

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 701
PRIOPĆAVANJE KLJUČNIH REVIZIJSKIH PITANJA U IZVJEŠĆU
NEOVISNOG REVIZORA

(Stupa na snagu za revizije finansijskih izvještaja za razdoblja koja
završavaju na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ

	Točka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS	1–5
Datum stupanja na snagu	6
Ciljevi	7
Definicija	8
Zahtjevi	
Određivanje ključnih revizijskih pitanja	9–10
Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja	11–16
Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje	17
Dokumentacija	18
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Djelokrug ovog MRevS	A1–A8
Određivanje ključnih revizijskih pitanja	A9–A30
Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja	A31–A59
Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje	A60–A63
Dokumentacija	A64

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 701, *Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora*, treba čitati povezano s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

Uvod

Djelokrug ovog MRevS

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) bavi se revizorovom odgovornošću da priopći ključna revizijska pitanja u revizorovu izvješću. Namijenjen je da se bavi s revizorovom prosudbom o tome što da se priopći u revizorovu izvješću, kao i s oblikom i sadržajem takvog priopćavanja.
2. Svrha priopćavanja ključnih revizijskih pitanja je povećati komunikacijsku vrijednost revizorova izvješća osiguravanjem boljeg uvida u obavljenju reviziju. Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja osigurava dodatne informacije namjeravanim korisnicima financijskih izvještaja (“namjeravani korisnici”) kako bi im pomogle u shvaćanju onih pitanja koja su, po revizorovoj profesionalnoj prosudbi, od najveće važnosti u reviziji financijskih izvještaja tekućeg razdoblja. Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja može također pomoći namjeravanim korisnicima u stjecanju razumijevanja subjekta i područja značajnih menadžmentovih prosudbi u revidiranim financijskim izvještajima. (Vidjeti točke A1–A4.)
3. Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u revizorovu izvješću može također osigurati namjeravanim korisnicima osnovicu za daljnji rad s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje na određenim pitanjima u vezi sa subjektom, revidiranim financijskim izvještajima ili obavljenom revizijom.
4. Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u revizorovu izvješću odnosi se na revizora koji je formirao mišljenje o financijskim izvještajima kao cjelini. Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u revizorovu izvješću nije:
 - a. zamjena za objave u financijskim izvještajima koje primjenjivi okvir financijskog izvještavanja zahtijeva od menadžmenta da ih objavi ili koje su inače nužne za postizanje nepristrane (fer) prezentacije;
 - b. zamjena za revizorovo izražavanje modificiranog mišljenja kada je zahtijevano okolnostima određenog revizijskog angažmana u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjenom)¹;
 - c. zamjena za izvješćivanje u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjenom)² kada postoji značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili uvjetima koji mogu stvarati značajnu sumnju u mogućnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem; ili
 - d. odvojeno mišljenje o pojedinom pitanju. (Vidjeti točke A5–A8.)

¹ MRevS 705 (izmijenjen), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*.

² MRevS 570 (izmijenjen), *Vremenska neograničenost poslovanja*, točke 22–23.

5. Ovaj MRevS primjenjuje se u revizijama cjelovitih skupova financijskih izvještaja opće namjene listanih subjekata i u okolnostima kada revizor inače odluči priopćiti ključna revizijska pitanja u revizorovu izvješću. Ovaj MRevS se također primjenjuje kada zakon ili regulativa zahtijeva od revizora da priopći ključna revizijska pitanja u revizorovu izvješću³. Međutim, MRevS 705 (izmijenjen) zabranjuje revizoru priopćavanje ključnih revizijskih pitanja kada revizor suzdrži mišljenje o financijskim izvještajima, osim ako takvo izvješćivanje nije zahtijevano zakonom ili regulativom.⁴

Datum stupanja na snagu

6. Ovaj MRevS stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma.

Ciljevi

7. Ciljevi revizora su odrediti ključna revizijska pitanja i, nakon formiranja mišljenja o financijskim izvještajima, priopćiti ta pitanja opisujući ih u revizorovu izvješću.

Definicija

8. Za svrhe MRevS-ova, sljedeći pojam ima niže navedeno značenje:

Ključna revizijska pitanja - Ona pitanja koja, po revizorovoj profesionalnoj prosudbi, su od najveće važnosti u reviziji financijskih izvještaja tekućeg razdoblja. Ključna revizijska pitanja se odabiru između pitanja o kojima se komuniciralo s onima koji su zaduženi za upravljanje.

Zahtjevi

Određivanje ključnih revizijskih pitanja

9. Revizor će odrediti, između pitanja o kojima se komuniciralo s onima koji su zaduženi za upravljanje, ona pitanja koja su u obavljanju revizije zahtijevala važnu revizorovu pozornost. U postupku tog određivanja, revizor će uzeti u obzir sljedeće: (Vidjeti točke A9–A18.)
 - (a) područja s višim procijenjenim rizikom značajnog pogrešnog prikazivanja ili sa značajnim rizicima prepoznatim u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjenom)⁵. (Vidjeti točke A19–A22.)

³ MRevS 700 (izmijenjen), *Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima*, točke 30–31.

⁴ MRevS 705 (izmijenjen), točka 29.

⁵ MRevS 315 (izmijenjen), *Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja*.

- (b) važne revizorove prosudbe u vezi s područjima u financijskim izvještajima koja sadrže važne menadžmentove prosudbe, uključujući računovodstvene procjene koje su bile prepoznate kao one s visokim stupnjem nesigurnosti procjene. (Vidjeti točke A23–A24.)
 - (c) učinak na reviziju uslijed važnih događaja ili transakcija nastalih tijekom razdoblja. (Vidjeti točke A25–A26.)
10. Revizor će odrediti koja od pitanja utvrđenih u skladu s točkom 9 su od najveće važnosti u reviziji financijskih izvještaja tekućeg razdoblja i stoga jesu ključna revizijska pitanja. (Vidjeti točke A9–A11, A27–A30.)

Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja

11. Revizor će opisati svako ključno revizijsko pitanje, korištenjem odgovarajućeg podnaslova u posebnom odjeljku revizorova izvješća pod naslovom „Ključna revizijska pitanja“, osim u slučajevima primjene točke 14 ili 15. U uvodnom tekstu ovog odjeljka revizorova izvješća će se navesti da:
- (a) ključna revizijska pitanja jesu ona pitanja koja, po revizorovoj profesionalnoj prosudbi, su od najveće važnosti u reviziji financijskih izvještaja [tekućeg razdoblja]; i
 - (b) ta se pitanja navode u kontekstu revizije financijskih izvještaja kao cjeline i formiranja revizorova mišljenja o njima, te da revizor ne daje odvojeno mišljenje o tim pitanjima. (Vidjeti točke A31–A33.)

Ključna revizijska pitanja nisu zamjena za izražavanje modificiranog mišljenja

12. Revizor neće priopćiti pitanje u revizorovu izvješću u odjeljku za ključna revizijska pitanja kada se, kao posljedica pitanja, bude zahtijevalo od revizora da modificira mišljenje u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjenom). (Vidjeti točku A5.)

Opis pojedinačnog ključnog revizijskog pitanja

13. Opis svakog ključnog revizijskog pitanja u odjeljku za ključna revizijska pitanja u revizorovu izvješću će uključiti poziv na povezanu objavu ili povezane objave u financijskim izvještajima, ako postoji odnosno postoje, i objašnjavat će: (Vidjeti točke A34–A41)
- (a) zašto se smatra da je pitanje jedno od najveće važnosti u reviziji i stoga je određeno da je ključno revizijsko pitanje; i (Vidjeti točke A42–A45)
 - (b) kako se u reviziji bavilo s tim pitanjem. (Vidjeti točke A46–A51)

Okolnosti u kojima se u revizorovu izvješću ne priopćava pitanje za koje je određeno da je ključno revizijsko pitanje

14. Revizor će opisati svako ključno revizijsko pitanje u revizorovu izvješću osim ako: (Vidjeti točke A53–A56)
 - (a) zakon ili regulativa ne zabranjuje javno objavljivanje o pitanju; ili (Vidjeti točku A52)
 - (b) u iznimno rijetkim okolnostima, revizor odredi da pitanje neće biti priopćeno u revizorovu izvješću zbog negativnih posljedica koje bi se od toga mogle razumno očekivati da će nadmašiti dobrobiti javnom interesu od takvog priopćavanja. To neće biti primjenjivo ako je subjekt javno objavio informacije o pitanju.

Uzajamni odnos opisa ključnih revizijskih pitanja i drugih dijelova koje se zahtijeva uključiti u revizorovo izvješće

15. Pitanje koje uzrokuje modificirano mišljenje u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjenom) ili značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili uvjetima koja može stvarati značajnu sumnju u mogućnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjenom), jesu po svojim sadržajima ključna revizijska pitanja. Međutim, u takvim okolnostima, ta pitanja neće biti opisana u Odjeljku za ključna revizijska pitanja u revizorovu izvješću i neće se primjenjivati zahtjevi u točkama 13 i 14. Umjesto toga, revizor će:
 - (a) izvijestiti o tom pitanju, odnosno pitanjima, u skladu s primjenjivim MRevS-om ili MRevS-ima; i
 - b. uključiti u Odjeljku za ključna revizijska pitanja poziv na odjeljak s osnovom za mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje ili odjeljak za značajnu neizvjesnost u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem. (Vidjeti točke A6–A7.)

Oblik i sadržaj Odjeljka za ključna revizijska pitanja u ostalim slučajevima

16. Ako revizor odredi, ovisno o činjeničnom stanju i okolnostima subjekta i revizije, da nema za priopćiti ključno revizijsko pitanje ili da su jedina ključna revizijska pitanja za priopćavanje ona kojima se bavi točka 15, revizor će uključiti izjavu s takvim sadržajem u odvojenom odjeljku revizorova izvješća unutar podnaslova „Ključna revizijska pitanja“. (Vidjeti točke A57–A59.)

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje

17. Revizor će komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje:
 - (a) o onim pitanjima koje je revizor odredio da su ključna revizijska pitanja; ili

- (b) ako je primjenjivo, ovisno o činjeničnom stanju i okolnostima subjekta i revizije, o revizorovoj odluci da nema ključnih revizijskih pitanja za priopćiti u revizorovu izvješću. (Vidjeti točke A60–A63.)

Dokumentacija

18. Revizor će uključiti u revizijsku dokumentaciju⁶: (Vidjeti točku A64.)
- (a) pitanja koja zahtijevaju važnu revizorovu pozornost, određena u skladu s točkom 9, i logičku podlogu za revizorovo određivanje je li ili nije svako od tih pitanja ujedno i ključno revizijsko pitanje u skladu s točkom 10;
 - b. gdje je primjenjivo, logičku podlogu za revizorovo određivanje da nema ključnih revizijskih pitanja za priopćavanje u revizorovu izvješću ili da su jedina ključna revizijska pitanja za priopćavanje ona pitanja na koje se odnosi točka 15; i
 - c. gdje je primjenjivo, logičku podlogu za revizorovo određivanje da neće priopćiti u revizorovu izvješću pitanje za koje je odredio da je ključno revizijsko pitanje.

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Djelokrug ovog MRevS-a (Vidjeti točku 2.)

- A1. Važnost se može opisati kao relativni značaj pitanja, sagledan u kontekstu. Važnost pitanja prosuđuje revizor u kontekstu u kojem se sagledava. Važnost se može razmatrati u kontekstu kvantitativnih i kvalitativnih čimbenika, kao što su relativni raspon, sadržaj i učinak predmetnog pitanja i izraženi interesi namjeravanih korisnika ili primatelja. To uključuje objektivnu analizu činjeničnog stanja i okolnosti, uključujući i sadržaja i razmjera komuniciranja s onima koji su zaduženi za upravljanje.
- A2. Korisnici financijski izvještaja izražavaju interes za ona pitanja o kojima je revizor najснаžnije raspravljao s onima koji su zaduženi za upravljanje kao dijelom dvosmjernog komuniciranja zahtijevanog MRevS-om 260 (izmijenjenom)⁷ i zahtijevaju dodatnu transparentnost tih komunikacija. Primjerice, korisnici izražavaju posebni interes za stjecanje razumijevanja važnih prosudbi koje stvara revizor pri formiranju mišljenja o financijskim izvještajima kao cjelini, jer su one često u vezi s područjima važnih menadžmentovih prosudbi korištenim pri sastavljanju financijskih izvještaja.

⁶ MRevS 230, *Revizijska dokumentacija*, točke 8–11 i A6.

⁷ MRevS 260 (Izmijenjen), *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje*.

- A3. Zahtijevanje da revizori priopće ključna revizijska pitanja u revizorovom izvješću može također poboljšati komuniciranje između revizora i onih koji su zaduženi za upravljanje o tim pitanjima i može povećati pozornost koju pridaju menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje objavama u financijskim izvještajima na koje se daju pozivi u revizorovu izvješću.
- A4. MRevS 320⁸ objašnjava da je razumno da revizor pretpostaviti kako korisnici:
- (a) imaju razumno znanje o poslovnim i gospodarskim aktivnostima i računovodstvu te spremnost da proučavaju informacije u financijskim izvještajima s razumnom ustrajnošću;
 - (b) razumiju da su financijski izvještaji sastavljeni, prezentirani i revidirani do razina značajnosti;
 - (c) uviđaju neizvjesnosti svojstvene mjerenju iznosa temeljenog na primjeni procjena, prosudbi i sagledavanja budućih događaja; i
 - (d) donose razumne poslovne odluke na osnovi informacija u financijskim izvještajima.

Pošto revizorovo izvješće popraćuje revidirane financijske izvještaje, korisnicima revizorova izvješća se smatraju isti oni koji jesu i namjeravani korisnici financijskih izvještaja.

Odnos između ključnih revizijskih pitanja, revizorova mišljenja i drugih dijelova revizorova izvješća (Vidjeti točke 4, 12, 15)

- A5. MRevS 700 (izmijenjen) ustanovljuje zahtjeve i pruža upute za formiranje mišljenja o financijskim izvještajima⁹. Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja nije zamjena za objave u financijskim izvještajima koje primjenjivi okvir financijskog izvještavanja zahtijeva da ih menadžment objavi ili koje su inače nužne za postizanje fer prezentacije. MRevS 705 (izmijenjen) bavi se okolnostima u kojima revizor zaključi da postoji značajno pogrešno prikazivanje u vezi s prikladnošću ili primjerenošću objava u financijskim izvještajima¹⁰.
- A6. Kada revizor izražava mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjenom), prikazivanje opisa pitanja u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje koje uzrokuje modificirano mišljenje pomaže poboljšati razumijevanje namjeravanim korisnicima i da prepoznaju takve okolnosti kada one nastanu. Odvajanje priopćavanja tih pitanja od drugih ključnih revizijskih pitanja opisanih u Odjeljku za ključna revizijska pitanja zbog toga im daje odgovarajuću

⁸ MRevS 320, *Značajnost u planiranju i obavljanju revizije*, točka 4.

⁹ MRevS 700 (Izmijenjen), točke 10–15 i A1–A10.

¹⁰ Vidjeti točku A7 MRevS-a 705 (Izmijenjenog).

istaknutost u revizorovu izvješću (vidjeti točku 15). Dodatak u MRevS-u 705 (izmijenjenom) uključuje ilustrativni primjer kakav je učinak na uvodni tekst u Odjeljku za ključna revizijska pitanja kada revizor izražava mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje i druga ključna revizijska pitanja su priopćena u revizorovom izvješću. U točki A58 ovog MRevS-a se ilustrira kako se Odjeljak za ključna revizijska pitanja prezentira kada je revizor odredio da nema drugih ključnih revizijskih pitanja za priopćavanje u revizorovu izvješću povrh pitanja obrađenih u tom izvješću u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje ili odjeljku za značajnu neizvjesnost u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem.

A7. Kada revizor izražava mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje, priopćavanje drugih ključnih revizijskih pitanja bit će još uvijek relevantno namjeravanim korisnicima za poboljšavanje razumijevanja revizije i zbog toga su primjenjivi zahtjevi da se odrede ključna revizijska pitanja. Međutim, pošto se negativno mišljenje izražava u okolnostima kada je revizor zaključio da su pogrešni prikazi, pojedinačno ili u zbroju, i značajni i prožimajući za financijske izvještaje¹¹:

- ovisno o važnosti jednog ili više pitanja koja uzrokuju negativno mišljenje, revizor može odrediti da nema drugih pitanja koja su ključna revizijska pitanja. U takvim okolnostima, primjenjuju se zahtjevi iz točke 15. (vidjeti točku A58).
- ako je, za jedno ili više pitanja različitih od jednog ili više pitanja koja uzrokuju negativno mišljenje, određeno da je ključno revizijsko pitanje odnosno da su ključna revizijska pitanja, od posebne je važnosti da opisi takvih drugih ključnih revizijskih pitanja ne stvore dojam da su financijski izvještaji kao cjelina pouzdaniji u odnosu na ta pitanja, nego što bi bilo primjereno u okolnostima s obzirom na negativno mišljenje. (vidjeti točku A47).

A8. MRevS 706 (izmijenjen)¹² ustanovljuje mehanizam revizorima financijskih izvještaja svih subjekata za uključivanje dodatnih priopćenja u revizorovu izvješću, pomoću korištenja točki za isticanje pitanja i točki za ostala pitanja, kada revizor smatra da je to nužno. U takvim slučajevima, te točke se prezentiraju odvojeno od Odjeljka za ključna revizijska pitanja u revizorovu izvješću. Kada je za pitanje određeno da je ključno revizijsko pitanje, korištenje takvih točki nije zamjena za opis pojedinog ključnog revizijskog pitanja u skladu s točkom 13¹³. MRevS 706 (izmijenjen) pruža

¹¹ MRevS 705 (Izmijenjen), točka 8.

¹² MRevS 706 (Izmijenjen), *Točke za isticanje pitanja i točke za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora*.

¹³ Vidjeti točke 8(b) i 10(b) MRevS-a 706 (Izmijenjenog).

dodatne upute o odnosu između ključnih revizijskih pitanja i točki za isticanje pitanja u skladu s tim MRevS-om¹⁴.

Određivanje ključnih revizijskih pitanja (Vidjeti točke 9–10)

- A9. Revizorov postupak odlučivanja u određivanju ključnih revizijskih pitanja je oblikovan da bi se izdvojio manji broj pitanja između pitanja o kojima se komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje, temeljeno na revizorovoj prosudbi o tome koja pitanja su od najveće važnosti u reviziji financijskih izvještaja tekućeg razdoblja.
- A10. Revizorovo određivanje ključnih revizijskih pitanja je ograničeno na pitanja od najveće važnosti u reviziji financijskih izvještaja tekućeg razdoblja, čak i kada su prezentirani usporedni financijski izvještaja (tj., čak kada se revizorovo mišljenje odnosi na svako razdoblje za koje su prezentirani financijski izvještaja)¹⁵.
- A11. Unatoč tome što se revizorovo određivanje ključnih revizijskih pitanja odnosi na reviziju financijskih izvještaja tekućeg razdoblja i što ovaj MRevS ne zahtijeva od revizora ažuriranje ključnih revizijskih pitanja uključenih u revizorovo izvješće prethodnog razdoblja, ipak može biti korisno da revizor razmotri je li pitanje koje je bilo ključno revizijsko pitanje u reviziji financijskih izvještaja prethodnog razdoblja i nadalje ključno revizijsko pitanje u reviziji financijskih izvještaja tekućeg razdoblja.

Pitanja koja zahtijevaju važnu revizorovu pozornost (Vidjeti točku 9)

- A12. Koncept važnosti za revizorovu pozornost polazi od toga da je revizija temeljena na rizicima i usmjerena na prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajno pogrešno prikazivanje financijskih izvještaja, oblikovanje i obavljanje revizijskih postupaka kao reakciju na te rizike i pribavljanje revizijskih dokaza koji su dostatni i primjereni da stvore osnovu za revizorovo mišljenje. Što je viši procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje za određeno stanje računa, klasu transakcija ili objavu to je često više prosuđivanja uključeno u planiranju i obavljanju revizijskih postupaka i ocjenjivanju njihovih rezultata. U oblikovanju daljnjih revizijskih postupaka, zahtijeva se od revizora da pribavi to uvjerljivije revizijske dokaze što je viša revizorova procjena rizika¹⁶. Kada pribavlja uvjerljivije revizijske dokaze zbog više procjene rizika, revizor može povećati količinu dokaza ili pribaviti dokaze koji su primjereniji ili pouzdaniji, primjerice, stavljanjem većeg naglaska na dobivanje dokaza od

¹⁴ MRevS 706 (Izmijenjen), točke A1–A3.

¹⁵ Vidjeti MRevS 710, *Usporedne informacije - podudarni iznosi i usporedni financijski izvještaji*.

¹⁶ MRevS 330, *Revizorove reakcije na procijenjene rizike*, točka 7(b).

trećih stranaka ili pribavljanjem potvrđujućih dokaza iz brojnih neovisnih izvora¹⁷.

- A13. Prema tome, pitanja koja stvaraju izazove revizoru u pribavljanju dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza ili koja stvaraju izazove revizoru u formiranju mišljenja o financijskim izvještajima mogu biti naročito mjerodavna u revizorovu određivanju ključnih revizijskih pitanja.
- A14. Područja od važnosti za revizorovu pozornost se često odnose na područja složenih ili važnih menadžmentovih prosudbi u financijskim izvještajima i stoga često uključuju napore ili složene revizorove prosudbe. To često za uzvrat utječe na revizorovu opću strategiju revizije, raspored resursa i obujam revizijskih nastojanja u vezi s takvim pitanjima. Ti učinci mogu uključiti, primjerice, razmjer uključivanja iskusnijeg osoblja u revizijski angažman ili uključivanje revizorovog stručnjaka ili osoba sa stručnošću u posebnim područjima računovodstva ili revidiranja, neovisno jesu li angažirani izvan revizorskog društva ili su zaposlenici revizorskog društva, kako bi se bavili tim područjima.
- A15. Razni MRevS-ovi zahtijevaju posebno komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje i drugima koja se mogu odnositi na područja od važnosti za revizorovu pozornost. Primjerice:
- MRevS 260 (izmijenjen) zahtijeva da revizor komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje o značajnim poteškoćama, ako ih ima, s kojima se suočio tijekom revizije¹⁸. MRevS-ovi uvažavaju moguće poteškoće u vezi s, na primjer:
 - transakcijama s povezanim strankama¹⁹, naročito s ograničenošću revizorove mogućnosti da pribavi revizijske dokaze da su svi aspekti transakcije s povezanom strankom (osim cijene) jednaki onima za slične transakcije po tržišnim uvjetima.
 - ograničenjima u reviziji grupe, na primjer, gdje može biti ograničeni pristup informacijama angažiranom timu za grupu²⁰.
 - MRevS 220 ustanovljuje zahtjeve angažiranom partneru u vezi s korištenjem odgovarajućih konzultacija o složenim ili osjetljivim

¹⁷ MRevS 330, točka A19.

¹⁸ MRevS 260 (izmijenjen), točke 16(b) i A21.

¹⁹ MRevS 550, *Povezane stranke*, točka A42.

²⁰ MRevS 600, *Posebna razmatranja - revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente)*, točka 49(d)

pitanjima²¹. Na primjer, revizor se može konzultirati s drugima unutar revizorskog društva ili izvan revizorskog društva o važnom stručnom pitanju, što može biti pokazatelj da se radi o ključnom revizijskom pitanju. Od angažiranog partnera se također zahtijeva da raspravi s pregledavateljem kontrole kvalitete angažmana, između ostalog, važna pitanja koja su se pojavila tijekom revizijskog angažmana²².

Sagledavanja u određivanju onih pitanja koja zahtijevaju važnu pozornost revizora (Vidjeti točku 9.)

- A16. Revizor može u etapi planiranja stvarati preliminarni stav o pitanjima za koja je vjerojatno da su područja od važnosti za revizorovu pozornost u reviziji i da stoga mogu biti ključna revizijska pitanja. Revizor može komunicirati o tome s onima koji su zaduženi za upravljanje kada raspravlja o planiranom djelokrugu i vremenskom rasporedu revizije u skladu s MRevS-om 260 (izmijenjenom). Međutim, revizorovo određivanje ključnih revizijskih pitanja se temelji na rezultatima revizije ili dokazima pribavljenim kroz reviziju.
- A17. Točka 9 sadrži razmatranja koja se posebno zahtijevaju u revizorovu određivanju onih pitanja koja zahtijevaju važnu revizorovu pozornost. Ta razmatranja su usmjerena na sadržaj pitanja o kojima se komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje, a koja su često povezana s pitanjima objavljenim u financijskim izvještajima, i ta su razmatranja s namjenom da odraze područja revizije financijskih izvještaja koja mogu biti od posebnog interesa namjeravanim korisnicima. Činjenica da su zahtijevana ta razmatranja nije sračunata s tim da bi to podrazumijevalo kako su pitanja u vezi s njima uvijek i ključna revizijska pitanja; točnije, pitanja u vezi s takvim posebnim razmatranjima su ključna revizijska pitanja samo ako je za njih određeno, u skladu s točkom 10, da su od najveće važnosti za reviziju. Pošto razmatranja mogu biti međusobno povezana (npr., pitanja u vezi s okolnostima opisanim u točkama 9(b)-(c) mogu također biti prepoznata kao značajni rizici), primjenjivost više od jednog razmatranja za određeno pitanje o kojem se komuniciralo s onima koji su zaduženi za upravljanje može povećati vjerojatnost da revizor prepozna to pitanje kao ključno revizijsko pitanje.
- A18. Osim pitanja koja se odnose na posebno zahtijevana razmatranja iz točke 9, može biti i drugih pitanja, o kojima se komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje, koja zahtijevaju revizorovu pozornost i za koja stoga može biti određeno da su ključna revizijska pitanja u skladu s točkom 10. Takva pitanja mogu uključiti, na primjer, pitanja relevantna u obavljenoj reviziji za

²¹ MRevS 220, *Kontrola kvalitete za revizije financijskih izvještaja*, točka 18.

²² MRevS 220, točka 19.

koja je moguće da se za njih ne zahtjeva da budu objavljena u financijskim izvještajima. Na primjer, uvođenje novog IT sustava (ili važne promjene u postojećem IT sustavu) tijekom razdoblja može biti područje od važnosti za revizorovu pozornost, naročito ako takve promjene imaju važan učinak na revizorovu opću strategiju revizije ili su u vezi sa značajnim rizicima (npr., promjene sustava utječu na priznavanje prihoda).

Područja s višim procijenjenim rizikom značajnog pogrešnog prikazivanja ili sa značajnim rizicima prepoznatim u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjenom) (Vidjeti točku 9(a).)

A19. MRevS 260 (izmijenjen) zahtjeva da revizor komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje o značajnim rizicima koje je prepoznao revizor²³. Točka A13 MRevS-a 260 (izmijenjenog) objašnjava da revizor može također komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o tome kako revizor plana baviti se s područjima s višim procijenjenim rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja.

A20. MRevS 315 (izmijenjen) definira značajne rizike kao prepoznate i procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja koji, po revizorovoj prosudbi, zahtijevaju posebnu pozornost u reviziji. Područja važnih menadžmentovih prosudbi i važne neuobičajene transakcije mogu često biti prepoznate kao značajni rizici. Značajni rizici su stoga često područja koja zahtijevaju naročitu revizorovu pozornost.

A21. Međutim, to ne mora biti ono što bi vrijedilo za sve značajne rizike. Na primjer, MRevS 240 pretpostavlja da postoje rizici prijevare pri priznavanju prihoda i zahtjeva da revizor tretira te procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare kao značajne rizike²⁴. Osim toga, MRevS 240 navodi da, zbog nepredvidljivih načina na koji se može desiti da menadžment zaobiđe kontrole, postoji rizik značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare i time i značajni rizik²⁵. Ovisno o njihovom sadržaju, ti rizici ne moraju zahtijevati naročitu revizorovu pozornost i stoga se ne bi razmatrali pri revizorovu određivanju ključnih revizijskih pitanja u skladu s točkom 10.

A22. MRevS 315 (izmijenjen) objašnjava da se revizorova procjena značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje može promijeniti kako se tijekom revizije pribavljaju dodatni revizijski dokazi²⁶. Izmjena revizorove procjene rizika i ponovno ocjenjivanje planiranih revizijskih postupaka u vezi s određenim područjem financijskih izvještaja (tj., važna promjena u

²³ MRevS 260 (Izmijenjen), točka 15.

²⁴ MRevS 240, *Revizorove odgovornosti u vezi s prijeverama u reviziji financijskih izvještaja*, točke 26–27.

²⁵ MRevS 240, točka 31.

²⁶ MRevS 315 (Izmijenjen), točka 31.

revizijskom pristupu, na primjer, ako se revizorovo procjena rizika temeljila na očekivanju da će određene kontrole djelovati na učinkovit način i revizor je pribavio revizijske dokaze da one nisu učinkovite tijekom razdoblja obuhvaćenog revizijom, naročito u području s višim procijenjenim rizikom značajnog pogrešnog prikazivanja) može imati za posljedicu da se područje odredi kao jedno od onih koje zahtijeva naročitu revizorovu pozornost.

Važne revizorove prosudbe u vezi s područjima u financijskim izvještajima koja sadrže važne menadžmentove prosudbe, uključujući računovodstvene procjene koje su bile prepoznate kao one s visokim stupnjem nesigurnosti procjene (Vidjeti točku 9(b).)

- A23. MRevS 260 (izmijenjen) zahtijeva da revizor komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje o svojim stavovima o važnim kvalitativnim aspektima subjektove računovodstvene prakse, uključujući o računovodstvenim politikama, računovodstvenim procjenama i objavama u financijskim izvještajima²⁷. U mnogim slučajevima, to se odnosi na ključne računovodstvene procjene i povezane objave, za koje je vjerojatno da su područja od naročite revizorove pozornosti i mogu također biti prepoznata kao značajni rizici.
- A24. Međutim, korisnici financijskih izvještaja su istaknuli svoj interes za računovodstvene procjene koje su bile prepoznate kao one s visokim stupnjem nesigurnosti u skladu s MRevS-om 540²⁸ a za koje je moguće da nisu bile određene kao značajni rizici. Između ostalog, takve procjene su vrlo ovisne o menadžmentovoj prosudbi i često su u vezi s najsloženijim područjima financijskih izvještaja te mogu zahtijevati uključivanje i menadžmentovog stručnjaka i revizorovog stručnjaka. Korisnici su također istaknuli da su računovodstvene politike koje imaju važan učinak na financijske izvještaje (i važne promjene tih politika) relevantne za njihovo razumijevanje financijskih izvještaja, naročito u okolnostima gdje subjektive prakse nisu u skladu s praksama drugih iz njihove djelatnosti.

Učinak na reviziju važnih događaja ili transakcija koje su nastale tijekom razdoblja (Vidjeti točku 9(c).)

- A25. Događaji ili transakcije koji imaju važan učinak na financijske izvještaje ili reviziju mogu biti područja od naročite revizorove pozornosti i mogu biti prepoznati kao značajni rizici. Na primjer, revizor može, u različitim etapama tijekom revizije, voditi brojne rasprave s menadžmentom i s onima koji su zaduženi za upravljanje o učinku na financijske izvještaje važnih transakcija s povezanim strankama ili učinku važnih transakcija koje su izvan redovnog poslovanja subjekta ili koje se iz drugih razloga čine da su

²⁷ MRevS 260 (Izmijenjen), točka 16(a).

²⁸ Vidjeti točke 10–11 MRevS-a 540, *Revidiranje računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti, i s tim povezana objavljivanja*.

neuobičajene²⁹. Menadžment može trebati stvoriti teške ili složene prosudbe u vezi s priznavanjem, mjerenjem, prezentiranjem ili objavljivanjem takvih transakcija, što može imati važan učinak na revizorovu opću strategiju.

A26. Važna gospodarska, računovodstvena, regulatorna, industrijska ili druga dostignuća koja su utjecala na menadžmentove pretpostavke ili prosudbe mogu također utjecati na revizorov opći pristup reviziji i imati za posljedicu pitanje koje zahtijeva naročitu revizorovu pozornost.

Pitanja od najveće važnosti (Vidjeti točku 10.)

A27. Pitanja koja zahtijevaju naročitu revizorovu pozornost mogu također imati za posljedicu važnu interakciju s onima koji su zaduženi za upravljanje. Sadržaj i razmjer komuniciranja o takvim pitanjima s onima koji su zaduženi za upravljanje često upućuje na to koja su pitanja od najveće važnosti za reviziju. Primjerice, revizor može imati sveobuhvatniju, učestaliju ili snažniju interakciju s onima koji su zaduženi za upravljanje o težim ili složenijim pitanjima, kao što je primjena važnih računovodstvenih politika koje su predmet važne prosudbe revizora ili menadžmenta.

A28. Koncept pitanja od najveće važnosti je primjenjiv u kontekstu subjekta i obavljene revizije. S obzirom na to, revizorovo određivanje i priopćavanje ključnih revizijskih pitanja je s namjerom da se prepoznaju pitanja koja su specifična za reviziju i da se uključi stvaranje prosudbi o njihovoj važnosti u odnosu na druga pitanja u reviziji.

A29. Druga razmatranja koja mogu biti relevantna za određivanje relativne važnosti pitanja o kojem se komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje i za određivanje je li takvo pitanje ujedno i ključno revizijsko pitanje uključuje:

- važnost pitanja namjeravanim korisnicima za razumijevanje financijskih izvještaja kao cjeline, naročito, njegove značajnosti za financijski izvještaj.
- sadržaj računovodstvenih politika koje su u vezi s pitanjem ili sa složenošću ili subjektivnošću uključenom u menadžmentov odabir odgovarajuće politike u usporedbi s drugim subjektima iz njegove djelatnosti.
- sadržaj i značajnost, kvantitativna ili kvalitativna, ispravljenih i kumuliranih neispravljenih pogrešnih prikaza zbog prijave ili pogreške, ako ih ima, u vezi s pitanjem.
- sadržaj i razmjer revizorovih napora potrebnih za bavljenje s pitanjem, uključujući:

²⁹ Vidjeti točke 16(a), 16(c) i A22 te Dodatak 2, MRevS-a 260 (Izmijenjenog).

- razmjer potrebnih specijalističkih vještina ili znanja za primjenu revizijskih postupaka za bavljenje s pitanjem ili za ocjenjivanje rezultata tih postupaka, ako ih ima.
- sadržaj konzultacija izvan angažiranog tima u vezi s pitanjem.
- sadržaj i ozbiljnost poteškoća u primjenjivanju revizijskih postupaka, ocjenjivanju rezultata tih postupaka i pribavljanju relevantnih i pouzdanih dokaza za utemeljivanje revizorovog mišljenja, naročito u slučajevima kada revizorove prosudbe postaju subjektivnije.
- ozbiljnost bilo kojih prepoznatih manjkavosti kontrola relevantnih za pitanje.
- je li pitanje uključilo brojna odvojena, ali povezana, revizijska razmatranja. Na primjer, dugoročni ugovor može uključiti naročitu revizorovu pozornost u odnosu na priznavanje prihoda, sporove ili druge moguće obveze i može imati učinak na druge računovodstvene procjene.

A30. Pitanje za profesionalnu prosudbu je određivanje koja, i koliko, od onih pitanja koja zahtijevaju naročitu revizorovu pozornost jesu od najveće važnosti u reviziji financijskih izvještaja tekućeg razdoblja. Na broj ključnih revizijskih pitanja koje treba uključiti u revizorovo izvješće može utjecati veličina i složenost subjekta, vrsta njegovog poslovanja i okruženja, kao i činjenično stanje i okolnosti revizijskog angažmana. Općenito, što je veći broj pitanja koja su početno određena kao ključna revizijska pitanja, to revizor može više trebati ponovno razmatrati da li svako od tih pitanja ispunjava definiciju ključnog revizijskog pitanja. Dugački popis ključnih revizijskih pitanja može biti u neskladu s nazivom takvih pitanja, a to je da se radi o onima koja su od najveće važnosti u reviziji.

Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja

Odvojeni odjeljak za ključna revizijska pitanja u revizorovu izvješću (Vidjeti točku 11.)

- A31. Smještaj u posebnom odjeljku za ključna revizijska pitanja neposredno blizu revizorovu mišljenju može namjeravanim korisnicima skrenuti pozornost na takve informacije i dati im do znanja spoznatu vrijednost informacija specifičnih za angažman.
- A32. Redoslijed prezentiranja pojedinog pitanja unutar odjeljka za ključna revizijska pitanja je pitanje za profesionalnu prosudbu. Na primjer, takve informacije mogu biti smještene po redoslijedu relativne važnosti, temeljeno na revizorovoj prosudbi ili može korespondirati s načinom na koji su pitanja objavljena u financijskim izvještajima. Zahtjev u točki 11 da se uključe podnaslovi je s namjerom da se pitanja dodatno diferenciraju.

A33. Kada su prezentirane usporedne financijske informacije, uvodni tekst odjeljka za ključna revizijska pitanja je oblikovan da skrene pozornost na činjenicu da se opisana ključna revizijska pitanja odnose samo na reviziju financijskih izvještaja tekućeg razdoblja i može uključiti poziv na specifično razdoblje obuhvaćeno tim financijskim izvještajima (npr., „ za godinu završenu 31. prosinca 20X1“).

Opisi pojedinačnih ključnih revizijskih pitanja (Vidjeti točku 13.)

A34. Primjerenost opisa ključnog revizijskog pitanja je pitanje za profesionalnu prosudbu. Opis ključnog revizijskog pitanja je s namjenom da osigura kratko i izbalansirano objašnjenje kako bi se omogućilo namjeranim korisnicima da shvate zašto je pitanje jedno od najveće važnosti u reviziji i kako se s pitanjem bavilo u reviziji. Ograničavanje korištenja vrlo stručne revizijske terminologije također pomaže omogućiti namjeranim korisnicima, koji nemaju prikladno poznavanje revidiranja, da razumiju osnovu za revizorovo fokusiranje na određena pitanja tijekom revizije. Sadržaj i obujam informacija koje pruža revizor su s namjerom da budu uravnotežene u kontekstu odgovornosti određenih stranaka (tj., za revizora da osigura korisne informacije u konciznom i razumljivom obliku, dok bi neprimjereno bilo da bude onaj koji pruža izvorne informacije o subjektu).

A35. Izvorna informacija je svaka informacija o subjektu koju subjekt nije na drugi način učinio dostupnom javnosti (npr., nije bila uključena u financijskim izvještajima ili drugim informacijama dostupnim na datum revizorova izvješća ili bila premetom drugih usmenih ili pisanih priopćenja menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje, kao što su preliminarne najave financijskih informacija ili izvješćivanje investitora). Za takve informacije su odgovorni menadžment subjekta i oni koji su zaduženi za upravljanje subjektom.

A36. Primjereno je od revizora tražiti da izbjegne opis ključnih revizijskih pitanja neodgovarajućim davanjem izvornih informacija o subjektu. Opis ključnog revizijskog pitanja uobičajeno nije sam po sebi izvorna informacija o subjektu, budući da on opisuje pitanje u kontekstu revizije. Međutim, revizor može smatrati nužnim uključiti dodatne informacije kako bi objasnio zašto se za pitanje smatralo da je jedno od najveće važnosti za reviziju i stoga je određeno da je ključno revizijsko pitanje, te kako se u reviziji bavilo tim pitanjem, pod uvjetom da objave takvih informacija ne sprječava zakon ili regulativa. Kada revizor odredi da su nužne takve informacije, revizor može ohrabriti menadžment ili one koji su zaduženi za upravljanje da objave dodatne informacije, umjesto da revizor pruži izvorne informacije u revizorovu izvješću.

A37. Menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje mogu odlučiti da uključe novu ili poboljšanu objavu u financijskim izvještajima ili drugdje u godišnjem izvješću u vezi s ključnim revizijskim pitanjem u kontekstu

činjenice da će to pitanje biti priopćeno u revizorovu izvješću. Takve nove ili poboljšane objave, na primjer, mogu biti uključene da osiguraju jasnije informacije o osjetljivim ključnim pretpostavkama korištenim u računovodstvenim procjenama ili za subjektovo opravdavanje određene računovodstvene prakse ili politike kada postoje prihvatljive alternative prema primjenjivom okviru financijskog izvještavanja.

- A38. MRevS 720 (izmijenjen) definira pojam godišnjeg izvješća i objašnjava da godišnje izvješće mogu tvoriti dokumenti kao što su menadžmentovo izvješće, menadžmentovi komentari ili prikazi operativnog i financijskog poslovanja ili slična izvješća onih koji su zaduženi za upravljanje (npr. izvješće direktora), izvješće predsjednika uprave; ili izvješće o internim kontrolama i procjeni rizika.³⁰ MRevS 720 (izmijenjen) bavi se revizorovim odgovornostima u vezi s ostalim informacijama uključenim u godišnje izvješće. Iako se revizorovo mišljenje o financijskim izvještajima ne proteže na druge informacije, revizor može razmotriti te informacije, kao i druga javno dostupna priopćenja subjekta ili iz drugih pouzdanih izvora, pri formuliranju opisa ključnog revizijskog pitanja.
- A39. Revizijska dokumentacija sastavljena tijekom revizije može također biti korisna revizoru pri formuliranju opisa ključnog revizijskog pitanja. Na primjer, pisano komuniciranje ili revizorova dokumentacija o usmenom komuniciranju s onima koji su zaduženi za upravljanje te druga revizijska dokumentacija osigurava korisnu osnovu za revizorovo priopćavanje u revizorovu izvješću. To je zbog toga što je revizijska dokumentacija, u skladu s MRevS-om 230, namijenjena da se bavi s važnim pitanjima iskrslim tijekom revizije, zaključcima stvorenim o njima i značajnim profesionalnim prosudbama učinjenim u stvaranju tih zaključaka, te da služi kao zapis o vrstama, vremenskom rasporedu i obujmu obavljenih revizijskih postupaka, rezultatima tih postupaka i pribavljenim revizijskim dokazima. Takva dokumentacija može pomoći revizoru u stvaranju opisa ključnih revizijskih pitanja kojim se objašnjava važnost pitanja i također u primjenjivanju zahtjeva iz točke 18.

Poziv na mjesto gdje je pitanje objavljeno u financijskim izvještajima (Vidjeti točku 13.)

- A40. Točke 13(a)-(b) zahtijevaju da se u opisu svakog ključnog revizijskog pitanja navede zašto revizor smatra da je pitanje jedno od najveće važnosti u reviziji i kako se u reviziji bavilo s pitanjem. U skladu s tim, opis ključnih revizijskih pitanja nije puko prepričavanje onoga što je objavljeno u financijskim izvještajima. Međutim, poziv na svaku povezanu objavu

³⁰ MRevS 720, *Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje*, točke 12(a) i A1–A3.

omogućava namjeravanim korisnicima da bolje shvate kako se menadžment, u pripremanju financijskih izvještaja, bavio s pitanjem.

A41. Osim što se revizor može pozvati na povezanu objavu odnosno više njih, revizor može skrenuti pozornost na njihove ključne aspekte. Obujam menadžmentovih objava o određenim aspektima ili čimbenicima u vezi s tim kako je određeno pitanje utjecalo na financijske izvještaje tekućeg razdoblja može pomoći revizoru u lociranju određenog aspekta o tome kako se s pitanjem bavilo u reviziji tako da namjeravani korisnici mogu shvatiti zašto je pitanje ujedno i ključno revizijsko pitanje. Na primjer:

- Kada subjekt uključi opsežnu objavu o računovodstvenim procjenama, revizor može skrenuti pozornost na objavu ključnih pretpostavki, objavu raspona mogućih ishoda i druge kvalitativne i kvantitativne objave u vezi s ključnim izvorima procjene neizvjesnosti ili bitnim računovodstvenim procjenama, kao dio obrazloženja zašto je pitanje jedno od najveće važnosti u reviziji i kako se u reviziji bavilo s tim pitanjem.
- Kada revizor zaključi u skladu s MRevS-om 570 (izmijenjenom) da ne postoji značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili uvjetima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, revizor može ipak odrediti da jedno ili više pitanja povezanih s tim zaključkom, koja su se pojavila temeljem revizorovog djelovanja prema MRevS-u 570 (izmijenjenom), jesu ključna revizijska pitanja. U takvim okolnostima, revizorov opis takvih ključnih revizijskih pitanja u revizorovu izvješću bi uključio aspekte prepoznatih događaja ili uvjeta objavljenih u financijskim izvještajima, kao što su značajni gubitak iz poslovanja, raspoložive mogućnosti zaduživanja i moguće refinanciranje duga ili nepoštivanje ugovora o kreditima i povezani ublažujući čimbenici³¹

Zašto revizor smatra da je pitanje jedno od najveće važnosti u reviziji (Vidjeti točku 13(a).)

A42. Opis ključnog revizijskog pitanja u revizorovu izvješću je s namjerom da se osigura uvid u razlog zašto je za pitanje određeno da je ključno revizijsko pitanje. U skladu s tim, zahtjevi u točkama 9–10 i primjena materijala iz točki A12–A29 u vezi s određivanjem ključnih revizijskih pitanja, mogu također biti od pomoći revizoru u razmatranju kako takva pitanja trebaju biti priopćena u revizorovu izvješću. Na primjer, vjerojatno je da će namjeravanim korisnicima biti interesantno objašnjavanje činjenica koje su dovele do toga da je revizor zaključio da određeno pitanje zahtijeva naročitu revizorovu pozornost i da je od najveće važnosti u reviziji.

³¹ Vidjeti točku A3 MRevS 570-a (Izmijenjenog).

- A43. Relevantnost informacija namjeravanim korisnicima je predmet revizorova razmatranja u određivanju onoga što će se uključiti u opis ključnog revizijskog pitanja. To može uključiti razmatranje hoće li opis omogućiti bolje razumijevanje revizije i revizorovih prosudbi.
- A44. Povezivanjem pitanja izravno sa specifičnim okolnostima subjekta može također pomoći da se minimalizira mogućnost da opisi postanu prekomjerno standardizirani i manje korisni s protekom vremena. Na primjer, određeno pitanje može biti određeno kao ključno revizijsko pitanje u određenoj djelatnosti diljem brojnih subjekata zbog okolnosti djelatnosti ili inherentne složenosti financijskog izvještavanja. U opisivanju zašto je revizor smatrao da je pitanje jedno od najveće važnosti, može biti korisno revizoru da istakne aspekte koji su specifični za subjekt (npr., okolnosti koje su utjecale na dotične prosudbe učinjene u financijskim izvještajima tekućeg razdoblja) kako bi postigao da je opis relevantniji namjeravanim korisnicima. To također može biti važno u opisivanju ključnog revizijskog pitanja koje se ponavlja iz razdoblja u razdoblje.
- A45. U opisu se može također staviti poziv na glavna razmatranja koja su dovela da revizor, u okolnostima revizije, odredi da je pitanje jedno od najveće važnosti, na primjer na:
- gospodarske uvjete koji su utjecali na revizorovu mogućnost da pribavi revizijske dokaze, na primjer, na nelikvidna tržišta za određene financijske instrumente.
 - nove računovodstvene politike ili takve politike u nastajanju, na primjer, na pitanja specifična za subjekta ili djelatnost o kojima je angažirani tim obavio konzultacije unutar tvrtke.
 - promjene u subjektovoj strategiji ili modelu poslovanja koje imaju značajan učinak na financijske izvještaje.

Kako se u reviziji bavilo s pitanjem (Vidjeti točku 13(b).)

- A46. Brojnost detalja koje treba osigurati u revizorovu izvješću da bi se opisalo kako se u reviziji bavilo s ključnim revizijskim pitanjem je pitanje za profesionalnu prosudbu. U skladu s točkom 13(b), revizor može opisati:
- aspekte revizorove reakcije ili pristupa koji su najrelevantniji za pitanje ili specifični za procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja;
 - kratki osvrt na obavljene postupke;
 - naznaku ishoda revizorovih postupaka; ili
 - ključne razmatranja u vezi s pitanja

ili neku kombinaciju tih elemenata.

Zakon ili regulativa ili nacionalni revizijski standardi mogu propisivati određeni oblik ili sadržaj opisa ključnog revizijskog pitanja ili može specificirati uključivanje jednog od tih elemenata ili više njih

- A47. Kako bi namjeravani korisnici razumjeli važnost ključnog revizijskog pitanja u kontekstu revizije financijskih izvještaja kao cjeline, kao i odnos između ključnih revizijskih pitanja i drugih dijelova revizorova izvješća, uključujući revizorovog mišljenja, može biti nužno da se posveti pozornost tekstu korištenom u opisu ključnog revizijskog pitanja tako da:
- ne stvara dojam da revizor, pri formiranju mišljenja o financijskim izvještajima, nije primjereno riješio pitanje.
 - povezuje pitanje izravno sa specifičnim okolnostima subjekta, uz izbjegavanje općenitih ili standardiziranih formulacija.
 - se uzima u obzir kako se s pitanjem postupilo u s njim povezanim objavama u financijskim izvještajima, ako ih je bilo.
 - ne sadrži ili podrazumijeva posebna mišljenja o odvojenim dijelovima financijskih izvještaja.
- A48. Opisivanje aspekata revizorove reakcije na pitanje ili pristupa pitanju, naročito kada revizijski pristup zahtijeva značajno prilagođavanje činjeničnom stanju i okolnostima subjekta, može pomoći namjeravanim korisnicima u stjecanju razumijevanja neuobičajenih okolnosti i važnih revizorovih prosudbi potrebnih za bavljenje s rizikom značajnog pogrešnog prikazivanja. Osim toga, na revizijski pristup u određenom razdoblju mogu utjecati okolnosti specifične za subjekt, gospodarski uvjeti ili dostignuća u djelatnosti. Može također biti korisno da revizor uvrsti poziv na sadržaj i razmjer komuniciranja o pitanju s onima koji su zaduženi za upravljanje.
- A49. Na primjer, u opisivanju revizorova pristupa nekoj računovodstvenoj procjeni koja je bila prepoznata kao ona s visokim stupnjem nesigurnosti, kao što je vrednovanje složenih financijskih instrumenata, revizor može htjeti istaknuti da je zaposlio ili angažirao svog stručnjaka. Takav poziv na korištenje revizorova stručnjaka ne umanjuje revizorovu odgovornost za mišljenje o financijskim izvještajima i stoga nije neusklađen s točkama 14 i 15 MRevS-a 620.³²
- A50. Može biti izazova u opisivanju revizorovih postupaka, naročito u složenim i s prosuđivanjem povezanim područjima revizije. Osobito može biti teško sumirati obavljene postupke na sažet način koji primjereno priopćava sadržaj i obujam revizorove reakcije na procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja i uključene važne revizorove prosudbe. Ipak, revizor može smatrati da je nužno opisati određene obavljene postupke da

³² MRevS 620, *Korištenje radom revizorovog stručnjaka.*

bi priopćio kako se s pitanjem bavilo u reviziji. Takav opis može u pravilu biti općenitiji, radije nego da sadrži detaljni opis postupaka.

- A51. Kako je navedeno u točki A46, revizor može također osigurati naznaku ishoda revizorove reakcije u opisu ključnog revizijskog pitanja u revizorovu izvješću. Međutim, ako je to učinjeno treba se paziti da revizor ne stvori dojam da opis sadrži odvojeno mišljenje o pojedinom ključnom revizijskom pitanju ili da na bilo koji način može dovesti u pitanje revizorovo mišljenje o financijskim izvještajima kao cjelini.

Okolnostima u kojima nije priopćeno u revizorovu izvješću pitanje za koje je određeno da je ključno revizijsko pitanje (Vidjeti točku 14.)

- A52. Zakon ili regulativa može braniti, ili menadžmentu ili revizoru, javno objavljivanje nekog posebnog pitanja a za koje se odredilo da je ključno revizijsko pitanje. Na primjer, zakon ili regulativa može izričito zabranjivati svako javno priopćavanje koje može prejudicirati istragu odgovarajućeg ovlaštenog tijela o stvarnoj nezakonitoj radnji ili sumnji da je ona počinjena. (Na primjer, pitanja koja su, ili se čini da su, u vezi s pranjem novca).

- A53. Kako je navedeno u točki 14(b), bit će iznimno rijetko da u revizorovu izvješću neće biti priopćeno pitanje za koje je određeno da je ključno revizijsko pitanje. To je zbog toga što se pretpostavlja da je za dobrobit javnog interesa osiguravanje namjeranim korisnicima veće transparentnost revizije. U skladu s tim, primjerena je prosudba da se ne priopći ključno revizijsko pitanje samo u slučajevima kada se negativne posljedice za subjekt ili javnost uslijed takvog priopćavanja smatraju tako značajne da bi bilo razumno očekivati da bi nadmašile dobrobit javnog interesa od priopćavanja pitanja.

- A54. Kod određivanja da se neće priopćiti ključno revizijsko pitanje uzimaju se u obzir činjenice i okolnosti u vezi s pitanjem. Komuniciranje s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje pomaže revizoru razumjeti menadžmentove stavove o važnosti negativnih posljedica koje mogu nastati kao posljedica priopćavanja pitanja. Posebice, komuniciranje s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje pomaže stvaranju informacijske osnovice za revizorovu prosudbu u određivanju hoće li priopći pitanje tako što:

- pomaže revizoru u stjecanju razumijevanja zašto subjekt nije javno objavio pitanje (npr., ako zakon, regulativa ili određeni okviri financijskog izvještavanja dopuštaju odgođeno objavljivanje ili neobjavljivanje pitanja) kao i menadžmentovih stavova o negativnim posljedicama, ako ih ima, objavljivanja. Menadžment može skrenuti pozornost na određene aspekte zakona ili regulative ili druge mjerodavne izvore koji mogu biti relevantni za sagledavanje negativnih posljedica (npr., takvi aspekti mogu uključiti štetu za

subjektive komercijalne pogodbe ili položaj spram konkurencije). Međutim, menadžmentovi stavovi o negativnim posljedicama sami za sebe ne smanjuju potrebu da revizor odredi, u skladu s točkom 14(b), je li razumno očekivati da bi negativne posljedice nadmašile dobrobiti javnom interesu od takvog priopćavanja.

- razlučuje je li bilo nekakvog komuniciranja s odgovarajućim regulatornim, izvršnim ili nadzornim tijelima u vezi s pitanjem, poglavito o tome da li se čini da takve rasprave podupiru menadžmentovu tvrdnju da javno objavljivanje o pitanju nije primjereno.
- omogućava revizoru, gdje je primjereno, da ohrabri menadžment i one koji su zaduženi za upravljanje da javno objave relevantne informacije o pitanju. To naročito može biti moguće ako je zabrinutost menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje u vezi s priopćavanjem ograničena na određene aspekte povezane s pitanjem, tako da određene informacije o pitanju mogu biti manje osjetljive i mogu se priopćiti.

Revizor također može smatrati da je nužno pribaviti pisanu izjavu od menadžmenta o tome zašto javno objavljivanje pitanja nije primjereno, uključujući i o menadžmentovom stavu o važnosti negativnih posljedica koje mogu nastati kao posljedica takvog priopćavanja

A55. Može također biti nužno da revizor razmotri posljedice priopćavanja pitanja određenog da je ključno revizijsko pitanje u pogledu relevantnih etičkih zahtjeva. Osim toga zakon ili regulativa može zahtijevati od revizora da komunicira s odgovarajućim regulatornim, izvršnim ili nadzornim tijelima u vezi s pitanjem, neovisno o tom hoće li pitanje biti priopćeno u revizorovu izvješću. Takvo komuniciranje može također biti korisno u stvaranju informacijske osnove za revizorovo razmatranje negativnih posljedica koje mogu nastati priopćavanjem pitanja.

A56. Problematika koju revizor razmatra u vezi s odlukom da neće priopćiti pitanje je složena i uključuje važne revizorove prosudbe. U skladu s tim, revizor može smatrati da je primjereno tražiti pravni savjet.

Oblik i sadržaj Odjeljka za ključna revizijska pitanja u ostalim slučajevima (Vidjeti točku 16.)

A57. Zahtjev u točki 16 primjenjuje se u tri slučaja i to kada:

- (a) revizor odredi, u skladu s točkom 10, da nema ključnih revizijskih pitanja. (Vidjeti točku A59.)
- (b) revizor odredi, u skladu s točkom 14, da ključno revizijsko pitanje neće biti priopćeno u revizorovu izvješću i nijedno drugo pitanje nije bilo određeno da je ključno revizijsko pitanje.

- (c) jedina pitanja za koja je određeno da su ključna revizijska pitanja jesu ona koja su priopćena u skladu s točkom 15.

A58. U nastavku je ilustracija prezentacije u revizorovu izvješću ako je revizor odredio da nema ključnih revizijska pitanja za priopćiti:

Ključna revizijska pitanja

[Osim pitanja opisanog u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom ili odjeljku s osnovom za negativno mišljenje ili *Odjeljku za značajnu neizvjesnost u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem*] odredili smo da nema [drugog] ključnog revizijskog pitanja za priopćiti u našem izvješću.

A59. Određivanje ključnih revizijskih pitanja uključuje stvaranje prosudbe o relativnoj važnosti pitanja koja zahtijevaju značajnu revizorovu pozornost. Stoga, mogu biti rijetki slučajevi da revizor cjelovitog skupa financijskih izvještaja opće namjene listanog subjekta neće odrediti da se priopći u revizorovu izvješću barem jedno ključno revizijsko pitanje između pitanja o kojima se komuniciralo s onima koji su zaduženi za upravljanje. Međutim, u određenim ograničenim okolnostima (npr., kod listanog subjekta koji ima vrlo ograničeno poslovanje), revizor može odrediti da nema ključnih revizijskih pitanja, u skladu s točkom 10, jer nema pitanja koja zahtijevaju značajnu revizorovu pozornost.

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti točku 17.)

A60. MRevS 260 (izmijenjen) zahtijeva da revizor pravodobno komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje.³³ Primjerenost vremenskog rasporeda komuniciranja o ključnim revizijskim pitanjima mijenjat će se prema okolnostima angažmana. Međutim, revizor može priopćiti preliminarne stavove o ključnim revizijskim pitanjima kada raspravlja o planiranom djelokrugu i vremenskom rasporedu revizije i može dalje raspravljati o takvim pitanja kada se komunicira o revizijskim nalazima. Takvo postupanje može pomoći umanjiti praktične izazove vođenja snažnih dvosmjernih dijaloga o ključnim revizijskim pitanjima u vrijeme kada se financijski izvještaji finaliziraju za izdavanje.

A61. Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje omogućava im da spoznaju ključna revizijska pitanja koja revizor namjerava priopćiti u revizorovu izvješću i osigurava im da imaju mogućnost dobiti dodatna objašnjenja kada su ona nužna. Revizor može smatrati korisnim da dostavi nacrt revizorova izvješća onima koji su zaduženi za upravljanje kako bi olakšao takvu raspravu. Komuniciranje s onima koji su zaduženi za

³³ MRevS 260 (Izmijenjen), točka 21.

upravljanje zasniva se na njihovoj važnoj ulozi u nadziranju procesa financijskog izvještavanja i osigurava mogućnost onima koji su zaduženi za upravljanje da shvate osnovu za revizorove odluke u vezi s ključnim revizijskim pitanjima i kako će ta pitanja biti opisana u revizorovu izvješću. To također omogućava onima koji su zaduženi za upravljanje da razmotre mogu li nove ili poboljšane objave biti korisne u kontekstu činjenice da će ta pitanja biti priopćena u revizorovu izvješću.

- A62. Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje zahtijevano točkom 17(a) se također odnosi na krajnje rijetke okolnosti u kojima ne priopćava se, u revizorovu izvješću, pitanje za koje je određeno da je ključno revizijsko pitanje. (Vidjeti točke 14 i A54).
- A63. Zahtjev u točki 17(b), da se komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje kada je revizor odredio da nema ključnih revizijskih pitanja za priopćiti u revizorovu izvješću, može osigurati mogućnost da revizor vodi daljnje rasprave s drugima koji su upoznati s revizijom i značajnim pitanjem koje je moglo iskrsnuti (uključujući i s pregledavateljem kontrole kvalitete, gdje je on imenovan). Te rasprave mogu imati za posljedicu da revizor preispita svoju odluku da nema ključnih revizijskih pitanja.

Dokumentacija (Vidjeti točku 18.)

- A64. Točka 8. MRevS-a 230 zahtijeva da revizor pripremi revizijsku dokumentaciju koja je dostatna da nekom iskusnom revizoru, koji prethodno nije povezan s revizijom, omogući razumjeti, između ostalog, značajne profesionalne prosudbe. U kontekstu ključnih revizijskih pitanja, te profesionalne prosudbe uključuju određivanje, između pitanja o kojima se komuniciralo s onima koji su zaduženi za upravljanje, pitanja koja zahtijevaju značajnu revizorovu pozornost, kao i o tome je li ili nije svako od tih pitanja ujedno i ključno revizijsko pitanje. Vjerojatno je da su revizorove prosudbe u vezi s tim potkrijepljene dokumentacijom o revizorovu komuniciranju s onima koji su zaduženi za upravljanje i revizijskom dokumentacijom u vezi sa svakim pojedinim pitanjem (vidjeti točku A39), kao i s određenom drugom revizijskom dokumentacijom o važnim pitanjima iskrslim tijekom revizije (npr., memorandumom o kompletiranju). Međutim, ovaj MRevS ne zahtijeva da revizor dokumentira razlog zbog kojeg ostala pitanja o kojima se komuniciralo s onima koji su zaduženi za upravljanje nisu pitanja koja zahtijevaju značajnu pozornost revizora.

Ovaj *Međunarodni revizijski standard (MRevS) 701 - Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora*, koji je izdan od International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i objavljen od International Federation of Accountants (IFAC) u siječnju 2015. godine na engleskom jeziku, na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora u studenom 2016. godine i objavljuje se uz dopuštenje IFAC-a. Postupak prijevoda *Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS) 701 - Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora*, razmotrio je IFAC i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u "Policy Statement - Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC". Odobreni tekst *Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS) 701 - Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora*, je onaj kojeg je IFAC objavio na engleskom jeziku.

Tekst na engleskom jeziku *Međunarodnog revizijskog standarda 701 - Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora* © 2015. IFAC. Sva prava pridržana.

Tekst na hrvatskom jeziku *International Standard on Auditing (ISA) 701, Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report* © 2016. IFAC. Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: *International Standard on Auditing (ISA) 701, Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report*, ISBN 978-1-60815-204-9.

ISBN:

978-953-8153-02-0