

Konačna objava
rujan 2013

Međunarodni revizijski standard 610
(izmijenjen)TM (MRevS 610TM)

Korištenje radom internih revizora

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board®

Ovaj dokument je pripremio i odobrio Međunarodni odbor za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja® (IAASB®).

IAASB razvija revizijske standarde i standarde izražavanja uvjerenja te smjernice, na korištenje svim profesionalnim računovođama, kroz zajednički proces razvoja postavki standarda koji uključuje Odbor za nadzor javnog interesa, koji nadzire aktivnosti IAASB-a, i IAASB-ovu savjetodavnu skupinu koji za razvoj standarda i smjernica daju prijedloge od javnog interesa.

Cilj IAASB-a je služiti javnom interesu postavljanjem visoke kvalitete revizije i izražavanja uvjerenja te drugih srodnih standarda, i olakšavanjem usklađivanja međunarodnih i nacionalnih revizijskih standarda i standarda izražavanja uvjerenja, čime se povećava kvaliteta i konzistentnost prakse diljem svijeta i jača povjerenje javnosti u revizijsku profesiju na globalnoj razini.

Struktura i procesi koji podupiru IAASB-ove aktivnosti podržani su od strane Međunarodne federacije računovođa® (IFAC®).

Autorsko pravo © rujan 2013 Međunarodna federacija računovođa® (IFAC®).

IAASB-ovi logotip, naziv i akronim, te nazivi njegovih objava i povezanih akronima, zaštićeni su. O autorskim pravima, zaštitnom znaku i informacije o dozvolama, molimo pogledajte stranicu 25.

Nakladnik

HRVATSKA REVIZORSKA KOMORA

Zagreb, Radnička cesta 52/V

web: www.revizorska-komora.hr

email: hrk@revizorska-komora.hr

tel. +385 1 4649618

Za nakladnika:

Zdenko Balen, dipl.oec.

Odbor za praćenje prevođenja:

mr.sc. Damir Krajačić, Ivana Grlić, dipl.oec., mr.sc. Ivan Bašić,
Joško George Džida, dipl.oec, Zdenko Balen, dipl.oec., Zlatko Benčić, dipl.oec.

Glavni prevoditelj:

mr.sc. Damir Krajačić

ISBN:

978-953-56066-6-6

Zagreb, svibanj 2015.

SADRŽAJ

| | Stranica |
|---|----------|
| MRevS 610 (izmijenjen) - Korištenje radom internih revizora..... | 5 |

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 610 (IZMIJENJEN 2013.)

KORIŠTENJE RADOM INTERNIH REVIZORA

(Stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2014. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ

| | Točke |
|---|---------|
| Uvod | |
| Djelokrug ovog MRevS-a | 1-5 |
| Odnos MRevS-a 315 (izmijenjenog) i MRevS-a 610 (Izmijenjenog 2013.)..... | 6-10 |
| Odgovornost eksternog revizora za reviziju | 11 |
| Datum stupanja na snagu | 12 |
| Cilj | 13 |
| Definicije | 14 |
| Zahtjevi | |
| Određivanje treba li, u kojim područjima, i u kojem opsegu koristiti rad službe internih revizora | 15-20 |
| Korištenje radom službe internih revizora | 21-25 |
| Određivanje treba li, u kojim područjima, i u kojem opsegu koristiti rad internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći | 26-32 |
| Korištenje radom internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći | 33-35 |
| Dokumentacija | 36-37 |
| Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima | |
| Definicija službe interne revizije | A1-A4 |
| Određivanje treba li, u kojim područjima, i u kojem opsegu koristiti rad službe internih revizora..... | A5-A23 |
| Korištenje radom službe internih revizora | A24-A30 |
| Određivanje treba li, u kojim područjima, i u kojem opsegu koristiti rad internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći | A31-A39 |
| Korištenje radom internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći | A40-A41 |

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 610 (Izmijenjen 2013.), *Korištenje radom internih revizora* treba čitati povezano s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj MRevS odnosi se na odgovornosti eksternog revizora ako se koristi radom internog revizora. To uključuje (a) korištenje radom službe interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza i (b) korištenje radom internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći uz usmjeravanje, nadzor i pregled koje obavlja eksterni revizor.
2. Ovaj standard ne odnosi se na subjekte koji nemaju službu interne revizije. (Vidjeti točku A1.)
3. Ako subjekt ima službu interne revizije, ne primjenjuju se zahtjevi iz ovog MRevS-a u vezi s korištenjem rada te službe, ako:
 - (a) odgovornosti i aktivnosti službe nisu relevantne za reviziju; ili
 - (b) temeljeno na revizorovu preliminarnom razumijevanju službe stečenom kao posljedica postupaka obavljenih prema MRevS-u 315 (izmijenjenom)¹, eksterni revizor ne očekuje koristiti se radom službe interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza.

Ništa u ovom MRevS-u ne zahtijeva da se revizor koristi radom službe interne revizije kako bi izmijenio vrste ili vremenski raspored, ili smanjio opseg revizijskih postupaka koje treba izravno obaviti eksterni revizor; to ostaje za odlučivanje eksternom revizoru u ustanovljivanju opće strategije revizije.
4. Nadalje, ne primjenjuju se zahtjevi iz ovog MRevS-a u vezi s osiguravanjem izravne pomoći ako eksterni revizor ne planira korištenje radom internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći.
5. U nekim zakonodavstvima, eksternim revizorima može biti zabranjeno ili, u određenoj mjeri, ograničeno, zakonom ili regulativom, korištenje radom službe interne revizije ili korištenje internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći. Ovaj MRevS ne nadilazi zakone ili regulative koji uređuju revizije financijskih izvještaja². Takve zabrane ili ograničenja stoga neće spriječiti eksternog revizora da postupa u skladu s MRevS-ima. (Vidjeti točku A31.)

Odnos MRevS-a 315 (izmijenjenog) i MRevS-a 610 (izmijenjenog 2013.)

6. Mnogi subjekti ustanovljuju službe interne revizije kao dio svojih struktura internih kontrola i upravljanja. Ciljevi i djelokrug službe interne revizije, sadržaj njezinih odgovornosti i njezin status unutar organizacije, uključujući njezine ovlasti i odgovornosti, jako će se razlikovati i ovisiti o veličini i strukturi subjekta i zahtjevima menadžmenta i, gdje je primjenjivo, onih koji su zaduženi za upravljanje.
7. MRevS 315 (izmijenjen) bavi se pitanjem kako znanja i iskustva službe interne revizije mogu doprinijeti eksternom revizoru u njegovom razumijevanju subjekta i njegovog okruženja kao i u prepoznavanju i procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. MRevS 315 (izmijenjen)³

¹ MRevS 315 (izmijenjen) *Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja kroz stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja*

² MRevS 200 *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*, točka A55.

³ MRevS 315 (izmijenjen), točka A116.

također objašnjava kako učinkovito komuniciranje između internih i eksternih revizora stvara okruženje u kojem eksterni revizor može biti informiran o važnim pitanjima koja mogu utjecati na rad eksternog revizora.

8. Eksterni revizor može biti u mogućnosti koristiti se radom službe interne revizije na konstruktivan i dopunjujući način ovisno o tom da li organizacijska struktura službe interne revizije i relevantne politike i postupci na odgovarajući način podržavaju objektivnost internih revizora, kao i ovisno o razini kompetentnosti službe interne revizije i o tom da li služba primjenjuje sustavan i disciplinirani pristup. Ovaj MRevS bavi se odgovornostima eksternog revizora kada, temeljeno na njegovom preliminarnom razumijevanju službe interne revizije stečenom kao posljedica postupaka obavljenih prema MRevS-u 315 (izmijenjenom), eksterni revizor očekuje da će koristiti rad službe interne revizije kao dio pribavljenih revizijskih dokaza.⁴ Takvo korištenje radom mijenja vrste ili vremenski raspored, ili smanjuje opseg, revizijskih postupaka koje izravno treba obaviti eksterni revizor.
9. Osim toga, ovaj se MRevS također bavi i odgovornostima eksternog revizora ako razmatra korištenje internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći uz usmjeravanje, nadzor i pregled koje obavlja eksterni revizor.
10. Mogu postojati osobe u subjektu koje obavljaju poslove slične onima koje obavlja služba interne revizije. Međutim, ako se obavljaju objektivnim i kompetentnim djelovanjem koje primjenjuje sustavan i disciplinirani pristup, uključujući kontrolu kvalitete, takvi postupci bi se smatrali internim kontrolama i pribavljanje dokaza u vezi s takvim kontrolama bio bi dio revizorovih reakcija na procijenjene rizike u skladu s MRevS-om 330.⁵

Odgovornost eksternog revizora za reviziju

11. Eksterni revizor ima isključivu odgovornost za izraženo mišljenje i ta se odgovornost ne umanjuje korištenjem rada službe interne revizije ili internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći u angažmanu. Iako oni mogu obavljati revizijske postupke slične onima koje obavljaju eksterni revizori, ni služba interne revizije niti interni revizori nisu neovisni o subjektu kako se zahtijeva od eksternih revizora u reviziji financijskih izvještaja u skladu s MRevS-om 200.⁶ Ovaj MRevS, stoga, definira uvjete koji su nužni da bi se eksterni revizor mogao koristiti radom internih revizora. On također definira nužne napore radi pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza da je odgovarajući za svrhe revizije rad služne interne revizije ili internih revizora, koji osiguravaju izravnu pomoć. zahtjevi su oblikovani kako bi osigurali okvir za prosudbe eksternog revizora u vezi s korištenjem radom internih revizora kako bi se spriječilo preveliko ili pretjerano korištenje takvog rada.

Datum stupanja na snagu

12. Ovaj MRevS stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta 15. prosinca 2014. ili nakon tog datuma.

⁴ Vidjeti točke 25-25.

⁵ MRevS 330, *Revizorove reakcije na procijenjene rizike*

⁶ MRevS 200, točka 14.

Ciljevi

13. Ciljevi eksternog revizora, kada subjekt ima službu interne revizije i eksterni revizor očekuje koristiti se radom te službe kako bi izmijenio vrste ili vremenski raspored ili smanjio opseg revizijskih postupaka koje treba izravno obaviti eksterni revizor, ili koristiti interne revizore radi osiguravanja izravne pomoći, su:
- (a) odrediti može li se koristiti rad službe interne revizije ili izravna pomoć od internih revizora i, ako je to moguće, u kojim područjima i u kojem opsegu;
- i nakon tog određivanja:
- (b) ako se odredilo koristi rad službe internog revizora, utvrditi je li taj rad odgovarajući za svrhu revizije; i
 - (c) ako se odredilo koristi rad internog revizora radi osiguravanja izravne pomoći, primjereno usmjeravati, nadzirati i pregledavati njihov rad.

Definicije

14. Za potrebe ovog MRevS-a, pojmovi koji slijede imaju niže navedena značenja:
- (a) Služba interne revizije – funkcija subjekta koja obavlja konzultantske aktivnosti i aktivnosti s izražavanjem uvjerenja oblikovana za ocjenjivanje i unapređivanje učinkovitosti subjektovog upravljanja, upravljanja rizicima i procesa internih kontrola. (Vidjeti točke A1-A4.)
 - (b) Izravna pomoć – korištenje internih revizora radi obavljanja revizijskih postupaka uz usmjeravanje, nadzor i pregled koje obavlja eksterni revizor.

Zahtjevi

Određivanje treba li, u kojim područjima, i u kojem opsegu koristiti rad službe internih revizora

Ocjenjivanje službe internih revizora

15. Eksterni revizor će utvrditi može li se koristiti rad službe interne revizije za potrebe revizije ocjenjivanjem sljedećeg:
- (a) razmjera u kojem organizacijski status i relevantne politike i postupci službe internih revizora podupiru objektivnost internih revizora; (Vidjeti točke A5-A9.)
 - (b) razine kompetentnosti službe internih revizora; i (Vidjeti točke A5-A9.)
 - (c) primjenjuje li služba internih revizora sustavan i discipliniran pristup, uključujući kontrolu kvalitete. (Vidjeti točke A10-A11.)
16. Eksterni revizor neće koristiti rad službe interne revizije ako eksterni revizor utvrdi da:
- (d) organizacijski status i relevantne politike i postupci službe internih revizora ne podupiru na odgovarajući način objektivnost internih revizora;
 - (e) službi internih revizora nedostaje kompetentnosti; i
 - (f) služba internih revizora ne primjenjuje sustavan i discipliniran pristup, uključujući kontrolu kvalitete. (Vidjeti točke A12-A14.)

Određivanje vrste i opsega rada službe internih revizora koji se može koristiti

17. Kao osnovicu za utvrđivanje područja i opsega u kojem se može koristiti rad službe interne revizije, eksterni revizor će razmotriti vrstu i obujam rada koji je obavila ili planirala obaviti služba interne revizije i njegovu relevantnost za opću strategiju i revizijski plan eksternog revizora. (Vidjeti točke A12-A14.)
18. Eksterni revizor će obaviti sve značajne prosudbe u revizijskom angažmanu i, kako bi spriječio prekomjerno korištenje rada službe interne revizije, planirat će manje korištenje rada službe i veće izravno obavljanje posla što je: (Vidjeti točke A15-A17.)
 - (a) više uključeno prosuđivanje u:
 - (i) planiranju i obavljanju relevantnih revizijskih postupaka; i
 - (ii) ocjenjivanju pribavljenih revizijskih dokaza; (Vidjeti točke A18-A19.)
 - (b) viši procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje, uz pridavanje posebne pozornosti rizicima koji su prepoznati kao značajni rizici značajnog pogrešnog prikazivanja; (Vidjeti točke A20-A22.)
 - (c) niži organizacijski status službe interne revizije i relevantne politike i postupci manje podupiru objektivnost internih revizora; i
 - (d) niža razina kompetentnosti službe internih revizora.
19. Eksterni revizor će također ocijeniti hoće li u ukupnosti korištenje radom službe interne revizije u planiranom razmjeru još uvijek imati za posljedicu da je eksterni revizor dovoljno uključen u reviziju s obzirom na njegovu isključivu odgovornost za izraženo revizijsko mišljenje. (Vidjeti točke A15-A22.)
20. Eksterni revizor će, u komuniciranju s onima koji su zaduženi za upravljanje o svom prikazu planiranog obujma i vremenskog rasporeda revizije u skladu s MRevS-om 260⁷, priopćiti kako je planirao koristiti rad službe interne revizije.

Korištenje radom službe internih revizora

21. Ako eksterni revizor planira koristiti rad službe interne revizije, raspraviti će sa službom planirano korištenje njezinog rada kao osnovom za koordiniranje njihovih pojedinačnih aktivnosti.
22. Eksterni revizor će čitati izvješća službe interne revizije u vezi s radom službe kojeg eksterni revizor planira koristiti kako bi stekao razumijevanje o vrstama i opsegu revizijskih postupaka koji je ona obavila i o povezanim nalazima.
23. Eksterni revizor će obaviti dostatne revizijske postupke na glavnom dijelu cjeline poslova službe interne revizije koje eksterni revizor planira koristiti kako bi utvrdio njegovu primjerenost za svrhe revizije, uključujući i ocjenjivanje:
 - (a) je li posao službe interne revizije bio odgovarajuće planiran, obavljen, nadziran, pregledavan i dokumentiran;

⁷ MRevS 260; *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje*, točka 15

- (b) jesu li pribavljeni dostatni i primjereni dokazi za omogućavanje službi da formira razumne zaključke; i
 - (c) jesu li stvoreni zaključci primjereni u danim okolnostima i jesu li izvješća koje je sastavila služba u skladu s obavljenim poslom. (Vidjeti točke A27-A30.)
24. Vrste i opseg revizijskih postupaka eksternog revizora bit će odgovarajući u odnosu na ocjenu eksternog revizora o:
- (a) količini prosudbi koje su uključene;
 - (b) procijenjenom riziku značajnog pogrešnog prikazivanja;
 - (c) razmjeru u kojem organizacijski status i relevantne politike i postupci službe internih revizora podupiru objektivnost internih revizora; i
 - (d) razini kompetentnosti službe internih revizora⁸, (Vidjeti točke A27-A29.)
- i uključivat će ponovno izvođenje nekog dijela posla. (Vidjeti točku A30.)
25. Eksterni revizor će također ocijeniti jesu li i nadalje primjereni njegovi zaključci u vezi sa službom interne revizije iz točke 15. ovog MRevS-a kao i odluka o vrsti i obujmu korištenja rada službe za svrhe revizije iz točki 18-19 ovog MRevS-a.
- (a) prirodu i djelokrug rada koji je interni revizor obavio ili treba obaviti;
 - (b) procijenjeni rizik značajnih pogrešnih prikazivanja vezan uz određene transakcije, salda i objavljivanja; i

Određivanje treba li, u kojim područjima, i u kojem opsegu koristiti rad internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći

Određivanje mogu li se koristiti interni revizori radi osiguravanja izravne pomoći

26. Zakon ili regulativa može zabranjivati eksternom revizoru dobivanje izravne pomoći od internih revizora. Ako je tako, ne primjenjuju se točke 25-35 i 37. (Vidjeti točku A31.)
27. Ako zakonom ili regulativom nije zabranjeno korištenje internog revizora radi osiguravanja izravne pomoći i eksterni revizor planira korištenje u reviziji internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći, eksterni revizor će ocijeniti postojanje i značajnost prijetnji objektivnosti i razinu kompetentnosti internih revizora koji će osigurati takvu pomoć. Ocjenjivanje postojanja i značajnosti prijetnji objektivnosti internih revizora će uključiti upite eksternog revizora postavljene internim revizorima u vezi s interesima i odnosima koji mogu stvarati prijetnju njihovoj objektivnosti. (Vidjeti točke A32-A34.)
28. Eksterni revizor neće koristiti rad internog revizora radi osiguravanja izravne pomoći ako:
- (a) postoje značajne prijetnje objektivnosti internih revizora; ili
 - (b) internom revizoru nedostaje dostatna kompetentnost za obavljanje predloženog posla. (Vidjeti točke A32-A34.)

⁸ Vidjeti točku 18.

Određivanje vrste i opsega rada koji se može dodijeliti internim revizorima radi osiguravanja izravne pomoći

29. U određivanju vrste i obujma posla koji se može dodijeliti internim revizorima i vrsta, vremenskog rasporeda i opsega usmjeravanja, nadziranja i pregledavanja koji su primjereni u danim okolnostima, eksterni revizor će razmotriti:
- (a) količinu prosudbi uključenih u:
 - (i) planiranje i obavljanje relevantnih revizijskih postupaka; i
 - (ii) ocjenjivanje pribavljenih revizijskih dokaza;
 - (b) procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja; i
 - (c) svoju ocjenu postojanja i značajnosti prijetnji objektivnosti i razine kompetentnosti internih revizora koji će pružati takvu pomoć. (Vidjeti točke A20-A22.)
30. Eksterni revizor neće koristiti interne revizore radi osiguravanja izravne pomoći u obavljanju postupaka koji:
- (a) uključuju stvaranje značajnih prosudbi u reviziji; (Vidjeti točku A19.)
 - (b) se odnose na viši procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja gdje se prosudba zahtijeva u obavljanju relevantnih revizijskih postupaka ili je više nego ograničeno ocjenjivanje pribavljenih revizijskih dokaza; (Vidjeti točku A38.)
 - (c) su u vezi s poslom u koji su interni revizori bili uključeni i o kojem je služba interne revizije već izvijestila, ili će izvijestiti, menadžment ili one koji su zaduženi za upravljanje; ili
 - (d) se odnose na odluke eksternog revizora donijete u skladu s ovim MRevS-om u vezi sa službom interne revizije i korištenjem njezinim radom ili s osiguravanjem izravne pomoći. (Vidjeti točke A35-A39.)
31. Nakon što je ocijenjeno mogu li se i, ako je tako, u kojem obujmu koristiti interni revizori za osiguravanje izravne pomoći u reviziji, eksterni revizor će, u komuniciranju s onima koji su zaduženi za upravljanje o svom prikazu planiranog obujma i vremenskog rasporeda revizije u skladu s MRevS-om⁹, priopćiti vrstu i opseg planiranog korištenja internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći kako bi se postiglo uzajamno shvaćanje da takvo korištenje nije prekomjerno u okolnostima angažmana. (Vidjeti točku A39.)
32. Eksterni revizor će ocijeniti hoće li, u ukupnosti, korištenje internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći do planiranog opsega, zajedno s planiranim korištenjem rada službe interne revizije, još uvijek imati za posljedicu da je eksterni revizor dovoljno uključen u reviziju s obzirom na njegovu isključivu odgovornost za izraženo revizijsko mišljenje.

Korištenje internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći

33. Prije korištenja internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći u svrhu revizije, eksterni revizor će:

⁹ MRevS 260, točka 15.

- (a) pribaviti pisani sporazum od ovlaštenog predstavnika subjekta da će se dopustiti internom revizoru slijeđenje naputaka eksternog revizora i da se subjekt neće umiješati u rad internih revizora obavljen za eksternog revizora; i
 - (b) pribaviti pisani sporazum od internih revizora da će čuvati povjerljivost određenih pitanja prema uputama eksternog revizora i obavijestiti eksternog revizora o svakoj prijetnji njihovoj objektivnosti.
34. Eksterni revizor će, u skladu s MRevS-om 220¹⁰, usmjeravati, nadzirati i pregledavati rad kojeg u angažmanu obave interni revizori. U obavljanju toga:
- (a) u vrstama, vremenskom rasporedu i opsegu usmjeravanja, nadziranja i pregleda uzet će se u obzir da interni revizori nisu neovisni i da budu odgovarajući u odnosu na ishod ocjene čimbenika iz točke 29. ovog MRevS-a; i
 - (b) postupci pregleda će uključivati eksternog revizora koji će unatrag prekontrolirati potkrjepljujuće revizijske dokaze za neke poslove koje su obavili interni revizori.
- Usmjeravanje, nadziranje i pregled eksternog revizora u vezi s obavljenim radom internih revizora bit će dostatan kako bi se eksterni revizor uvjerio da su interni revizori pribavili dostatne i primjerene revizijske dokaze za potkrjepljivanje zaključaka temeljenih na tom radu. (Vidjeti točke A40-A41.).
35. U usmjeravanju, nadziranju i pregledu obavljenog rada internih revizora eksterni revizor će ostati oprezan spram naznaka da više nisu primjerene njegove ocjene iz točke 27.

Dokumentacija

36. Ako eksterni revizor koristi rad službe interne revizije uključit će u revizijsku dokumentaciju:
- (a) ocjenu o:
 - (i) tom da li organizacijski status službe i relevantne politike i postupci primjereno podržavaju objektivnost internih revizora;
 - (ii) razini kompetentnosti službe; i
 - (iii) o tom da li služba primjenjuje sustavan i discipliniran pristup, uključujući kontrolu kvalitete;
 - (b) vrste i obujam korištenog rada i osnove za takvu odluku; i
 - (c) revizijske postupke koje je obavio eksterni revizor radi ocjene primjerenosti korištenog rada.
37. Ako eksterni revizor koristi rad internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći u reviziji, eksterni revizor će uključiti u revizijsku dokumentaciju:
- (a) ocjenu postojanja i značajnosti prijetnji objektivnosti internih revizora i razinu kompetentnosti internih revizora korištenih radi osiguravanja izravne pomoći;
 - (b) osnovicu za odluku u vezi s vrstama i opsegom rada kojeg su obavili interni revizori;
 - (c) tko je pregledao obavljeni rad i datum i opseg tog pregleda u skladu s MRevS-om 230;¹¹

¹⁰ MRevS 220, *Kontrola kvalitete za revizije financijskih izvještaja*.

- (d) pisane sporazume dobivene od ovlaštenog predstavnika subjekta i internih revizora prema točki 33. ovog MRevS-a; i
- (e) radne papire koje su sastavili interni revizori koji su pružili izravnu pomoć u revizijskom angažmanu.

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Definicija službe interne revizije (Vidjeti točke 2 i 14(a).)

A1. Svrha i ciljevi službe interne revizije uobičajeno uključuju konzultativne aktivnosti i aktivnosti s izražavanjem uvjerenja, oblikovane kako bi se ocijenila i unaprijedila učinkovitost subjektovog procesa upravljanja, upravljanja rizicima i internih kontrola, kao što su sljedeće:

Aktivnosti u vezi s upravljanjem

- Služba interne revizije može procijeniti procese upravljanja u njihovom ispunjavanju dostignuća na području etike i promicanju vrednota, upravljanja uspješnošću i odgovornosti, komuniciranja u vezi rizika i kontrolnih informacija za određena područja organizacije te učinkovitosti komunikacije između onih koji su zaduženi za upravljanje, internih i eksternih revizora i menadžmenta.

Aktivnosti u vezi s upravljanjem rizicima

- Služba interne revizije može pomoći subjektu prepoznavanjem i ocjenjivanjem značajnih izloženosti rizicima i doprinoseći unapređivanju upravljanja rizicima i internim kontrolama (uključujući i učinkovitosti procesa financijskog izvještavanja).
- Služba interne revizije može obavljati postupke kako bi pomogla subjektu u otkrivanju prijevare.

Aktivnosti u vezi s internim kontrolama

- Ocjenjivanje internih kontrola. Službi interne revizije može biti dodijeljena posebna odgovornost za pregledavanje kontrola, ocjenjivanje njihova djelovanja te davanje preporuka za njihovo poboljšanje. U obavljanju toga služba interne revizije stvara pouzdanost u kontrole. Primjerice, služba interne revizije može planirati i obavljati testove i druge postupke kako bi stvorila uvjerenje kod menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje u vezi s oblikovanjem, implementacijom i učinkovitošću djelovanja internih kontrola, uključujući i onih kontrola koje su relevantne za reviziju.
- Ispitivanje financijskih i poslovnih informacija. Službi interne revizije može biti dodijeljeno da pregleda načine korištene za određivanje, mjerenje, razvrstavanje i izvještavanja o financijskim i poslovnim informacijama, kao i da postavlja upite o pojedinačnim stavkama, uključujući i detaljno testiranje transakcija, salda i postupaka.

¹¹ MRevS 230, *Revizijska dokumentacija*

- Pregled poslovnih aktivnosti. Službi interne revizije može biti dodijeljeno da pregleda ekonomičnost, efikasnost i uspješnost poslovnih aktivnosti, uključujući i nefinancijskih aktivnosti subjekta.
 - Provjeru usklađenosti sa zakonskim propisima i drugom regulativom. Službi interne revizije može biti dodijeljeno da pregleda usklađenost sa zakonima, regulativama kao i drugim vanjskim zahtjevima, kao i usklađenost s usvojenim smjernicama i politikom menadžmenta te drugim internim zahtjevima.
- A2. Aktivnosti slične onima koje obavlja služba interne revizije mogu unutar subjekta obavljati službe s drugim nazivima. Neke ili sve aktivnosti službe interne revizije mogu se izmjestiti tako da ih obavljaju vanjske uslužne organizacije. Nije isključiva odrednica za revizorovo odlučivanje može li se ili ne može koristiti radom službe ni naziv službe niti pitanje je li organizirana unutar subjekta ili se obavlja pomoću vanjske uslužne organizacije. Točnije, ono što je relevantno je sadržaj aktivnosti; razmjer u kojem organizacijska status službe interne revizije i relevantne politike i postupci podupiru objektivnost internih revizora; kompetentnost; i sustavni i disciplinirani pristup službe. Pozivanje u ovom MRevS-u na rad službe interne revizije uključuje relevantne aktivnosti drugih službi ili vanjskih uslužnih organizacija koji imaju te karakteristike.
- A3. Osim toga, za svrhe ovog MRevS-a oni unutar subjekta s operativnim i menadžerskim dužnostima i odgovornostima izvan službe interne revizije uobičajeno će se suočavati s prijetnjama svojoj objektivnosti što će im onemogućavati da ih se tretira kao dio službe interne revizije iako oni mogu obavljati kontrolne aktivnosti koje se mogu testirati u skladu s MRevS-om 330.¹² Iz tog razloga, monitoring kontrola koji obavlja vlasnik-menadžer ne bi se smatralo ekvivalentom službe interne revizije.
- A4. Iako se objektivnost subjektive službe interne revizije razlikuje od objektivnosti eksternog revizora, služba može obavljati revizijske postupke slično onima koje obavlja eksterni revizor u reviziji financijskih izvještaja. Ako je tako, eksterni revizor može koristiti službu za svrhu revizije na jedan ili više od sljedećih načina:
- pribavljanje informacija koje su eksternom revizoru relevantne za procjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja zbog pogreške ili prijevare. U tom smislu, MRevS 315 (izmijenjen)¹³ zahtijeva od eksternog revizora da stekne razumijevanje sadržaja odgovornosti službe interne revizije, njezinog statusa unutar organizacije i obavljenih aktivnosti ili koje treba obaviti, kao i da postavi upite odgovarajućim osobama unutar službe interne revizije (ako subjekt ima takvu službu); ili
 - osim ako zakonom ili regulativom nije zabranjeno ili ograničeno u nekoj mjeri, eksterni revizor može odlučiti, nakon odgovarajućeg ocjenjivanja, koristiti rad koji je tijekom razdoblja bila obavila služba interne revizije kao djelomičnu zamjenu za revizijske dokaze koje treba izravno pribaviti eksterni revizor.¹⁴
- Uz to, osim ako zakonom ili regulativom nije zabranjeno ili ograničeno u nekoj mjeri, eksterni revizor, može koristiti internog revizora za obavljanje revizijskih postupaka uz

¹² Vidjeti točku 10.

¹³ MRevS 315 (izmijenjen), točka 6(a).

¹⁴ Vidjeti točke 15-25.

usmjeravanje, nadziranje i pregledavanje njegovog rada (u ovom MRevS-u to se naziva – izravna pomoć).¹⁵

Određivanje treba li, u kojim područjima, i u kojem opsegu koristiti rad službe internih revizora

Ocjenjivanje službe interne revizije

Objektivnost i kompetentnost (Vidjeti točke 15(a)-(b).)

- A5. Eksterni revizor koristi se profesionalnom prosudbom u određivanju može li se koristiti radom službe interne revizije za svrhe revizije i u određivanju sadržaja i obujma u kojem se može u danim okolnostima koristiti rad službe interne revizije.
- A6. Razmjer u kojem organizacijski status službe interne revizije i relevantne politike i postupci podupiru objektivnost internih revizora, kao i razina kompetentnosti službe su naročito važni za određivanje hoće li se koristiti radom službe interne revizije, i ako je to slučaj, za određivanje sadržaja i obujma korištenja posla službe koji su primjereni u danim okolnostima.
- A7. Objektivnost se odnosi na mogućnost obavljanja tih poslova bez dopuštanja da pristranost, sukob interesa ili prekomjerni utjecaj drugih nadvlada profesionalne prosudbe. Čimbenici koji mogu utjecati na procjenu eksternog revizora uključuju sljedeće:
- da li organizacijski status službe interne revizije, uključujući njezine ovlasti i odgovornosti, podupiru mogućnost službe da nema pristranosti, sukoba interesa ili prekomjernog utjecaja drugih da nadvladaju profesionalne prosudbe. Primjerice, izvještava li služba interne revizije one koji su zaduženi za upravljanje ili dužnosnike s odgovarajućom ovlasti, ili ako služba izvještava menadžment ima li izravni pristup onima koji su zaduženi za upravljanje;
 - je li služba interne revizije bez odgovornosti koje bi bile proturječne, primjerice od imanja menadžerskih ili operativnih odgovornosti koje su izvan djelokruga službe interne revizije;
 - nadziru li oni koji su zaduženi za upravljanje odluke iz domene radnih odnosa u vezi sa službom interne revizije, primjerice određivanje primjerenih politika nagrađivanja;
 - postoje li određeni uvjeti ili ograničenja koja nameće menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje, primjerice u komuniciranju s eksternim revizorima o nalazima službe interne revizije; i
 - jesu li interni revizori članovi relevantnih strukovnih udruženja i obvezuje li ih to članstvo na postupanje u skladu s relevantnim profesionalnim standardima koji se odnose na objektivnost ili postižu li njihove interne politike iste ciljeve.
- A8. Kompetentnost službe interne revizije odnosi se na postizanje i održavanje znanja i vještina službe kao cjeline na razini koja se zahtijeva da bi se omogućilo marljivo obavljanje dodijeljenih poslova u skladu s primjenjivim strukovnim standardima. Čimbenici koji mogu utjecati na odluku eksternog revizora uključuju sljedeće:
- je li služba interne revizije odgovarajuće i primjereno opskrbljena resursima u odnosu na veličinu subjekta i sadržaj njegovog poslovanja.

¹⁵ Vidjeti točke 26-35.

- jesu li ustanovljene politike za izabiranje, uvježbavanje i dodjeljivanje internih revizora u angažmane interne revizije.
 - imaju li interni revizori odgovarajuću stručnu uvježbanost i iskustvo u revidiranju. Relevantni kriteriji koje eksterni revizor može razmatrati u procjenjivanju mogu uključivati, primjerice, imanje relevantnih profesionalnih titula i iskustva internih revizora.
 - posjeduju li interni revizori zahtijevana znanja u vezi sa subjektivim financijskim izvještavanjem i primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja i raspolaže li služba interne revizije nužnim vještinama (primjerice, znanjima u vezi sa specifičnim djelatnostima) da obave posao povezan sa subjektivim financijskim izvještajima.
 - jesu li interni revizori članovi relevantnih strukovnih tijela koja ih obvezuju da postupaju u skladu s relevantnim strukovnim standardima uključujući i sa zahtjevima trajnog profesionalnog usavršavanja.
- A9. Objektivnost i kompetentnost mogu se sagledavati kao cjelina. Što primjerenije organizacijski status službe interne revizije i relevantne politike i postupci podupiru objektivnost internih revizora i što je viša razina kompetentnosti službe, to je vjerojatnije da eksterni revizor može koristiti rad službe i u više područja. Međutim, organizacijski status i relevantne politike i postupci koji osiguravaju jako podupiranje objektivnosti internih revizora ne može nadoknaditi manjak dostatne kompetentnosti službe interne revizije. Isto tako, visoka razina kompetentnosti službe interne revizije ne može kompenzirati organizacijskog status i politike i postupke koji ne podupiru na odgovarajući način objektivnost internih revizora.

Primjena sustavnog i discipliniranog pristupa (Vidjeti točku 15(c).)

- A10. Primjena sustavnog i discipliniranog pristupa planiranju, obavljanju, nadziranju, pregledavanju i dokumentiranju svojih aktivnosti razlikuje aktivnosti službe interne revizije od drugih kontrolnih aktivnosti monitoringa koje mogu biti obavljene unutar subjekta.
- A11. Čimbenici koji mogu utjecati na odlučivanje eksternog revizora o tom da li služba interne revizije primjenjuje sustavan i discipliniran pristup uključuju sljedeće:
- postojanje, primjerenost i uporaba dokumentiranih postupaka interne revizije ili upute koje obuhvaćaju takva područja kao što su procjene rizika, radni programi, dokumentacija i izvješćivanje, sadržaj i razmjer kojih je razmjeran veličini i okolnostima subjekta.
 - ima li služba interne revizije odgovarajuće politike i postupke kontrole kvalitete, primjerice, kao što su one politike i postupci u MSKK-u ¹⁶ koje bi bile primjenjive na službu interne revizije (kao što su oni u vezi s vodstvom, ljudskim resursima i obavljanjem angažmana) ili zahtjevi kontrole kvalitete u standardima koje su donijela relevantna strukovna tijela za interne revizore. Takva tijela mogu također ustanoviti druge primjerene zahtjeve kao što je periodično eksterno procjenjivanje kvalitete.

¹⁶ Međunarodni standard kontrole kvalitete (MSKK) 1, *Kontrola kvalitete za tvrtke koje obavljaju revizije i uvide financijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge*

Okolnosti kada se ne može se koristiti rad službe interne revizije (Vidjeti točku 16.)

- A12. Ocjena eksternog revizora o tom da li organizacijski status službe interne revizije i relevantne politike i postupci odgovarajuće podupiru objektivnost internih revizora, razine kompetentnosti službe interne revizije, kao i o tom da li ona primjenjuje sustavan i discipliniran pristup može ukazivati da su rizici u vezi s kvalitetom posla previše značajni i da stoga nije primjereno koristiti kao revizijski dokaz bilo što od rada službe.
- A13. Razmatranje čimbenika u točkama A7, A8 i A11 ovog MRevS-a pojedinačno i u ukupnosti je važno, jer neki pojedinačni čimbenik često nije dostatan da se zaključi kako se rad službe interne revizije ne može koristiti za svrhe revizije. Primjerice, organizacijski status službe interne revizije je naročito važan u ocjenjivanju prijetnji objektivnosti internih revizora. Ako služba interne revizije izvještava menadžment, to bi se smatralo značajnom prijetnjom objektivnosti službe, osim ako drugi čimbenici, poput onih opisanih u točki A7 ovog MRevS-a, zajednički ne osiguraju dostatne zaštite kako bi se smanjila prijetnja na neku prihvatljivu razinu.
- A14. Osim toga, IESBA-ov Kodeks¹⁷ navodi da prijetnja samoprovjere nastaje kada eksterni revizor prihvati angažman radi pružanja usluge interne revizije nekom klijentu revizije i rezultati te usluge će se koristiti u obavljanju revizije. To je zbog mogućnosti da će angažirani tim koristiti rezultate usluge internog revidiranja bez ispravnog ocjenjivanja tih rezultata ili bez primjene iste razine profesionalnog skepticizma koja bi se koristila kada su posao interne revizije obavile osobe koje nisu članovi tvrtke. U IESBA-om Kodeksu¹⁸ se razmatraju zabrane koje se primjenjuju u određenim okolnostima i zaštite koje se mogu primijeniti u drugim okolnostima kako bi se ublažile prijetnje na prihvatljivu razinu.

Određivanje sadržaja i obujma rada službe interne revizije koji se može koristiti

Čimbenici koji utječu na određivanje sadržaja i obujma rada službe interne revizije koji se može koristiti (Vidjeti točke17–19.)

- A15. Čim je eksterni revizor odredio da se rad službe interne revizije može koristiti za svrhe revizije, prvo se razmatra jesu li planirani sadržaj i djelokrug rada službe interne revizije, koji je bio obavljen ili se planira obaviti, relevantni za opću strategiju revizije i plan revizije koje je eksterni revizor ustanovio u skladu s MRevS-om 300.¹⁹
- A16. Primjeri rada službe interne revizije kojeg može koristiti eksterni revizor uključuju sljedeće:
- Testiranje operativne učinkovitosti kontrola.
 - Dokazne postupke koji uključuju ograničene prosudbe.
 - Promatranje inventure zaliha.
 - Provlačenje transakcija kroz informacijski sustav relevantan za financijsko izvještavanje.
 - Testiranje sukladnosti sa zahtjevima regulative.

¹⁷ Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)). Kodeks etike za profesionalne računovođe (IESBA-ov Kodeks), Odjeljak 290.199

¹⁸ IESBA-ov Kodeks, Odjeljak 290.195–290.200

¹⁹ MRevS 300, *Planiranje u reviziji financijskih izvještaja*

- U nekim okolnostima, revizije ili uvidi u financijske informacije podružnica koje nisu značajne komponente grupe (gdje to nije u sukobu sa zahtjevima MRevS-a 600)²⁰.
- A17. Na određivanje eksternog revizora u vezi s planiranim sadržajem i obujmom korištenja rada službe interne revizije utjecat će njegova ocjena razmjera u kojem organizacijski status službe interne revizije i relevantne politike i postupci primjereno podupiru objektivnost internih revizora i njegova ocjena razine kompetentnosti službe interne revizije iz točke 18 ovog MRevS-a. Osim toga, količina prosuđivanja potrebnog u planiranju, obavljanju i ocjenjivanju takvog rada i procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje su ishodišta u tom njegovom određivanju. Pored toga, kako je opisano u točki 16. ovog MRevS-a postoje okolnosti u kojima eksterni revizor ne može koristiti rad službe interne revizije za svrhe revizije.
- Prosudbe u planiranju i obavljanju revizijskih postupaka i ocjenjivanju rezultata (Vidjeti točku 18(a), 30(a))
- A18. Što treba više koristiti prosuđivanje u planiranju i obavljanju revizijskih postupaka i ocjenjivanju revizijskih dokaza, eksterni revizor će trebati izravno obaviti više postupaka u skladu s točkom 18. ovog MRevS-a, jer samo korištenje radom službe interne revizije neće osigurati eksternom revizoru dostatne i primjerene revizijske dokaze.
- A19. Pošto eksterni revizor ima isključivu odgovornost za izraženo revizijsko mišljenje, eksterni revizor treba stvoriti značajne prosudbe u revizijskom angažmanu u skladu s točkom 18. Značajne prosudbe uključuju sljedeće:
- Procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja;
 - Ocjenjivanje dostatnosti obavljenih testova;
 - Ocjenjivanje primjerenosti menadžmentovog korištenja pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja;
 - Ocjenjivanje važnih računovodstvenih procjena; i
 - Ocjenjivanje prikladnosti objava u financijskim izvještajima i drugih pitanja koja utječu na revizorovo izvješće.

Procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja (Vidjeti točku 18(b).)

- A20. Za određena stanja računa, klase transakcija ili objave, što je viši procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje, često je više prosudbi uključeno u planiranju i obavljanju revizijskih postupaka i ocjenjivanju njihovih rezultata. U takvim okolnostima, eksterni revizor će trebati izravno obaviti više postupaka u skladu s točkom 18. ovog MRevS-a, i sukladno tom manje koristiti rad službe interne revizije za pribavljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza. Osim toga, kao što je objašnjeno u MRevS-u 200²¹, što je viši procijenjeni rizika značajnog pogrešnog prikazivanja, to će trebati biti uvjerljiviji revizijski dokazi koje će zahtijevati eksterni revizor i zbog toga će eksterni revizor trebati izravno obaviti više posla.

²⁰ MRevS 600, *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente)*

²¹ MRevS 200, točka A29

- A21. Kao što je objašnjeno u MRevS-u 315 (izmijenjenom)²², značajni rizici zahtijevaju posebno revizijsko razmatranje i zbog toga će, mogućnost eksternog revizora da koristi rad službe interne revizije u vezi sa značajnim rizicima, biti svedena na postupke koji uključuju ograničeno prosuđivanje. Osim toga, gdje je rizik značajnog pogrešnog prikazivanja različit od niskog, nije vjerojatno da će korištenje samo rada službe interne revizije smanjiti revizijski rizik na prihvatljivo nisku razinu i eliminirati potrebu da eksterni revizor izravno obavi neke testove.
- A22. Izvođenje postupaka u skladu s ovim MRevS-om može uzrokovati da eksterni revizor ponovno ocijeni svoju procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja. Stoga, to može utjecati na njegovu odluku o tom da koristi rad službe interne revizije i o tom je li nužna daljnja primjena ovog MRevS-a.

Komunikacija s onima koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti točku 20.)

- A23. U skladu s MRevS-om 260²³ od eksternog revizora se zahtijeva da komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje o prikazu planiranog djelokruga i vremenskog rasporeda revizije. Planirano korištenje rada službe interne revizije je eksternom revizoru sastavni dio opće strategije revizije i stoga je relevantan onima koji su zaduženi za upravljanje za njihovo razumijevanje predloženog revizijskog pristupa.

Korištenje radom službe interne revizije

Rasprava i koordinacija sa službom interne revizije (Vidjeti točku 21.)

- A24. U raspravljanju sa službom interne revizije o planiranom korištenju njezinog posla, kao osnove za koordiniranje odgovarajućih work aktivnosti, može biti korisno baviti se sljedećim:
- vremenskim rasporedom takvog posla.
 - sadržajem obavljenog posla.
 - razmjer revizijskog obuhvaćanja.
 - značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu (i, ako je primjenjivo, razinu ili razine značajnosti za određena stanja računa, transakcije ili objave), i značajnost za provedbu.
 - predloženim metodama odabira stavki i veličinama uzoraka.
 - dokumentacijom obavljenog posla.
 - postupcima pregleda i izvještavanja.
- A25. Koordinacija između eksternog revizora i službe interne revizije je učinkovita kada, primjerice:
- rasprave se održavaju u odgovarajućim intervalima tijekom razdoblja.
 - eksterni revizor informira službu interne revizije o značajnim pitanjima koja mogu utjecati na službu.
 - eksternog revizora se savjetuje i ima pristup relevantnim izvještajima službe interne revizije i obavještava ga se o svim važnim pitanjima koje uoči služba kada takva pitanja mogu utjecati

²² MRevS 315 (izmijenjen), točka 4(e)

²³ MRevS 260, točka 15.

na rad eksternog revizora tako da eksterni revizor može razmotriti učinke tih pitanja na revizijski angažman.

A26. U MRevS-u 200²⁴ se razmatra važnost revizorovog planiranja i obavljanja revizije s profesionalnim skepticizmom, uključujući i s budnošću spram informacija koje dovode u pitanje pouzdanost dokumenata i odgovora na upite koji će se koristiti kao revizijski dokazi. U skladu s tim, komunikacija sa službom interne revizije tijekom angažmana može pružiti mogućnost internim revizorima da eksternom revizoru skrenu pozornost na pitanja koja mogu utjecati na rad eksternog revizora²⁵. Eksterni revizor je tada u mogućnosti da uzme u obzir takve informacije u svojem prepoznavanju i procjenjivanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja. Osim toga, ako takve informacije mogu biti indikacija povišenog rizika značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja ili mogu biti u vezi s počinjenom prijevaram, sumnjom ili navodom da je prijevarena počinjena, eksterni revizor ih može, u skladu s MRevS-om 240²⁶, uzeti u obzir pri svojem prepoznavanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare.

Postupci za utvrđivanje primjerenosti rada službe interne revizije (Vidjeti točke 23–24.)

A27. Revizijski postupci eksternog revizora za glavni dio rada službe interne revizije kao cjeline koji eksterni revizor planira koristiti osigurava osnovu za ocjenjivanje sveukupne kvalitete rada službe i objektivnosti s kojom je bio obavljen.

A28. Postupci koje eksterni revizor može obaviti kako bi ocijenio kvaliteta obavljenog posla i zaključaka do kojih je došla služba interne revizije, osim ponovnog izvođenja u skladu s točkom 24, uključuju sljedeće:

- postavljanje upita odgovarajućim osobama unutar službe interne revizije.
- promatranje postupaka koje je obavila služba interne revizije.
- pregledavanje radnih programa i radnih papira službe interne revizije.

A29. Što je uključeno više prosudbi, viši procijenjeni rizika značajnog pogrešnog prikazivanja, to organizacijski status službe interne revizije i relevantne politike i postupci manje primjereno podupiru objektivnost internih revizora, ili što je niža razina kompetentnosti službe interne revizije, to eksterni revizor treba obaviti više revizijskih postupaka za cjelokupnu glavninu rada službe kako bi potkrijepio odluku da se koristi rad službe u pribavljanju dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza na kojima temelji revizijsko mišljenje.

Ponovno izvođenje (Vidjeti točku 24.)

A30. Za svrhe ovog MRevS-a, ponovno izvođenje uključuje da eksterni revizor neovisno izvede postupak kako bi potvrdio zaključke do kojih je došla služba interne revizije. Taj cilj se može postići ispitivanjem stavki koje je već ispitala služba interne revizije ili, gdje nije moguće postupiti na taj način, isti cilj se može također postići ispitivanjem dostatnih drugih sličnih stavki koje nije ispitala

²⁴ MRevS 200, točke 15 i A18.

²⁵ MRevS 315 (izmijenjen), točka A116.

²⁶ MRevS 315 (izmijenjen), točka A11 u vezi s MRevS-om 240, *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja*

služba interne revizije. Ponovno izvođenje osigurava više uvjerljivih dokaza u vezi s primjerenošću rada službe interne revizije u usporedbi s drugim postupcima koje eksterni revizor može obaviti prema točki A28. Iako nije nužno da eksterni revizor obavi ponovno izvođenje u svakom području rada službe interne revizije koji se koristi, donekle je ponovno izvođenje potrebno za glavninu rada službe interne revizije kao cjeline kojeg eksterni revizor planira koristiti u skladu s točkom 24. Eksterni revizor će vjerojatnije fokusirati ponovno izvođenje u ona područja gdje je služba interne revizije stvorila više prosudbi u planiranju, obavljanju i ocjenjivanju rezultata revizijskih postupaka i u područjima višeg rizika značajnog pogrešnog prikazivanja.

Određivanje treba li, u kojim područjima, i u kojem opsegu koristiti rad internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći

Određivanje da li se interni revizori mogu koristiti radi osiguravanja izravne pomoći za svrhe revizije (Vidjeti točke 5, 26–28)

- A31. U zakonodavstvima gdje je zakonom ili regulativom zabranjeno eksternom revizoru korištenje internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći, relevantno je za revizore grupe da razmotre da li se zabrana proteže i na revizore komponenti i, ako je tako, da to navedu u komunikaciji s revizorima komponente.²⁷
- A32. Kako je navedeno u točki A7 ovog MRevS-a, objektivnost se odnosi na mogućnost da se predloženi posao obavi bez dopuštanja da pristranost, sukob interesa ili prekomjerni utjecaj drugih nadvlada profesionalne prosudbe. U ocjenjivanju postojanja i važnosti prijetnji objektivnosti internog revizora, sljedeći čimbenici mogu biti relevantni:
- razmjer u kojem organizacijski status i relevantne politike i postupci službe interne revizije podupiru objektivnost internih revizora.²⁸
 - obiteljski i osobni odnosi s osobom koja radi u, ili je odgovorna za, segment subjekta na koji se odnosi posao.
 - povezanost sa sektorom ili odjelom subjekta na koji se odnosi posao.
 - značajni financijski interesi u subjektu, različiti od plaće i naknada temeljem rada, uz uvjete u skladu s onima koji su primjenjivi na ostale zaposlenike slične razine funkcija.

Materijali koje izdaju relevantna strukovna tijela internih revizora mogu pružati dodatne korisne upute.

- A33. Mogu također postojati neke okolnosti u kojima značajnost prijetnji objektivnosti internih revizora su takve da nema zaštita koje bi ih smanjile na prihvatljivu razinu. Primjerice, pošto na primjerenost zaštita utječe važnost posla revizije, točke 30(a) i (b) zabranjuju korištenje internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći u vezi s obavljanjem postupaka koji uključuju stvaranje značajnih prosudbi u reviziji ili koje se odnose na viši procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja gdje je prosuđivanje potrebno u obavljanju relevantnih revizijskih postupaka ili je više nego ograničeno ocjenjivanje pribavljenih revizijskih dokaza. To bi također bio slučaj gdje rad

²⁷ MRevS 600, točka 40(b).

²⁸ Vidjeti točku A7.

uključuje stvaranje prijetnje samo-provjere, što je i razlog zbog kojeg je internim revizorima zabranjeno obavljanje postupaka u okolnostima opisanim u točkama 30(c) i (d).

A34. U ocjenjivanju razine kompetentnosti internih revizora, mnogi čimbenici u točki A8 ovog MRevS-a mogu također biti relevantni, primijenjeni u kontekstu pojedinačnih internih revizora i posla koji im može biti dodijeljen.

Određivanje sadržaja i obujma rada koji može biti dodijeljen internim revizorima radi osiguravanja izravne pomoći (Vidjeti točke 29–31.)

A35. Točke A15–A22 ovog MRevS-a pružaju relevantne upute za određivanje sadržaja i obujma posla koji može biti dodijeljen internim revizorima.

A36. U određivanju vrste posla koji može biti dodijeljen internim revizorima, eksterni revizor je predostrožan kako bi ograničio takav posao u područjima koja su primjerena za dodjeljivanje. Primjeri aktivnosti i zadataka koji ne bi bili primjereni za korištenje internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći uključuju sljedeće:

- raspravu o riziku prijevare. Međutim, eksterni revizori mogu postavljati upite internim revizorima o riziku prijevare u organizaciji u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjenom).²⁹
- određivanje nenajavljenih revizijskih postupaka kojima se bavi MRevS 240.

A37. Slično prethodnom, pošto se u skladu s MRevS-om 505³⁰ zahtijeva od eksternog revizora da održava kontrolu nad zahtjevima za eksternim konfirmacijama i ocjenjuje rezultate postupaka eksternog konfirmiranja, ne bi bilo primjereno dodijeliti internim revizorima te odgovornosti. Međutim, interni revizori mogu pomagati u objedinjavanju informacija nužnih eksternom revizoru za rješavanje izuzetaka u odgovorima na zahtjeve za konfirmacijom.

A38. Razmjer uključenog prosuđivanja i rizika značajnog pogrešnog prikazivanja su također relevantni u određivanju posla koji može biti dodijeljen internim revizorima radi osiguravanja izravne pomoći. Primjerice, u okolnostima gdje je vrednovanje računa potraživanja procijenjeno kao područje višeg rizika, eksterni revizor može dodijeliti internim revizorima radi osiguravanja izravne pomoći kontroliranje točnosti razvrstavanja prema dospelosti. Međutim, budući da ocjena primjerenosti ispravka potraživanja temeljena na razvrstavanju potraživanja prema dospelosti uključuje više nego ograničeno prosuđivanje, ne bi bilo primjereno taj naknadni postupak dodijeliti internim revizorima radi osiguravanja izravne pomoći.

A39. Usprkos usmjeravanju, nadziranju i pregledavanju kojeg provodi eksterni revizor, prekomjerno korištenje internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći može utjecati na percepciju u vezi s neovisnošću eksternog revizijskog angažmana.

Korištenje internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći (Vidjeti točku34)

A40. Pošto osobe u službi interne revizije nisu neovisne od subjekta kao što se zahtijeva od eksternog revizora kada izražava mišljenje o financijskim izvještajima, usmjeravanje, nadziranje i pregledavanje koje obavlja eksterni revizor u vezi s obavljenim poslom internih revizora koji

²⁹ MRevS 315 (izmijenjen), točka 6(a)

³⁰ MRevS 505, *Eksterne konfirmacije*, točke 7 i 16.

osiguravaju izravnu pomoć uglavnom će biti različitog sadržaja i proširenije, nego ako članovi angažiranog tima obavljaju posao.

- A41. U usmjeravanju internih revizora, eksterni revizor može, primjerice, podsjetiti interne revizore da ga obavijeste o računovodstvenim i revizijskim pitanjima otkrivenim tijekom revizije. U pregledavanju posla kojeg su obavili interni revizori, razmatranja eksternog revizora uključuju pitanja jesu li pribavljeni dokazi dostatni i primjereni u okolnostima te da li oni podupiru stvorene zaključke.

POSLJEDIČNE POVEZANE IZMJENE

Napomena: Kao rezultat MRevS-a 610 (izmijenjenog 2013.), *Korištenje radom internih revizora* su sljedeće posljedne izmjene u MSKK-u i ostalim MRevS-ima. Te izmjene su na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja završena 15. prosinca 2014. godine ili nakon toga. Brojevi fusnota unutar ovih izmjena nisu usklađeni s MRevS-ima koji će se izmijeniti i mora se obaviti povezivanje na te MRevS-ove.

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

Definicije

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

- (f) Angažirani tim – svi partneri i osoblje koje sudjeluje u obavljanju angažmana i svaka osoba koju je angažirala tvrtka ili umrežena tvrtka a koja sudjeluje u obavljanju angažmana. On uključuje vanjske eksperte koje angažira tvrtka ili umrežena tvrtka. Pojam “angažirani tim” također uključuje osobe unutar služba interne revizije klijenta koje pružaju izravnu pomoć u revizijskom angažmanu kada eksterni revizor postupa u skladu sa zahtjevima MRevS-a 610 (izmijenjenog 2013.)³¹.

MRevS 220, Kontrola kvalitete za revizije Financijskih izvještaja

Definicije

7. Za svrhe MRevS-ova, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:

- (d) Angažirani tim – svi partneri i osoblje koje sudjeluje u obavljanju angažmana i svaka osoba koju je angažirala tvrtka ili umrežena tvrtka a koja sudjeluje u obavljanju angažmana. On uključuje vanjske eksperte koje angažira tvrtka ili umrežena tvrtka³². Pojam “angažirani tim”

³¹ MRevS 610 (izmijenjen 2013.), *Korištenje radom internih revizora*, ustanovljuje ograničenja u korištenju izravne pomoći. U njemu se također navodi da, zakonom ili regulativom, eksternom revizoru može biti zabranjeno dobivanje izravne pomoći od internih revizora. Stoga, korištenje izravne pomoći je ograničeno na situacije u kojima je ono dopušteno.

³² MRevS 620, *Korištenje radom revizorovog eksperta*, točka 6(a), definira pojam “revizorov ekspert.”

također uključuje osobe unutar služba interne revizije klijenta koje pružaju izravnu pomoć u revizijskom angažmanu kada eksterni revizor postupa u skladu sa zahtjevima MRevS-a 610 (izmijenjenog 2013.)³³.

MRevS 260, *Komunikacija s onima koji su zaduženi za upravljanje*

A14. Ostala pitanja u vezi s planiranjem koja može biti primjereno raspraviti s onima koji su zaduženi za upravljanje uključuje:

- gdje subjekt ima službu interne revizije, kako vanjski i interni revizori mogu najbolje raditi zajedno na konstruktivan i dopunjujući, uključujući i o svakom planiranom korištenju rada službe interne revizije kao i sadržaju i obujmu svakog planiranog korištenja internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći³⁴.

MRevS 300, *Planiranje revizije financijskih izvještaja*

Dodatak

Karakteristike angažmana

...

- Gdje subjekt ima službu interne revizije i, ako je tako, može li se za svrhe revizije, u kojima područjima i u kojem obujmu, koristiti rad službe ili rad internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći.

...

MRevS 600, *Posebna razmatranja – Revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente)*

Dodatak 5

Zahtijevana i ostala pitanja uključena u pismo instrukcija angažiranog tima za grupu

Pitanja o kojima ovaj MRevS zahtijeva da se komunicira s revizorom komponente su prikazana u tekstu pisanim kurzivom.

Pitanja koja su relevantna za planiranje rada revizora komponentne:

- *Etički zahtjevi koji su relevantni za reviziju grupe, i posebno, zahtjevi neovisnosti, primjerice, gdje je zakonom ili regulativom zabranjeno revizoru grupe korištenje internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći, relevantno je za revizora grupe da razmotri da li se zabrana proteže i na revizore komponenti i, ako je tako, da to navede u komunikaciji s revizorima komponente³⁵.*

³³MRevS 610 (izmijenjen 2013.), *Korištenje radom internih revizora*, ustanovljuje ograničenja u korištenju izravne pomoći. U njemu se također navodi da, zakonom ili regulativom, eksternom revizoru može biti zabranjeno dobivanje izravne pomoći od internih revizora. Stoga, korištenje izravne pomoći je ograničeno na situacije u kojima je ono dopušteno.

³⁴MRevS 610 (izmijenjen 2013.), točke 20 i 31.

³⁵MRevS 610 (izmijenjen 2013.), *Korištenje radom internih revizora*, točka A31

Međunarodne revizijske standarde TM, Međunarodne standarde za angažmane s izražavanjem uvjerenja TM, Međunarodne standarde za angažmane uvida TM, Međunarodne standarde za povezane usluge TM, Međunarodne standarde kontrole kvalitete TM, Međunarodne smjernice revizijske prakse TM, nacрте, konzultativne dokumente i druge IAASB® publikacije objavljuje i ima autorska prava, IFAC®.

IAASB i IFAC ne prihvaćaju odgovornost za gubitak uzrokovan bilo kojoj osobi koja djeluje ili se poziva u svom radu na ove publikacije, neovisno o tome je li gubitak uzrokovan nepažnjom ili na neki drugi način.

IAASB logo, "Međunarodni odbor za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja®", "IAASB", "Međunarodni revizijski standard TM", "ISA TM", "Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja", "ISAE TM", "Međunarodni standardi za angažmane uvida", "ISRE TM", "Međunarodni standardi za povezane usluge", "ISRS TM", "Međunarodni standardi kontrole kvalitete", "ISQC TM", "Međunarodne smjernice revizijske prakse", "IAPN TM", IFAC logo, "Međunarodna federacija računovođa®", i "IFAC" zaštitni su znaci ili registrirani robni i uslužni znakovi IFAC-a.

Autorsko pravo © rujna 2013 od strane IFAC®. Sva prava zadržana. Pismeno dopuštenje od IFAC® je potrebno za reproduciranje, pohranu ili prenošenje ovog dokumenta ili druge slične namjene, osim ako je dopušteno zakonom. Kontaktirajte: permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-152-3

Ovaj Međunarodni revizijski standard 610 (izmijenjen) - *Korištenje radom internih revizora*, Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) kojeg je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u rujnu 2013. godine na engleskom jeziku, na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora u svibnju 2015. godine i objavljuje se uz dopuštenje IFAC-a. Postupak prijevoda Međunarodnog revizijskog standarda 610 (izmijenjenog) - *Korištenje radom internih 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 610 (izmijenjenog) – *Korištenje radom internih revizora*, je onaj kojeg je IFAC objavio na engleskom jeziku.

Tekst na engleskom jeziku Međunarodnog revizijskog standarda 610 (izmijenjenog) - *Korištenje radom internih revizora* © 2013. Međunarodna federacija računovođa (IFAC). Sva prava pridržana.

Tekst na hrvatskom jeziku Međunarodnog revizijskog standarda 610 (izmijenjenog) - *Korištenje radom internih revizora* © 2015. Međunarodna federacija računovođa (IFAC). Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: International Standard on Auditing 610 (Revised) , *Using the Work of Internal Auditors*, ISBN 978-1-60815-152-3.

IAASB

**International Auditing
and Assurance
Standards Board®**

529 Fifth Avenue, 6th Floor, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org