(Revizoru)

(Datum)

Ova izvještaja daje se u vezi s Vašom revizijom financijskih izvještaja Društva ABC za godinu završenu 31. prosinca 19X1., koja se obavlja radi izražavanja mišljenja o tome da li financijski izvještaji pružaju istinit i fer prikaz za (fer prikazuju, u svim značajnim odrednicama) financijski položaj Društva ABC na 31. prosinca 19X1. i rezultate njegova poslovanja te njegove novčane tokove za godinu tada završenu u skladu s (navesti primjenjivi okvir financijskog izvještavanja). Potvrđujemo svoju odgovornost za prikazivanje financijskih izvještaja na fer način sukladno (navesti primjenjivi okvir financijskog izvještavanja)⁶⁵.

U najboljoj vjeri i s najboljim namjerama potvrđujemo sljedeće izvještaje:

Ovdje se navode izvještaji značajne za subjekt. One mogu uključivati:

- Nije bilo nepravilnosti u kojima je sudjelovao menadžment ili zaposlenici sa značajnim ulogama u internim kontrolama ili koje bi značajnije utjecale na financijske izvještaje.
- Stavili smo Vam na raspolaganje sve poslovne knjige i potkrjepljujuću dokumentaciju i sve zapisnike sa sastanaka dioničara i uprave (tj. onih održanih 15. ožujka 19X1. i 30. rujna 19X1.).
- Potvrđujemo potpunost informacija koje smo osigurali u vezi s utvrđivanjem povezanih stranaka.
- U financijskim izvještajima nema značajnih pogrešnih prikazivanja niti izbjegavanja potrebnih prikazivanja.
- Društvo je u svim odrednicama ispunilo ugovorne obveze koje bi mogle imati značajan učinak na financijske izvještaje u slučajevima neispunavanja. Nije bilo nepoštovanja propisa nadležnih organa što bi moglo značajnije utjecati na financijske izvještaje.
- Prikladno su evidentirani i, kada je trebalo prikladno su objavljeni u financijskim izvještajima:
 - podaci o povezanim strankama, te stanja i transakcije s njima,

⁶⁵ Ako je potrebno, dodaje se »U ime uprave (ili sličnog tijela)«

- (b) gubici nastali temeljem preuzetih obveza prodaje ili nabave,
- (c) sporazumi i opcije za otkup prethodno prodane imovine,
- (d) podaci o imovini založenoj kao jamstvo.
- Nemamo planove ili namjere koje mogu značajnije promijeniti knjigovodstvene vrijednosti ili klasifikaciju imovine i obveza prikazanih u financijskim izvještajima.
- Ne planiramo obustaviti proizvodnju niti imamo druge planove ili namjere da se stvore prekomjerne zalihe ili zastarjele zalihe, te nema zaliha koje bi bile iskazane u vrijednosti većoj od neto prodajne vrijednosti.
- Imamo dovoljne dokaze o vlasništvu nad ukupnom imovinom, i nema hipotekarnih prava i prava zapljene imovine Društva, osim onih koja su objavljena u bilješki X uz financijske izvještaje.
- Primjereno smo iskazali ili objavili sve obveze, nastale i moguće, te smo u bilješki X uz financijske izvještaje naveli sva jamstva koja smo dali trećim osobama.
- Osim što je opisano u bilješki X uz financijske izvještaje, nije bilo događaja poslije datuma bilance koji bi zahtijevao prilagodbu financijskih izvještaja ili objavljivanje u financijskim izvještajima ili njegovim bilješkama.
- Tužba Društva XYZ razriješena je u ukupnom iznosu od xxx koji je na odgovarajući način obračunan u financijskim izvještajima. Nisu primljeni drugi, niti se to očekuje, odštetni zahtjevi po sudskim sporovima.
- Nemamo formalni ili neformalni kompenzacijski dogovor za bilo koji naš gotovinski ili obračunski račun. Osim, kao što je navedeno u bilješki x uz financijske izvještaje, nemamo drugih sporazuma o kreditnoj liniji.
- Na odgovarajući način smo evidentirali ili objavili u financijskim izvještajima opcije i sporazume o otkupu vlastitih dionica i rezervacije kapitala za opcije, varante, konverzije i druge potrebe.

(viši izvršni direktor)

(viši financijski direktor)

MRevS 600 Korištenje radom drugog revizora

(Ovaj MRevS je na snazi)*

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	1 – 5
Prihvatanje statusa glavnog revizora	6
Postupci glavnog revizora	7 – 14
Suradnja između revizora	15
Razmatranje izvješćivanja	16 – 17
Podjela odgovornosti	18

* MRevS 600 je revidiran. IAASB-ove konvencije za pojašnjavanje regulative su primijenjene na revidirani MRevS. MRevS 600 (revidiran i preoblikovan), »Posebna razmatranja – Revizija financijskih izvještaja grupe« može se pronaći u Dijelu II Priručnika objavljenog pod izvornim nazivom Handbook of International Auditing, Assurance and Ethical Pronouncements. On stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblje započeto na 15. prosinca 2009., ili nakon toga datuma.

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 540, »Korištenje radom drugog revizora« treba čitati u kontekstu Predgovora Međunarodnim standardima za kontrolu kvalitete, revidiranje, ostala izražavanja uvjerenja i povezane usluge, u kojem se navodi primjena i ovlasti MRevS-ova.

Uvod

1. Svrha je ovog Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS) ustanoviti standarde i pružiti upute u slučajevima kada se revizor, izvješćujući o financijskim izvještajima nekog subjekta, koristi radom drugog revizora koji je u vezi s financijskim informacijama jednog ili više dijelova subjekta uključenih u subjektive financijske izvještaje. Ovaj MRevS se ne odnosi na one slučajeve u kojima su dva ili više revizora imenovani kao zajednički revizori, niti na revizorov odnos spram prethodnog revizora. Nadalje, kada glavni revizor zaključi da financijski izvještaji nekog dijela subjekta nisu značajni, ne primjenjuju se standardi iz ovog MRevS-a. Međutim, ako nekoliko dijelova subjekta, koji su pojedinačno neznčajni, postanu značajni kada se sagledavaju skupno, bit će potrebno razmotriti postupke navedene u ovom MRevS-u.
2. **Kada se glavni revizor koristi radom drugog revizora, mora utvrditi na koji će način rad drugog revizora utjecati na reviziju.**
3. »Glavni revizor« je revizor s odgovornošću za izvješćivanje o financijskim izvještajima subjekta kada ti financijski izvještaji uključuju financijske informacije dijela ili više dijelova subjekta koje je revidirao drugi revizor.
4. »Drugi revizor« je neki revizor, koji nije glavni revizor, s odgovornošću za izvješćivanje o financijskim informacijama dijela subjekta koje su uključene u financijske izvještaje subjekta koje revidira glavni revizor. Druge revizore obuhvaćaju i podružnice revizorske tvrtke, neovisno koriste li isto ime ili ne, kao i revizore nepovezane s glavnim revizorom.
5. »Dio subjekta« je poslovnicu, podružnicu, ovisno društvo, pridruženo društvo, zajednički pothvat ili drugi subjekt, čije se financijske informacije uključuju u financijske izvještaje koje revidira glavni revizor.

Prihvatanje statusa glavnog revizora

6. **Revizor treba razmotriti hoće li njegovo osobno angažiranje biti dovoljno da djeluje kao glavni revizor.** U tom smislu treba razmotriti:
 - (a) značajnost dijela financijskih izvještaja koje glavni revizor revidira;
 - (b) stupanj poznavanja poslovanja dijelova subjekta;
 - (c) rizik značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima dijelova subjekta koje revidira drugi revizor;
 - (d) provođenje dodatnih revizijskih postupaka, kao što je navedeno u ovom MRevS-u, vezanih uz dijelove subjekta što ih je revidirao drugi revizor kako bi glavni revizor u dovoljnoj mjeri sudjelovao u takvoj reviziji.

Postupci glavnog revizora

7. **Kada planira korištenje radom drugog revizora, glavni revizor treba razmotriti profesionalnu kompetentnost drugog revizora u kontekstu konkretno preuzetog angažmana.** Neki od izvora informacija za takvo razmatranje mogu biti zajednič-

ko članstvo u strukovnim organizacijama, članstvo u, ili povezanost s, drugom organizacijom u kojoj je i drugi revizor. Ti izvori mogu biti dopunjeni, ako je to prikladno, postavljanjem upita drugim revizorima, bankarima itd., te raspravama sa samim drugim revizorom.

8. **Glavni revizor treba provesti postupke kako bi dobio dostatne i primjerene revizijske dokaze da je rad drugog revizora zadovoljavajući za potrebe glavnog revizora u kontekstu konkretno preuzetog angažmana.**
9. Glavni revizor savjetovat će drugog revizora o:
 - (a) zahtjevima neovisnosti spram subjekta i njegovih dijelovima i pribaviti pisane izjave o ispunjavanju tih zahtjeva;
 - (b) namjeni za koju će se koristiti radom drugog revizora i njegovim izvješćem te potrebi odgovarajućih postupanja radi usklađivanja njihova rada u početnoj fazi planiranja revizije. Glavni revizor obavijestit će drugog revizora o pitanjima kao što su područja koja zahtijevaju posebnu pozornost, postupcima za utvrđivanje internih transakcija koji mogu zahtijevati objavljivanje i vremenskoj dinamici dovršavanja revizije; i
 - (c) računovodstvenim, revizijskim i izvještajnim zahtjevima i dobivanju pisanih izjava o njihovom ispunjavanju.
10. Glavni revizor također može, primjerice, raspraviti s drugim revizorom primijenjene revizijske postupke, pregledati pisani sažetak revizijskih postupaka drugog revizora (koji može biti u obliku upitnika ili kontrolne liste) ili pregledati njegovu radnu dokumentaciju. Te postupke, može glavni revizor provesti za vrijeme posjeta drugom revizoru. Vrste, vremenski raspored kao i opseg postupaka zavisit će od uvjeta preuzete obveze revizije i upoznatosti s profesionalnim kompetentnostima drugog revizora. Ta se upoznatost može pojačati pregledom prethodnih revizijskih poslova drugog revizora.
11. Glavni revizor može zaključiti da nije potrebno primijeniti postupke, poput opisanih u točki 10, jer je prethodno dobiveno dovoljno primjerenih revizijskih dokaza o radu drugog revizora. Primjerice, ako su glavni i drugi revizor umrežene tvrtke mogu imati uspostavljene trajne i formalizirane odnose za obavljanje postupaka koji pružaju takve revizijske dokaze kao što su periodični interni pregledi, testovi poslovnih politika i postupaka te pregledi radne dokumentacije za odabrane revizije.
12. **Glavni revizor treba razmotriti značajne nalaze drugog revizora.**
13. Glavni revizor može smatrati da je primjereno raspraviti, s drugim revizorom i s menadžmentom dijela subjekta, revizijske nalaze ili neka druga pitanja koja utječu na financijske informacije dijela subjekta te može također odlučiti da su potrebi dodatnih testova evidencija ili financijskih informacija dijela subjekta. Takve testove može obaviti, zavisno od okolnosti, glavni ili drugi revizor.
14. Glavni revizor dokumentirat će u radnoj dokumentaciji dijelove subjekta čije je financijske informacije revidirao drugi revizor, njihov utjecaj na financijske izvještaje subjekta kao cjeline, imena drugih revizora te svaki zaključak da pojedini dio subjekta nije značajan. Glavni revizor također treba dokumentirati provedene postupke te izvedene zaključke. Primjerice, treba navesti koja je radna dokumentacija drugog revizora bila pregledana i zabilježiti ishod razgovora s drugim revizorom. Međutim, glavni revizor ne treba dokumentirati razloge ograničavanja postupaka u okolnostima opisanim u točki 11. pod uvjetom da su oni ukratko prikazani negdje u dokumentaciji glavne revizorske tvrtke.

Suradnja između revizora

15. **Drugi revizor, poznajući kontekst u kojem će se glavni revizor koristiti njegovim radom, treba surađivati s glavnim revizorom.** Primjerice, drugi revizor upozorit će glavnoga revizora na svaki problem u svom radu koji ne može biti obavljen kako se tražilo. Slično tome, ovisno o pravnim i profesionalnim razlozima, drugi revizor treba biti posavjetovan o svim pitanjima koje uoči glavni revizor, a koja mogu imati značajan utjecaj na posao drugog revizora.

Razmatranje izvješćivanja

16. **Kada glavni revizor zaključi kako rad drugoga revizora ne može biti upotrijebljen, a on ne može provesti dovoljno dodatnih postupaka u vezi s financijskim informacijama dijela subjekta kojeg je revidirao drugi revizor, glavni revizor treba izraziti mišljenje s rezervom ili se suzdržati od mišljenja jer postoji ograničenje djelokruga revizije.**
17. Ako drugi revizor objavljuje ili namjerava objaviti modificirano revizorovo izvješće, glavni revizor treba razmotriti je li predmet modifikacije takvog sadržaja i važnosti u odnosu na financijske izvještaje subjekta kao cjeline da zahtijeva i modificiranje izvješća glavnog revizora.

Podjela odgovornosti

18. Iako je poželjno postupanje sukladno uputama iz prethodnih točki, propisi nekih država dopuštaju glavnom revizoru da svoje mišljenje o financijskim izvještajima kao cjelina temelji isključivo na izvješću drugog revizora koje se odnosi na dio ili više dijelova subjekta. **Kada glavni revizor tako postupa, treba tu činjenicu jasno navesti u izvješću glavnog revizora i treba prikazati veličinu dijela financijskih izvještaja koji je revidirao drugi revizor.** Kada glavni revizor u svom izvješću daje takve navode, revizijski postupci se uobičajeno ograničavaju na one koji su opisani u točkama 7 i 9.

Zahtjevi javnog sektora

1. *Opća načela sadržana u ovom MRevS-u primjenjuju se i na revizije financijskih izvještaja u javnom sektoru, ali kada se koristi radom drugog revizora, potrebne su dopunske upute za dodatna razmatranjima. Primjerice, glavni revizor u javnom sektoru mora osigurati, gdje je propisana usklađenost s određenim revizijskim standardima, da drugi revizor postupa u skladu s tim standardima. U vezi sa subjektima javnog sektora, Odbor za javni sektor⁶⁶ dopunio je upute sadržane u ovom MRevS-u sa svojom Studijom broj 4 »Korištenje radom drugog revizora – Zahtjevi javnog sektora«.*

⁶⁶ U studenom 2004. je ime – Odbor za javni sektor promijenjen u Odbor za međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora (International Public Sector Accounting Standard Board)

MRevS 610 Razmatranje rada unutarnje revizije

(Na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2004., ili nakon toga datuma)*

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	1 – 4
Djelokrug i ciljevi unutarnjeg revidiranja	5
Odnos između unutarnjeg i vanjskog revizora	6 – 8
Razumijevanje i preliminarna procjena unutarnje revizije	9 – 13
Vremenska dimenzija suradnje i koordinacija	14 – 15
Ocjenjivanje rada unutarnje revizije	16 – 19

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 610, »Razmatranje rada unutarnje revizije« treba čitati u kontekstu Predgovora Međunarodnim standardima za kontrolu kvalitete, revidiranje, ostala izražavanja uvjerenja i povezane usluge, u kojem se navodi primjena i ovlasti MRevS-ova.

Uvod

1. Svrha je ovog Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS) ustanoviti standarde i pružiti upute vanjskim revizorima u razmatranju rada unutarnje revizije. Ovaj MRevS se ne primjenjuje u slučajevima kada osoblje unutarnje revizije pomaže vanjskom revizoru u obavljanju revizijskih postupaka vezanih uz vanjsku reviziju. Revizijski postupci navedeni u ovom MRevS-u trebaju se primjenjivati isključivo na aktivnosti unutarnjeg revidiranja koje su relevantne za reviziju financijskih izvještaja.
2. **Vanjski revizori trebaju razmotriti postupke unutarnje revizije, kao i njihov utjecaj, ako uopće i postoji, na postupke vanjske revizije.**
3. »Unutarnja revizija« je ocjenjivačka aktivnost utemeljena unutar subjekta kao usluga samom subjektu. Njezine funkcije uključuju, između ostalog, monitoring internih kontrola.
4. Iako vanjski revizor ima isključivu odgovornost za izraženo svoje mišljenje, kao i za određivanje vrsta, vremenskog rasporeda i opsega postupaka vanjske revizije, određeni dijelovi rada unutarnje revizije mogu mu biti korisni.

Djelokrug i ciljevi unutarnjeg revidiranja

5. Djelokrug i ciljevi unutarnjeg revidiranja međusobno se znatno razlikuju ovisno o veličini i ustroju subjekta te o zahtjevima njegova menadžmenta. Aktivnosti unutarnjeg revidiranja uobičajeno uključuju jedno ili više od sljedećeg:
 - monitoring internih kontrola. Uspostavljanje odgovarajućih internih kontrola odgovornost je menadžmenta koja zahtijeva trajnu pozornost. Menadžment obično dodjeljuje

određenu odgovornost unutarnjoj reviziji za pregledavanje kontrola, monitoring njihova djelovanja i predlaganje unaprjeđivanja kontrola.

- ispitivanje financijskih i poslovnih informacija. Ovo može uključiti pregled načina određivanja, mjerenja, razvrstavanja i izvješćivanja o takvim informacijama, posebno propitkivanje o pojedinačnim stavkama uključujući detaljno testiranje transakcija, salda i postupaka.
- pregledavanje uspješnosti, učinkovitosti i ekonomičnosti poslovanja uključujući pregledavanje nefinancijskih kontrola subjekta.
- provjeru primjenjivanja zakona, propisa i ostalih vanjskim zahtjeva, kao i politika i odluka menadžmenta i ostalih internih zahtjeva.

Odnos između unutarnjeg i vanjskog revizora

6. Ulogu unutarnje revizije u okviru subjekta određuje menadžment, pa se njeni ciljevi svakako razlikuju od ciljeva vanjskog revizora koji je imenovan za neovisno izvješćivanje o financijskim izvještajima. Ciljevi funkcije unutarnje revizije ovise o zahtjevima menadžmenta. Osnovna preokupacija vanjskog revizora je jesu li financijski izvještaji bez značajnijih pogrešnih prikazivanja.
7. Ipak, neki od načina postizanja njihovih ciljeva često su slični, pa stoga određeni segmenti rada unutarnjeg revizora mogu biti korisni vanjskom revizoru pri određivanju vrsta, vremenskog rasporeda i opsega svojih revizijskih postupaka.
8. Unutarnja revizija je dio subjekta. Neovisno od stupnja samostalnosti i objektivnosti ona ne može osigurati isti stupanj neovisnosti koji je potreban vanjskom revizoru kada izražava mišljenje o financijskim izvještajima. Vanjski revizor ima isključivu odgovornost za izraženo mišljenje i ta se odgovornost ne umanjuje bilo kakvim korištenjem rada unutarnje revizije. Stoga sve prosudbe koje se odnose na reviziju financijskih izvještaja mora donositi vanjski revizor.

Razumijevanje i preliminarna procjena unutarnje revizije

9. **Vanjski revizor treba steći dovoljno razumijevanje aktivnosti unutarnje revizije kako bi prepoznao i procijenio rizik značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima te oblikovao i obavio daljnje revizijske postupke.**
10. Učinkovito unutarnje revidiranje često će omogućiti određene promjene vrsta i vremenskog rasporeda te smanjenje opsega revizijskih postupaka vanjskog revizora, ali ih ne može u potpunosti isključiti. Ipak, u nekim slučajevima, nakon što je razmotrio aktivnosti unutarnje revizije, vanjski revizor može donijeti odluku da unutarnje revidiranje neće imati nikakav utjecaj na revizijske postupke vanjske revizije.
11. **Vanjski revizor treba napraviti procjenu službe unutarnje revizije kada je unutarnje revidiranje relevantno vanjskom revizoru za njegovu procjenu rizika.**
12. Procjena eksternog revizora u vezi službe unutarnje revizije će utjecati na prosudbu vanjskog revizora o mogućnosti korištenja radom unutarnje revizije u stvaranju procjene rizika i uslijed toga mijenjanja vrsta, vremenskog rasporeda i opsega svojih daljnjih revizijskih postupaka.
13. Prilikom stjecanja razumijevanja i obavljanja procjene službe unutarnje revizije, važni su sljedeći kriteriji:
 - (a) *Organizacijski položaj:* Poseban položaj unutarnje revizije u subjektu i učinak toga na mogućnost postizanja da bude objektivna. U idealnim okolnostima unutarnji će revizor

* MRevS 315, »Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja«; MRevS 330, »Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike« i MRevS 500, »Revizijski dokazi« dali su povod za usklađujuće izmjene MRevS-a 610. Usklađujuće izmjene su na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblje započeto na 15. prosinca 2004., ili nakon toga datuma te su sastavni dio teksta MRevS-a 610.

izvješćivati najvišu razinu menadžmenta, i biti oslobođen svake druge odgovornosti za poslovanje. Treba se pažljivo razmotriti svako sprječavanje ili ograničavanje rada unutarnjeg revizora kojeg nameće menadžment. Unutarnjem revizoru osobito treba omogućiti potpuno slobodnu komunikaciju s vanjskim revizorom.

- (b) *Opseg djelovanja*: vrstu i razmjer poslova koje obavlja unutarnja revizija. Vanjski revizor također treba utvrditi uzima li menadžment u obzir preporuke unutarnje revizije i kako se to dokumentira.
- (c) *Stručna osposobljenost*: obavljaju li unutarnju reviziju osobe koje imaju odgovarajuću izobrazbu i stručnost kao unutarnji revizori. Vanjski revizor može primjerice, provjeriti politike zapošljavanja i uvježbavanja osoblja unutarnje revizije, kao i njihovo radno iskustvo i profesionalne kvalifikacije.
- (d) *Profesionalna dužna pažnja*: je li rad unutarnje revizije odgovarajuće planiran, nadziran, pregledan i dokumentiran. Treba se razmotriti postojanje odgovarajućih revizijskih priručnika, programa rada i radne dokumentacije.

Vremenska dimenzija suradnje i koordinacija

14. Kada planira korištenje radom unutarnje revizije, vanjski revizor treba razmotriti okvirni plan rada interne revizije za određeno razdoblje i razgovarati o njemu u najranije mogućoj fazi. Kada je rad unutarnje revizije čimbenik u određivanju vrsta, vremenskog rasporeda i opsega postupaka vanjskog revizora, poželjno je unaprijed dogovoriti vremensku usklađenost takvog rada, opseg revizijskog obuhvata, razine značajnosti i predložene metode odabiranja uzoraka, dokumentiranje obavljenog rada te postupke pregleda i izvješćivanja.
15. Suradnja s unutarnjom revizijom obično je djelotvornija kada se sastanci održavaju u određenim razmacima tijekom razdoblja. Vanjski revizor treba biti primjereno konzultiran, imati pristup relevantnim izvješćima unutarnjeg revizora i biti upoznat sa svakim značajnim pitanjem kojeg uoče unutarnji revizori a koje može utjecati na rad vanjskog revizora. Slično tome, vanjski revizor treba redovito izvješćivati unutarnjeg revizora o svim značajnim pitanjima koja mogu utjecati na rad unutarnje revizije.

Ocjenjivanje rada unutarnje revizije

16. **Ako se namjerava koristiti određenim radom unutarnje revizije, vanjski revizor treba ocijeniti i obaviti revizijske postupke u vezi s tim radom kako bi potvrdio njegovu primjerenost potrebama vanjske revizije.**
17. Ocjenjivanje određenog rada unutarnje revizije podrazumijeva razmatranje prikladnosti djelokruga posla i s njim povezanih programa i sagledavanje je li i nadalje primjerena procjena unutarnje revizije. Takvo ocjenjivanje može uključiti i sljedeća razmatranja:
- (a) jesu li poslove obavljale osobe sa stručnom osposobljenošću i znanjima primjerenim unutarnjim revizorima, kao i je li rad pomoćnika ispravno nadziran, pregledan i dokumentiran;
- (b) jesu li prikupljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi da bi se mogli stvarati razumni zaključci;
- (c) odgovaraju li stvoreni zaključci okolnostima pod kojima su nastali i jesu li sastavljena izvješća u skladu s rezultatima obavljena rada; i

(d) je li bilo kakvo odstupanje ili neuobičajeno pitanje kojeg je otkrila unutarnja revizija primjereno razriješeno.

18. Vrste, vremenski raspored i opseg revizijskih postupaka obavljanih nad određenim radom unutarnje revizije ovisit će o prosudbi vanjskog revizora o riziku značajnog pogrešnog prikazivanja u području na kojeg se odnosi, njegovoj procjeni o unutarnjoj reviziji, kao i o ocjeni određenog posla kojeg je obavila unutarnja revizija. Takvi postupci mogu uključiti ispitivanje stavki koje su već ispitane unutarnjim revidiranjem, ispitivanje drugih sličnih stavki i promatranje postupaka unutarnje revizije.
19. Vanjski revizor treba dokumentirati svoje zaključke u vezi s određenim radom unutarnje revizije kojeg je ocijenio i revizijskim postupcima koje je obavio u vezi s radom unutarnjeg revizora.

Zahtjevi javnog sektora

1. *Sva osnovna načela iz ovog MRevS-a primjenjiva su na reviziju financijskih izvještaja u javnom sektoru. Dopunske upute za dodatna razmatranjima u vezi rada unutarnje revizije u javnom sektoru navedena su u Studiji 4 Odbora za javni sektor⁶⁶ »Korištenje radom drugih revizora – Stavovi javnog sektora.«*

MRevS 620 Korištenje radom stručnjaka

(Na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. lipnja 2005., ili nakon toga datuma)*

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	1 – 5
Utvrđivanje potrebe za radom stručnjaka	6 – 7
Kompetentnost i objektivnost stručnjaka	8 – 10
Područje rada stručnjaka	11
Procjenjivanje rada stručnjaka	12 – 15
Pozivanje na rad stručnjaka u revizorovu izvješću	16 – 17

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 620, »Korištenje radom stručnjaka« treba čitati u kontekstu Predgovora Međunarodnim standardima za kontrolu kvalitete, revidiranje, ostala izražavanja uvjerenja i povezane usluge, u kojem se navodi primjena i ovlasti MRevS-ova.

⁶⁶ U studenom 2004. je ime – Odbor za javni sektor promijenjen u Odbor za međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora (International Public Sector Accounting Standard Board)

* MRevS 315, »Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja«; MRevS 330, »Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike« i MRevS 500, »Revizijski dokazi« dali su povod za usklađujuće izmjene MRevS-a 620. Usklađujuće izmjene su na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblje započeto na 15. prosinca 2004., ili nakon toga datuma te su sastavni dio teksta MRevS-a 620.

Međunarodni standard kontrole kvalitete 1 (ISQC 1), »Kontrola kvalitete za tvrtke koje obavljaju revizije i uvide povijesnih financijskih informacija i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja te povezane usluge« i MRevS 220, »Kontrola kvalitete za revizije povijesnih financijskih informacija« dali su povod za usklađujuće izmjene MRevS-a 620. Usklađujuće izmjene su na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblje započeto na 15. lipnja 2005., ili nakon toga datuma te su sastavni dio teksta ovog MRevS-a.

Uvod

1. Svrha je ovog Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS) ustanoviti standarde i pružiti upute o korištenju radom stručnjaka kao revizijskog dokaza.
2. **Kada se koristi radom stručnjaka, revizor treba steći dostatne i primjerene revizijske dokaze da je taj rad primjeren svrsi revizije.**
3. Izraz »stručnjak« odnosi se na osobu ili tvrtku s posebnim znanjem, vještinom i iskustvom na određenim područjima, osim računovodstva i revizije.
4. Revizorova izobrazba i iskustvo omogućuje mu da može načelno razumjeti problematiku poslovanja, no ne očekuje se da će imati vještine ili znanja osoba koje su školovane ili osposobljene za određena zanimanja primjerice poput aktuara ili inženjera.
5. Stručnjak može biti:
 - (a) angažiran od subjekta;
 - (b) angažiran od revizora;
 - (c) zaposlen u subjektu; ili
 - (d) zaposlen kod revizora.

Kada se revizor koristi radom stručnjaka koji je kod njega zaposlen, revizor će se moći osloniti na sustav zapošljavanja i osposobljavanja tvrtke koji određuje sposobnosti i osposobljenosti stručnjaka, kako je razmatrano u MRevS-u 220, »Kontrola kvalitete za revizije povijesnih financijskih informacija« umjesto da ih ocjenjuje posebno za svaki revizijski angažman.

Utvrđivanje potrebe za radom stručnjaka

6. Pri stjecanju razumijevanja subjekta i obavljanju daljnjih revizijskih poslova kao odgovora na procijenjene rizike, revizor može trebati dobiti, revizijske dokaze, u suradnji sa subjektom ili neovisno, u obliku izvješća, mišljenja i izjava stručnjaka. Primjeri uključuju:
 - procjene vrijednosti određene vrste imovine, primjerice zemljišta i zgrada, postrojenja i opreme, umjetničkih dijela i dragog kamenja.
 - utvrđivanje količine ili fizičkog stanja imovine, primjerice zalihe minerala smještene u gomili, zaliha minerala i nafte pod zemljom, te preostali korisni vijek trajanja postrojenja i opreme.
 - utvrđivanje iznosa primjenom posebnih metoda i tehnika kao što su, primjerice, aktuarske procjene.
 - procjenjivanje rada koji je završen i koji će biti završen za ugovore o izgradnji.
 - pravna mišljenja koja se odnose na tumačenje sporazuma, propisa i zakona.
7. Kad utvrđuje potrebu za radom stručnjaka, revizor treba razmotriti:
 - (a) znanje i iskustvo koje angažirani tim ima u vezi pitanja koje se razmatra;
 - (b) rizik značajnog pogrešnih prikazivanja temeljen na vrsti i složenosti razmatranog pitanja;
 - (c) količinu i kvalitetu drugih revizijskih dokaza za koje se očekuje da će ih se dobiti.

Kompetentnost i objektivnost stručnjaka

8. **Kada revizor planira koristiti se radom stručnjaka, treba ocijeniti profesionalnu kompetentnost stručnjaka.** To uključuje razmatranje:
 - (a) stručnjakovog certifikat ili licencije, ili članstva u mjerodavnim profesionalnom tijelu; i
 - (b) iskustva i ugleda koji stručnjak uživa na području za koje se traže revizijski dokazi.

9. Revizor treba ocijeniti stručnjakovu objektivnost.

10. Rizik stručnjakove neobjektivnosti povećava se u slučajevima kada je stručnjak:
 - (a) zaposlen u subjektu, ili
 - (b) na drugi način povezan sa subjektom, primjerice kada je financijski zavisn ili u tom subjektu ima ulaganje.

Ako je revizor zabrinut u vezi sa stručnjakovom kompetentnošću ili objektivnošću, treba s menadžmentom subjekta raspraviti o tim pitanjima te razmotriti mogu li se u vezi s radom takvog stručnjaka dobiti dostatni i primjereni revizijski dokazi. Postoji mogućnost da će revizor trebati poduzeti dodatne revizijske postupke ili zatraži revizijske dokaze od drugog stručnjaka (nakon uzimanja u obzir čimbenika iz točke 7).

Područje stručnjakova rada

11. **Revizor treba prikupiti dostatne revizijske dokaze da je područje stručnjakova rada primjereno svrsi revizije.** Revizijski dokazi mogu se pribaviti uvidom u uvjete angažiranja koje subjekt često, za potrebe stručnjaka, izdaje u obliku pisanih naputaka. Takvi naputci mogu uključiti sljedeća pitanja:
 - ciljeve i područje stručnjakova rada.
 - opći osvrt na posebnu problematiku za koju revizor očekuje da će stručnjak obraditi u svom izvješću.
 - razinu korištenja stručnjakova rada, uključujući i moguću komunikaciju s trećim stranama te opseg sudjelovanja.
 - opseg stručnjakova uvida u odgovarajuće evidencije i dokumentaciju.
 - objašnjenje stručnjakove veze s subjektom, ako ona postoji.
 - povjerljivost informacija poslovnog subjekta.
 - informacije u vezi s pretpostavkama i metodama koje stručnjak namjerava primijeniti te njihovu dosljednost s metodama i pretpostavkama iz prethodnih razdoblja.

U slučaju da navedena pitanja nisu stručnjaku jasno navedena u pisanom obliku, revizor može trebati neposredno razgovarati s njim kako bi, u tom smislu, pribavio revizijske dokaze. Pri stjecanju razumijevanja subjekta, revizor razmatra potrebu uključivanja stručnjaka u raspravu angažiranog tima o osjetljivosti financijskih izvještaja subjekta na značajna pogrešna prikazivanja.

Procjenjivanje stručnjakova rada

12. **Revizor treba procijeniti prikladnost stručnjakova rada kao revizijskih dokaza za tvrdnje koje se sagledavaju.** To će uključiti procjenjivanje da li se bit stručnjakovih nalaza odgovarajuće odražava u financijskim izvještajima ili podupire tvrdnje te razmatranje:
 - izvora korištenih podataka;
 - pretpostavki i metoda koje su primijenjene te njihove dosljednosti s onima iz prethodnih razdoblja, i
 - rezultata stručnjakova rada u kontekstu revizorova općeg poznavanja poslovanja te rezultata drugih revizijskih postupaka.
13. Kada revizor procjenjuje da li se stručnjak koristio izvorima podataka koji su bili primjereni okolnostima, razmotrit će sljedeće postupke:

- (a) postavljanje upita o postupku koji je proveo stručnjak kako bi ustanovio jesu li izvori podataka relevantni i pouzdani.
- (b) pregledavanje ili testiranje podatke kojima se koristio stručnjak.
14. Za primjerenost i opravdanost primijenjenih pretpostavki i metoda odgovoran je stručnjak. Revizor nema istu stručnost i stoga ne može uvijek preispitivati stručnjakove metode i pretpostavke. Međutim, revizor ih treba tako razumjeti da može na osnovi svojega razumijevanja poslovanja i ostalih revizijskih postupaka razmotriti njihovu primjerenost i opravdanost.
15. **Ako rezultati stručnjakova rada ne osiguravaju dostatne i primjerene revizijske dokaze ili ako ti rezultati nisu u skladu s ostalim revizijskim dokazima, revizor treba to razriješiti.** To može uključiti rasprave sa subjektom i stručnjakom, primjenu dodatnih revizijskih postupaka, uključujući angažiranje drugog stručnjaka ili modificiranje revizorova izvješća.

Pozivanje na stručnjakov rad u revizorovu izvješću

16. **Kada revizor izda nemodificirano revizorovo izvješće, revizor se ne treba pozivati na rad stručnjaka.** Takav bi se navod mogao krivo protumačiti kao mišljenje revizora s rezervom ili kao podjela odgovornosti, a da se nijedno od toga nije namjeravalo izraziti kroz mišljenje revizora.
17. Ako na osnovi stručnjakova rada revizor odluči izraziti modificirano revizorovo izvješće, u određenim okolnostima može biti primjereno u objašnjavanju sadržaja modificiranja opisati ili se pozvati na stručnjakov rad (uključujući ukratko njegove osobne podatke i opseg njegova sudjelovanja). U tim okolnostima revizor trebao prethodno pribaviti stručnjakovo dopuštenje. Ako stručnjak to odbije, a revizor je uvjeren da je takav navod potreban, tada može zatražiti pravni savjet.

MRevS 700 Izvješće neovisnog revizora o cjelovitom skupu financijskih izvještaja opće namjene⁶⁸

(Primjenjivo na revizorova izvješća datirana na 31. prosinca 2006. ili nakon toga datuma)*

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	1 – 3
Revizorovo izvješće o financijskim izvještajima	4 – 15
Dijelovi revizorova izvješća za reviziju obavljenu u skladu s MRevS-ima	16 – 57
Revizorovo izvješće	58 – 60

⁶⁸ Ovaj je MRevS primjenjiv na revizorova izvješća o financijskim izvještajima opisanima u točki 1 ovog MRevS-a. MRevS 701, »Modifikacije izvješća neovisnog revizora« ustanovljuje standarde i pruža upute koje treba primijeniti kada se treba modificirati izvješće neovisnog revizora.

* MRevS 700 uzrokuje usklađujuće izmjene MRevS-a 200, »Ciljevi i temeljna načela revizije financijskih izvještaja«, MRevS-a 210, »Uvjeti preuzimanja obveze revizije«, MRevS-a 560, »Događaji nakon datuma bilance«, MRevS-a 701, »Modifikacije izvješća neovisnog revizora« i MRevS-a 800, »Izvješće neovisnog revizora o revizorskim angažmanima posebne namjene. Usklađujuće izmjene MRevS-ova 200, 210, 560 i 800 uključene su u tekst tih standarda.

Revizorovo izvješće za revizije obavljene u skladu s MRevS-ima i standardima revidiranja određene jurisdikcije ili države	61 – 66
Nerevidirane dopunske informacije prezentirane s revidiranim financijskim izvještajima	67 – 71
Datum stupanja na snagu	72

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 700, »Izvješće neovisnog revizora o cjelovitom skupu financijskih izvještaja opće namjene« treba čitati u kontekstu »Predgovora Međunarodnih standarda kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, izražavanja uvjerenja i povezanih usluga« u kojem je navedena primjena i nadležnost MRevS-ova.

Uvod

1. Cilj je ovog Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS-a) utemeljiti standarde i dati upute o izvješću neovisno o revizorovom, izdanom kao rezultat revizije cjelovitog skupa financijskih izvještaja opće namjene sastavljenih sukladno okviru financijskog izvještavanja oblikovanom za postizanje fer prikaza. On nadalje daje upute o pitanjima koja revizor razmatra pri formiranju svog mišljenja o tim financijskim izvještajima. Kao što je navedeno u MRevS-u 200, »Cilj i opća načela revizije financijskih izvještaja«, »financijski izvještaji opće namjene« su financijski izvještaji sastavljeni sukladno okviru financijskog izvještavanja oblikovanom za udovoljavanje općenitih potreba za informacijama širokog kruga korisnika.⁶⁹
2. Ovaj MRevS navodi okolnosti u kojima revizor može izraziti čisto mišljenje i kad nije potrebno modificirati revizorovo izvješće. MRevS 701, »Modifikacije izvješća neovisnog revizora« ustanovljuje standarde i daje upute o modifikacijama tog izvješća za isticanje pitanja, mišljenje s rezervom, suzdržavanje od izražavanja mišljenja i negativno mišljenje.
3. MRevS 800, »Izvješće neovisnog revizora o revizorskim angažmanima posebne namjene« ustanovljuje standarde i daje upute o obliku i sadržaju revizorovog izvješća izdanog kao rezultat revizije:
 - (a) cjelovitog skupa financijskih izvještaja sastavljenih sukladno drugim sveobuhvatnim osnovama računovodstva;
 - (b) komponenti cjelovitog skupa financijskih izvještaja opće namjene ili financijskih izvještaja posebne namjene, kao što su pojedinačni financijski izvještaji, posebni računi, dijelovi računa, ili pojedine stavke unutar financijskih izvještaja;
 - (c) udovoljavanja ugovorenim obvezama; i
 - (d) sažetih financijskih izvještaja.

Revizorovo izvješće o financijskim izvještajima

4. **Revizorovo izvješće mora sadržavati jasan izraz revizorovog mišljenja o financijskim izvještajima.**

⁶⁹ Primjena zadnje rečenice u točki 3 te u točkama 37-48 MRevS-a 200 (izmijenjenog kao rezultat MRevS-a 700) odgođena je do datuma kada će na snagu stupiti MRevS 800 (revidiran), »Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja posebne namjene i određenih sastavnih dijelova, računa ili stavki financijskih izvještaja«. (datum tek treba biti određen). Ostatak izmijenjenog MRevS-a 200 (izmijenjenog zbog MRevS-a 700) stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2005. ili nakon toga datuma.

5. Kao što je navedeno u MRevS-u 200, cilj je revizije financijskih izvještaja omogućiti revizoru izražavanje mišljenja o tome jesu li financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, sukladno primjenjivom okviru financijskog izvještavanja.
6. Osim ako zakon ili drugi propis ne zahtijeva korištenje drugačijeg teksta, revizorovo izvješće o cjelovitom skupu financijskih izvještaja opće namjene sastavljenog sukladno okviru financijskog izvještavanja oblikovanom za postizanje fer prikaza⁷⁰ (za svrhe ovog MRevS-a »financijski izvještaji«) navodi da li financijski izvještaji »daju istinit i fer prikaz« ili »fer prikazuju, u svim značajnim odrednicama« sukladno odgovarajućem okviru financijskog izvještavanja. Izrazi »daju istinit i fer prikaz« ili »fer prikazuju, u svim značajnim odrednicama« su jednakog značenja. Koji će se od tih izraza koristiti u nekom zakonodavstvu, određuje se zakonom ili propisima o reviziji financijskih izvještaja dotičnog zakonodavstva, odnosno utvrđenom praksom tog zakonodavstva.
7. U nekim zakonodavstvima, zakon ili propisi o reviziji financijskih izvještaja mogu odrediti drugačiji tekst za izražavanje revizorovog mišljenja koji se razlikuje od teksta navedenog u točki 6. Iako revizor možda mora koristiti tako propisani tekst, njegova odgovornost za izražavanje svog mišljenja, opisana u ovom MRevS-u, ostaje ista.
8. Ako tekst određen zakonom ili drugim propisom značajno odstupa od teksta navedenog u točki 6, revizor pozorno razmatra rizik da će korisnici krivo razumjeti uvjerenje dobiveno revizijom financijskih izvještaja. Na primjer, tekst može navesti čitatelja na to da je revizor potvrdio točnost iznosa u financijskim izvještajima, a ne izrazio mišljenje o tome da li financijski izvještaji »daju istinit i fer prikaz« ili »fer prikazuju, u svim značajnim odrednicama«. U takvim okolnostima, revizor razmatra može li rizik krivog razumijevanja biti isključen dodavanjem odgovarajućeg objašnjenja u revizorovom izvješću (vidjeti MRevS 701).

Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja

9. Revizorova prosudba o tome prikazuju li financijski izvještaji istinito i fer, ili jesu li fer prikazani u svim značajnim odrednicama, obavlja se u smislu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. Kao što je navedeno u MRevS-u 210, »Uvjeti revizorskih angažmana«, bez prihvatljivog okvira financijskog izvještavanja, revizor nema odgovarajuće mjerilo za ocjenjivanje financijskih izvještaja poslovnog subjekta⁷¹. MRevS 200 opisuje revizorovu odgovornost za utvrđivanje je li prihvatljiv okvir financijskog izvještavanja koji je uprava usvojila pri pripremanju financijskih izvještaja.⁷²
10. U slučaju kad su financijski izvještaji unutar djelokruga ovog MRevS-a, primjena će okvira financijskog izvještavanja koji je

utvrđen kao prihvatljiv za financijske izvještaje opće namjene, osim u izrazito rijetkim okolnostima opisanim u točki 15, rezultirati postizanjem fer prezentacije. Iako okvir financijskog izvještavanja možda neće posebno navoditi načine knjiženja ili objavljivanja svih transakcija ili događaja, on redovno sadrži dovoljno široka načela koja mogu poslužiti kao osnova za razvijanje i primjenjivanje računovodstvenih politika, dosljednih konceptima sadržanim u zahtjevima okvira. Na taj način okvir financijskog izvještavanja pruža koncept za revizorovu ocjenu fer prezentacije financijskih izvještaja, uključujući i ocjenu jesu li financijski izvještaji sastavljeni i prikazani sukladno posebnim zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja za pojedine vrste transakcija, stanja računa i objavljivanja.

Donošenje mišljenja o financijskim izvještajima

11. **Revizor mora ocijeniti zaključke proizašle iz revizorskih dokaza prikupljenih kao osnova za formiranje mišljenja o financijskim izvještajima.**
12. Pri formiranju mišljenja o financijskim izvještajima, revizor ocjenjuje postoji li, na temelju dobivenih revizorskih dokaza, razumno uvjerenje da financijski izvještaji uzeti u cjelini ne sadrže značajna pogrešna prikazivanja. To uključuje zaključivanje o dostatnosti dobivenih odgovarajućih revizorskih dokaza kako bi se rizik pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja smanjio na prihvatljivo nisku razinu,⁷³ kao i ocjenjivanje učinaka utvrđenih neispravljenih pogrešnih iskazivanja.⁷⁴
13. Stvaranje mišljenja o tome prikazuju li financijski izvještaji istinito i fer ili su fer prikazani, u svim značajnim odrednicama, sukladno primjenjivom okviru financijskog izvještavanja, uključuje i ocjenjivanje jesu li financijski izvještaji sastavljeni i prikazani sukladno posebnim zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja za pojedine vrste transakcija, stanja računa i objavljivanja. U kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, ovo ocjenjivanje uključuje razmatranje:
 - (a) jesu li odabrane i primijenjene računovodstvene politike dosljedne okviru financijskog izvještavanja i jesu li primjene u danim okolnostima;
 - (b) jesu li računovodstvene procjene uprave razumne u danim okolnostima;
 - (c) jesu li informacije prikazane u financijskim izvještajima, uključujući računovodstvene politike, relevantne, pouzdane, usporedive i razumljive; i
 - (d) sadrže li financijski izvještaji dovoljno objava, koje će omogućiti korisnicima razumijevanje učinaka značajnih transakcija i događaja sadržanih u financijskim izvještajima, na primjer, u slučaju pripremanja financijskih izvještaja sukladno Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI), za iskazivanje financijskog stanja, financijskih rezultata i tijeka novca poslovnog subjekta.
14. Donošenje mišljenja o tome prikazuju li financijski izvještaji istinito i fer ili su fer prikazani, u svim značajnim odrednicama, sukladno primjenjivom okviru financijskog izvještavanja, uključuje i ocjenjivanje objektivnog prikaza financijskih izvještaja. Revizor prosuđuje jesu li financijski izvještaji, nakon bilo kojeg ispravka knjiženja, koje obavi uprava kao rezultat provedene revizije, sukladni revizorovom razumijevanju poslovnog

⁷⁰ Kao što je objašnjeno u točki 35 MRevS-a 200, »Ciljevi i temeljna načela revizije financijskih izvještaja«, okvir financijskog izvještavanja određuje što čini cjelovit skup financijskih izvještaja. Cjelovit skup financijskih izvještaja po Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI) sadrži bilancu, račun dobitka i gubitka, izvještaj o promjenama glavnice, izvještaj o tijeku novca i pregled značajnih računovodstvenih politika i ostalih objašnjavajućih bilježaka.

⁷¹ Primjena MRevS-a 210, »Uvjeti preuzimanja obveze revizije« (izmijenjenog kao rezultat MRevS-a 700) odgođena je do datuma kada će postati primjenjiv MRevS 800 (revidiran), »Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja posebne namjene i određenih sastavnih dijelova, računa ili stavki financijskih izvještaja« (datum tek treba biti određen).

⁷² Vidjeti fusnotu 2

⁷³ Vidjeti MRevS 330, »Revizorski postupci kao reakcije na procijenjene rizike«.

⁷⁴ Vidjeti MRevS 320, « Značajnost u reviziji».

subjekta i njegovog okruženja. Revizor razmatra sveukupnu prezentaciju, strukturu i sadržaj financijskih izvještaja. Revizor također razmatra odražavaju li financijski izvještaji, uključujući objavljene bilješke, vjerodostojno sadržane transakcije i poslovne događaje na način koji daje istinit i fer prikaz ili fer prikazuje, u svim značajnim odrednicama, informacije sadržane u financijskim izvještajima u kontekstu okvira financijskog izvještavanja. Analitički postupci koje revizor obavi na kraju ili blizu kraja revizije pomažu mu objediniti zaključke dobivene tijekom revizije i služe pri donošenju općeg zaključka o fer prezentaciji financijskih izvještaja.

Izuzetno rijetke okolnosti u kojima primjena okvira financijskog izvještavanja uzrokuje krivo prikazivanje financijskih izvještaja

15. Kao što je navedeno u MRevS-u 210, revizor razmatra prihvatljivost okvira financijskog izvještavanja pri odlučivanju o prihvaćanju angažmana.⁷⁵ Primjena okvira financijskog izvještavanja za koji je utvrđeno da je prihvatljiv za financijske izvještaje opće namjene redovito će rezultirati financijskim izvještajima koji postižu fer prezentaciju. U izuzetno rijetkim okolnostima, međutim, primjena određenih zahtjeva iz okvira, koji se smatraju prihvatljivima za financijske izvještaje opće namjene, može rezultirati financijskim izvještajima koji dovode u zabludu u pojedinim okolnostima poslovnog subjekta. Neki okviri financijskog izvještavanja za koje je utvrđeno da su prihvatljivi za financijske izvještaje opće namjene, izvedeno ili izričito navode postojanje izuzetno rijetkih okolnosti kad je nužno odstupiti od određenog zahtjeva iz okvira radi postizanja cilja fer prikazivanja financijskih izvještaja i daju upute o potrebnim objavljivanjima. Ostali okviri financijskog izvještavanja ne moraju dati bilo kakve upute o tim okolnostima, čak ako su oni prihvatljivi za okvir financijskih izvještaja opće namjene. Ako revizor naiđe na okolnosti koje ga navode na zaključak da bi primjena pojedinog zahtjeva rezultirala financijskim izvještajima koji dovode u zabludu, revizor razmatra mogućnost modificiranja svog izvješća. Modificiranje, ako ga bude, koje je odgovarajuće za revizorovo izvješće, ovisit će o načinu na koji uprava rješava pitanja u financijskim izvještajima i postupanju predviđenom u okviru financijskog izvještavanja u tim rijetkim okolnostima (vidjeti MRevS 701).

Dijelovi revizorova izvješća za reviziju obavljenu u skladu s MRevS-ima⁷⁶

16. Dosljednost u revizorovom izvješću, kad je revizija provedena sukladno MRevS-ima, promovira povjerenje u globalno tržište omogućavanjem lakšeg prepoznavanja revizija provedenih sukladno globalno prihvaćenim standardima. Ona također omogućuje čitateljima bolje razumijevanje i utvrđivanje neobičajnih okolnosti kad one nastupe.
17. Točke 18-60 navode zahtjeve koji se odnose na sljedeće dijelove revizorovog izvješća, kad se revizija provela sukladno MRevS-ima:
- naslov;
 - naslovnik;

- uvodni odjeljak;
- odgovornost uprave za financijske izvještaje;
- odgovornost revizora;
- revizorovo mišljenje;
- ostale odgovornosti izvještavanja;
- revizorov potpis;
- datum revizorovog izvješća; i
- revizorovu adresu.

Naslov

18. **Revizorovo izvješće mora imati naslov koji jasno navodi da je to izvješće neovisnog revizora.**
19. Naslov koji navodi da je to izvješće neovisnog revizora, na primjer »Izvješće neovisnog revizora«, potvrđuje da je revizor udovoljio svim odgovarajućim etičkim zahtjevima u pogledu neovisnosti te stoga razlikuje izvješće neovisnog revizora od izvješća koja izdaju drugi.

Naslovnik

20. **Revizorovo izvješće treba biti naslovljeno sukladno okolnostima angažmana.**
21. Nacionalni zakoni ili propisi često određuju kome se u pojedinim zakonodavstvima naslovljava revizorovo izvješće o financijskim izvještajima opće namjene. Redovito se revizorovo izvješće o financijskim izvještajima opće namjene naslovljava onima za koje je izvješće pripremljeno, često dioničarima ili onima zaduženima za upravljanje poslovnim subjektom čiji su financijski izvještaji bili revidirani.

Uvodni odjeljak

22. **Uvodni odjeljak u revizorovom izvješću mora navoditi poslovni subjekt čiji su financijski izvještaji revidirani te izjavu da su financijski izvještaji bili revidirani. Uvodni odjeljak mora:**
- sadržavati naslov svakog financijskog izvještaja uključenog u cjelovit skup financijskih izvještaja;
 - pozvati se na sažetak značajnih računovodstvenih politika i ostalih objašnjavajućih bilježaka; i
 - sadržavati datum i razdoblje pokriveno financijskim izvještajima.
23. Ovaj se zahtjev redovito ispunjava navodom da je revizor obavio reviziju priloženih financijskih izvještaja poslovnog subjekta koja uključuju [navesti naslov cjelovitog skupa financijskih izvještaja koji zahtijeva primjenjivi okvir financijskog izvještavanja, navodeći datum i razdoblje pokriveno tim financijskim izvještajima] i pozivajući se na sažetak značajnih računovodstvenih politika i ostalih objašnjavajućih bilježaka. Osim toga, kad je revizor svjestan činjenice da će financijski izvještaji biti uključeni u dokument koji sadrži ostale informacije, poput godišnjeg izvješća, on može razmotriti, ako to dopušta oblik prikazivanja, navođenje broja stranica na kojima su prikazani financijski izvještaji. To čitateljima pomaže prepoznati financijske izvještaje na koje se odnosi revizorovo izvješće.
24. Revizorovo izvješće pokriva cjelovit skup financijskih izvještaja utvrđen primijenjenim okvirom financijskog izvještavanja. U slučaju kad su financijski izvještaji sastavljeni sukladno MSFI-evima, to uključuje: bilancu, račun dobitka i gubitka, izvještaj o promjenama glavnice, izvještaj o novčanom tijeku i sažetak

⁷⁵ Vidjeti fusnotu 4.

⁷⁶ Točke 61-66 odnose se na revizorovo izvješće kad je revizija obavljena sukladno i MRevS-ima i revizijskim standardima određene jurisdikcije ili države.

značajnih računovodstvenih politika i ostalih objašnjavajućih bilježaka. U nekim zakonodavstvima dodatne informacije mogu se smatrati sastavnim dijelom financijskih izvještaja.

25. U nekim okolnostima, zakon ili drugi propis može zahtijevati, ali i sam poslovni subjekt može odabrati, prikazivanje dopunskih informacija koje ne zahtijeva okvir financijskog izvještavanja, zajedno s financijskim izvještajima. Na primjer, dopunske se informacije mogu prikazati radi poboljšanja korisnikova razumijevanja okvira financijskog izvještavanja ili pružanja dodatnih objašnjenja o pojedinim dijelovima financijskih izvještaja. Takve se informacije uobičajeno prikazuju u dodatnim tablicama ili kao dodatna bilješka. Revizorovo izvješće može i ne mora pokrivati dodatne informacije pa je stoga važno da revizor bude zadovoljan s načinom na koji su razdvojene bilo koje dodatne informacije koje nisu pokriveno revizorovim mišljenjem, kao što je objašnjeno u točkama 67 – 71.
26. U nekim se okolnostima dodatne informacije ne mogu jasno razdvojiti od financijskih izvještaja zbog njihove vrste i načina prikazivanja. Takve dodatne informacije su pokriveno revizorovim mišljenjem. Na primjer, revizorovo mišljenje pokriva bilješke ili dodatne tablice koje su unakrsno povezane s financijskim izvještajima. To također vrijedi i u slučaju kada bilješke uz financijske izvještaje uključuju objašnjenje stupnja do kojeg su financijski izvještaji sukladni drugom okviru financijskog izvještavanja.
27. Dodatne informacije koje su prikazane kao sastavni dio financijskih izvještaja u uvodnom odjeljku revizorovog izvješća ne moraju biti posebno naznačene kad je pozivanje na bilješke u opisu dijelova financijskih izvještaja u uvodnom odjeljku dostatno.

Odgovornost uprave za financijske izvještaje

28. **Revizorovo izvješće mora sadržavati navod da je uprava odgovorna za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja sukladno primjenjivom okviru financijskog izvještavanja, a te odgovornosti uključuju:**
- oblikovanje, uvođenje i održavanje internih kontrola relevantnih za sastavljanje i fer prikaz financijskih izvještaja bez značajnih pogrešnih prikazivanja uzrokovanih prijevarom ili pogreškom;**
 - odabiranje i primjenjivanje odgovarajućih računovodstvenih politika; i**
 - stvaranje računovodstvenih procjena koje su razumne u danim okolnostima.**
29. Financijski su izvještaji odraz uprave. Uprava je odgovorna za sastavljanje i fer prikaz financijskih izvještaja sukladno primjenjivom okviru financijskog izvještavanja. Na primjer, u slučaju sastavljanja financijskih izvještaja sukladno MSFI-evima, uprava je odgovorna za sastavljanje financijskih izvještaja koji fer prikazuju financijski položaj, financijsku uspješnost i tijek novca poslovnog subjekta sukladno MSFI-evima. U cilju ispunjavanja ove odgovornosti, uprava ustanovljuje i uvodi interne kontrole⁷⁷ radi sprečavanja ili otkrivanja i ispravljanja pogrešnih prikazivanja uzrokovanih prijevarom ili pogreškom, kako bi osigurala pouzdanost financijskog izvještavanja poslovnog subjekta. Sa-

⁷⁷ U nekim se zakonodavstvima zakon ili drugi propisi koji utvrđuju odgovornost uprave mogu posebno odnositi na odgovornost za primjerenost računovodstvenih knjiga i evidencija ili računovodstvenog sustava. Kako su poslovne knjige, evidencije i sustavi sastavni dio internih kontrola (kao što je definirano u MReVS-u 315, »Razumijevanje poslovnog subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja«), posebno se ne upućuje na njih u točki 28 kod opisa odgovornosti uprave.

stavljanje financijskih izvještaja zahtijeva od uprave korištenje prosudbi pri stvaranju računovodstvenih procjena primjerenih u danim okolnostima, kao i odabiranje i primjenu odgovarajućih računovodstvenih politika. Ove se prosudbe donose u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja.

30. Mogu nastati okolnosti u kojima će biti primjereno da revizor doda opisu odgovornosti uprave iz točke 28 i odgovornosti uprave relevantne za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja u kontekstu određenog zakonodavstva ili prirode poslovnog subjekta.
31. Izraz uprava koristi se u ovim MReVS-ima kako bi opisao one koji odgovaraju za sastavljanje i fer prezentiranje financijskih izvještaja. Ostali izrazi mogu biti prikladni ovisno o pravnom okviru u pojedinom zakonodavstvu. Na primjer, u nekim zakonodavstvima, odgovarajuće pozivanje može biti na one koji odgovaraju za upravljanje (na primjer, direktori).

Odgovornost revizora

32. **Revizorovo izvješće mora sadržavati navod da je odgovornost revizora izraziti mišljenje o financijskim izvještajima na osnovi obavljene revizije.**
33. Revizorovo izvješće sadrži navod da je revizorova odgovornost izraziti mišljenje o financijskim izvještajima na osnovi obavljene revizije, kako bi se razlikovala u odnosu na odgovornost uprave za sastavljanje i objektivno prikazivanje financijskih izvještaja.
34. **Revizorovo izvješće mora sadržati navod da je revizija provedena sukladno Međunarodnim revizijskim standardima. Revizorovo izvješće mora također objasniti da ti standardi zahtijevaju pridržavanje revizora etičkim zahtjevima te da revizor planira i provodi reviziju do razine koja je potrebna za postizanje razumnog uvjerenja o tome da u financijskim izvještajima nema značajnih pogrešnih iskaza.**
35. Upućivanje na primijenjene standarde čitatelju obznanjuje da je revizija provedena sukladno utvrđenim standardima.
36. MReVS 200 posebno ustanovljuje što se zahtijeva kako bi se revizija provela sukladno MReVS-ima. Točka 14 tog MReVS-a objašnjava kako revizor ne može navesti da je obavio reviziju sukladno MReVS-ima ako u cjelini nije udovoljio svim MReVS-ima relevantnim za reviziju.
37. **Revizorovo izvješće mora opisati reviziju navodeći da:**
- revizija uključuje provođenje postupaka radi pribavljanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama prikazanim u financijskim izvještajima;**
 - odabir postupaka, kao i procjena rizika značajnih pogrešnih prikaza u financijskim izvještajima uzrokovanih prijevarom ili pogreškom, ovisi o prosudbi revizora. Pri procjenjivanju tih rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne za sastavljanje i fer prikaz financijskih izvještaja koje sastavlja poslovni subjekt, kako bi oblikovao odgovarajuće revizorske postupke u danim okolnostima, ali ne i za izražavanje mišljenja o učinkovitosti internih kontrola poslovnog subjekta. U okolnostima u kojima revizor ima odgovornost izraziti mišljenje o učinkovitosti internih kontrola u sklopu revizije financijskih izvještaja, revizor mora izostaviti izraz da razmatranje internih kontrola nije za svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola; i**
 - revizija također uključuje ocjenjivanje primijenjenih računovodstvenih politika i primjerenosti računovod-**

stvenih procjena uprave, kao i ocjenu cjelokupne prezentacije financijskih izvještaja.

38. Revizorovo izvješće mora sadržavati navod da revizor vjeruje kako su mu pribavljeni revizijski dokazi dostatni i prikladni stvaranju osnovice za izražavanje revizorova mišljenja.

Mišljenje revizora

39. Pozitivno mišljenje mora se izraziti kad revizor zaključi da financijski izvještaji pružaju istinit i fer prikaz, ili su fer prikazani, u svim značajnim odrednicama, sukladno primjenjivom okviru financijskog izvještavanja.
40. Kad se izražava pozitivno mišljenje, u odjeljku mišljenja u revizorovom izvješću, mora se uključiti izjava da financijski izvještaji istinito i fer prikazuju, ili su fer prikazani, u svim značajnim odrednicama, sukladno primjenjivom okviru financijskog izvještavanja (osim ako revizor ne mora koristiti drugačiji tekst mišljenja koji zahtijeva zakon ili drugi propis te se u tom slučaju propisani tekst mora koristiti).
41. Kad se kao okvir financijskog izvještavanja ne koriste Međunarodni standardi financijskog izvještavanja ili Međunarodni računovodstveni standardi javnog sektora, u pozivu se na okvir financijskog izvještavanja u tekstu mišljenja mora se navesti zakonodavstvo ili zemlja porijekla okvira financijskog izvještavanja.
42. Mišljenje revizora navodi da financijski izvještaji pružaju istinit i fer prikaz ili su fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama, informacija za čije su prikazivanje financijski izvještaji i namijenjeni (što je određeno okvirom financijskog izvještavanja). Na primjer, u slučaju financijskih izvještaja sastavljenih sukladno Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI), revizor izražava mišljenje da financijski izvještaji istinito i fer prikazuju, ili su fer prikazani, u svim značajnim odrednicama, financijski položaj poslovnog subjekta na kraju razdoblja te njegova financijska uspješnost i tijek novca za razdoblje koje tada završava (na kraju razdoblja).
43. Kako bi obavijestilo čitatelja o kontekstu u kojem je izraženo revizorovo mišljenje, u mišljenju se navodi primjenjiv okvir financijskog izvještavanja na kojem su temeljeni financijski izvještaji. Kad primjenjivi okviri financijskog izvještavanja nisu MSFI-evi ili Međunarodni računovodstveni standardi javnog sektora (MRSJS), u revizorovom se mišljenju navodi zakonodavstvo ili država porijekla primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. Primjenjiv okvir financijskog izvještavanja revizor navodi izrazima poput:
- »...sukladno Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja« ili
 - »... sukladno općeprihvaćenim računovodstvenim načelima u državi X ...«.
44. Kad primjenjiv okvir financijskog izvještavanja obuhvaća i pravne i zakonodavne zahtjeve, revizor primjenjiv okvir financijskog izvještavanja utvrđuje izrazima poput:
- »... sukladno Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja i zahtjevima Zakona o trgovačkim društvima države X«.

Ostala pitanja

45. Standardi, zakoni ili opće prihvaćena praksa u pojedinom zakonodavstvu može zahtijevati ili dopuštati revizoru navođenje pitanja koja pružaju dodatno objašnjenje o njegovim odgovornostima u reviziji financijskih izvještaja ili za revizorovo izvješće o njima. Takva pitanja mogu se navesti kao poseban odjeljak nakon revizorovog mišljenja.

Ostale odgovornosti izvještavanja

46. U nekim zakonodavstvima revizor može imati dodatne odgovornosti izvještavanja o ostalim dopunskim pitanjima u odnosu na revizorovu odgovornost izražavanja mišljenja o financijskim izvještajima. Na primjer, od revizora se može zatražiti izvješćivanje o određenim pitanjima koja su pobudila njegovu pozornost tijekom revizije financijskih izvještaja. Osim toga, od revizora se može zatražiti i obavljanje i izvješćivanje o dodatnim prethodno utvrđenim postupcima ili izražavanje mišljenja o posebnim pitanjima, poput primjerenosti računovodstvenih knjiga i evidencija. Revizijski standardi pojedinih zakonodavstava ili zemalja često sadrže upute o revizorovoj odgovornosti povezanoj uz pojedine dodatne odgovornosti izvještavanja u tom zakonodavstvu ili državi.
47. U nekim slučajevima odgovarajući standardi ili zakoni mogu zahtijevati ili dopuštati revizoru izvješćivanje o tim drugim odgovornostima unutar revizorovog izvješća o financijskim izvješćima. U drugim se slučajevima od revizora može zatražiti ili mu je dopušteno izvješćivati o njima u posebnom izvješću.
48. Kad revizor iznosi ostale odgovornosti izvještavanja unutar revizorovog izvješća o financijskim izvještajima, upravo se te druge odgovornosti izvještavanja moraju navesti u posebnom dijelu revizorovog izvješća koji slijedi nakon odjeljka mišljenja.
49. Revizor navodi te ostale izvještajne odgovornosti u posebnom dijelu izvješća kako bi ih jasno razdvojio od revizorovih mišljenja o financijskim izvještajima.

Revizorov potpis

50. Revizorovo izvješće mora biti potpisano.
51. Revizorov potpis stavlja se ili u ime revizorskog društva, osobno ime revizora ili oboje, ovisno o tome što je u pojedinom zakonodavstvu primjereno. Osim revizorovog potpisa, u nekim zakonodavstvima, revizor mora navesti svoju profesionalnu revizorsku kvalifikaciju ili činjenicu da je revizor ili revizorsko društvo, ovisno o tome što je primjereno, dobili odobrenje odgovarajuće institucije za licenciranje u tom zakonodavstvu.

Datum revizorova izvješća

52. Revizor mora datirati izvješće o financijskim izvještajima, i to ne na prije od datuma na koji je prikupio dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza na kojima temeljiti svoje mišljenje o financijskim izvještajima. Dovoljni i odgovarajući revizijski dokazi moraju uključivati dokaze da je poslovni subjekt sastavio cjelovit skup financijskih izvještaja te da su oni koji imaju priznatu ovlast potvrdili prihvaćanje odgovornosti za te izvještaje.
53. Datum revizorovog izvješća obavještava čitatelja o tome da je revizor uzeo u obzir učinke događaja i transakcija o kojima je imao saznanje, a koji su se dogodili do tog datuma. Revizorova odgovornost za događaje i transakcije nastale nakon datuma revizorova izvješća utvrđena je u MRevS-u 560, »Događaji nakon datuma bilance«.
54. Budući da se revizorovo mišljenje izražava o financijskim izvještajima, a financijski su izvještaji odgovornost uprave, revizor nije u mogućnosti zaključiti da je dobio dovoljno odgovarajućih dokaza, sve dok ne dobije dokaz da je sastavljen cjelovit skup financijskih izvještaja i da je uprava prihvatila odgovornost za njih.

55. U nekim zakonodavstvima zakon ili drugi propis određuje pojedinca ili tijela (na primjer, direktora) kao odgovornu osobu za zaključivanje o tome da je sastavljen cjelovit skup financijskih izvještaja i utvrđuje nužni postupak odobravanja. U tim slučajevima revizor dobiva dokaz odobravanja prije datiranja izvješća o financijskim izvještajima.⁷⁸ U ostalim zakonodavstvima proces odobravanja nije propisan zakonom ili drugim propisom. U tim slučajevima revizor uzima u obzir postupak koji poslovni subjekt slijedi pri pripremanju i završavanju financijskih izvještaja u odnosu na svoju upravljačku ili vladajuću strukturu kako bi prepoznao pojedince ili tijela s ovlastima zaključivanja da je poslovni subjekt sastavio cjeloviti skup financijskih izvještaja, uključujući i povezane bilješke.
56. U nekim zakonodavstvima, dioničari moraju konačno odobriti financijske izvještaje prije njihova javnog izdavanja. U tim zakonodavstvima konačno odobrenje od strane dioničara nije potrebno revizoru za zaključivanje da je dobio dovoljne i odgovarajuće revizijske dokaze. Datum odobravanja financijskih izvještaja za potrebe MRevS-ova raniji je datum na koji oni s priznatim ovlastima odrede da je bio sastavljen cjeloviti skup financijskih izvještaja.

Revizorova adresa

57. **Izvješće mora sadržavati ime lokacije u državi ili zakonodavstvu gdje revizor obavlja svoje poslovanje.**

Revizorovo izvješće

58. **Revizorovo izvješće mora biti izraženo u pismenom obliku.**
59. Pisano izvješće obuhvaća oba izvješća, izdana u tiskanoj verziji i ona sastavljena korištenjem elektronskih medija.
60. U nastavku se daje prikaz revizorovog izvješća, uključujući gore navedene dijelove za reviziju financijskih izvještaja sastavljenih sukladno MSFI-evima, izražavajući pozitivno mišljenje. Osim revizije financijskih izvještaja, prikaz pretpostavlja da revizor ima ostale odgovornosti izvještavanja zahtijevane domaćim zakonskim propisima.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Odgovarajući naslovnik]

Izvješće o financijskim izvještajima⁷⁹

Obavili smo reviziju priloženih financijskih izvještaja ABC društva koja uključuju bilancu na 31. prosinca 20X1., 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 uprave za financijske izvještaje

Uprava je odgovorna za sastavljanje i objektivni prikaz ovih financijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja. Odgovornosti Uprave uključuju: utvrđivanje,

uvođenje i održavanje internih kontrola relevantnih za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja u kojima neće biti značajnih pogrešnih prikazivanja uzrokovanih prijevarom ili pogreškom; odabir i primjenu odgovarajućih računovodstvenih politika i stvaranje razumnih računovodstvenih procjena u danim okolnostima.

Odgovornost revizora

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o tim financijskim izvještajima na osnovi obavljene revizije. Reviziju smo obavili sukladno Međunarodnim revizijskim standardima. Ti standardi zahtijevaju pridržavanje revizora etičkih pravila te planiranje i provođenje revizije kako bi se steklo razumno uvjerenje o tome da u financijskim izvještajima nema značajnih pogrešnih prikazivanja.

Revizija uključuje obavljanje postupaka radi pribavljanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama prikazanima u financijskim izvještajima. Odabir postupaka, uključujući i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima zbog prijevara ili pogreška, ovisi o prosudbi revizora. Pri procjenjivanju tih rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne za klijentovo sastavljanje i fer prikazivanje financijskih izvještaja kako bi odredio revizorske postupke koji su odgovarajući u danim okolnostima, ali ne i za izražavanje mišljenja o učinkovitosti internih kontrola Društva⁸⁰. Revizija također uključuje ocjenjivanje prikladnosti primijenjenih računovodstvenih politika i razboritosti računovodstvenih procjena Uprave, kao i ocjenu cjelokupnog prikaza financijskih izvještaja.

Vjerujemo da su nam pribavljeni revizijski dokazi dostatni i prikladni za osiguravanje osnove za izražavanje našeg mišljenja.

Mišljenje

Po našem mišljenju, financijski izvještaji daju istinit i fer prikaz (ili, »fer prikazuju, u svim značajnim odrednicama«) financijski položaj Društva na 31. prosinca 20X1., rezultate njegova poslovanja te novčani tijek za godinu tada završenu, sukladno Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

Izvješće o ostalim zakonskim ili regulatornim zahtjevima

[Oblik i sadržaj ovog dijela revizorovog izvješća mijenjat će se ovisno o prirodi ostalih izvještajnih odgovornosti revizora.]

[Revizorov potpis]

[Datum izvješća revizora]

[Revizorova adresa]

Revizorovo izvješće za revizije obavljene u skladu s MRevS-ima i standardima revidiranja određene jurisdikcije ili države

61. Revizor može obaviti reviziju sukladno i MRevS-ima i standardima revidiranja određenog zakonodavstva ili države (za potrebe ovog MRevS-a »nacionalni revizijski standardi«).
62. **Revizorsko izvješće smije sadržavati izjavu da je revizija obavljena sukladno Međunarodnim standardima revizije samo ako je revizor u potpunosti udovoljio svim Međunarodnim revizijskim standardima važećima za tu reviziju.**

⁷⁸ U rijetkim okolnostima zakon ili drugi propisi isto utvrđuju točku u procesu izvještavanja financijskih izvještaja na kojoj se očekuje da revizija bude završena.

⁷⁹ Podnaslov »Izvješće o financijskim izvještajima« nepotreban je u uvjetima kad drugi podnaslov »Izvješće o ostalim zakonskim i regulatornim zahtjevima« nije primjenjiv.

⁸⁰ U uvjetima u kojima revizor ima odgovornost izraziti mišljenje o učinkovitosti internih kontrola u sklopu revizije financijskih izvještaja, ta se rečenica izražava ovako: »Pri procjeni tih rizika, revizor razmatra interne kontrole što se odnose na pripremanje i fer prikazivanje financijskih izvještaja kako bi odredio odgovarajuće revizorske postupke primjerene u danim okolnostima«.

63. Revizor se može pozvati na obavljenju reviziju primjenom MRevS-ova i nacionalnih standarda kad udovolji svim zahtjevima MRevS-ova važećima za tu reviziju i obavi bilo koji dodatni postupak nužan za udovoljavanje važećim standardima dotičnog zakonodavstva ili zemlje. Pozivanje na primjenu i MRevS-ova i nacionalnih standarda nije primjereno ako postoji neusklađenost između izvještajnih zahtjeva u pogledu revizorovog izvješća u primjeni MRevS-ova i u nacionalnim revizorskim standardima što bi, u određenim okolnostima utjecalo na revizorovo mišljenje ili na potrebu uključivanja odjeljka za isticanje pitanja. Na primjer, neki nacionalni revizijski standardi zabranjuju korištenje odjeljka za isticanje pitanja u svrhu naglašavanja pitanja nastavka poslovanja, dok MRevS 701 u takvim okolnostima zahtijeva od revizora modificiranje revizorovog izvješća dodavanjem odjeljka za isticanje pitanja. U slučaju takve neusklađenosti, revizorovo će se izvješće pozvati na revizijske standarde (bilo MRevS-ove ili nacionalne revizijske standarde) sukladno kojima je udovoljio izvještajnim zahtjevima.
64. Kad se revizorovo izvješće poziva i na Međunarodne revizijske standarde i na revizorske standarde pojedinog zakonodavstva ili države, u revizorovom se izvješću mora navesti zakonodavstvo ili država porijekla revizijskih standarda.
65. Kad revizor sastavlja revizorovo izvješće koristeći tekst ili obrazac utvrđen zakonom, propisom ili revizijskim standardima određenog zakonodavstva ili države, u revizorovom će se izvješću navesti da je revizija obavljena sukladno i Međunarodnim revizijskim standardima i revizijskim standardima određenog zakonodavstva ili države samo ako revizorovo izvješće sadrži, najmanje, sljedeće:
- naslov;
 - naslovnik, sukladno okolnostima angažmana;
 - uvodni odjeljak koji utvrđuje revidirane financijske izvještaje;
 - opis odgovornosti uprave za sastavljanje i fer prikazivanje financijskih izvještaja;
 - opis odgovornosti revizora za izražavanje mišljenja o tim financijskim izvještajima i opseg revizije, koji uključuje:
 - pozivanje na primjenu Međunarodnih revizijskih standarda i revizijske standarde određenog zakonodavstva ili države, i
 - opis poslova koje je revizor obavio u reviziji.
 - odjeljak mišljenja koji sadrži izražavanje mišljenja o financijskim izvještajima⁸¹ i pozivanje na primjenjiv okvir financijskog izvještavanja korišten pri sastavljanju financijskih izvještaja (uključujući navođenje države porijekla okvira financijskog izvještavanja u slučaju kad se nisu koristili Međunarodni standardi financijskog izvještavanja ili Međunarodni računovodstveni standardi javnog sektora);
 - revizorov potpis;
 - datum revizorovog izvješća; i
 - revizorovu adresu.
66. Temeljem nacionalnog zakona ili propisa revizor može biti obvezan koristiti izgled i tekst koji odstupa od teksta navedenog u ovom MRevS-u. Kad se razlika odnosi samo na izgled i tekst revizorovog izvješća, revizor će morati uzeti u obzir udovoljavanje izvještajnim zahtjevima MRevS-ova pod uvjetom da revizorovo izvješće sadrži, najmanje, svaki od dijelova navedenih u točki 65 – čak i ako koristi izgled i tekst naveden u nacionalnom zakonu ili propisu. Kad pojedini zahtjevi određenog zakonodavstva nisu u suprotnosti s MRevS-ima, revizor primjenjuje izgled i tekst korišten u ovom MRevS-u kako bi čitatelj mogao jednostavnije prepoznati revizorovo izvješće kao izvješće o provedenoj reviziji sukladno ovim MRevS-ima.
- Nerevidirane dopunske informacije prikazane s revidiranim financijskim izvještajima**
67. Revizor se mora uvjeriti da je bilo koja dopunska informacija prikazana zajedno s revidiranim financijskim izvještajima, a nije pokrivena revizorovim mišljenjem, jasno razdvojena od revidiranih financijskih izvještaja.
68. Kao što je navedeno u točkama 25-26, od poslovnog se subjekta može zahtijevati, ili uprava može odlučiti, uključiti dopunske informacije zajedno s financijskim izvještajima. Smatra se da revizorovo mišljenje pokriva i dopunske informacije koje se ne mogu jasno odvojiti od financijskih izvještaja zbog vrste i načina prikazivanja. Međutim, u drugim okolnostima, zakoni ili regulativa ne moraju nalagati da se dopunske informacije revidiraju i menadžment ne mora tražiti od revizora da dopunske informacije uključi u djelokrug revizije financijskih izvještaja. Kada pak namjere revidiranja dopunskih informacija nema, revizor razmatra jesu li dopunske informacije prikazane na način iz kojeg bi se moglo zaključiti da su te informacije pokrivena revizorovim mišljenjem te u tom slučaju zahtijevati od uprave promjenu njihova prikazivanja. Revizor, na primjer, razmatra gdje je nerevidirana informacija prikazana u odnosu na financijske izvještaje i bilo koju revidiranu dopunsku informaciju te je li ona jasno označena kao »nerevidirana«. Revizor od uprave zahtijeva uklanjanje bilo kojeg unakrsnog povezivanja iz financijskih izvještaja s nerevidiranim dopunskim tablicama ili nerevidiranim bilješkama jer povezivanje revidiranih i nerevidiranih informacija ne bi bilo dovoljno jasno. Nerevidirane bilješke koje su pomiješane s revidiranim bilješkama mogu se pogrešno protumačiti – kao revidirane. Stoga revizor od poslovnog subjekta zahtijeva prikazivanje nerevidiranih informacija izvan skupa financijskih izvještaja ili najmanje, ako to u danim okolnostima nije moguće, prikazivanje nerevidiranih bilježaka na kraju zajedno sa zahtijevanim bilješkama uz financijske izvještaje i jasno označavanje da nisu revidirane.
69. Kao što je navedeno u točki 23, kad je revizor svjestan da će financijski izvještaji biti uključeni u dokument koji sadrži i ostale informacije, revizor može razmotriti, ako to dopušta oblik prikazivanja, numeriranje stranica na kojima su revidirani financijski izvještaji prikazani u revizorovom izvješću. To olakšava čitatelju razlikovanje financijskih informacija od ostalih informacija koje nisu pokrivena revizorovim mišljenjem.
70. Ako revizor zaključi da subjektova prezentacija nerevidiranih dopunskih informacija nije dovoljno jasno razdvojena od revidiranih financijskih izvještaja, revizor mora u revizorovom izvješću objasniti da te informacije nisu bile revidirane.

⁸¹ Okolnosti u kojima revizor treba modificirati revizorovo mišljenje navedene su u MRevS-u 701, »Modificiranje izvješća neovisnog revizora«. U nekim okolnostima revizor neće moći izraziti mišljenje o financijskim izvještajima jer je učinak ograničavanja obujma tako značajan i prevladavajući da revizor nije mogao dobiti dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza. U tim će okolnostima revizor izraziti suzdržanost od izražavanja mišljenja.

71. Činjenica da dopunske informacije nisu revidirane revizora ne oslobađa odgovornosti pročitati te informacije s ciljem utvrđivanja značajne nedosljednosti u odnosu na revidirane financijske izvještaje. Revizorova odgovornost za nerevidirane dopunske informacije dosljedna je onoj opisanoj u MRevS-u 720, »Ostale informacije u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje«.

Datum primjene

72. Ovaj je MRevS primjenjiv na revizorova izvješća datirana na 31. prosinca 2006. ili nakon toga datuma.

Zahtjevi javnog sektora

1. *Neki izrazi u ovom MRevS-u, kao što su »angažirani partner« i »društvo«, trebaju se čitati kao da se odnose na njihove ekvivalente iz javnog sektora.*
2. *U javnom sektoru, zakonodavstvo koje određuje obvezu revizije može utvrditi izgled i tekst koji se mora koristiti u revizorskom izvješću. Kad revizor priprema revizorovo izvješće korištenjem izgleda i teksta navedenih u takvom zakonodavstvu, u revizorovom se izvješću mora navesti da je revizija obavljena sukladno MRevS-ima i propisima koji reguliraju obvezu revizije, samo ako revizorovo izvješće sadrži, najmanje, svaki od dijelova navedenih u točkama 65(a)-(j). Kao što je navedeno u točki 66, kad propisi koji određuju obvezu revizije nisu u suprotnosti s MRevS-ima, revizor prihvaća izgled i tekst korišten u ovom MRevS-u na način da čitatelj može jednostavnije prepoznati revizorovo izvješće kao izvješće o reviziji obavljenoj sukladno MRevS-ima.*
3. *Osim toga, ti propisi mogu odrediti odgovornost uprave i revizora u odnosu na reviziju. Opisi takvih odgovornosti uključeni u revizorovo izvješće morat će odraziti zahtjeve tih propisa.*

MRevS 701 Modifikacije izvješća neovisnog revizora

(Primjenjivo na revizorova izvješća datirana na 31. prosinca 2006. ili nakon toga datuma)*

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	1 – 4
Pitanja koja ne utječu na revizorovo mišljenje	5 – 10
Pitanja koja utječu na revizorovo mišljenje	11 – 15
Okolnosti koje mogu rezultirati mišljenjem različitim od pozitivnog	16 – 21
Datum stupanja na snagu	22

* Ovaj MRevS utemeljuje standarde i daje upute o njegovoj primjeni u slučaju kada se treba modificirati izvješće neovisnog revizora. MRevS 700, »Izvješće neovisnog revizora o cjelovitom skupu financijskih izvještaja opće namjene« utemeljuje standarde i daje upute o njegovoj primjeni kada revizor može izraziti pozitivno mišljenje pa modificiranje revizorovog izvješća nije potrebno.

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 701, »Modifikacije izvješća neovisnog revizora« treba čitati u kontekstu »Predgovora Međunarodnih standarda kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, izražavanja uvjerenja i povezanih usluga« u kojem je navedena primjena i nadležnost MRevS-ova.

Uvod

1. Cilj je ovog Međunarodnog standarda revizije (MRevS) utemeljiti standarde i dati upute o okolnostima u kojima izvješće neovisnog revizora treba biti modificirano, kao i o obliku i sadržaju modifikacije revizorova izvješća u tim okolnostima.
2. MRevS 700 »Izvješće neovisnog revizora o cjelovitom skupu financijskih izvještaja opće namjene« utemeljuje standarde i daje upute o obliku i sadržaju izvješća neovisnog revizora o cjelovitom skupu financijskih izvještaja opće namjene, pripremljenog sukladno okviru financijskog izvješćivanja određenom za postizanje fer prikazivanja kada revizor može izraziti pozitivno mišljenje pa modifikacije revizorova izvješća nisu potrebne. MRevS 800, »Izvješće neovisnog revizora o revizorskim angažmanima posebne namjene« utemeljuje standarde i daje upute o obliku i sadržaju izvješća neovisnog revizora u ostalim revizorskim angažmanima. Ovaj MRevS opisuje način modifikiranja teksta revizorova izvješća u sljedećim situacijama:

Pitanja koja ne utječu na revizorovo mišljenje

(a) Poseban naglasak

Pitanja koja utječu na revizorovo mišljenje

(a) Mišljenje s rezervom,

(b) Suzdržanost od mišljenja, ili

(c) Negativno mišljenje.

3. Ujednačenost oblika i sadržaja svake vrste modificiranog izvješća unaprijedit će razumijevanje korisnika tih izvješća. Sukladno tome, ovaj MRevS sadrži predloženi tekst modifikacija za korištenje pri izdavanju modificiranih izvješća.
4. Navedeni primjeri izvješća u ovom MRevS-u temelje se na revizorovom izvješću o financijskim izvještajima opće namjene za trgovačka društva. Načela koja se odnose na okolnosti kad revizorovo izvješće treba modificirati su, međutim, primjenjiva i na izvješća o ostalim angažmanima koji se odnose na reviziju povijesnih financijskih informacija, kao što su financijski izvještaji opće namjene društava drugog pravnog oblika (na primjer, neprofitne organizacije) i na revizorske angažmane opisane u MRevS-u 800, a navedeni će se primjeri izvješća prilagoditi sukladno danim okolnostima.

Pitanja koja ne utječu na revizorovo mišljenje

5. U pojedinim okolnostima, revizorovo izvješće može biti modificirano dodavanjem odjeljka za isticanje pitanja kako bi ukazalo na pitanje koje utječe na financijske izvještaje, a uključeno je u bilješku uz financijske izvještaje koja ga opširnije objašnjava. Dodavanje takvog odjeljka za isticanje pitanja ne utječe na revizorovo mišljenje. Taj je odjeljak poželjno dodati nakon odjeljka koji sadrži revizorovo mišljenje, ali prije dijela izvješća u kojemu se navode ostale odgovornosti izvješćivanja, ako ih uopće bude. Odjeljak za isticanje pitanja redovito će upućivati na činjenicu da zbog tog odjeljka revizorovo mišljenje nije s rezervom.

6. Revizor mora modificirati svoje izvješće dodajući odjeljak radi isticanja značajnog pitanja u vezi s pretpostavkom vremenske neograničenosti poslovanja.
7. Revizor mora razmotriti modificiranje revizorova izvješća dodavanjem odjeljka u slučaju postojanja značajne neizvjesnosti (osim problema vremenske neograničenosti poslovanja), čije rješavanje ovisi o budućim događajima, a može utjecati i na financijske izvještaje. Neizvjesnost je pitanje čiji ishod ovisi o budućim radnjama ili događajima koji nisu pod izravnom kontrolom poslovnog subjekta, ali mogu utjecati na financijske izvještaje.
8. Primjer odjeljka za isticanje pitanja u revizorovom izvješću u pogledu značajne neizvjesnosti je sljedeći:
Bez izražavanja rezerve na naše mišljenje, upozoravamo na bilješku X uz financijske izvještaje. Društvo je tuženik u sudskom procesu za neovlašteno korištenje određenih patentnih prava i naknadu tantijema kao i za naknadu štete. Društvo je podnijelo protutužbu, a prethodna saslušanja i dokazni postupci za obje radnje su u tijeku. Konačni ishod spora ne može se sada utvrditi pa u financijskim izvještajima nije obavljeno rezerviranje za moguće obveze koje bi mogle uslijediti.
(Primjer odjeljka za isticanje pitanja u vezi s pretpostavkom vremenske neograničenosti poslovanja prikazan je u MRevS-u 570, »Vremenska neograničenost poslovanja«.)
9. Dodavanje odjeljka za isticanje pitanja vremenske neograničenosti poslovanja ili značajne neizvjesnosti najčešće je dovoljno za ispunjavanje revizorove izvještajne odgovornosti u vezi s takvim pitanjima. Međutim, u izuzetnim slučajevima, poput onih s višestrukim neizvjesnostima značajnima za financijske izvještaje, revizor može smatrati primjerenim izraziti suzdržanost od izražavanja mišljenja umjesto dodavanja odjeljka za isticanje pitanja.
10. Osim korištenjem odjeljka za isticanje pitanja koja utječu na financijske izvještaje, revizor također može modificirati revizorovo izvješće korištenjem odjeljka za isticanje pitanja, poželjno nakon odjeljka revizorovog mišljenja, ali prije dijela izvješća o bilo kojim ostalim izvještajnim odgovornostima, ako ih ima, kako bi izvijestio i o drugim pitanjima koja ne utječu na financijske izvještaje. Primjerice, ako je potrebno mijenjati neke ostale informacije u dokumentu koji sadrži revidirane financijske izvještaje, a poslovni subjekt odbije provesti te promjene, revizor će razmotriti uključivanje odjeljka za isticanje pitanja u revizorovo izvješće radi opisivanja značajne nedosljednosti.

Pitanja koja utječu na revizorovo mišljenje

11. Revizor neće moći izraziti pozitivno mišljenje kada postoji jedna od sljedećih okolnosti, čiji učinak po revizorovoj prosudbi je ili može biti značajan za financijske izvještaje:
 - (b) ograničenje djelokruga revizorova rada; ili
 - (c) neslaganje s upravom u pogledu primjenjivosti odabranih računovodstvenih politika, metoda njihove primjene i primjerenosti njihova objavljivanja u financijskim izvještajima.
 Okolnosti opisane pod (a) mogu uvjetovati mišljenje s rezervom ili suzdržanost od izražavanja mišljenja. Okolnosti opisane pod (b) mogu uvjetovati mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje. Te okolnosti pobliže su opisane u točkama 16-21.
12. **Mišljenje s rezervom treba biti izraženo kada revizor zaključuje da se ne može izraziti pozitivno mišljenje, ali pritom učinak neslaganja s upravom ili ograničenja djelokruga**

rada nije tako značajan i prevladavajući da bi zahtijevao negativno mišljenje ili suzdržanost od izražavanja mišljenja. Mišljenje s rezervom treba se izraziti riječima »osim za« učinke pitanja na koje se rezerva odnosi.

13. Suzdržanost od mišljenja mora se izraziti kada je mogući učinak ograničenja djelokruga revizorova rada tako značajan i prevladavajući da revizor nije mogao prikupiti dovoljne i odgovarajuće revizijske dokaze, te stoga ne može izraziti mišljenje o financijskim izvještajima.
14. Negativno se mišljenje mora izraziti kada je učinak neslaganja toliko značajan i prevladavajući za financijske izvještaje da je revizor zaključio kako izvješće s rezervom nije primjereno za obznanjivanje da financijski izvještaji dovode u zabludu ili su nepotpuni.
15. Uvijek kada revizor izražava mišljenje različito od pozitivnog, u izvješće treba uključiti jasan opis svih postojećih razloga i, osim ako to nije izvedivo, kvantificirati mogući učinak ili učinke na financijske izvještaje. Takve se informacije uobičajeno daju u posebnom odjeljku prije odjeljka u kojem se izražava mišljenje ili suzdržanost od mišljenja o financijskim izvještajima i mogu sadržavati poziv na opsežnija objašnjenja, ako ih ima, u bilješkama uz financijske izvještaje.

Okolnosti koje mogu rezultirati mišljenjem različitim od pozitivnog mišljenja

Ograničenje djelokruga

16. Ograničenje djelokruga revizorova rada može ponekad nametnuti poslovni subjekt (na primjer, kada uvjeti ugovora određuju da revizor neće obaviti određeni revizijski postupak koji revizor smatra nužnim). Međutim, kad su ograničenja u vezi s predloženim angažiranjem takva da je revizor uvjeren kako zbog njih postoji razlog za izražavanje suzdržanosti od mišljenja, revizor uobičajeno neće prihvatiti takav ograničeni angažman kao reviziju, osim ako to nije propisano zakonom. Također, revizor koji obavlja zakonom propisanu reviziju neće prihvatiti takav revizijski angažman u kojem ga ograničenja prisiljavaju na kršenje svojih zakonskih obveza.
17. Ograničenje djelokruga rada može biti nametnuto okolnostima (na primjer, kad je vrijeme imenovanja revizora takvo da revizor ne može prisustvovati popisu zaliha). Također može nastati kad, po mišljenju revizora, računovodstvene evidencije poslovnog subjekta nisu odgovarajuće ili kad revizor ne može obaviti revizijske postupke koje je smatrao potrebnima. U takvim okolnostima, revizor će pokušati obaviti razumne alternativne postupke kako bi prikupio dovoljne i odgovarajuće revizijske dokaze za potkrjepljivanje pozitivnog mišljenja.
18. **Kad ograničenje djelokruga revizorova posla zahtijeva izražavanje mišljenja s rezervom ili suzdržanost od mišljenja, revizorovo izvješće treba sadržavati opis ograničenja i naznaku mogućih ispravaka financijskih izvještaja za koje bi se moglo utvrditi da su nužni, a da nije postojalo ograničenje.**
19. Primjeri tih pitanja navedeni su u nastavku.

Ograničenje djelokruga – Mišljenje s rezervom

»Obavili smo reviziju ... (preostali je tekst isti kao u primjeru uvodnog odjeljka – vidjeti točku 60 MRevS-a 700).
Uprava je odgovorna za ... (preostali je tekst isti kao u primjeru odjeljka o odgovornosti uprave – vidjeti točku 60 MRevS-a 700).

Naša odgovornost je izraziti mišljenje o tim financijskim izvještajima na osnovi obavljene revizije. *Osim kao što je navedeno u sljedećem odjeljku*, reviziju smo obavili sukladno ... (preostali je tekst isti kao u primjeru odjeljka o odgovornosti revizora – vidjeti točku 60 MRevS-a 700).

Nismo prisustvovali popisu zaliha 31. prosinca 20X1, jer je taj datum bio prije našeg angažiranja kao revizora Društva. Zbog prirode evidencija Društva, nismo se mogli uvjeriti u količine zaliha ni drugim revizijskim postupcima.

Po našem mišljenju, *osim učinaka takvih prepravljanja, ako bi ih bilo, koja bi se utvrdila nužnima da smo se mogli uvjeriti u količine zaliha*, financijski izvještaji prikazuju istinito i fer ... (preostali je tekst isti kao u primjeru odjeljka mišljenja – točka 60 MRevS-a 700)«.

Ograničenje djelokruga – Suzdržanost od mišljenja

»Angažirani smo obaviti reviziju priloženih financijskih izvještaja ABC društva, koja uključuju bilancu na 31. prosinca 20X1, račun dobitka i gubitka, izvještaj o promjenama glavnice i izvještaj o novčanom tijeku za godinu tada završenu te sažetak značajnih računovodstvenih politika i objašnjavajućih bilježaka.

Uprava je odgovorna za ... (preostali je tekst isti kao u primjeru odjeljka o odgovornosti uprave – vidjeti točku 60 MRevS-a 700).

(Izostavlja se rečenica koja navodi odgovornost revizora.)

(Odjeljak koji opisuje djelokrug revizije će se izbaciti ili izmijeniti sukladno okolnostima.)

(Dodaje se odjeljak koji opisuje ograničenje djelokruga kako slijedi:

Nismo mogli prisustvovati popisu svih zaliha ni potvrditi potraživanja zbog ograničenja djelokruga našeg rada kojeg je nametnulo Društvo.)

Zbog značajnosti pitanja navedenih u prethodnom odjeljku, ne izražavamo mišljenje o financijskim izvještajima.

Neslaganje s upravom

20. Revizor se može ne slagati s upravom o pitanjima kao što su prihvatljivost izabranih računovodstvenih politika, metode njihove primjene ili primjerenost objava u financijskim izvještajima. **Ako su takva neslaganja značajna za financijske izvještaje, revizor mora izraziti mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje.**

21. Primjeri takvih pitanja niže su navedeni:

Neslaganje u pogledu računovodstvenih politika – Neprijemljena računovodstvena metoda – Mišljenje s rezervom

»Obavili smo reviziju ... (preostali je tekst isti kao u primjeru uvodnog odjeljka – vidjeti točku 60 MRevS-a 700).

Uprava je odgovorna za ... (preostali je tekst isti kao u primjeru odjeljka o odgovornosti uprave – vidjeti točku 60 MRevS-a 700).

Naša odgovornost je ... (preostali je tekst isti kao u primjeru odgovornost revizora – vidjeti točku 60 MRevS-a 700).

Kao što je objašnjeno u bilješci X uz financijske izvještaje, u financijskim izvještajima nije iskazana obračunata amortizacija, a ta praksa, po našem mišljenju nije sukladna Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

Obračun za godinu završenu 31. prosinca 20X1, iznosio bi XXX temeljen na pravocrtnoj metodi amortizacije, korištenjem godišnje stope od 5% za građevine i 20% za opremu. Sukladno tome, dugotrajna materijalna imovina trebala bi se smanjiti za akumuliranu amortizaciju u iznosu od XXX, a gubitak tekuće godine i zadržani gubitak povećali bi se za XXX te XXX.

Po našem mišljenju, *osim učinaka na financijske izvještaje pitanja navedenog u prethodnom odjeljku*, financijski izvještaji prikazuju istinito i fer ... (preostali je tekst isti kao u primjeru odjeljka mišljenja – vidjeti točku 60 MRevS-a 700)«.

Neslaganje u pogledu računovodstvenih politika – Neprijemljeno objavljivanje – Mišljenje s rezervom

»Obavili smo reviziju ... (preostali je tekst isti kao u primjeru uvodnog odjeljka – vidjeti točku 60 MRevS-a 700).

Uprava je odgovorna za ... (preostali je tekst isti kao u primjeru odjeljka o odgovornosti uprave – vidjeti točku 60 MRevS-a 700).

Naša odgovornost je ... (preostali je tekst isti kao u primjeru odgovornost revizora – vidjeti točku 60 MRevS-a 700).

Društvo je 15. siječnja 20X2, izdalo obveznice u iznosu od XXX radi financiranja proširenja postrojenja. Ugovorom o emisiji obveznica ograničava se isplata budućih novčanih dividenda iz zarada nakon 31. prosinca 19X1. Po našem mišljenju, objavljivanje ove informacije zahtijeva se sukladno⁸².

Po našem mišljenju, *osim propusta objavljivanja informacije navedene u prethodnom odjeljku*, financijski izvještaji prikazuju istinito i fer ... (preostali je tekst isti kao u primjeru odjeljka mišljenja – vidjeti točku 60 MRevS-a 700)«.

Neslaganje u pogledu računovodstvenih politika – Neprijemljeno objavljivanje – Negativno mišljenje

»Obavili smo reviziju ... (preostali je tekst isti kao u uvodnom odjeljku – vidjeti točku 60 MRevS-a 700).

Uprava je odgovorna za ... (preostali je tekst isti kao u primjeru odjeljka odgovornost uprave – vidjeti točku 60 MRevS-a 700).

Naša odgovornost je ... (preostali je tekst isti kao u primjeru odgovornost revizora – vidjeti točku 60 MRevS-a 700).

(Odjeljak ili odjeljci u kojima se objašnjava neslaganje.)

Po našem mišljenju, zbog učinaka pitanja objašnjenih u prethodnim odjeljcima, financijski izvještaji ne prikazuju istinito i fer (ili, 'nisu fer prikazani, u svim značajnim odrednicama') financijski položaj ABC Društva na 20. prosinca 19X1 te njegovu financijsku uspješnost i tijek novca za godinu tada završenu sukladno Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

Datum primjene

22. Ovaj je MRevS primjenjiv na revizorova izvješća datirana na 31. prosinca 2006. ili nakon toga datuma.

⁸² Pozvati se na važeći statut ili zakon.

MRevS 710 Usporedne informacije

(Na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2005., ili nakon toga datuma)*

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	1 – 5
Usporedni podaci	6 – 19
Usporedni financijski izvještaji	20 – 31
Datum stupanja na snagu	32
Dodatak – 1: Razmatranje okvira financijskog izvješćivanja za usporedne informacije	
Dodatak – 2: Primjeri revizorovih izvješća	

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 710, »Usporedne informacije« treba čitati u kontekstu »Predgovora Međunarodnih standarda kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, izražavanja uvjerenja i povezanih usluga« u kojemu je navedena primjena i nadležnost MRevS-ova.

Uvod

- Svrha je ovog Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS) uspostaviti standarde i pružiti upute o revizorovim odgovornostima spram usporednih informacija. On se ne bavi okolnostima kada se sažeti financijski izvještaji predočuju s revidiranim financijskim izvještajima (vidjeti MRevS 720, »Ostale informacije u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje« i MRevS 800, »Izvješće neovisnog revizora o revizijskim angažmanima za posebne namjene«.
- Revizor treba utvrditi jesu li usporedne informacije u svim značajnim odrednicama sukladne s okvirom financijskog izvještavanja primjenjivim za financijske izvještaje koji se revidiraju.**
- Postojanje razlika u okviru financijskog izvještavanja koji se primjenjuje u pojedinim državama rezultiraju time što se usporedne financijske informacije različito prezentiraju po svakom od tih okvira. Usporedne informacije u financijskim izvještajima mogu, primjerice, prikazivati iznose (poput financijskog položaja, rezultata poslovanja, novčanog toka) i odgovarajuće objave poslovnog subjekta za više od jednog razdoblja, ovisno o okviru. Okviri i metode prezentiranja na koje se poziva u ovom MRevS-u jesu sljedeći:
 - Usporedni podaci*, gdje su iznosi i ostala objavljivanja za prethodno razdoblje uključeni kao dio financijskih izvještaja tekućeg razdoblja s namjerom da bi se čitali u odnosu na iznose i ostala objavljivanja koja se odnose na tekuće razdoblje (za svrhe ovog MRevS-a nazivaju se *stavke tekućeg razdoblja*). Ti se usporedni podaci ne prezentiraju kao cjeloviti financijski izvještaji koje bi se moglo samostalno prikazati, nego su sastavni dio financijskih izvještaja teku-

* MRevS 315, »Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja«; MRevS 330, »Revizorovi postupci kao reakcija na procijenjeni rizik« i MRevS 500, »Revizijski dokazi« stvaraju posljedične promjene MRevS-a 710. Te posljedične promjene su na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblje započeto na 15. prosinca 2004., ili nakon toga datuma i uključene su u tekst MRevS-a 710.

ćeg razdoblja s namjenom da se čitaju samo u odnosu na stavke tekućeg razdoblja; i

- Usporedni financijski izvještaji*, gdje su iznosi i ostala objavljivanja prethodnog razdoblja uključeni za usporedbu s ostalim objavljivanjima tekućeg razdoblja, ali ne čine dio financijskih izvještaja tekućeg razdoblja.
- (O tim različitim okvirima izvještavanja pogledajte Dodatak 1. ovoga MRevS-a.)
- Usporedne informacije prezentiraju se sukladno primjenjivom okviru financijskog izvještavanja. Bitne razlike u pogledu revizijskog izvještavanja jesu:
 - za usporedne podatke, revizorovo izvješće odnosi se samo na financijske izvještaje tekućeg razdoblja, dok se
 - za usporedne financijske izvještaje, revizorovo izvješće odnosi na svako razdoblje za koje su prezentirani financijski izvještaji.
 - Ovaj MRevS u dvojenim poglavljima daje smjernice o revizorovoj odgovornosti za usporedne informacije i izvještavanje o njima prema dva okvira.

Usporedni podaci

Revizorove odgovornosti

- Revizor treba prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze da usporedni podaci ispunjavaju zahtjeve primjenjivog okvira financijskog izvještavanja.** Opseg obavljenih revizijskih postupaka na usporednim podacima značajno je manji nego za reviziju stavki tekućeg razdoblja i uobičajeno je ograničen na provjeravanje jesu li usporedni podaci ispravno iskazani i na odgovarajući način klasificirani. To uključuje revizorovo ocjenjivanje jesu li:
 - računovodstvene politike primijenjene za usporedne podatke dosljedne onima iz tekućeg razdoblja ili jesu li provedene odgovarajuće prilagodbe i/ili dana obrazloženja, i
 - usporedni podaci usklađeni s iznosima i ostalim objavljivanjima prikazanim u prethodnom razdoblju ili jesu li provedene odgovarajuće prilagodbe i/ili dana obrazloženja.
- Kada su financijske izvještaje prethodnog razdoblja revidirali drugi revizori, novi revizor ocjenjuje ispunjavaju li usporedni podaci uvjete navedene gore u točki 6. i također slijedi upute iz MRevS-a 510, »Početni angažmani – početna stanja«.
- Kada financijski izvještaji prethodnog razdoblja nisu revidirani, novi revizor ipak procjenjuje ispunjavaju li usporedni podaci uvjete navedene gore u točki 6. i također slijedi upute iz MRevS-a 510.
- Ako revizor tijekom obavljanja revizije tekućeg razdoblja postane svjestan činjenice da su moguća pogrešna prikazivanja usporednih podataka, obaviti će one dodatne postupke koji su primjereni u tim okolnostima.

Izvjješćivanje

- Kada se usporedne informacije prezentiraju kao usporedni podaci, revizor treba izdati revizijsko izvješće u kojem se usporedni podaci za prethodno razdoblje neće posebno navoditi jer se njegovo mišljenje o financijskim izvještajima tekućeg razdoblja odnosi na cjelinu koja uključuje i usporedne podatke.**

11. U revizorovu se izvješću treba pozvati na usporedne podatke samo u okolnostima opisanim u točkama 12., 13., 15b te točkama od 16. do 19.
12. Kada je revizorovo izvješće o prethodnom razdoblju, koje je ranije izdano, sadržavao mišljenje s rezervom, suzdržanost od izražavanja mišljenja ili negativno mišljenje i pitanje zbog kojega je bilo modificirano, to izvješće je:
 - (a) nerazriješeno i rezultira modificiranjem revizorovog izvješća u vezi sa stavkama tekućeg razdoblja, revizorovo izvješće treba također modificirati i u vezi s usporednim podacima; ili
 - (b) nerazriješeno, ali ne rezultira modificiranjem revizorovog izvješća u vezi sa stavkama tekućeg razdoblja, revizorovo izvješće treba modificirati u vezi s usporednim podacima.
13. Kada je revizorovo izvješće o prethodnom razdoblju, koje je ranije izdano, sadržalo mišljenje s rezervom, suzdržanost od izražavanja mišljenja ili negativno mišljenje i kada se pitanje zbog kojega se prvobitno modificiralo u međuvremenu razriješilo i pravilno prikazalo u financijskim izvještajima, izvješće tekućeg razdoblja uobičajeno se u takvim slučajevima ne poziva na prethodne modifikacije. Međutim, ako je pitanje značajno za tekuće razdoblje, revizor može uključiti odjeljak za isticanje pitanja u kojem će izvijestiti o takvom pitanju.
14. Tijekom revizije financijskih izvještaja tekućeg razdoblja revizor u određenim neuobičajenim okolnostima može postati svjestan postojanja značajnog pogrešnog prikazivanja koje utječe na financijske izvještaje prethodnog razdoblja za koje je prije bilo izdano nemodificirano izvješće.
15. U takvim okolnostima revizor treba razmotriti upute iz MRevS-a 560, »Događaji nakon datuma bilance« i:
 - (a) ako su bili izmijenjeni financijski izvještaji prethodnog razdoblja i ponovno izdani s novim revizorovim izvješćem, revizor treba prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze da su usporedni podaci usklađeni s onima iz izmijenjenih financijskih izvještaja, ili
 - (b) ako nisu bili izmijenjeni i ponovno izdani financijski izvještaji prethodnog razdoblja te usporedni podaci nisu odgovarajuće prepravljani i/ili nisu prikazana odgovarajuća obrazloženja, revizor treba izdati modificirano izvješće za financijske izvještaje tekućeg razdoblja u vezi s usporednim podacima uključenim u tom izvješću.
16. Ako u okolnostima opisanim u točki 14., financijski izvještaji prethodnog razdoblja nisu bili izmijenjeni i revizorovo izvješće nije bilo ponovno izdavano, ali su usporedni podaci odgovarajuće prepravljani i/ili odgovarajuća obrazloženja dana u financijskim izvještajima tekućeg razdoblja, revizor može uključiti odjeljak za isticanje pitanja u kojemu opisuje okolnosti i poziva se na odgovarajuće bilješke uz financijske izvještaje. U vezi s tim revizor također razmatra upute iz MRevS-a 560.

Novi revizor – dodatni zahtjevi

Financijske izvještaje prethodnog razdoblja revidirao je drugi revizor

17. U nekim pravosudnim sustavima novom revizoru dopušteno je da se u svom izvješću za tekuće razdoblje pozove na izvješće revizora prethodnika o financijskim izvještajima prethodnog razdoblja. Kada se revizor odluči pozvati na drugog revizora, u izvješću novog revizora treba navesti:

- (a) da je financijske izvještaje prethodnog razdoblja revidirao drugi revizor;
- (b) vrstu izvješća koje je izdao revizor prethodnik i, ako je izvješće bilo modificirano, razloge modifikacije; i
- (c) datum tog izvješća.

Financijski izvještaji prethodnog razdoblja nisu bili revidirani

18. Kada financijski izvještaji prethodnog razdoblja nisu bili revidirani, novi revizor u svom izvješću treba navesti da usporedni podaci nisu bili revidirani. Takva izjava, međutim, ne oslobađa revizora od zahtjeva da obavi odgovarajuće postupke u vezi s početnim stanjima tekućeg razdoblja. Potiče se u financijskim izvještajima objaviti činjenicu da usporedni podaci nisu bili revidirani.
19. U okolnostima kada novi revizor uoči značajno pogrešno prikazivanje usporednih podataka, revizor treba zahtijevati od menadžmenta ispravljanje usporednih podatka ili, ako menadžment to odbije, treba odgovarajuće modificirati izvješće.

Usporedni financijski izvještaji

Revizorove odgovornosti

20. Revizor treba prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze da usporedni financijski izvještaji ispunjavaju zahtjeve primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. To uključuje revizorovo ocjenjivanje jesu li:
 - (a) računovodstvene politike prethodnog razdoblja dosljedne onima iz tekućeg razdoblja ili jesu li obavljene odgovarajuće prilagodbe i/ili dana obrazloženja; i
 - (b) prikazani iznosi prethodnog razdoblja usklađeni s iznosima i drugim objavama prikazanim u prethodnom razdoblju ili jesu li obavljene odgovarajuće prilagodbe i/ili dana obrazloženja.
21. Kada je financijske izvještaje prethodnog razdoblja revidirao drugi revizor, novi revizor ocjenjuje ispunjavaju li usporedni financijski izvještaji uvjete navedene gore u točki 20. i također slijedi upute iz MRevS-a 510.
22. Kada financijski izvještaji prethodnog razdoblja nisu bili revidirani, novi revizor ipak ocjenjuje ispunjavaju li usporedni financijski izvještaji uvjete navedene gore u točki 20. i također slijedi upute iz MRevS-a 510.
23. Ako revizor tijekom obavljanja revizije tekućeg razdoblja postane svjestan mogućih značajnih pogrešnih prikazivanja iznosa koji se odnose na prethodnu godinu, revizor obavlja one dodatne postupke koji su primjereni u tim okolnostima.

Izješćivanje

24. Kada su usporedne informacije prikazane kao usporedni financijski izvještaji, revizor treba izdati izvješće u kojem se usporedne informacije posebno naznačuju jer se revizorovo mišljenje izražava posebno za financijske izvještaje svakog prikazanog razdoblja. Budući da se revizorovo izvješće o usporednim financijskim izvještajima odnosi na pojedinačno prezentirane financijske izvještaje, revizor može izraziti mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje, suzdržati se od izražavanja mišljenja ili uključiti odjeljak za isticanje pitanja u vezi s jednim ili više financijskih izvještaja za jedno ili više razdoblja, dok se različito izvješće izdaje za ostale financijske izvještaje.

25. Kada se u vezi s revizijom tekuće godine izvješćuje o financijskim izvještajima prethodnog razdoblja, ako se mišljenje o tim financijskim izvještajima prethodnog razdoblja razlikuje od mišljenja koje je bilo prije izraženo, revizor treba u odjeljku za isticanje pitanja obrazložiti značajne razloge za izdavanje različitog mišljenja. To se može dogoditi kada revizor tijekom obavljanja revizije tekućeg razdoblja postane svjestan okolnosti ili događaja koji značajno utječu na financijske izvještaje prethodnog razdoblja.

Novi revizor – dodatni zahtjevi

Financijske izvještaje prethodnog razdoblja revidirao je drugi revizori

26. Kada su financijske izvještaje prethodnog razdoblja revidirali drugi revizori,

- revizor prethodnik može ponovo izdati revizijsko izvješće za prethodno razdoblje s novim revizorom koji izvješćuje samo o financijskim izvještajima tekućeg razdoblja; ili
- u izvješću novog revizora treba navesti da je financijske izvještaje prethodnog razdoblja revidirao drugi revizor te u tom izvješću treba navesti:
 - da su financijske izvještaje prethodnog razdoblja revidirali drugi revizori;
 - vrstu izvješća koje je izdao revizor prethodnik i, ako je izvješće bilo modificirano, razloge modificiranja; i
 - datum tog izvješća.

27. U obavljanju revizije financijskih izvještaja tekućeg razdoblja novi revizor u određenim neuobičajenim okolnostima može postati svjestan postojanja značajnog pogrešnog prikazivanja koje utječe na financijske izvještaje prethodnog razdoblja za koje je revizor prethodnik prije objavio izvješće bez modificiranja.

28. U takvim okolnostima novi revizor to pitanje treba razmotriti s menadžmentom i, nakon što dobije od menadžmenta odobrenje, treba kontaktirati s revizorom prethodnikom i predložiti prepravljavanje financijskih izvještaja prethodnog razdoblja. Ako prethodnik pristane ponovno izdati revizijsko izvješće o prepravljenim financijskim izvještajima prethodnog razdoblja, novi revizor treba dalje slijediti upute iz točke 26.

29. Kada se u okolnostima razmotrenim u točki 27. prethodnik ne složi s predloženim prepravljavanjem ili odbije ponovno izdati revizijsko izvješće za financijske izvještaje prethodnog razdoblja, u uvodnom se odjeljku revizorova izvješća može navesti da je revizor prethodnik izvijestio o financijskim izvještajima prethodnog razdoblja prije prepravljavanja. Osim toga, ako je novi revizor angažiran da bi revidirao i primijenio dovoljno postupaka kako bi se uvjerio u primjerenost ispravaka vezanih uz prilagodbu, u svoje izvješće također može uključiti sljedeći odjeljak:

Obavili smo također reviziju ispravaka opisanih u XX bilješki uz financijske izvještaje, koji su izvršeni radi prepravljavanja financijskih izvještaja za 19x1. Prema našem mišljenju, navedene prilagodbe su odgovarajuće i ispravno su provedene.

Financijski izvještaji prethodnog razdoblja nisu revidirani

30. Kada financijski izvještaji prethodnog razdoblja nisu revidirani, novi revizor treba navesti u svojem izvješću da usporedni financijski izvještaji nisu revidirani. Takav navod, međutim, ne oslobađa revizora od zahtjeva da obavi odgovarajuće postupke u vezi s početnim stanjima tekućeg razdoblja.

Potiče se objavljivanje u financijskim izvještajima činjenice da financijski izvještaji nisu bili revidirani.

31. U slučajevima kada novi revizor utvrdi da su nerevidirani iznosi prethodne godine značajno pogrešno prikazani, revizor treba zahtijevati od menadžmenta mijenjanje iznosa za prethodnu godinu ili, ako to menadžment odbije, odgovarajuće modificirati izvješće.

Datum stupanja na snagu

32. Ovaj je MRevS na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblje započeto na 15. prosinca 2004. godine, ili nakon toga datuma.

DODATAK – 1

Razmatranje okvira financijskog izvještavanja za usporedne informacije

- Usporedne informacije jednog ili više prethodnih razdoblja pružaju korisnicima financijskih izvještaja informacije nužne za utvrđivanje trendova i promjena kod poslovnog subjekta tijekom vremena.
- Prema okvirima financijskog izvještavanja koji, eksplicitno i implicitno, prevladavaju u brojnim zemljama, usporedivost i dosljednost poželjne su kvalitativne karakteristike financijskih informacija. Definirano u širem smislu, usporedivost je kvaliteta posjedovanja određenih zajedničkih značajki i usporedba je obično kvantitativna procjena zajedničkih značajki. Dosljednost je kvaliteta odnosa dvaju računovodstvenih brojeva. Dosljednost (primjerice, dosljednost primjene računovodstvenih načela iz razdoblja u razdoblje, dosljednost trajanja izvještajnih razdoblja) preduvjet je za istinsku usporedivost.
- Postoje dva šira okvira financijskog izvještavanja za usporedne informacije: usporedni podaci i usporedni financijski izvještaji.
- Prema okviru usporednih podataka, usporedni podaci za prethodno, odnosno prethodna razdoblja sastavni su dio financijskih izvještaja tekućeg razdoblja i trebaju se čitati povezano s iznosima i drugim objavama koji se odnose na tekuće razdoblje. Razina iscrpnosti iskazivanja usporednih iznosa i objava uvjetovana je prije svega njihovom važnošću za iznose tekućeg razdoblja.
- Prema okviru usporednih financijskih izvještaja, usporedni financijski izvještaji za prethodno ili prethodna razdoblja smatraju se zasebnim financijskim izvještajima. Sukladno s time, razina informacija sadržanih u tim usporednim financijskim izvještajima (uključujući sve iznose iz izvještaja, bilješke, napomene i druga objašnjenja do obujma kojim još uvijek zadržavaju svojstvo značajnosti) približna je onoj iz financijskih izvještaja tekućeg razdoblja.

DODATAK – 2

Primjeri revizorova izvješća

Primjer A: Usporedni podaci: Primjer izvješća za okolnosti opisane u točki 12a

REVIZOROVO IZVJEŠĆE

(odgovarajući naslovnik)

Obavili smo reviziju priložene⁸³ bilance Društva ABC na 31. prosinca 19x1. godine, izvještaja o računu dobiti i gubitka, izvještaja o promjeni

⁸³ Može se pozvati na brojeve stranica.

glavnice i izvještaja o novčanom toku za godinu tada završenu. Za ove financijske izvještaje odgovoran je menadžment Društva. Naša je odgovornost izraziti mišljenje o tim financijskim izvještajima zasnovano na obavljenoj reviziji.

Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (ili se pozvati na primjenjive nacionalne standarde ili praksu). Ti standardi zahtijevaju da reviziju planiramo i obavljamo kako bismo stekli razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji bez značajnih pogrešnih prikazivanja. Revizija uključuje ispitivanja dokaza na osnovi testova, koji potkrjepljuju iznose i objave u financijskim izvještajima. Revizija također obuhvaća procjenjivanje primijenjenih računovodstvenih načela i značajnih menadžmentovih procjena, kao i ocjenu cjelokupne prezentacije financijskih izvještaja. Vjerujemo da naša revizija osigurava razumnu osnovu za naše mišljenje.

Kao što je objašnjeno u bilješki X uz financijske izvještaje, nije iskazana amortizacija u financijskim izvještajima što po našem mišljenju nije sukladno s Međunarodnim računovodstvenim standardima (ili mjerodavnim nacionalnim standardima). To je posljedica odluke koju je menadžment donio početkom prethodne poslovne godine te je uzrokovalo da smo bili izrazili mišljenje s rezervom o financijskim izvještajima za tu godinu. Temeljem pravocrtne metode amortizacije i godišnje stope od 5% za zgrade i 20% za opremu, gubitak bi se povećao za xxx u 19x1. i xxx u 19x0., dugotrajna bi se materijalna imovina smanjila za akumuliranu amortizaciju za xxx u 19x1. i xxx u 19x0., a ukupni bi se gubitak povećao za xxx u 19x1. i xxx u 19x0. godini.

Prema našem mišljenju, osim za učinak na financijske izvještaje pitanja navedenog u prethodnom odjeljku, financijski izvještaji pružaju istinit i fer prikaz (ili fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama) financijski položaj Društva na 31. prosinca 19x1. godine te rezultate poslovanja i novčani tok za godinu tada završenu, sukladno s⁸⁴ ... i u skladu s ...⁸⁵.

Datum _____ Revizor
Adresa _____

Primjer B: Usporedni podaci: Primjer izvješća za okolnosti iz točke 12b

REVIZOROVO IZVJEŠĆE

(odgovarajući naslovnik)

Obavili smo reviziju priložene⁸⁶ bilance Društva ABC na 31. prosinca 19x1. godine, računa dobiti i gubitka, izvještaja o promjeni glavnice i izvještaja o novčanom toku za godinu tada završenu. Za te financijske izvještaje odgovoran je menadžment Društva. Naša je odgovornost izraziti mišljenje o tim financijskim izvještajima zasnovano na obavljenoj reviziji.

Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (ili se pozvati na primjenjive nacionalne standarde ili praksu). Ti standardi zahtijevaju da reviziju planiramo i obavljamo kako bismo stekli razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji bez značajnih pogrešnih prikazivanja. Revizija uključuje ispitivanja dokaza na osnovi testova, koji potkrjepljuju iznose i objave u financijskim izvještajima. Revizija također obuhvaća procjenjivanje primijenjenih računovodstvenih načela i značajnih menadžmentovih procjena, kao i ocjenu cjelokupne prezentacije financijskih iz-

vještaja. Vjerujemo da naša revizija osigurava razumnu osnovu za naše mišljenje.

Budući da smo tijekom 19x0. godine imenovani za revizore Društva, nismo mogli prisustvovati popisu zaliha na početku tog razdoblja niti se alternativnim postupcima uvjeriti u tadašnje količine zaliha. Kako se početne zalihe uključuju u utvrđivanje rezultata poslovanja, nismo bili u mogućnosti utvrditi jesu li za 19x0. godinu bili potrebni ispravci rezultata poslovanja i početnog salda zadržane dobiti. Naše revizijsko izvješće o financijskim izvještajima za (razdoblje) završeno na (datum bilance) 19x0. godine bilo je sukladno s tim modificirano. Prema našem mišljenju, osim za učinak ispravaka usporednih podataka za 19x0., ako bi ih bilo, na rezultate poslovanja za (razdoblje) završeno 19x0., koji bi mogli biti utvrđeni kao nužno neophodni da smo bili prisustvovali popisu na ..., financijski izvještaji pružaju istinit i fer prikaz (ili fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama) financijski položaj Društva na 31. prosinca 19x1. godine te rezultate poslovanja i novčani tok za godinu tada završenu, sukladno s ...⁸⁷ i u skladu s ...⁸⁸.

Datum _____ Revizor
Adresa _____

Primjer C: Usporedni financijski izvještaji: Primjer izvješća za okolnosti opisane u točki 24.

REVIZOROVO IZVJEŠĆE

(odgovarajući naslovnik)

Obavili smo reviziju priložene⁸⁹ bilance Društva ABC na 31. prosinca 19x1. i 19x0. godine, računa dobiti i gubitka, izvještaja o promjeni glavnice i izvještaja o novčanom toku za godine tada završene. Za te financijske izvještaje odgovoran je menadžment Društva. Naša je odgovornost izraziti mišljenje o tim financijskim izvještajima zasnovano na obavljenoj reviziji.

Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (ili se pozvati na primjenjive nacionalne standarde ili praksu). Ti standardi zahtijevaju da reviziju planiramo i obavljamo kako bismo stekli razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji bez značajnih pogrešnih prikazivanja. Revizija uključuje ispitivanja dokaza, na osnovi testova, koji potkrjepljuju iznose i objave u financijskim izvještajima. Revizija također obuhvaća procjenjivanje primijenjenih računovodstvenih načela i značajnih menadžmentovih procjena, kao i ocjenu cjelokupne prezentacije financijskih izvještaja. Vjerujemo da naša revizija osigurava razumnu osnovu za naše mišljenje.

Kao što je objašnjeno u bilješki X uz financijske izvještaje, nije iskazana amortizacija u financijskim izvještajima što, po našem mišljenju, nije sukladno s Međunarodnim računovodstvenim standardima (ili primjenjivim nacionalnim standardima). To je posljedica odluke koju je menadžment donio početkom prethodne poslovne godine te je uzrokovala da smo bili izrazili mišljenje s rezervom o financijskim izvještajima za tu godinu. Temeljem pravocrtne metode amortizacije i godišnje stope od 5% za zgrade i 20% za opremu, gubitak bi se povećao za xxx u 19x1. i xxx u 19x0. godini, dugotrajna bi se materijalna imovina smanjila za akumuliranu amortizaciju za xxx u 19x1. i xxx u 19x0. godini, a ukupni bi se gubitak povećao za xxx u 19x1. i xxx u 19x0. godini.

Prema našem mišljenju, osim za učinak na financijske izvještaje pitanja navedenog u prethodnom odjeljku, financijski izvještaji

⁸⁴ Navesti MRS-ove ili mjerodavne nacionalne standarde.

⁸⁵ Pozvati se na mjerodavne zakone ili propise.

⁸⁶ Može se pozvati na brojeve stranica.

⁸⁷ Navesti MRS-ove ili mjerodavne nacionalne standarde.

⁸⁸ Pozvati se na mjerodavne zakone ili propise.

⁸⁹ Može se pozvati na brojeve stranica.

pružaju istinit i fer prikaz (ili fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama) financijski položaj Društva na 31. prosinca 19x1. i 19x0. godine te rezultate poslovanja i novčane tokove za godine koje tada završavaju, sukladno s⁹⁰ ... i u skladu s ...⁹¹.

Datum

Revizor

Adresa

Primjer D: Usporedni podaci: Primjer izvješća za okolnosti iz točke 17.

REVIZOROVO IZVJEŠĆE

(odgovarajući naslovnik)

Obavili smo reviziju priložene⁹² bilance Društva ABC na 31. prosinca 19x1. godine, računa dobiti i gubitka, izvještaja o promjeni glavnice i izvještaja o novčanom toku za godinu tada završenu. Za te financijske izvještaje odgovoran je menadžment Društva. Naša je odgovornost izraziti mišljenje o tim financijskim izvještajima zasnovano na obavljenoj reviziji. Financijske izvještaje Društva na 31. prosinca 19x0. godine revidirali su drugi revizori čije izvješće datirano na 31. ožujka 19x1. godine sadrži mišljenje s rezervom zbog neslaganja u pogledu dostatnosti ispravaka sumnjivih potraživanja.

Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (ili se pozvati na primjenjive nacionalne standarde ili praksu). Ti standardi zahtijevaju da reviziju planiramo i obavljamo kako bismo stekli razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji bez značajnih pogrešnih prikazivanja. Revizija uključuje ispitivanja dokaza na osnovi testova, koji potkrjepljuju iznose i objave u financijskim izvještajima. Revizija također obuhvaća procjenjivanje primijenjenih računovodstvenih načela i značajnih menadžmentovih procjena, kao i ocjenu cjelokupne prezentacije financijskih izvještaja. Vjerujemo da naša revizija osigurava razumnu osnovu za naše mišljenje.

Prema našem mišljenju, financijski izvještaji pružaju istinit i fer prikaz (ili fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama) financijski položaj Društva na 31. prosinca 19x1. godine te rezultate poslovanja i novčani tok za godinu tada završenu, sukladno s⁹³ ... i u skladu s ...⁹⁴.

Datum

Revizor

Adresa

Primjer E: Usporedni financijski izvještaji: Primjer izvješća za okolnosti opisane u točki 26b

REVIZOROVO IZVJEŠĆE

(odgovarajući naslovnik)

Obavili smo reviziju priložene⁹⁵ bilance Društva ABC na 31. prosinca 19x1. godine, računa dobiti i gubitka, izvještaja o promjeni glavnice i izvještaja o novčanom toku za godinu tada završenu. Za te financijske izvještaje odgovoran je menadžment Društva. Naša je odgovornost izraziti mišljenje o tim financijskim izvještajima zasnovano na obavljenoj reviziji. Financijske izvještaje Društva na 31. prosinca 19x0. revidirali su drugi revizori čije izvješće datirano na 31. ožujka 19x1.

⁹⁰ Navesti MRS-ove ili mjerodavne nacionalne standarde.

⁹¹ Pozvati se na mjerodavne zakone ili propise.

⁹² Može se pozvati na brojeve stranica.

⁹³ Navesti MRS-ove ili mjerodavne nacionalne standarde.

⁹⁴ Pozvati se na mjerodavne zakone ili propise.

⁹⁵ Može se pozvati na brojeve stranica.

godine sadrži mišljenje s rezervom zbog neslaganja u pogledu dostatnosti ispravaka sumnjivih potraživanja.

Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (ili se pozvati na primjenjive nacionalne standarde ili praksu). Ti standardi zahtijevaju da reviziju planiramo i obavljamo kako bismo stekli razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji bez značajnih pogrešnih prikazivanja. Revizija uključuje ispitivanja dokaza na osnovi testova, koji potkrjepljuju iznose i objave u financijskim izvještajima. Revizija također obuhvaća procjenjivanje primijenjenih računovodstvenih načela i značajnih menadžmentovih procjena, kao i ocjenu cjelokupne prezentacije financijskih izvještaja. Vjerujemo da naša revizija osigurava razumnu osnovu za naše mišljenje.

Spomenuta potraživanja još se uvijek nalaze u saldu na 31. prosinca 19x1. godine i u financijskim izvještajima nisu izvršeni ispravci za moguće gubitke. Sukladno s tim, ispravak za sumnjiva potraživanja na 31. prosinca 19x1. i 19x0. godine treba se povećati za xxx, neto dobit za 19x0. godinu smanjiti za xxx i zadržana dobit na 31. prosinca 19x1. i 19x0. godine smanjiti za xxx.

Prema našem mišljenju, osim za učinak na financijske izvještaje pitanja navedenog u prethodnom odjeljku, financijski izvještaji za 19x1. godinu pružaju istinit i fer prikaz (ili fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama) financijski položaja Društva na 31. prosinca 19x1. godine te rezultate poslovanja i novčani tok za godinu tada završenu, sukladno s⁹⁶ ... i u skladu s ...⁹⁷.

Datum Revizor

Adresa

MRevS 720 Ostale informacije u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje

(Na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 31. prosinca 2004., ili nakon toga datuma)*

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	1 – 8
Pristup ostalim informacijama	9
Razmatranje ostalih informacija	10
Značajne nedosljednosti	11 – 13

⁹⁶ Navesti MRS-ove ili mjerodavne nacionalne standarde.

⁹⁷ Pozvati se na mjerodavne zakone ili propise.

* MRevS 315, »Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja»; MRevS 330, »Revizorovi postupci kao reakcija na procijenjeni rizik« i MRevS 500, »Revizijski dokazi« stvaraju posljedične promjene MRevS-a 720. Te posljedične promjene su na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblje započeto na 15. prosinca 2004., ili nakon toga datuma i uključene su u tekst MRevS-a 720.

IAASB-ove konvencije za pojašnjavanje regulative su primijenjene na MRevS 720. MRevS 720 (revidiran i preoblikovan), »Revizorove odgovornosti u vezi s drugim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje« može se pronaći u Dijelu II Priručnika objavljenog pod izvornim nazivom Handbook of International Auditing, Assurance and Ethical Pronouncements. On stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblje započeto na 15. prosinca 2009., ili nakon tog datuma.

Značajna pogrešna prikazivanja činjenica	14 – 18
Raspoloživost ostalih informacija nakon datuma revizorovog izvješća	19 – 23

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 720, »Ostale informacije u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje« treba čitati u kontekstu »Predgovora Međunarodnih standarda kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, izražavanja uvjerenja i povezanih usluga« u kojemu je navedena primjena i nadležnost MRevS-ova.

Uvod

1. Svrha je ovog Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS) uspostaviti standarde i pružiti upute o revizorovu odnosu spram ostalih informacija o kojima revizor nije obavezan izvješćivati, a sadržane su u dokumentima koji uključuju revidirane financijske izvještaje. Ovaj se MRevS primjenjuje na godišnje izvješće, ali se može primijeniti i na ostale dokumente, poput onih pri ponudi vrijednosnih papira.
2. **Revizor treba pročitati ostale informacije kako bi identificirao značajne nedosljednosti u odnosu na revidirane financijske izvještaje.**
3. »Značajna nedosljednost« postoji kada su ostale informacije proturječne informacijama sadržanim u revidiranim financijskim izvještajima. Značajna nedosljednost može stvoriti dvojbu o revizijskim zaključcima nastalim na temelju prethodno dobivenih revizijskih dokaza i što je također moguće, o osnovi za revizorovo mišljenje o financijskim izvještajima.
4. Poslovni subjekt uobičajeno izdaje godišnji dokument koji uključuje njegove revidirane financijske izvještaje zajedno s revizorovim mišljenjem o njima. Taj se dokument često naziva »godišnje izvješće«. Kada se izdaje takav dokument, subjekt također može, temeljem zakona ili uobičajene prakse, uključiti ostale financijske i nefinancijske informacije. U svrhu ovog MRevS-a takve ostale financijske i nefinancijske informacije nazvane su »ostale informacije«.
5. Primjeri ostalih informacija uključuju izvješće, menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje, o poslovanju, financijske sažetke ili izvratke, podatke o zaposlenicima, planirane kapitalne izdatke, financijske pokazatelje, imena rukovoditelja i direktora te odabrane tromjesečne podatke.
6. U određenim okolnostima revizor ima zakonsku ili ugovornu obvezu posebno izvješćivati o ostalim informacijama. U ostalim slučajevima revizor nema takvu obvezu. Međutim, revizor treba razmotriti takve ostale informacije kada predočuje izvješće o financijskim izvještajima jer vjerodostojnost revidiranih financijskih izvještaja može biti narušena uslijed nedosljednosti koja može postojati između revidiranih financijskih izvještaja i ostalih informacija.
7. Neki pravni sustavi traže da revizor primijeni posebne postupke na određene ostale informacije, primjerice na zahtijevane dopunske podatke i podatke za razdoblja kraća od poslovne godine. Ako takve informacije nisu prikazane ili su manjkave, od revizora se može tražiti da na to ukaže u revizijskom izvješću.
8. Kada baš postoji neka obveza izvješćivanja o ostalim informacijama, revizorove su odgovornosti određene vrstom angažmana i lokalnim zakonodavstvom te profesionalnim standardima. Kada takve odgovornosti uključuju uvid u ostale informacije, revizor treba slijediti upute o obavljanju uvida iz odgovarajućeg MRevS-a.

Pristup ostalim informacijama

9. Kako bi revizor mogao razmotriti ostale informacije uključene u godišnje izvješće, treba ih pravodobno pribaviti. Stoga mora postići odgovarajući dogovor sa subjektom kako bi ih dobio prije datuma revizijskog izvješća. U određenim okolnostima, sve ostale informacije ne moraju biti raspoložive prije tog datuma. U takvim će okolnostima revizor slijediti upute iz točki 20 do 23.

Razmatranje ostalih informacija

10. Cilj i djelokrug revizije financijskih izvještaja zasnovan je na pretpostavci da je revizorova odgovornost ograničena na informacije naznačene u njegovu izvješću. Sukladno tome, revizor nema posebne odgovornosti za utvrđivanje jesu li ostale informacije primjereno iskazane.

Značajne nedosljednosti

11. **Ako čitajući ostale informacije, revizor primijeti značajne nedosljednosti, treba odlučiti trebaju li se mijenjati revidirani financijski izvještaji ili ostale informacije.**
12. **Revizor treba izraziti mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje ako je u revidiranim financijskim izvještajima nužna neka izmjena, a subjekt odbije učiniti tu izmjenu.**
13. **Ako je nužna neka izmjena u ostalim informacijama i subjekt odbije učiniti izmjenu, revizor treba razmotriti hoće li u svoje izvješće uključiti odjeljak za isticanje pitanja u kojem će opisati značajnu nedosljednost ili će poduzeti druge radnje.** Poduzeti drugu radnju znači, primjerice da neće izdati revizorovo izvješće ili će prekinuti reviziju što će ovisiti o okolnostima te o sadržaju i važnosti nedosljednosti. Revizor će također razmotriti dobivanje pravnog savjeta o daljnjim aktivnostima.

Značajna pogrešna prikazivanja činjenica

14. Dok čita ostale informacije radi pronalaženja značajnih nedosljednosti, revizor može postati svjestan očevidnog značajnog pogrešnog prikazivanja činjenica.
15. Za potrebe ovog MRevS-a, »značajno pogrešno prikazivanje činjenica« u ostalim informacijama postoji kada takva informacija, nepovezano s pitanjima koja se pojavljuju u revidiranim financijskim izvještajima, nije ispravno iskazana ili prezentirana.
16. **Ako se revizoru učini da ostale informacije sadrže značajno pogrešno prikazivanje činjenica, raspraviti će o tome s menadžmentom subjekta.** Pri tome postoji mogućnost da revizor neće moći ocijeniti valjanost ostalih informacija i menadžmentovih odgovora na svoje upite, ali se treba uvjeriti postoje li opravdane razlike u prosudbama ili mišljenjima.
17. **Kada revizor i dalje smatra da postoji očevidno pogrešno prikazivanje činjenica, treba zatražiti da se menadžment posavjetuje sa stručnom trećom osobom, primjerice sa svojim pravnim savjetnikom i treba razmotriti dobiveni savjet.**
18. **Ako zaključi da u ostalim informacijama postoji značajno pogrešno prikazivanje činjenica koje menadžment odbija ispraviti, revizor treba razmotriti poduzimanje daljnjih potrebnih radnji.** Poduzete radnje mogu uključivati pisano obavješćavanje onih koji su zaduženi za upravljanje subjektom o revizorovoj zabrinutosti u pogledu ostalih informacija i traženje pravne pomoći.

Raspoloživost ostalih informacija nakon datuma revizorovog izvješća

19. Kada revizor ne raspolaže svim ostalim informacijama prije datuma revizorovog izvješća, treba ih proučiti čim to bude moguće kako bi ustanovio značajne nedosljednosti.
20. Kada prilikom čitanja ostalih informacija pronađe značajnu nedosljednost ili postane svjestan očividnog pogrešnog prikazivanja činjenica, revizor će odlučiti trebaju li se mijenjati revidirani financijski izvještaji ili ostale informacije.
21. Ako je prikladno mijenjanje revidiranih financijskih izvještaja, slijedit će se upute iz MRevS-a 560, »Događaji nakon datuma bilance«.
22. Ako je nužno mijenjati ostale informacije i subjekt to prihvati, revizor će obaviti druge postupke potrebne u danim okolnostima. Ti postupci mogu uključiti pregledavanje radnji koje je poduzeo menadžment kako bi se uvjerio da su osobe koje su prethodno primile izdane financijske izvještaje zajedno s revizorovim izvješćem i ostalim informacijama obaviještene o mijenjanju.
23. **Kada je nužno mijenjati ostale informacije, a poslovni subjekt odbije učiniti izmjene, revizor treba razmotriti poduzimanje drugih odgovarajućih radnji.** Poduzete radnje mogu uključivati pisano obavještanje onih koji su zaduženi za upravljanje subjektom o revizorovoj zabrinutosti u pogledu ostalih informacija i traženje pravne pomoći.

Zahtjevi javnog sektora

1. *Ovaj MRevS primjenjiv je u kontekstu revizije financijskih izvještaja. U javnom sektoru revizor često može imati zakonsku ili ugovornu obvezu posebno izvješćivati o ostalim informacijama. Kao što je navedeno u točki 8. ovog MRevS-a, postupci iz ovog MRevS-a neće biti prikladni za ispunjavanje zakonskih ili drugih revizijskih zahtjeva, primjerice u vezi s izražavanjem revizorova mišljenja o pouzdanosti pokazatelja poslovanja i o ostalim informacijama sadržanim u godišnjem izvješću. Bilo bi neprimjereno primijeniti ovaj MRevS u okolnostima kada revizor ima obvezu izraziti mišljenje o takvim informacijama. U slučajevima kada ne postoje određeni zahtjevi u vezi s »ostalim informacijama,« primjenjiva su opća načela sadržana u ovom MRevS-u.*

MRevS 800 Izvješće neovisnog revizora o revizijskim angažmanima posebne namjene

(Na snazi za revizorova izvješća datirana na 31. prosinca 2006., ili nakon toga datuma)*

SADRŽAJ

	Točke
Uvod	1 – 2
Opća razmatranja	3 – 8

* MRevS 700, »Izvješće neovisnog revizora o cjelovitom skupu financijskih izvještaja opće namjene« uzrokuje usklađujuće izmjene MRevS-a 800. Te izmjene su na snazi za revizorova izvješća datirana na 31. prosinca 2006., ili nakon toga datuma i uključene su u tekst MRevS-a 800.

Izvješća o financijskim izvještajima sastavljenim u skladu s drugim sveobuhvatnim računovodstvenim osnovama	9 – 11
Izvješća o dijelu financijskih izvještaja	12 – 16
Izvješća o usklađenosti s ugovornim odredbama	17 – 19
Izvješća o sažetim financijskim izvještajima	20 – 24
Datum stupanja na snagu	25
Dodatak 1: Primjeri izvješća o financijskim izvještajima sastavljenim u skladu sa sveobuhvatnom računovodstvenom osnovom različitom od MRS-ova ili nacionalnih standarda	
Dodatak 2: Primjeri izvješća o dijelovima financijskih izvještaja	
Dodatak 3: Primjeri izvješća o usklađenosti	
Dodatak 4: Primjeri izvješća o sažetim financijskim izvještajima	

Međunarodni revizijski standardi (MRevS-i) 800, »Izvješće neovisnog revizora o revizijskim angažmanima posebne namjene« treba čitati u kontekstu »Predgovora Međunarodnih standarda kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, izražavanja uvjerenja i povezanih usluga« u kojem je navedena primjena i nadležnost MRevS-ova.

Uvod

1. Svrha je ovog Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS) utemeljiti standarde i pružiti upute u vezi s revizijskim angažmanima za posebne namjene, što uključuje:
 - cjelovit skup financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s drugom sveobuhvatnom računovodstvenom osnovom;
 - dio cjelovitog skupa financijskih izvještaja opće ili posebne namjene, kao što su pojedini izvještaji iz financijskih izvještaja, pojedini računi, dijelovi računa ili stavke u financijskim izvještajima;
 - usklađenost s ugovornim odredbama; i
 - sažete financijske izvještaje.
 Ovaj se Standard ne primjenjuje na uvide, dogovorene postupke ili na kompilacije.
2. **Revizor treba pregledati i procijeniti zaključke izvedene iz revizijskih dokaza dobivenih tijekom revizije za posebne namjene, a koji su osnovica za izražavanje mišljenja. Izvješće treba sadržavati jasno izraženo mišljenje u pisanom obliku.**

Opća razmatranja

3. Vrsta, vremenski raspored i obujam rada kojeg treba obaviti u reviziji za posebne namjene ovisit će o okolnostima. **Prije nego se započne revizija za posebne namjene, revizor treba osigurati postojanje ugovora s klijentom o stvarnom području angažmana i o obliku i sadržaju izvješća koje će se izdati.**
4. Pri planiranju revizije, revizor treba potpuno razumijevati za koju će se svrhu koristiti informacije o kojima će izvješćivati i tko će ih vjerojatno koristiti. Kako bi onemogućio korištenje revizorovog izvješća u svrhu za koju nije namijenjeno, revizor može u izvješću navesti za koju je namjenu pripremljeno, a može navesti i sva ograničenja u vezi s njihovim distribuiranjem i uporabom.
5. **Revizorovo izvješće o reviziji za posebne namjene, s iznimkom izvješća o sažetim financijskim izvještajima, treba sa-**

državati sljedeće temeljne dijelove, obično ovim redoslijedom:

- (a) **naslov**⁹⁸;
- (b) **naslovnik**;
- (c) **početni ili uvodni odjeljak, uključujući:**
 - (i) **identifikaciju revidiranih financijskih izvještaja**; i
 - (ii) **navod o odgovornosti menadžmenta subjekta i o odgovornosti revizora**;
- (d) **odjeljak o djelokrugu revizije (opisuje se sadržaj revizije), uključujući:**
 - (i) **poziv na MRevS-e primjenjive u reviziji za posebne namjene ili mjerodavne nacionalne standarde ili odgovarajuću praksu**; i
 - (ii) **opis poslova koje je obavio revizor**;
- (e) **odjeljak mišljenja u kojem se izražava mišljenje o financijskim informacijama**;
- (f) **datum izvješća**;
- (g) **revizorovu adresu**; i
- (h) **revizorov potpis**.

Određeni stupanj ujednačenosti oblika i sadržaja revizorova izvješća preporučuje se jer će tako pomoći čitatelju u razumijevanju.

6. Kad je riječ o financijskim informacijama koje subjekt treba dostaviti raznim državnim tijelima, povjerenicima, osiguravateljima i drugim poslovnim subjektima, oblik revizorova izvješća može biti propisan. Takvo propisano izvješće ne mora ispunjavati zahtjeve ovog Standarda. Primjerice, za propisano izvješće može se tražiti da se činjenice potvrde kada je izražavanje mišljenja primjereno, može se tražiti mišljenje o pitanjima izvan područja revizije ili se može izostaviti navođenje ključnih riječi. **Kada se traži izvješćivanje u propisanom obliku, revizor treba razmotriti suštinu i terminologiju propisanog oblika i ako je potrebno, treba učiniti određene promjene radi prilagođavanja odredbama ovog MRevS-a mijenjanjem terminologije ili dodavanjem posebnog izvješća.**
7. Kada je informacija, o kojoj se od revizora zahtijeva izvješćivanje, temeljena na odredbama nekog sporazuma, revizor treba razmotriti je li prilikom pripremanja informacija menadžment na bilo koji način značajno protumačio sporazum. Tumačenje je značajno onda kada bi usvajanje drugog razumnog tumačenja moglo prouzročiti znatne razlike u financijskim informacijama.
8. **Revizor treba razmotriti jesu li sva značajna tumačenja sporazuma, na kojima se temelje financijske informacije, jasno iskazana u financijskim informacijama.** Revizor se može pozvati na bilješku sadržanu u financijskim informacijama koja opisuje takva tumačenja.

Izvješća o financijskim izvještajima sastavljenim u skladu s drugim sveobuhvatnim računovodstvenim osnovama

9. Sveobuhvatna računovodstvena osnova uključuje skup kriterija korištenih pri sastavljanju financijskih izvještaja koji se primjenjuju na sve značajne stavke i koji imaju značajnu podršku. Kao što je navedeno u MRevS-u 200, »Cilj i opća načela revizije fi-

⁹⁸ Može biti prikladno upotrijebiti u naslovu izraz »neovisan revizor« kako bi se revizorovo izvješće razlikovalo od izvješća koje izdaju drugi, kao što su predstavnici subjekta, ili od izvješća drugih revizora koji se ne moraju držati istih etičkih zahtjeva kao neovisni revizori.

nancijskih izvještaja«, financijski izvještaji koji nisu sastavljeni da ispune zajedničke informacijske potrebe šireg raspona korisnika mogu se sastaviti tako da ispune informacijske potrebe određenih korisnika. Informacijske potrebe tih korisnika odredit će primjenjivi okvir financijskog izvještavanja u takvim okolnostima (koji se u ovom MRevS-u naziva – druga sveobuhvatna računovodstvena osnova). Financijski izvještaji sastavljeni u skladu s takvim okvirima financijskog izvještavanja mogu biti i jedini financijski izvještaji koje sastavlja subjekt i, u takvim okolnostima, ih često koriste i drugi korisnici osim onih za koje je oblikovan okvir financijskog izvještavanja. Usprkos širokoj distribuciji financijskih izvještaja u takvim okolnostima, za svrhe ovog MRevS-a se i nadalje smatra da ti financijski izvještaji oblikovani za ispunjavanje informacijskih potreba određenih korisnika. Osim toga, i onda kada se ne mogu prepoznati određeni korisnici, a financijski izvještaji nisu sastavljeni u skladu s okvirom oblikovanim radi postizanja fer prezentacije, smatra se također da su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s drugom sveobuhvatnom računovodstvenom osnovom. Primjeri okvira financijskog izvještavanja oblikovanih sa stanovišta potreba određenih korisnika uključuje:

- računovodstvo zasnovano na poreznim pravilima za skup financijskih izvještaja koji se prilažu uz poreznu prijavu.
- računovodstvo zasnovano na priljevima i odljevima za informacije o novčanim tokovima koje od poslovnih subjekta mogu zahtijevati banke.
- odredbe financijskog izvješćivanja određenih državnih regulatornih tijela za skup financijskih izvještaja sastavljenih za potrebe nadzora.

10. **Revizijsko izvješće o financijskim izvještajima pripremljenim u skladu s nekom drugom sveobuhvatnom računovodstvenom osnovom treba sadržavati navod o primijenjenoj računovodstvenoj osnovi ili se treba pozivati na bilješku uz financijske izvještaje koja daje takvu informaciju. U mišljenju se treba navesti jesu li financijski izvještaji u svim značajnim odrednicama, pripremljeni u skladu s naznačenom računovodstvenom osnovom.** Izrazi za izražavanje revizijskog mišljenja jesu: »daje istinit i fer prikaz« ili »fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama« i to su istoznačnice. Dodatak 1 ovog MRevS-a sadrži primjere revizorovog izvješća o financijskim izvještajima sastavljenih u skladu s drugim sveobuhvatnim računovodstvenim osnovama.
11. Revizor bi trebao razmotriti hoće li iz naslova ili bilježaka uz financijske izvještaje čitatelj moći saznati da takvi izvještaji nisu pripremljeni su skladu s MSFI-ima ili opće prihvaćenim računovodstvenim načelima koje objavljuje priznata organizaciju za donošenje standarda. Primjerice, financijski izvještaji pripremljeni temeljem porezne osnove mogli bi biti naslovljeni kao »Izvještaj o prihodima i rashodima – osnova porez na dobit«. **Ako financijski izvještaji pripremljeni prema nekoj drugoj osnovi nisu primjereno naslovljeni ili ako računovodstvena osnova nije primjereno objavljena, revizor treba, sukladno tome, izdati prikladno modificirano izvješće.**

Izvješća o dijelu financijskih izvještaja

12. Od revizora se može tražiti da izrazi mišljenje o dijelu ili o više dijelova ili računa financijskih izvještaja, primjerice o pojedinačnom financijskom izvještaju kao što je bilanca, potraživanjima od kupaca, zalihama, izračunu nagrade zaposlenima ili rezerviranju poreza na dobit. Dio može biti sastavljen tako da ispunjava informacijske potrebe određenih korisnika i njegovo distribuiranje

- može biti ograničeno ili može biti namijenjeno za ispunjavanje informacijskih potreba šireg raspona korisnika i stoga sastavljen u skladu s relevantnim zahtjevima nekog primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. Takva vrsta angažmana može biti poduzeta kao posebni angažman ili može biti povezan s revizijom financijskih izvještaja subjekta (vidjeti ostale odgovornosti izvješćivanja u MRevS-u 700, »Izvjешće neovisnog revizora o cjelovitom skupu financijskih izvještaja opće namjene«). Međutim, ova vrsta angažmana ne rezultira izvješćem o financijskim izvještajima kao cjelini, i slijedom toga će revizor samo izraziti mišljenje je li revidirana komponenta sastavljena u svim značajnim odrednicama u skladu s naznačenom računovodstvenom osnovom.
13. Mnoge stavke financijskih izvještaja međusobno su povezane, primjerice potraživanja od kupaca i prihodi od prodaje, ili zalihe i obveze prema dobavljačima. Sukladno tome, u slučaju kada revizor izvješćuje o računima financijskih izvještaja, ponekad neće biti u mogućnosti neku stavku promatrati izdvojeno nego će trebati ispitati i određene druge financijske informacije. **Pri utvrđivanju područja angažmana, revizor treba razmotriti one stavke financijskih izvještaja koje su međusobno povezane i koje mogu značajno utjecati na informacije o kojima se treba izraziti revizorovo mišljenje.**
14. **Revizor treba razmotriti pojam značajnosti u vezi s dijelom financijskog izvještaja o kojem izvješćuje.** Primjerice pojedino stanje računa čini manju osnovu za sagledavanje značajnosti nego financijski izvještaji uzeti kao cjelina. Zbog toga će revizorovo istraživanje obično biti opsežnije nego da se iste pozicije revidiraju u okviru cjeline financijskih izvještaja.
15. **Revizorovo izvješće o dijelu financijskih izvještaja treba sadržati navod o primjenjivom okviru financijskog izvještavanja u skladu s kojim je dio predočen ili poziv na sporazum kojim se određuje računovodstvena osnova. U mišljenju treba se navesti je li dio sastavljen, u svim značajnim odrednicama, sukladno primjenjivom okviru financijskog izvještavanja ili navedenom računovodstvenom osnovom.** Dodatak 2 ovog MRevS-a prikazuje primjere revizorovog izvješća o dijelovima financijskih izvještaja.
16. **Kada je o cjelini financijskih izvještaja izraženo negativno mišljenje ili suzdržanost od izražavanja mišljenja, revizor treba izvijestiti o pozicijama financijskih izvještaja samo ako te pozicije nisu tako značajne da bi činile glavninu financijskih izvještaja.** U protivnom, moglo bi se zamagliti izvješće o cjelini financijskih izvještaja.

Izvjешća o usklađenosti s ugovornim odredbama

17. Od revizora se može tražiti da izvijesti o subjektom postupanju u skladu s određenim aspektima ugovora, kao što su ugovori o izdavanju obveznica ili ugovori o pozajmicama. Takvi ugovori obično zahtijevaju subjektovu usklađenost s raznim klauzulama, uključujući i pitanja poput plaćanje kamata, održavanje unaprijed određenih financijskih pokazatelja, ograničenja isplate dividendi i korištenju dobitka od prodaje imovine.
18. **Angažmani s izražavanjem mišljenja o subjektovoj usklađenosti s ugovornim odredbama može se poduzeti samo kada se opće odrednice usklađivanja odnose na računovodstvena i financijska pitanja, i to unutar djelokruga revizorove profesionalne nadležnosti.** Međutim, ako postoje pojedina pitanja izvan revizorove nadležnosti, trebao bi razmotriti korištenje rada eksperta.
19. **U izvješću treba navesti je li, prema revizorovu mišljenju, subjekt udovoljio određenim odredbama ugovora.** Dodatak 3. ovog MRevS-a navodi primjere revizorovog izvješća o usklađenosti dan u posebnom izvješću i u izvješću koje prati financijske izvještaje.

Izvjешća o sažetim financijskim izvještajima

20. Subjekt može sastaviti financijske izvještaje sažimanjem svojih revidiranih godišnjih financijskih izvještaja u svrhu informiranja skupina zainteresiranih samo za najvažnije informacije o financijskom položaju i rezultatima poslovanja. **Revizor ne može izvješćivati o sažetim financijskim izvještajima ako nije izrazio mišljenje o financijskim izvještajima iz kojih su izvedeni sažeti financijski izvještaji.**
21. Sažeti financijski izvještaji su prezentirani sa znatno manje pojedinosti nego revidirani godišnji financijski izvještaji. Zbog toga, treba u takvim izvještajima jasno ukazati na sažetost sadržaja informacija te upozoriti čitatelje da, za bolje razumijevanje financijskog položaja subjekta kao i rezultata poslovanja, treba sažete financijske izvještaje čitati povezano s posljednjim revidiranim financijskim izvještajima koji sadrže sva objavljivanja zahtijevana relevantnim okvirom financijskog izvještavanja.
22. Sažeti financijski izvještaji trebaju biti prikladno naslovljeni kako bi se mogli prepoznati revidirani financijski izvještaji iz kojih su izvedeni, primjerice »Sažeti financijski izvještaji sastavljeni na osnovi revidiranih financijskih izvještaja za godinu završenu 31. prosinca 19x1.«
23. Sažeti financijski izvještaji ne sadrže sve informacije zahtijevane okvirom financijskog izvještavanja koji je primijenjen u revidiranim godišnjim financijskim izvještajima. Zbog toga se izrazi »istinito i fer« i »fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama« neće upotrijebiti kada revizor izražava mišljenje o sažetim financijskim izvještajima.
24. **Revizorovo izvješće o sažetim financijskim izvještajima treba uključivati sljedeće osnovne dijelove, obično prema ovom rasporedu:**
- naslov;⁹⁹
 - naslovnik;
 - identifikaciju revidiranih financijskih izvještaja iz kojih su sažeti izvještaji izvedeni;
 - poziv na datum revizorova izvješća o neskrćenim financijskim izvještajima i vrstu mišljenja izraženog u tom izvješću;
 - mišljenje o tome jesu li informacije u sažetim financijskim izvještajima dosljedne revidiranim financijskim izvještajima iz kojih su i izvedene. Kada je revizor prethodno izrazio modificirano mišljenje o neskrćenim financijskim izvještajima i još uvijek je zadovoljan s prezentacijom sažetih financijskih izvještaja, trebat će u svom izvješću naznačiti da, iako su sažeti izvještaji dosljedni neskrćenim financijskim izvještajima, ti su sažeti financijski izvještaji izvedeni iz financijskih izvještaja za koje je izdano modificirano revizorovo izvješće;
 - navod ili poziv na bilješku uz sažete financijske izvještaje, koja upućuje na to da, za bolje razumijevanje financijskih rezultata i financijskog položaja subjekta te djelokruga obavljene revizije, treba sažete financijske

⁹⁹ vidjeti fusnotu 1

izvještaje čitati povezano s neskrćenim financijskim izvještajima iz kojih su oni izvedeni i revizorovom izvješću o njima;

- (g) datum izvješća;
- (h) revizorova adresa; i
- (i) revizorov potpis.

Dodatak 4. ovog MReVS-a navodi primjere revizorovog izvješća o sažetim financijskim izvještajima.

Datum stupanja na snagu

25. Ovaj MReVS je na snazi za revizorova izvješća datirana na 31. prosinca 2006. ili nakon toga datuma.

Zahtjevi javnog sektora

1. *Neki od angažmana razmatranih o privatnom sektoru kao »revizijski angažmani za posebne namjene« nisu angažmani posebne namjene i u javnom sektoru. Primjerice, izvješćivanje o financijskim izvještajima sastavljenim u skladu sa sveobuhvatnom računovodstvenom osnovom različitim od MRS-ova ili nacionalnih standarda je u javnom sektoru uobičajeno, a ne izuzetak. To mora biti priopćeno revizoru i moraju mu se dati upute u svezi s odgovornošću za procjenjivanje hoće li računovodstvene politike rezultirati informacijama koje dovode u zabludu.*
2. *Treba također imati na umu i činjenicu da su revizorova izvješća javnog sektora često javni dokumenti i stoga njihovu upotrebu nije moguće ograničiti i usmjeriti samo za određene korisnike.*

DODATAK 1

Primjeri izvješća o financijskim izvještajima sastavljenim u skladu sa sveobuhvatnom računovodstvenom osnovom različitim od MRS-ova ili nacionalnih standarda

Izvještaj o novčanim primicima i izdacima

REVIZOROVO IZVJEŠĆE ZA.....

Obavili smo reviziju priloženog izvještaja o novčanim primicima i izdacima Društva ABC za godinu završenu 31. prosinca 19x1.¹⁰⁰. Za taj je izvještaj odgovoran menadžment Društva ABC. Naša odgovornost je izraziti mišljenje o tom financijskom izvještaju zasnovano na obavljenoj reviziji.

Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (ili se treba pozvati na mjerodavne nacionalne standarde ili praksu). Ti standardi zahtijevaju da reviziju planiramo i obavljamo kako bismo stekli razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji bez značajnih pogrešnih prikazivanja. Revizija uključuje ispitivanja dokaza, na osnovi testova, koji potkrjepljuju iznose i objave u financijskim izvještajima. Revizija također obuhvaća procjenu primijenjenih računovodstvenih načela i značajnih menadžmentovih procjena, kao i ocjenu cjelokupne prezentacije financijskih izvještaja. Vjerujemo da naša revizija osigurava razumnu osnovu za naše mišljenje.

Politika Društva je sastavljanje izvještaja na osnovi novčanih primitaka i izdataka. Temeljem te osnove prihodi se ne priznaju kad su

zarađeni već kad su naplaćeni, a rashodi se ne priznaju kad nastanu već onda kad je uslijedio novčani izdatak.

Prema našem mišljenju, priloženi izvještaj daje istinit i fer prikaz (ili fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama) naplaćenih prihoda i plaćenih rashoda Društva za 19x1. godinu i u skladu je s novčanom osnovom opisanom u bilješci broj x.

Datum

REVIZOR

Adresa

Financijski izvještaji pripremljeni prema osnovi poreza na dobit

REVIZOROVO IZVJEŠĆE ZA.....

Obavili smo reviziju priloženih financijskih izvještaja sastavljenih prema osnovi poreza na dobit Društva ABC za godinu završenu 31. prosinca 19x1.¹⁰¹. Za te izvještaje odgovoran je menadžment Društva ABC. Naša odgovornost je izraziti mišljenje o tim financijskim izvještajima zasnovano na obavljenoj reviziji

Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (ili se treba pozvati na mjerodavne nacionalne standarde ili praksu). Ti standardi zahtijevaju da reviziju planiramo i obavljamo kako bismo stekli razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji bez značajnih pogrešnih prikazivanja. Revizija uključuje ispitivanja dokaza, na osnovi testova, koji potkrjepljuju iznose i objave u financijskim izvještajima. Revizija također obuhvaća procjenu primijenjenih računovodstvenih načela i značajnih menadžmentovih procjena, kao i ocjenu cjelokupne prezentacije financijskih izvještaja. Vjerujemo da naša revizija osigurava razumnu osnovu za naše mišljenje.

Prema našem mišljenju, financijski izvještaji daju istinit i fer prikaz (ili fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama) financijskog položaja Društva na 31. prosinca 19x1. kao i prihode i rashode za 19x1. godinu i u skladu su s računovodstvenom osnovom primijenjenom u svrhe poreza na dobit kao što je prikazano u bilješci x.

Datum

REVIZOR

Adresa

DODATAK 2

Primjeri izvještaja o dijelovima financijskih izvještaja

Iskaz potraživanja od kupaca

REVIZOROVO IZVJEŠĆE ZA.....

Obavili smo reviziju priloženog iskaza potraživanja od kupaca Društva ABC za godinu završenu 31. prosinca 19x1.¹⁰² Za taj iskaz odgovoran je menadžment Društva ABC. Naša odgovornost je izraziti mišljenje o tom iskazu zasnovano na obavljenoj reviziji.

Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (ili se treba pozvati na mjerodavne nacionalne standarde ili praksu). Ti standardi zahtijevaju da reviziju planiramo i obavljamo kako bismo stekli razumno uvjerenje o tome je li iskaz bez značajnih pogrešnih prikazivanja. Revizija uključuje ispitivanja dokaza, na osnovi testova, koji potkrjepljuju iznose i objave u iskazu. Revizija također obuhvaća procjenu primijenjenih računovodstvenih načela

¹⁰⁰ Treba osigurati prikladno prepoznavanje poput pozivanjem na brojeve stranica ili navođenjem pojedinačnih izvještaja.

¹⁰¹ Vidjeti bilješku 3.

¹⁰² Vidjeti bilješku 3.

la i značajnih menadžmentovih procjena, kao i ocjenu cjelokupne prezentacije iskaza. Vjerujemo da naša revizija osigurava razumnu osnovu za naše mišljenje.

Prema našem mišljenju, iskaz potraživanja od kupaca daje istinit i fer prikaz (ili fer prezentira, u svim značajnim odrednicama) navedena potraživanja od kupaca Društva na 31. prosinca 19x1. i u skladu je s....¹⁰³

Datum REVIZOR

Adresa

Iskaz sudjelovanja u dobiti

REVIZOROVO IZVJEŠĆE ZA.....

Obavili smo reviziju priloženog iskaza sudjelovanja DEF u ostvarenoj dobiti za godinu završenu 31. prosinca 19x1.¹⁰⁴. Za taj iskaz odgovoran je menadžment Društva ABC. Naša je odgovornost izraziti mišljenja o tom iskazu zasnovano na provedenoj reviziji.

Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (ili se treba pozvati na mjerodavne nacionalne standarde ili praksu). Ti standardi zahtijevaju da reviziju planiramo i obavljamo kako bismo stekli razumno uvjerenje o tome je li iskaz bez značajnih pogrešnih prikazivanja. Revizija uključuje ispitivanja dokaza, na osnovi testova, koji potkrjepljuju iznose i objave u iskazu. Revizija također obuhvaća procjenu primijenjenih računovodstvenih načela i značajnih menadžmentovih procjena, kao i ocjenu cjelokupne prezentacije iskaza. Vjerujemo da naša revizija osigurava razumnu osnovu za naše mišljenje.

Prema našem mišljenju, iskaz sudjelovanja u dobiti daje istinit i fer prikaz (ili fer prezentira, u svim značajnim odrednicama) udjela DEF u profitu Društva ostvarenom za godinu završenu 31. prosinca 19x1. i u skladu je s odredbama sporazuma od 1.6.19x0. god. sklopljenom između DEF i Društva.

Datum REVIZOR

Adresa

DODATAK 3

Primjeri izvješća o usklađenosti

Posebno izvješće

REVIZOROVO IZVJEŠĆE ZA.....

Revidirali smo da li Društvo ABC udovoljava zahtjevima računovodstvenog i financijskog izvješćivanja iz odjeljka xx do xx Ugovora od 15. svibnja 19x1. sa DEF bankom.

Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (ili se treba pozvati na mjerodavne nacionalne standarde ili praksu) primjenjivim na revidiranje usklađenosti. Ti standardi zahtijevaju da reviziju planiramo i obavljamo kako bismo stekli razumno uvjerenje o tome je li Društvo ABC udovoljilo relevantnim odredbama ugovora. Revizija uključuje ispitivanja odgovarajućih evidencija na osnovi testova. Vjerujemo da naša revizija osigurava razumnu osnovu za naše mišljenje.

¹⁰³ Pozvati se na mjerodavne nacionalne standarde ili na Međunarodne revizijske standarde, uvjete ugovora ili na bilo koju opisanu računovodstvenu osnovu.

¹⁰⁴ Vidjeti bilješku 3.

Prema našem mišljenju, Društvo ABC s 31. prosincem 19x1. udovoljava, u svim značajnim odrednicama, zahtjevima računovodstvenog i financijskog izvješćivanja iz dijelova Ugovora navedenim u prethodnom odjeljku.

Datum REVIZOR

Adresa

Izvjeshće koje prati financijske izvjestaje

REVIZOROVO IZVJEŠĆE ZA.....

Obavili smo reviziju priložene bilance Društva ABC na 31. prosinca 19x1., pripadajuću račun dobiti i gubitka i izvještaj o novčanom toku za pripadajuću godinu (može se navesti broj stranica). Za te financijske izvještaje odgovoran je menadžment Društva. Naša odgovornost je izraziti mišljenje o tim financijskim izvještajima zasnovano na obavljenoj reviziji. Također smo revidirali da li Društvo ABC udovoljava zahtjevima računovodstvenog i financijskog izvješćivanja iz odjeljka xx do xx Ugovora od 15. svibnja 19x1. sa DEF bankom.

Reviziju smo obavili u skladu s odredbama Međunarodnih revizijskih standarda (ili mjerodavnih nacionalnih standarda ili praksom) primjenjivim na revidiranje financijskih izvještaja i revidiranje usklađenosti. Ti standardi zahtijevaju da planiramo i izvodimo reviziju na način koji omogućuje stjecanje razumnog uvjerenja jesu li financijski izvještaji bez značajnih pogrešnih prikazivanja i je li Društvo ABC udovoljilo odgovarajućim dijelovima Ugovora. Revizija uključuje ispitivanja dokaza, na osnovi testova, koji potkrjepljuju iznose i objave u financijskim izvještajima. Revizija također obuhvaća procjenu primijenjenih računovodstvenih načela i značajnih menadžmentovih procjena, kao i ocjenu cjelokupne prezentacije financijskih izvještaja. Vjerujemo da naša revizija osigurava razumnu osnovu za naše mišljenje.

Prema našem mišljenju:

- financijski izvještaji daju istinit i fer prikaz (ili fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama) financijskog položaja Društva ABC na 31. prosinca 19x1. kao i rezultata poslovanja i novčanog toka za 19x1. godinu te su u skladu s....(i usklađeni su....); i
- Društvo ABC s 31. prosincem 19X1. udovoljava, u svim materijalno odrednicama, zahtjevima financijskog i računovodstvenog izvješćivanja iz dijelova Ugovora navedenim u prethodnom odjeljku.

Datum REVIZOR

Adresa

DODATAK 4

Primjeri izvješća o sažetim financijskim izvještajima

Kada je izraženo pozitivno mišljenje o godišnjim financijskim izvještajima

REVIZOROVO IZVJEŠĆE ZA...

Obavili smo reviziju financijskih izvještaja Društva ABC za godinu završenu 31. prosinca 19x0. iz kojih su izvedeni sažeti financijski izvještaji 105136, u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (ili mjerodavnim nacionalnim standardima ili praksom). U našem izvješću s datumom 10. ožujka 19x1. izrazili smo pozitivno mišljenje o izvještajima iz kojih su izvedeni sažeti financijski izvještaji.

¹⁰⁵ Vidjeti bilješku 3.

Prema našem mišljenju, prikazani sažeti financijski izvještaji su dosljedni, u svim značajnim odrednicama, s financijskim izvještajima iz kojih su izvedeni.

Za bolje razumijevanje financijskog položaja i rezultata poslovanja Društva ABC kao i djelokruga naše revizije, treba te sažete izvještaje čitati povezano s financijskim izvještajima iz kojih su izvedeni.

Datum REVIZOR
Adresa

Kada je izdano mišljenje s rezervom o godišnjim financijskim izvještajima

REVIZOROVO IZVJEŠĆE ZA...

Obavili smo reviziju financijskih izvještaja Društva ABC za godinu završenu 31. prosinca 19x0. iz kojih su izvedeni sažeti financijski

izvještaji¹⁰⁶ u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (ili mjerodavnim nacionalnim standardima ili praksom). U našem izvješću od 10. ožujka 19x1. izrazili smo mišljenje da financijski izvještaji na osnovi kojih su izvedeni sažeti financijski izvještaji, daju istinit i fer prikaz (ili fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama)..., osim za poziciju zaliha koja je precijenjena za ...

Prema našem mišljenju, prikazani sažeti izvještaji dosljedni su u svim materijalno odrednicama s financijskim izvještajima na osnovi kojih su izvedeni i za koje je izraženo mišljenje s rezervom.

Za bolje razumijevanje financijskog položaja i rezultata poslovanja Društva ABC kao i djelokruga naše revizije treba te sažete izvještaje čitati povezano s financijskim izvještajima iz kojih su izvedeni.

Datum REVIZOR
Adresa

STRUKTURA OBJAVA KOJE IZDAJE IAASB

