

## MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 250 (izmijenjen)

### RAZMATRANJE ZAKONA I REGULATIVE U REVIZIJI FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

(Stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na  
15. prosinca 2017. ili nakon tog datuma)

#### SADRŽAJ

	Točka
<b>Uvod</b>	
Djelokrug ovog MRevS-a .....	1
Učinak zakona i regulative.....	2
Odgovornost za sukladnost sa zakonima i regulativama.....	3-9
Datum stupanja na snagu.....	10
<b>Ciljevi</b> .....	11
<b>Definicija</b> .....	12
<b>Zahtjevi</b>	
Revizorovo razmatranje sukladnosti sa zakonima i regulativama .....	13-18
Revizijski postupci kada je otkrivena nesukladnost ili sumnja da ona postoji.....	19-22
Komuniciranje i izvješćivanje o otkrivenoj nesukladnosti ili sumnji da ona postoji .....	23-29
Dokumentacija .....	30
<b>Primjena i ostali materijali s objašnjenjima</b>	
Odgovornost za sukladnost sa zakonima i regulativama.....	A1-A8
Definicija.....	A9-A10
Revizorovo razmatranje sukladnosti sa zakonima i regulativama .....	A11-A16
Revizijski postupci kada je otkrivena nesukladnost ili sumnja da ona postoji.....	A17-A25
Komuniciranje i izvješćivanje o otkrivenoj nesukladnosti ili sumnji da ona postoji .....	A26-A34
Dokumentacija .....	A35-A36

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 250 (izmijenjen); *Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja* treba čitati povezano s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

MRevS 250 (Izmijenjen) je odobrio Odbor za javni nadzor (Public Interest Oversight Board (PIOB)) koji je zaključio da je u razvijanju standarda slijeđen propisani postupak i da je primjerena pozornost posvećena javnom interesu.

## Uvod

### Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje revizorovu odgovornost da razmotri zakone i regulative u reviziji financijskih izvještaja. Ovaj MRevS ne primjenjuje se na ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja u kojima je revizor posebno angažiran radi provjeravanja i zasebnog izvješćivanja o sukladnosti s određenim zakonima ili regulativama.

### Učinak zakona i regulative

2. Učinak zakona i regulative na financijske izvještaje značajno se razlikuje od slučaja do slučaja. Oni zakoni i regulative kojima podliježe subjekt tvore zakonski i regulativni okvir. Odredbe nekih zakona ili regulativa imaju izravni učinak na financijske izvještaje tako što određuju iznose ili objavljivanja koja će se iskazati u subjektovim financijskim izvještajima. Drugi zakoni ili regulative su oni u skladu s kojima treba postupati menadžment ili koji sadrže odredbe prema kojima je subjektu dopušteno voditi poslovanje, ali koji nemaju izravni učinak na subjektove financijske izvještaje. Neki subjekti posluju u strogo propisanim granama djelatnosti (kao što su banke i kemijska industrija). Drugi su samo podložni mnogim zakonima i regulativama koji se općenito odnose na poslovne aspekte poslovanja (kao što su oni koji se odnose na zaštitu na radu, zdravstvenu zaštitu i jednakost u zapošljavanju). Nesukladnost sa zakonima i regulativama može rezultirati s financijskim posljedicama za subjekt, kao što su kazne, sudski sporovi ili druge posljedice koje mogu imati značajan učinak na financijske izvještaje.

### Odgovornost za sukladnost sa zakonima i regulativama (Vidjeti točke A1-A8.)

3. Odgovornost je menadžmenta, pod nadzorom onih koji su zaduženi za upravljanje, osigurati da se subjektovo poslovanje vodi u skladu s odredbama zakona i regulativa, uključujući sukladnost s odredbama zakona i regulativa koje određuju iznose i objavljivanja prikazana u subjektovim financijskim izvještajima.

#### *Odgovornost revizora*

4. Zahtjevi u ovom MRevS-u oblikovani su kako bi pomogli revizoru u identificiranju značajnog pogrešnog prikaza financijskih izvještaja zbog nesukladnosti sa zakonima i regulativama. Međutim, revizor nije odgovoran za sprječavanje nesukladnosti i ne može se očekivati da će otkriti nesukladnosti sa svim zakonima i regulativama.
5. Revizor je odgovoran za stjecanje razumnog uvjerenja da su financijski izvještaji, promatrani kao cjelina, bez značajnog pogrešnog prikaza uslijed prijevare ili pogreške.<sup>1</sup> U provođenju revizije financijskih izvještaja, revizor vodi računa o primjenjivom zakonskom i regulativnom okviru. Zbog inherentnih ograničenja revizije, postoji neizbježan rizik da neće biti otkriveni neki značajni pogrešni prikazi u financijskim izvještajima, iako se revizija primjereno planira i provodi u skladu s MRevS-ima.<sup>2</sup> U kontekstu zakona i regulative, potencijalni su učinci inherentnih ograničenja na revizorovu mogućnost otkrivanja značajnih pogrešnih prikaza veći zbog razloga poput sljedećih:
  - postoje mnogi zakoni i regulative koji se načelno odnose na poslovne aspekte subjekta, ali obično nemaju značajan utjecaj na financijske izvještaje i nisu obuhvaćeni informacijskim sustavom subjekta relevantnim za financijsko izvještavanje;

---

<sup>1</sup> MRevS 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*, točka 5.

<sup>2</sup> MRevS 200, točke A51-A52.

- nesukladnost može uključiti postupanje radi prikrivanja, kao što je zaključivanje tajnih dogovora, falsificiranje, namjerno neevidentiranje transakcija, menadžmentovo zaobilaženje kontrola ili namjerno davanje pogrešnih izvjava revizoru; i
- predstavlja li neka radnja nesukladnost u konačnici pitanje je koje treba riješiti sud ili drugo odgovarajuće pravosudno tijelo.

Općenito, što se nesukladnost sa zakonima i regulativama više odnosi na poslovne događaje i transakcije koji se obično ne iskazuju u financijskim izvještajima, to je manje vjerojatno da će revizor saznati za nesukladnost ili ju prepoznati.

6. Ovaj MRevS razlikuje revizorove odgovornosti u vezi sa sukladnošću s dvjema različitim kategorijama zakona i regulative, kako slijedi (Vidjeti točke A6, A12-A13):
  - (a) odredbama onih zakona i regulative za koje je opće prihvaćeno da imaju izravni učinak na određivanje značajnih iznosa i objava u financijskim izvještajima kao što su porezni i mirovinski zakoni i regulative (Vidjeti točku 14.) (Vidjeti točku A12.); i
  - (b) ostalim zakonima i regulativama koji nemaju izravni učinak na određivanje iznosa i objava u financijskim izvještajima, ali s kojima sukladnost može biti od ključnog značaja za operativne aspekte poslovanja, na subjektovu sposobnost da nastavi svoje poslovanje ili da izbjegne značajne kazne (na primjer, sukladnost s uvjetima dozvole za rad, sukladnost s regulatornim zahtjevima solventnosti ili sukladnost s regulativama zaštite okoliša); nesukladnost s takvim zakonima i regulativama može stoga imati značajan učinak na financijske izvještaje. (Vidjeti točku 15.) (Vidjeti točku A13.)
7. U ovom MRevS-u, različiti zahtjevi navedeni su za svaku od prethodnih kategorija zakona i regulativa. Za kategoriju navedenu u točki 6(a), revizorova je odgovornost pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi sa sukladnošću s odredbama tih zakona i regulativa. Za kategoriju navedenu u točki 6(b), revizorova je odgovornost ograničena na poduzimanje određenih revizijskih postupaka kako bi se pomoglo otkriti nesukladnost s onim zakonima i regulativama koja može imati značajan učinak na financijske izvještaje.
8. Ovim MRevS-om se od revizora zahtijeva da bude uvijek svjestan mogućnosti da mu ostali revizijski postupci primijenjeni za svrhu formiranja mišljenja o financijskim izvještajima mogu skrenuti pozornost na nesukladnost. Održavanje profesionalnog skepticizma tijekom cijele revizije, kako se zahtijeva MRevS-om 200<sup>3</sup>, važno je u tom kontekstu, u mjeri u kojoj zakoni i regulativa utječu na subjekt.
9. Revizor može imati dodatne odgovornosti prema zakonu, regulativi ili relevantnim etičkim zahtjevima u vezi sa subjektovom nesukladnošću sa zakonima i regulativama, koji se mogu razlikovati ili biti zahtjevniji od ovog MRevS-a, kao što su: (vidjeti točku A8)
  - (a) postupanje vezano uz otkrivenu nesukladnost sa zakonima i regulativama ili sumnju da ona postoji, uključujući zahtjeve u vezi s određenim komuniciranjem s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje, procjenjivanje prikladnosti njihovog reagiranja na nesukladnost i određivanje jesu li potrebne daljnje radnje;
  - (b) priopćavanje otkrivene nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnju da ona postoji drugim revizorima (na primjer, u reviziji financijskih izvještaja grupe); i
  - (c) zahtjevi dokumentiranja u vezi s otkrivenom nesukladnošću sa zakonima i regulativama ili sumnju da ona postoji.

---

<sup>3</sup> MRevS 200, točka 15.

Postupanje u skladu s bilo kojim dodatnim odgovornostima može osigurati daljnje informacije koje su relevantne za revizorov rad u skladu s ovim i drugim MRevS-ima (na primjer, u vezi s čestitošću menadžmenta ili, ako je odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje).

### **Datum stupanja na snagu**

10. Međunarodni revizijski standard (MRevS) 250 (izmijenjen) stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja počinju na 15. prosinca 2017. ili nakon tog datuma.

### **Cilj**

11. Cilj revizora je:
  - (a) pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s postupanjem u skladu s odredbama onih zakona i regulativa za koje je općepriznato da imaju izravni učinak na određivanje značajnih iznosa i objavljivanja u financijskim izvještajima;
  - (b) obaviti određene revizijske postupke kako bi pomogli prepoznavanju slučajeva nesukladnosti s ostalim zakonima i regulativama koji mogu imati značajan učinak na financijske izvještaje; i
  - (c) primjereno reagirati na otkrivenu nesukladnost sa zakonima i regulativama ili na sumnju da ona postoji, a otkrivenu tijekom revizije.

### **Definicija**

12. Za namjene MRevS-ova, sljedeći pojam ima niže navedeno značenje:

Nesukladnost – radnje propusta ili činjenja koje je, namjerno ili nenamjerno, počinio subjekt ili oni koji su zaduženi za upravljanje ili menadžment ili drugi pojedinac koji radi za ili pod vodstvom subjekta, a koja je suprotna važećim zakonima ili regulativama. Nesukladnost ne uključuje osobno nepropisno ponašanje (nepovezano s poslovnim aktivnostima subjekta) (Vidjeti točke A19-A10)

### **Zahtjevi**

#### **Revizorovo razmatranje sukladnosti sa zakonima i regulativama**

13. Kao dio stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjenim)<sup>4</sup>, revizor će steći opće razumijevanje:
  - (a) zakonskog i regulativnog okvira primjenjivog na subjekt i industriju ili sektor u kojem posluje subjekt; i
  - (b) kako subjekt postupa u skladu s tim okvirom. (Vidjeti točku A11.)
14. Revizor će steći dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi sa sukladnošću s odredbama onih zakona i regulative za koje je općepriznato da imaju izravni učinak na određivanje značajnih iznosa i objava u financijskim izvještajima. (Vidjeti točku A12.)
15. Revizor će obaviti sljedeće revizijske postupke kako bi pomogli u otkrivanju slučajeva nesukladnost s ostalim zakonima i regulativama koji mogu imati značajan učinak na financijske izvještaje:

---

<sup>4</sup> MRevS 315 (izmijenjeni), *Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja*, točka 11.

- (a) postavljanjem upita menadžmentu i, ako je odgovarajuće, onima koji su zaduženi za upravljanje, o tome postupaju li subjekt u skladu s takvim zakonima i regulativama; i
  - (b) provjeravanje prepiske, ako je ima, s relevantnim regulativnim tijelima ili tijelima za licenciranje.
16. Tijekom revizije, revizor će ostati pozoran na mogućnosti da mu ostali primijenjeni revizijski postupci mogu skrenuti pozornost na slučajeve nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnju da ona postoji. (Vidjeti točku A15.)
17. Revizor će zahtijevati od menadžmenta i, ako je odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje da daju pisane izjave da su revizoru obznanjeni svi poznati slučajevi nesukladnosti ili sumnji na nesukladnost sa zakonima i regulativama čiji učinci trebaju biti razmotreni kada se sastavljaju financijski izvještaji. (Vidjeti točku A12.)
18. Ako nema otkrivenih nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnji da ih ima, od revizora se ne zahtijeva obavljanje drugih revizijskih postupaka u vezi sa subjektivim postupanjem u skladu sa zakonima i regulativama, osim onih navedenih u točkama 13-17.

### **Revizijski postupci kada je otkrivena nesukladnost ili sumnja da ona postoji**

19. Ako revizor dozna informacije u vezi sa slučajem nesukladnosti ili sumnjom na nesukladnost sa zakonima i regulativama, revizor će steći: (Vidjeti točke A17-A18.)
- (a) razumijevanje vrste radnje i okolnosti u kojem je ona nastala; i
  - (b) dodatne informacije za ocjenjivanje mogućeg učinka na financijske izvještaje. (Vidjeti točku A19.)
20. Ako revizor sumnja na postojanje nesukladnosti, revizor će, osim ako nije zabranjeno zakonom ili regulativom, raspraviti to pitanje s odgovarajućom razinom menadžmenta i, ako je odgovarajuće, onima koji su zaduženi za upravljanje. Ako menadžment ili, ako je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje ne osiguraju dostatne informacije koje potkrjepljuju da subjekt postupaju u skladu sa zakonima i regulativama te, po revizorovoj prosudbi, učinak sumnje da postoji nesukladnost može biti značajan za financijske izvještaje, revizor će razmotriti potrebu pribavljanja pravnog savjeta. (Vidjeti točke A20-A22.)
21. Ako se ne mogu dobiti odgovarajuće informacije u vezi sa sumnjom da postoji nesukladnost sa zakonima i regulativama, revizor je dužan razmotriti učinak nepostojanja dostatnih i primjernih revizijskih dokaza na revizorovo izvješće.
22. Revizor će ocijeniti posljedice otkrivene nesukladnosti ili sumnje da ona postoji u odnosu na druga područja revizije, uključujući revizorovu procjenu rizika i pouzdanost pisanih izjava, i poduzet će odgovarajuće radnje. (Vidjeti točke A23-A25.)

### **Komuniciranje i izvješćivanje o otkrivenoj nesukladnosti ili sumnji da ona postoji**

*Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje o otkrivenoj nesukladnosti ili sumnji da ona postoji*

23. Osim ako su svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni u rukovođenje subjektom, te su im stoga poznata pitanja koja se odnose na otkrivenu nesukladnost ili sumnju da ona postoji, a koje je već priopćio revizor<sup>5</sup>, revizor će, osim ako nije zabranjeno zakonom ili regulativom, komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o pitanjima koja uključuju nesukladnosti sa zakonima i

---

<sup>5</sup> MRevS 260 (izmijenjen), *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje*, točka 13.

regulativama koje je revizor saznao tijekom odvijanja revizije, osim kada su pitanja očigledno nevažna.

24. Ako se, po revizorovoj prosudbi, za nesukladnost navedenu u točki 23 smatra da je namjerna i značajna, revizor će to pitanje priopćiti onima koji su zaduženi za upravljanje čim je to prije izvedivo.
25. Ako revizor sumnja da su menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje uključeni u nesukladnost, revizor će to pitanje priopćiti sljedećoj višoj razini upravljanja subjektom, ako ona postoji, kao što je revizijski odbor ili nadzorni odbor. Ako ne postoji razina s višim ovlastima ili revizor vjeruje da se neće reagirati na njegovo priopćenje ili nije siguran koju osobu treba izvijestiti, revizor će razmotriti potrebu pribavljanja pravnog savjeta.

*Potencijalne implikacije otkrivene nesukladnosti ili sumnji da ona postoji na revizorovo izvješće (Vidjeti točke A26-A27)*

26. Ako revizor zaključi da otkrivena nesukladnost ili sumnja da ona postoji ima značajan učinak na financijske izvještaje i da nije odgovarajuće odražena u financijskim izvještajima, revizor će, u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjenim), izraziti mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje o financijskim izvještajima<sup>6</sup>.
27. Ako menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje spriječe revizoru pribavljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza za ocjenjivanje je li nastala nesukladnost koja može biti, ili je vjerojatno da je, značajna za financijske izvještaje, revizor će izraziti mišljenje s rezervom ili suzdržati se od mišljenja o financijskim izvještajima na osnovi ograničenja opsega revizije u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjenim)<sup>7</sup>.
28. Ako revizor ne može utvrditi je li nastala nesukladnost zbog ograničenja koja su nametnule okolnosti, a ne menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje, revizor će ocijeniti učinak na revizorovo mišljenje u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjenim).

*Izvješćivanje odgovarajućeg nadležnog tijela izvan subjekta o otkrivenoj nesukladnosti ili sumnji da je ona postoji*

29. Ako je revizor otkrio nesukladnost sa zakonima i regulativama ili sumnja da ona postoji, revizor će utvrditi da li zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi (Vidjeti točke A28-A34):
  - (a) zahtijevaju da revizor izvijesti odgovarajuće nadležno tijelo izvan subjekta.
  - (b) ustanovljuju odgovornosti prema kojima izvješćivanje odgovarajućeg tijela izvan subjekta može biti primjereno u danim okolnostima.

## **Dokumentacija**

30. Revizor će u revizijsku dokumentaciju<sup>8</sup> uključiti otkrivene nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnju da one postoje i: (Vidjeti točke A35-A36)
  - (a) obavljene revizijske postupke, učinjene značajne profesionalne prosudbe i zaključke stvorene o njima; i
  - (b) raspravu o važnim pitanjima povezanih s nesukladnošću s menadžmentom i, ako je primjenjivo, onima koji su zaduženi za upravljanje i drugima, uključujući i o tome kako su

<sup>6</sup> MRevS 705 (izmijenjen), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*, točke 7 i 8.

<sup>7</sup> MRevS 705 (izmijenjen), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*, točke 7 i 9.

<sup>8</sup> MRevS 230, *Revizijska dokumentacija*, točke 8-11 i točka A6.

menadžment i, ako je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje postupili u vezi s pitanjem.

\*\*\*

## **Primjena i ostali materijali s objašnjenjima**

### **Odgovornost za sukladnost sa zakonima i regulativama (Vidjeti točke 3-9.)**

A1. Odgovornost je menadžmenta, pod nadzorom onih koji su zaduženi za upravljanje, osigurati da se subjektovo poslovanje vodi u skladu sa zakonima i regulativama. Zakoni i regulativa mogu utjecati na subjektive financijske izvještaje na različite načine: na primjer, najizravnije mogu utjecati na određena objavljivanja koja se zahtijevaju od subjekta u financijskim izvještajima ili mogu propisati primjenjivi okvir financijskog izvještavanja. Oni također mogu ustanovljivati određena zakonska prava ili obveze subjektu, od kojih će neka biti priznata u subjektivim financijskim izvještajima. Osim toga, zakoni i regulative mogu nametati kazne za slučajeve nepostupanja u skladu s njima.

A2. Sljedeći su primjeri vrsta politika i postupaka koje subjekt može implementirati kako bi se njima pomoglo sprječavanje i otkrivanje nesukladnosti sa zakonima i regulativama:

- praćenje zakonskih zahtjeva i osiguranje da su operativni postupci oblikovani tako da mogu ispuniti te zahtjeve;
- uvođenje i stavljanje u funkciju odgovarajućih sustava internih kontrola;
- razvijanje, objavljivanje i slijeđenje kodeksa poslovanja;
- osiguravanje da su zaposlenici ispravno uvježbani i da razumiju kodeks ponašanja;
- praćenje postupanja u skladu s kodeksom ponašanja i primjereno djelovanje prema onima koji ga ne primjenjuju;
- uključivanje pravnih savjetnika za pomoć pri praćenju zakonskih odredbi; i
- vođenje registra značajnih zakona i regulativa u skladu s kojima subjekt treba postupati u svojoj djelatnosti, kao i podataka o kršenju.

U većim subjektima ove se politike i postupci mogu dopuniti dodjeljivanjem odgovarajuće odgovornosti, kako slijedi:

- službi interne revizije.
- odboru za reviziju.
- službi za praćenje sukladnosti s propisima.

### *Odgovornost revizora*

A3. Nesukladnost subjekta sa zakonima i regulativama može za posljedicu imati značajno pogrešno prikazivanje financijskih izvještaja. Otkrivanje nesukladnosti, neovisno o njezinoj značajnosti, može utjecati na druga područja revizije uključujući, na primjer, revizorovo razmatranje čestitosti menadžmenta, onih koji su zaduženi za upravljanje ili zaposlenika.

A4. Predstavlja li neka radnja nesukladnost sa zakonima i regulativama je pitanje koje treba utvrditi sud ili drugo odgovarajuće pravosudno tijelo, što je redovito izvan revizorove profesionalne nadležnosti. Unatoč tome, revizorova uvježbanost i iskustvo te razumijevanje poslovanja subjekta i njegove grane djelatnosti ili sektora može biti osnovom za prepoznavanje da radnje koje su skrenule revizorovu pozornost mogu predstavljati nesukladnost sa zakonima i regulativama.

A5. U skladu s posebnim zakonskim zahtjevima, od revizora se može posebno zahtijevati da, kao dio revizije financijskih izvještaja, izvijesti o tome je li subjekt postupio u skladu s određenim odredbama zakona ili regulativa. U tim okolnostima, MRevS 700 (izmijenjen)<sup>9</sup> ili MRevS 800 (izmijenjen)<sup>10</sup> uređuje kako se te revizijske odgovornosti trebaju odražavati u revizorovom izvješću. Nadalje, ako postoje posebni zakonski zahtjevi izvješćivanja, može biti potrebno da se u revizijski plan uključi odgovarajuće provjeravanje postupanja u skladu s tim odredbama zakona i regulativa.

Kategorije zakona i regulativa (Vidjeti točku 6.)

A6. Vrsta i okolnosti subjekta mogu utjecati na to je li relevantni zakon i regulativa unutar kategorije zakona i regulativa opisane u točki 6(a) ili 6(b). Primjeri zakona i regulativa koji mogu biti uključeni u kategorije opisane u točki 6 uključuju one čiji djelokrug je povezan s:

- prijevarom, korupcijom i podmićivanjem.
- pranjem novca, financiranjem terorista i zaradama od kriminala.
- bankarskim i drugim financijskim proizvodima i uslugama.
- zaštitom podataka.
- poreznim i mirovinskim obvezama i plaćanjima.
- zaštitom okoliša.
- javnim zdravstvom i zaštitom.
- trgovanjem i tržištem vrijednosnih papira.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

A7. U javnom sektoru mogu postojati dodatne revizijske odgovornosti u vezi s razmatranjem zakona i regulativa koje mogu biti povezane s revizijom financijskih izvještaja ili se mogu protezati na druga područja subjektova poslovanja.

Dodatne odgovornosti ustanovljene zakonom, regulativom ili relevantnim etičkim zahtjevima (Vidjeti točku 9.)

A8. Zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi mogu zahtijevati da revizor obavi dodatne postupke i poduzme daljnje radnje. Na primjer, *Kodeks etike za profesionalne računovođe* kojeg je izdao Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (IESBA Kodeks) zahtijeva da revizor poduzme radnje kako bi reagirao na otkrivene nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnjama da one postoje te da odredi je li potrebna daljnja aktivnost. Takve radnje mogu uključiti priopćavanje otkrivene nesukladnosti sa zakonima i regulativama, ili sumnje da one postoje, drugim revizorima unutar grupe, uključujući i angažiranom partneru grupe, revizorima komponenti ili drugim revizorima koji obavljaju posao u komponentama grupe za svrhe različite od revizije financijskih izvještaja grupe<sup>11</sup>.

**Definicija** (Vidjeti točku 12.)

---

<sup>9</sup> MRevS 700 (izmijenjen), *Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima*, točka 43.

<sup>10</sup> MRevS 800 (izmijenjen), *Posebna razmatranja - Revizije financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima posebne namjene*, točka 11.

<sup>11</sup> Vidjeti Odjeljak 225.21 - 225.22 IESBA Kodeksa



- A9. Radnje koje su nesukladne sa zakonima i regulativama uključuju transakcije koje je zaključio subjekt ili su ih u njegovo ime odnosno u ime i za račun tog subjekta zaključili oni koji su zaduženi za upravljanje, menadžment ili drugi pojedinci koji rade za ili pod vodstvom subjekta.
- A10. Nesukladnost također uključuje osobno nepropisno ponašanje povezano s poslovnim aktivnostima subjekta, na primjer, u okolnostima u kojima je neka osoba na ključnom menadžerskom položaju u osobno ime prihvatila mito od dobavljača i za uzvrat osigurala imenovanje dobavljača da pruži usluge subjektu ili da sa subjektom sklopi ugovor.

### **Revizorovo razmatranje sukladnosti sa zakonima i regulativama**

*Stjecanje razumijevanja zakonskog i regulativnog okvira (Vidjeti točku 13.)*

- A11. Revizor može steći opće razumijevanje zakonskog i regulativnog okvira i subjektive sukladnosti s tim okvirom, na primjer:
- koristeći postojeće znanje o grani djelatnosti subjekta, regulativnim i drugim vanjskim čimbenicima;
  - ažurirajući svoje razumijevanje onih zakona i regulative koji izravno određuju iznose i objavljivanja prikazane u financijskim izvještajima;
  - postavljanjem upita menadžmentu o zakonima i propisima za koje se može očekivati da će imati značajan utjecaj na poslovanje subjekta;
  - postavljanjem upita menadžmentu u vezi s primjenjivanjem zakona i regulative; i
  - postavljanjem upita menadžmentu u vezi s politikama ili postupcima usvojenim za otkrivanje, ocjenjivanje i odgovornost za sudske sporove.

*Zakoni i regulative za koje je opće priznato da imaju izravni učinak na određivanje značajnih iznosa i objava u financijskim izvještajima (Vidjeti točku 14.)*

- A12. Određeni zakoni i regulativa su se uvriježili, poznati su subjektu i odnose se na subjektovu djelatnost ili sektor i relevantni su za subjektive financijske izvještaje (kako je opisano u točki 6(a)). Oni mogu uključiti one koji se odnose na, primjerice:
- oblik i sadržaj financijskih izvještaja;
  - pitanja financijskog izvještavanja specifična za djelatnost;
  - računovodstvo za transakcije prema ugovorima s državom; ili
  - obračunavanje ili priznavanje rashoda za porez na dobit ili rashode za mirovine.

Neke odredbe u tim zakonima i regulativama mogu biti izravno relevantne za određene tvrdnje u financijskim izvještajima (na primjer, potpunost rezervacija za porez na dobit), dok druge mogu biti izravno relevantne za financijske izvještaje kao cjelinu (na primjer, zahtijevana izvješća čine cjelovit skup financijskih izvještaja). Cilj zahtjeva iz točke 14 jest u tome da revizor pribavi dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s određivanjem iznosa i objava u financijskim izvještajima u skladu s relevantnim odredbama tih zakona i regulativa.

Nesukladnost s drugim odredbama takvih zakona i regulativa i drugim zakonima i regulativama mogu imati za posljedicu kazne, sudski postupak ili druge posljedice čiji se trošak mora iskazati u financijskim izvještajima, ali za koje se ne smatra da imaju izravan učinak na financijske izvještaje kako je opisano u točki 6(a).

*Postupci za otkrivanje slučajeva nesukladnosti – Ostali zakoni i regulative (Vidjeti točku 15.)*

- A13. Nekim ostalim zakonima i regulativama revizor treba posvetiti posebnu pozornost jer imaju ključan učinak na poslovanje subjekta (kako je opisano u točki 6(b)). Nesukladnosti sa zakonima i

regulativama koji imaju ključni učinak na poslovanje subjekta mogu uzrokovati da subjekt obustavi poslovanje ili mogu dovesti u pitanje nastavak subjektovog poslovanja po načelu vremenske neograničenosti poslovanja<sup>12</sup>. Na primjer, nesukladnost sa zahtjevima iz subjektove dozvole za rad ili druge ovlasti da obavlja svoje poslovanje može imati takav učinak (na primjer, kod banke, nesukladnost sa zahtjevima u vezi s kapitalom ili plasmanima). Postoje također mnogi zakoni i regulative uglavnom u vezi s poslovnim aspektima subjekta koji obično ne utječu na financijske izvještaje i nisu zahvaćeni subjektivim informacijskim sustavima relevantnim za financijsko izvještavanje.

- A14. Budući da se posljedice ostalih zakona i regulative na financijsko izvještavanje mogu razlikovati ovisno o subjektivom poslovanju, revizijski postupci koje zahtijeva točka 15 usmjereni su na upozoravanje revizora na slučajeve nesukladnosti sa zakonima i regulativama koji mogu imati značajan učinak na financijske izvještaje.

*Nesukladnosti na koje revizora upozoravaju ostali revizijski postupci (Vidjeti točku 16.)*

- A15. Revizijski postupci primijenjeni radi formiranja mišljenja o financijskim izvještajima mogu upozoriti revizora na slučajeve nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnje da one postoje. Na primjer, takvi revizijski postupci mogu uključiti:

- čitanje zapisnika sa sjednica;
- postavljanje upita subjektovu menadžmentu i unutarnjem pravnom savjetniku ili vanjskom pravnom savjetniku u vezi sa sudskim sporovima, tužbama i procjenama; i
- obavljanje dokaznih testova detalja klasa transakcija, stanja računa ili objavljivanja.

*Pisane izjave (Vidjeti točku 17.)*

- A16. Budući da se učinak zakona i regulative na financijske izvještaje može značajno razlikovati, pisane izjave pružaju nužan revizijski dokaz o menadžmentovoj upoznatosti s otkrivenim nesukladnostima sa zakonima i regulativama ili sa sumnjom da one postoje, čije posljedice mogu imati značajan učinak na financijske izvještaje. Međutim, pisane izjave, same za sebe, ne osiguravaju dostatne i primjerene revizijske dokaze te, u skladu s tim, ne utječu na vrste i obujam drugih revizijskih dokaza koje revizor mora pribaviti.<sup>13</sup>

### **Revizijski postupci kada je otkrivena nesukladnost ili sumnja da ona postoji**

*Indikacije nesukladnosti sa zakonima i regulativama (Vidjeti točku 19.)*

- A17. Revizor može saznati informacije u vezi s nekim slučajem nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sa sumnjom da one postoje koje nisu posljedica obavljanja postupaka iz točki 13–17 (na primjer, kada zviždač upozorava revizora na nesukladnost).
- A18. Indikacija nesukladnosti sa zakonima i regulativama mogu biti:
- istrage regulativnih organizacija i upravnih tijela ili plaćanja kazni ili globa;
  - plaćanja nespecificiranih usluga ili odobravanja kredita konzultantima, povezanim strankama, zaposlenicima ili državnim namještenicima;
  - provizije ili agentske naknade koje se čine prekomjernima u odnosu na one koje uobičajeno plaća subjekt ili su uobičajene u njegovoj djelatnosti ili u odnosu na usluge koje su stvarno primljene;

---

<sup>12</sup> Vidjeti MRevS 570 (izmijenjen), *Vremenska neograničenost poslovanja*.

<sup>13</sup> MRevS 580, *Pisane izjave*, točka 4.

- kupovanja po cijeni koja je znatno iznad ili ispod tržišne cijene;
- neuobičajena plaćanja gotovinom, kupovine s unovčivim čekovima plativim donositelju ili prijenosa na anonimne bankovne račune;
- neuobičajene transakcije s kompanijama registriranim u poreznim oazama;
- plaćanja roba i usluga obavljena u drugoj državi koja nije država porijekla robe ili usluge;
- plaćanja bez ispravne dokumentacije za deviznu kontrolu;
- informacijski sustav koji ne osigurava, zbog svoje oblikovanosti ili slučajno, primjereni revizijski trag ili dovoljan dokaz;
- neautorizirane transakcije ili neispravno evidentirane transakcije; i
- negativni komentari u medijima.

*Pitanja relevantna za revizorovu ocjenu (Vidjeti točku 19(b).)*

A19. Pitanja relevantna za revizorovu ocjenu mogućeg utjecaja na financijske izvještaje uključuju:

- potencijalne financijske posljedice otkrivenih nesukladnosti sa zakonima i regulativama, ili sumnji da one postoje, na financijske izvještaje, uključujući, na primjer, nametanje kazni, globa, odšteta, prijetnje eksproprijacijom imovine, prisilno obustavljanje poslovanja i sudske postupke;
- zahtijevaju li potencijalne financijske posljedice objavljivanje; i
- jesu li potencijalne financijske posljedice toliko ozbiljne da dovode u pitanje fer prezentaciju financijskih izvještaja ili na drugi način čine da financijski izvještaji dovode u zabludu.

*Revizijski postupci i komuniciranje s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje o otkrivenoj nesukladnosti ili sumnjom da ona postoji (Vidjeti točku 20.)*

A20. Od revizora se zahtijeva da raspravi nesukladnost na koju se sumnja s odgovarajućom razinom menadžmenta i, ako je odgovarajuće, s onima koji su zaduženi za upravljanje jer oni mogu osigurati dodatni revizijski dokaz. Na primjer, revizor može potvrditi da menadžment i, ako je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje imaju isto shvaćanje činjenica i okolnosti relevantnih za transakcije ili događaje koji dovode do nesukladnosti sa zakonima i regulativama na koju se sumnja.

A21. Međutim, u nekim zakonodavstvima, zakon ili regulativa mogu ograničavati revizorovo komuniciranje o određenim pitanjima s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje. Zakon ili regulativa mogu izričito zabraniti komuniciranje ili druge aktivnosti koje mogu prejudicirati istragu odgovarajućeg nadležnog tijela o stvarnoj ilegalnoj aktivnosti, ili sumnji na nju, uključujući uzbunjivanje subjekta, na primjer, kada se od revizora zahtijeva prema legislativi o sprječavanju pranja novca da izvijesti odgovarajuće nadležno tijelo o otkrivenoj nesukladnosti, ili sumnji da ona postoji. U takvim okolnostima, problematika koju razmatra revizor može biti složena i revizor može smatrati da je primjereno pribaviti pravni savjet.

A22. Ako menadžment ili, kada je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje ne osiguraju revizoru dostatne informacije da subjekt u stvarnosti posluje u skladu s primjenjivim zakonima i regulativama, revizor može smatrati primjerenim da se savjetuje sa subjektovim internim ili eksternim pravnim savjetnikom o primjeni zakona i regulativa u danim okolnostima, kao i o mogućnosti prijevare i mogućim učincima na financijske izvještaje. Ako revizor ne smatra odgovarajućim savjetovati se sa subjektovim pravnim savjetnikom ili ako pak nije zadovoljan s mišljenjem pravnog savjetnika, revizor može razmotriti mogućnost savjetovanja na povjerljivoj osnovi s drugima unutar revizorskog društva, umreženog revizorskog društva, profesionalnog tijela

ili sa svojim odvjetnikom o tome je li nastalo kršenje zakona ili regulative, uključujući i o mogućnosti prijave, mogućim pravnim posljedicama, kao i o daljnjim radnjama koje revizor treba poduzeti, ako su potrebne.

*Ocjenjivanje posljedica otkrivene nesukladnosti ili sumnje da ona postoji (Vidjeti točku 22.)*

A23. Kao što zahtijeva točka 22, revizor ocjenjuje posljedice otkrivene nesukladnosti ili sumnje da ona postoji u odnosu na druga područja revizije, uključujući revizorovu procjenu rizika i pouzdanost pisanih izvjava. Posljedice određene otkrivene nesukladnosti ili sumnje da ona postoji ovisit će o odnosu između izvršenja i prikrivanja, ako ga je bilo, na određeni kontrolni postupak, kao i o razini uključenog menadžmenta ili pojedinaca koji rade za ili pod vodstvom subjekta, a osobito posljedica koje nastaju uključenošću onih s najvišom razinom ovlasti u subjektu. Kako je navedeno u točki 9, revizorova sukladnost sa zakonom, regulativom ili relevantnim zahtjevima etike može osigurati daljnje informacije koje su relevantne za revizorove odgovornosti u skladu s točkom 22.

A24. Primjeri okolnosti koje mogu uzrokovati da revizor ocjenjuje posljedice otkrivene nesukladnosti, ili sumnje da ona postoji, na pouzdanost pisanih izvjava primljenih od menadžmenta i, ako je odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje uključuju slučajeve kada:

- revizor sumnja ili ima dokaz o uključenosti ili namjeravanoj uključenosti menadžmenta i, ako je odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje u bilo koju otkrivenu nesukladnost, ili sumnju da ona postoji,
- revizor je svjestan da menadžment i, ako je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje imaju saznanja o takvoj nesukladnosti i, protivno zakonskim ili regulatornim zahtjevima, nisu izvjestili ili odobrili izvješćivanje o tom pitanju odgovarajućem nadležnom tijelu unutar razumnog razdoblja.

A25. U određenim okolnostima, revizor može razmotriti povlačenje iz angažmana, ako je povlačenje dopušteno zakonom ili regulativom, na primjer ako menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje ne poduzimaju mjere za ispravke koje revizor smatra primjerenim u danim okolnostima ili otkrivena nesukladnost, ili sumnja da ona postoji, stvara dvojbe u vezi s čestitošću menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje, čak i kada nesukladnost nije značajna za financijske izvještaje. Revizor može razmotriti je li primjereno pribaviti pravni savjet kako bi odredio je li primjereno povući se iz angažmana. Kada revizor odredi da bi bilo primjereno povući se iz angažmana, takav čin ne bi bila zamjena za postupanje u skladu s drugim odgovornostima prema zakonu, regulativi ili relevantnim zahtjevima etike da se reagira na otkrivenu nesukladnost, ili sumnju da ona postoji. Nadalje, točka A8a MRevS-a 220<sup>14</sup> navodi da neki etički zahtjevi mogu nalagati revizoru prethodniku, nakon zahtjeva kojeg uputi revizor sljednik, da se daju revizoru sljedniku informacije u vezi s nesukladnošću sa zakonima i regulativama.

### **Komuniciranje i izvješćivanje o otkrivenoj nesukladnosti ili sumnji da ona postoji**

*Potencijalne implikacije otkrivene nesukladnosti ili sumnji da ona postoji na revizorovo izvješće (Vidjeti točke 26-28)*

A26. Otkrivena nesukladnost sa zakonima i regulativom, ili sumnju da ona postoji, se priopćava u revizorovu izvješću kada revizor modificira mišljenje u skladu s točkama 26–28. U određenim drugim okolnostima, revizor može priopćiti otkrivenu nesukladnost, ili sumnju da ona postoji, u revizorovu izvješću, na primjer:

---

<sup>14</sup> MRevS 220, Kontrola kvalitete za reviziju financijskih izvještaja

- ako revizor ima druge odgovornosti izvješćivanja, povrh revizorovih odgovornosti prema MRevS-ima, kako je razmatrano u točki 43. MRevS-a 700 (izmijenjenog);
- ako revizor utvrdi da je otkrivena nesukladnost, ili sumnja da ona postoji, ključno revizijsko pitanje i u skladu s tim priopćava pitanje sukladno MRevS-u 701<sup>15</sup>, osim ako se ne primjenjuje točka 14. tog MRevS-a; ili
- u iznimnim okolnostima kada menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje ne poduzmu mjere za ispravljanje koje revizor smatra nužnim u danim okolnostima i povlačenje iz angažmana nije moguće (vidjeti točku A25), revizor može razmotriti opisivanje otkrivene nesukladnosti, ili sumnje da ona postoji, u točki za ostala pitanja u skladu s MRevS-om 706 (izmijenjenom)<sup>16</sup>.

A27. Zakon ili regulativa mogu sprječavati menadžmentu, onima koji su zaduženi za upravljanje ili revizoru javno objavljivanje o određenim pitanjima. Na primjer, zakon ili regulativa mogu posebno zabraniti priopćavanje, ili druge radnje, koje mogu prejudicirati istragu odgovarajućeg nadležnog tijela o stvarnoj ilegalnoj aktivnosti, ili sumnji na nju, uključujući i zabranu upozoravanja subjekta. Kada revizor namjerava priopćiti otkrivenu nesukladnost, ili sumnju da ona postoji, u revizorovu izvješću prema okolnostima navedenim u točki A26 ili drugačije, takav zakon ili regulativa može imati posljedice na revizorovu mogućnost da opiše pitanje u revizorovu izvješću, ili u određenim okolnostima da izda revizorovo izvješće. U takvim okolnostima, revizor može razmotriti pribavljanje pravnog savjeta radi određivanja odgovarajućeg pravca djelovanja.

*Izvjeshćivanje odgovarajućeg nadležnog tijela izvan subjekta o otkrivenoj nesukladnosti ili sumnji da je ona postoji (Vidjeti točku 28.)*

A28. Izvjeshćivanje odgovarajućeg nadležnog tijela izvan subjekta o otkrivenoj nesukladnosti sa zakonima i regulativama, ili sumnji da ona postoji, može se zahtijevati ili biti primjereno u okolnostima zbog:

- (a) zakona, regulative ili relevantnih zahtjeva etike koji zahtijevaju da revizor izvijesti (vidjeti točku A29.);
- (b) toga što je revizor odredio da je, u skladu s etičkim zahtjevima, izvješćivanje odgovarajuća aktivnost za reagiranje na otkrivenu nesukladnost, ili sumnju da ona postoji (vidjeti točku A30.); ili
- (c) zakon, regulativa ili relevantni zahtjevi etike daju revizoru pravo da tako učini (vidjeti točku A31.).

A29. U nekim jurisdikcijama, zakon, regulativa ili relevantni zahtjevi etike mogu zahtijevati da revizor izvijesti odgovarajuće nadležno tijelo izvan subjekta o otkrivenoj nesukladnosti sa zakonom i regulativama, ili sumnji da ona postoji. Na primjer, u nekim zakonodavstvima, postoje zakonski zahtjevi da revizori financijskih institucija izvijeste nadzorno nadležno tijelo o slučajevima nesukladnosti sa zakonima i regulativama, ili sumnjom da ona postoje. Također, pogrešni prikazi mogu nastati iz nesukladnosti sa zakonima i regulativama i, u nekim jurisdikcijama, može se zahtijevati od revizora da izvijesti o pogrešnim prikazima odgovarajuće nadležno tijelo ako menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje propuste poduzeti korektivne radnje.

A30. U drugim slučajevima, relevantni etički zahtjevi mogu zahtijevati od revizora da odredi je li primjerena aktivnost u danim okolnostima izvjesiti odgovarajuće nadležno tijelo o otkrivenoj nesukladnosti sa zakonom i regulativama, ili sumnji da ona postoji. Na primjer, IESBA Kodeks

<sup>15</sup> MRevS 701, Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora.

<sup>16</sup> MRevS 706 (izmijenjen), Točke za isticanje pitanja i točke za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora.

zahtijeva da revizor poduzme radnje kao odgovor na otkrivenu nesukladnost sa zakonima i regulativama, ili sumnju da ona postoji te odredi jesu li potrebne daljnje radnje, koje mogu uključiti izvješćivanje odgovarajuće nadležno tijelo izvan subjekta<sup>17</sup>. IESBA Kodeks objašnjava da takvo izvješćivanje ne bi predstavljalo kršenje dužnosti čuvanja povjerljivosti prema IESBA Kodeksu<sup>18</sup>.

- A31. Čak ako zakon, regulativa ili relevantni zahtjevi etike ne sadrže zahtjeve koji se bave izvješćivanjem otkrivene nesukladnosti, ili sumnje da ona postoji, oni mogu osiguravati revizoru pravo da izvijesti odgovarajuće nadležno tijelo izvan subjekta o otkrivenoj nesukladnosti, ili sumnji da ona postoji. Na primjer, ako revidira financijske izvještaje financijskih institucija, revizor može imati pravo prema zakonu ili regulativi da raspravi s nadzornim tijelom pitanja kao što su otkrivena nesukladnost sa zakonima i regulativama, ili sumnju da ona postoji.
- A32. U drugim okolnostima, izvješćivanje odgovarajućeg nadležnog tijela o otkrivenoj nesukladnosti sa zakonima i regulativama, ili sumnjom da ona postoji može biti spriječeno revizorovom dužnošću čuvanja povjerljivosti prema zakonu, regulativi ili relevantnim zahtjevima.
- A33. Utvrđivanje zahtijevano točkom 29. može uključivati složena razmatranja i profesionalne prosudbe. U skladu s tim revizor može razmotriti potrebu da se konzultira interno (na primjer, unutar revizorskog društva ili umreženog revizorskog društva) ili na povjerljivoj osnovi s regulatorom ili profesionalnim tijelom (osim ako bi to bilo zabranjeno zakonom ili regulativom ili bi predstavljalo kršenje dužnosti čuvanja povjerljivosti). Revizor može također razmotriti pribavljanje pravnog savjeta radi stjecanja razumijevanja o opcijama koje su mu na raspolaganju i profesijskim ili pravnim posljedicama poduzimanja bilo kojih određenih pravaca djelovanja.

Posebna razmatranja za subjekte javnog sektora

- A34. Revizori javnog sektora mogu imati obvezu izvijestiti zakonodavna ili upravna tijela o otkrivenoj nesukladnosti ili sumnje da ona postoji ili ih o tome izvijestiti u svom izvješću.

**Dokumentacija** (Vidjeti točku 30.)

- A35. Revizorova dokumentacija o nalazima u vezi s otkrivenim nesukladnostima sa zakonima i regulativama ili sumnjom da one postoje može uključiti, na primjer:
- kopije evidencija i isprava; i
  - zapisnike o raspravama s menadžmentom, onima koji su zaduženi za upravljanje ili sa strankama izvan subjekta.
- A36. Zakon, regulativa ili relevantni zahtjevi etike mogu također postavljati dodatne zahtjeve dokumentiranja u vezi s otkrivenom nesukladnošću sa zakonima i regulativama, ili sumnjom da ona postoji<sup>19</sup>.

---

<sup>17</sup> Vidjeti, na primjer, Odjeljak 225.29 i Odjeljke 225.33–225.36 IESBA Kodeksa..

<sup>18</sup> Vidjeti, na primjer, Odjeljak 140.7 i Odjeljak 225.35 IESBA Kodeksa.

<sup>19</sup> Vidjeti, na primjer, Odjeljak 225.37 IESBA Kodeksa.

## USKLAĐUJUĆE IZMJENE OSTALIH MEĐUNARODNIH STANDARDA

**Napomena:** Slijede usklađujuće izmjene ostalih međunarodnih standarda kao posljedica odobravanja MRevS-a 250 (izmijenjenog). Te izmjene će stupiti na snagu u isto vrijeme kao i MRevS 250 (izmijenjeni)<sup>20</sup>. Brojevi fusnota unutar ovih izmjena ne korespondiraju s međunarodnim standardima koji su izmijenjeni i trebaju se uskladiti s tim međunarodnim standardima. Za te usklađujuće izmjene dobiveno je odobrenje od PIOB-a koji je zaključio da se odgovarajući postupak slijedio pri njihovom stvaranju i da je odgovarajuća pozornost posvećena javnom interesu.

### ***MSKK 1, Kontrola kvalitete za društva<sup>21</sup> koja obavljaju revizije i uvide financijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge***

#### **Primjena i drugi materijali s objašnjenjima**

Povjerljivost, sigurno čuvanje, nepromjenjivost, dostupnost i ponovno pronalaženje dokumentacije angažmana (Vidjeti točku 46.)

A56. Relevantni zahtjevi etike ustanovljuju obvezu osoblju društva da cijelo vrijeme paze na povjerljivost informacija sadržanih u dokumentaciji angažmana, osim ako klijent nije dao određenu ovlast za objavljivanje informacija ili postoje odgovornosti prema zakonu, regulativi ili relevantnim etičkim zahtjevima da se to učini<sup>22</sup>. Određeni zakoni ili regulativa mogu nametati dodatne obveze osoblju društva u pogledu održavanja povjerljivosti, posebno u slučajevima kada se radi o osobnim podacima.

### ***MRevS 210, Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana***

#### **Primjena i drugi materijali s objašnjenjima**

##### **Dogovor o uvjetima revizijskog angažmana**

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

- aranžmani u vezi s uključivanjem drugih revizora ili eksperata u neke aspekte revizije;
- aranžmani u vezi s uključivanjem internih revizora i drugog osoblja poslovnog subjekta;
- aranžmani koji su potrebni s revizorovim prethodnikom, ako ga je bilo, u slučaju prvog preuzimanja obveze obavljanja revizijskog angažmana;
- poziv na, i opis, revizorovih odgovornosti prema zakonu, regulativi ili relevantnim etičkim zahtjevima koji se odnose na izvješćivanje odgovarajućeg nadležnog tijela izvan subjekta o otkrivenim nesukladnostima sa zakonima i regulativama ili sumnjom da one postoje;
- bilo koje ograničenje revizorove odgovornosti kada postoji takva mogućnost;
- poziv na bilo koji drugi sporazum između revizora i poslovnog subjekta; i
- bilo koja obveza davanja revizijskih radnih papira drugim strankama.

Primjer pisma o revizijskom angažmanu dan je u Dodatku 1.

---

<sup>20</sup> Op.prev.: tekst "and are shown with marked changes from the latest approved versions of the International Standards that are amended" je namjerno izbačen jer se u prijevodu daje pročišćeni tekst izmijenjenih točki MRevS-ova.

<sup>21</sup> Op.prev.: izvorni termin „firm“ preveden je kao „društvo“ sa značenjem u smislu definicije iz IESBA Kodeksa, izdanje 2016. U ranijim prijevodima MRevS-ova isti izvorni termin preveden je kao „tvrtka“.

<sup>22</sup> Vidjeti, na primjer, Odjeljak 140.7 i Odjeljak 225.35 IESBA Kodeksa.

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

### **Primjena i drugi materijali s objašnjenjima**

#### **Prihvatanje i zadržavanje odnosa s klijentom i revizijskih angažmana** (Vidjeti točku 12.)

A8a. Zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi<sup>23</sup> mogu zahtijevati od revizora da, prije prihvatanja angažmana, traži od postojećeg revizora da priopći poznate informacije o bilo kojoj činjenici ili okolnosti kojih, po mišljenju postojećeg revizora, revizor treba biti svjestan prije odlučivanja o tome hoće li prihvatiti angažman. U nekim okolnostima, može se zahtijevati od revizora prethodnika da, na traženje predloženog revizora sljednika, priopći mu informacije u vezi s otkrivenim nepoštivanjem ili sumnjom u nepoštivanje zakona i regulative. Na primjer, ako se revizor prethodnik povukao iz angažmana kao posljedica otkrivenih nepoštivanja ili sumnje u nepoštivanje zakona i regulativa, IESBA Kodeks zahtijeva da revizor prethodnik, na zahtjev predloženog revizora sljednika, priopći sve one činjenice i druge informacije u vezi s nepoštivanjem kojih, po mišljenju postojećeg revizora, predloženi revizor sljednik treba biti svjestan prije odlučivanja o tome hoće li prihvatiti angažman<sup>24</sup>.

## **MRevS 240, *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja***

### **Uvod**

#### **Odgovornost za prevenciju i detekciju prijave**

##### *Odgovornosti revizora*

- 8a. Revizor može imati dodatne odgovornosti prema zakonu, regulativi ili relevantnim etičkim zahtjevima u vezi sa subjektivim nesukladnostima sa zakonima i regulativama, uključujući i prijevarama, koje se mogu razlikovati ili mogu biti povrh ovog i drugih MRevS-ova, kao što su: (Vidjeti točku A5a.)
- (a) reagiranje na otkrivene nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnju da one postoje, uključujući zahtjeve u vezi s posebnim komuniciranjem s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje, procjenjivanjem primjerenosti njihovog reagiranja na nesukladnosti i određivanje jesu li potrebne daljnje radnje;
  - (c) priopćavanje otkrivenih nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnji da one postoje drugim revizorima (na primjer, u reviziji financijskih izvještaja grupe); i
  - (d) zahtjevi dokumentiranja u vezi s otkrivenim nesukladnostima sa zakonima i regulativama ili sumnjom da one postoje.

Ispunjavanje bilo koje dodatne odgovornosti može pružiti daljnje informacije koje su relevantne za revizorov posao u skladu s ovim i drugim MRevS-ima (na primjer, u vezi s integritetom menadžmenta ili, ako je odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje).

### **Zahtjevi**

#### *Komunikacija s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje*

40. Ako je revizor identificirao prijevaru ili je prikupio informacije koje upućuju da prijevara možda postoji, revizor će, osim ako je zabranjeno zakonom ili regulativom, pravodobno komunicirati s primjerenom razinom menadžmenta s ciljem da informira one čija je primarna odgovornost

---

<sup>23</sup> Vidjeti, na primjer, Odjeljak 210.14 IESBA Kodeksa.

<sup>24</sup> Vidjeti, na primjer, Odjeljak 225.31 IESBA Kodeksa.



prevencija i otkrivanje prijevара, o pitanjima relevantnim za njihove odgovornosti. (Vidjeti točke A59a – A60.)

41. Osim ako su svi oni koji su zaduženi za upravljanje uključeni u upravljanje subjektom te ako revizor prepozna ili sumnja na prijevaru koja uključuje:
- (a) menadžment;
  - (b) djelatnike koji imaju značajne uloge u internim kontrolama; ili
  - (c) ostale ako prijevara rezultira značajnim pogrešnim prikazivanjem u financijskim izvještajima;
- revizor će pravodobno komunicirati o tim pitanjima s onima koji su zaduženi za upravljanje. Ako revizor sumnja na prijevaru koja uključuje menadžment, revizor će komunicirati o tim sumnjama s onima koji su zaduženi za upravljanje i razgovarati s njima o vrstama, vremenskom rasporedu i obujmu revizijskih postupaka potrebnih za završavanje revizije. Takvo komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje se zahtijeva osim ako je ono zabranjeno zakonom ili regulativom (Vidjeti točke A59a, A61-A63.)
42. Osim ako je zabranjeno zakonom ili regulativom, revizor će komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o bilo kojem drugom pitanju koje je povezano s prijevarama, a koje je prema procjeni revizora relevantno za njihove odgovornosti. (Vidjeti točke A59a, A64)

#### **Izješćivanje nadležnog tijela izvan subjekta o prijevari**

43. Ako je revizor otkrio, ili sumnja na, prijevaru revizor će utvrditi da li zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi: (Vidjeti točke A65-A67.)
- (a) zahtijevaju da revizor izvršiti odgovarajuće nadležno tijelo izvan subjekta.
  - (b) ustanovljuju odgovornosti prema kojima izješćivanje odgovarajućeg nadležnog tijela izvan subjekta može biti primjereno u danim okolnostima.

#### **Primjena i drugi materijali s objašnjenjima**

##### **Odgovornost za prevenciju i detekciju prijevare**

*Odgovornosti revizora* (Vidjeti točku 8a.)

- A5a. Zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi mogu zahtijevati da revizor obavi dodatne postupke i poduzme daljnje radnje. Na primjer, *Kodeks etike za profesionalne računovođe* kojeg je izdao Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (IESBA Kodeks) zahtijeva da revizor poduzme radnje kako bi reagirao na otkrivene nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnjama da one postoje te da odredi je li potrebna daljnja aktivnost. Takve radnje mogu uključiti priopćavanje otkrivene nesukladnosti sa zakonima i regulativama, ili sumnje da one postoje, drugim revizorima unutar grupe, uključujući i angažiranom partneru grupe, revizorima komponenti ili drugim revizorima koji obavljaju posao u komponentama grupe za svrhe različite od revizije financijskih izvještaja grupe<sup>25</sup>.

##### **Komunikacija s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje** (Vidjeti točke 40–42)

A59a. U nekim zakonodavstvima, zakon ili regulativa mogu ograničavati revizorovo komuniciranje o određenim pitanjima s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje. Zakon ili regulativa mogu posebno zabraniti komuniciranje ili druge radnje, koje mogu naštetiti istrazi odgovarajućeg tijela o stvarnom nezakonitom djelu ili sumnji da je ono počinjeno uključujući i

---

<sup>25</sup> Vidjeti Odjeljke 225.21 - 225.22 IESBA Kodeksa

upozoravanje subjekta, na primjer, kada se od revizora zahtijeva da izvijesti o otkrivenoj nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnjom da ona postoji odgovarajuće nadležno tijelo prema propisima o sprječavanju pranja novca. U tim okolnostima, pitanja koja sagledava revizor mogu biti vrlo složena i revizor može smatrati da je primjereno pribaviti pravni savjet.

#### **Izvješćivanje nadležnog tijela izvan subjekta o prijeviri (Vidjeti točku 43.)**

A65. MRevS 250<sup>26</sup> (izmijenjen) pruža daljnje upute u vezi s revizorovim određivanjem je li izvješćivanje odgovarajućeg nadležnog tijela izvan subjekta o otkrivenoj nesukladnosti sa zakonima ili regulativama ili sumnjom da ona postoji potrebno ili primjereno u danim okolnostima, uključujući i za razmatranje revizorove dužnosti čuvanja povjerljivosti.

A66. Određivanje zahtijevano točkom 43. može uključivati složena razmatranja i profesionalne prosudbe. U skladu s tim, revizor može razmotriti da se interno posavjetuje (npr. unutar društva ili mreže) ili na povjerljivoj osnovi s regulatorom ili profesionalnim tijelom (osim ako je to zabranjeno zakonom ili regulativom ili bi predstavljalo kršenje dužnosti čuvanja povjerljivosti). Revizor može također razmotriti dobivanje pravnog savjeta da bi shvatio opcije koje ima i profesionalne ili pravne posljedice poduzimanja bilo kojeg određenog pravca djelovanja.

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

#### **Uvod**

#### **Uloga komuniciranja**

7. U nekim zakonodavstvima, zakon ili regulativa mogu ograničavati revizorovo komuniciranje o određenim pitanjima s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje. Zakon ili regulativa mogu posebno zabraniti komuniciranje ili druge radnje, koje mogu naštetiti istrazi odgovarajućeg tijela o stvarnom nezakonitom djelu ili sumnji da je ono počinjeno, uključujući i upozoravanje subjekta, na primjer, kada se od revizora zahtijeva da izvijesti o otkrivenoj nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnjom da ona postoji odgovarajuće nadležno tijelo prema propisima o sprječavanju pranja novca. U tim okolnostima, pitanja koja sagledava revizor mogu biti vrlo složena i revizor može smatrati da je primjereno dobiti pravni savjet.

### **MRevS 450, *Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tijekom revizije***

#### **Zahtjevi**

#### **Komuniciranje i ispravljanje pogrešnih prikaza**

8. Revizor će, osim ako nije zabranjeno zakonom ili regulativom, pravodobno komunicirati s odgovarajućom razinom menadžmenta o svim pogrešnim prikazima kumuliranim tijekom revizije<sup>27</sup>. Revizor će zahtijevati da menadžment ispravi te pogrešne prikaze. (Vidjeti točke A7–A9.)

#### **Primjena i drugi materijali s objašnjenjima**

#### **Komuniciranje i ispravljanje pogrešnih prikaza (Vidjeti točke 8–9.)**

A8. U nekim zakonodavstvima, zakon ili regulativa mogu ograničavati revizorovo komuniciranje o određenim pitanjima s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje. Zakon ili regulativa mogu posebno zabraniti komuniciranje ili druge radnje, koje mogu naštetiti istrazi odgovarajućeg tijela o stvarnom nezakonitom djelu ili sumnji da je ono počinjeno, uključujući i

---

<sup>26</sup> MRevS 250 (Izmijenjen), *Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja*, točke A28–A34.

<sup>27</sup> MRevS 260 (Izmijenjen), *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje*, točka 7.

upozoravanje subjekta, na primjer, kada se od revizora zahtijeva da izvijesti o otkrivenoj nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnjom da ona postoji odgovarajuće nadležno tijelo prema propisima o sprječavanju pranja novca. U tim okolnostima, pitanja koja sagledava revizor mogu biti vrlo složena i revizor može smatrati da je primjereno dobiti pravni savjet.

## **MRevS 500, *Revizijski dokazi***

### **Zahtjevi**

#### **Informacije koje će se koristiti kao revizijski dokazi**

7. Prilikom oblikovanja i izvođenja revizijskih postupaka, revizor će razmotriti relevantnost i pouzdanost informacija koje će upotrijebiti kao revizijske dokaze. (Vidjeti točke A26-A33a.)

### **Primjena i drugi materijali s objašnjenjima**

#### **Informacije koje će se koristiti kao revizijski dokazi**

*Relevantnost i pouzdanost* (Vidjeti točku 7.)

A26. Kao što je navedeno u točki A1, revizijski dokazi primarno se prikupljaju na temelju revizijskih postupaka obavljenih tijekom provođenja revizije, ali oni također mogu sadržavati informacije prikupljene iz ostalih izvora što uključuje, primjerice, informacije iz prijašnjih revizija, u određenim okolnostima, iz revizorovih postupaka kontrola kvalitete za prihvaćanje ili zadržavanje klijenta i ispunjavanjem određenih dodatnih odgovornosti prema zakonu, regulativi ili relevantnim etičkim zahtjevima (npr. u vezi sa subjektovim nepridržavanjem zakona i regulativa). Kvaliteta svih revizijskih dokaza ovisi o relevantnosti i pouzdanosti informacija na kojima su isti bazirani.

A33a. MRevS 250 (izmijenjen)<sup>28</sup> pruža daljnje upute u vezi s revizorovim ispunjavanjem dodatnih odgovornosti prema zakonu, regulativi ili relevantnim etičkim zahtjevima koje se odnose na otkrivenu subjektovu nesukladnost sa zakonima ili regulativama ili sumnjom da ona postoji koja može pružiti daljnje informacije relevantne za revizorov posao u skladu s MRevS-ima i ocjenjivanje posljedica takve nesukladnosti na druge aspekte revizije.

## **Međunarodni standard za angažmane uvida (MSU) 2400 (izmijenjen), *Angažmani uvida u povijesne financijske izvještaje***

### **Zahtjevi**

#### **Obavljanje angažmana**

*Oblikovanje i obavljanje postupaka*

48. Praktičarovi upiti menadžmentu i drugima unutar subjekta, prema potrebi, će uključiti sljedeće: (Vidjeti točke A84–A87. A84–A87a)

...

(d) postojanje bilo kakve stvarne, navodne ili sumnje na:

- (i) prijevare ili nezakonite radnje koje utječu na subjekt; i

---

<sup>28</sup> MRevS 250 (izmijenjen), *Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja*, točka 9.

- (ii) nesukladnosti s odredbama zakona i regulativa za koje se uobičajeno smatra da imaju izravni učinak na određivanje značajnih iznosa i objava u financijskim izvještajima, kao što su porezni i mirovinski zakoni i regulative.

Prijevara i nesukladnost sa zakonima i regulativama

52. Ako postoji naznaka da je u subjektu nastala prijevara ili nesukladnost sa zakonima ili regulativama ili se sumnja na prijevaru ili nesukladnost sa zakonima ili regulativama, praktičar će:
- (a) komunicirati o tom pitanju, osim ako je zabranjeno zakonom ili regulativom, s odgovarajućom razinom višeg menadžmenta ili onima koji su zaduženi za upravljanje, već prema tom što je odgovarajuće; (Vidjeti točku A91a.)
  - (b) zahtijevati menadžmentovu procjenu učinka ili učinaka, ako ih ima, na financijske izvještaje;
  - (c) razmotriti učinak na praktičarov zaključak o financijskim izvještajima i na izvješće praktičara, ako ga ima, menadžmentove procjene, priopćene praktičaru, učinaka otkrivene prijevara ili nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnje da postoje; i
  - (d) utvrditi da li zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi. (Vidjeti točke A92–A92d.)
    - (i) zahtijevaju da praktičar izvršiti odgovarajuće nadležno tijelo izvan subjekta.
    - (ii) ustanovljuju odgovornosti prema kojima izvješćivanje odgovarajućeg nadležnog tijelo izvan subjekta može biti primjereno u danim okolnostima.

## **Primjena i drugi materijali s objašnjenjima**

### **Obavljanje angažmana**

*Oblikovanje i obavljanje postupaka* (Vidjeti točke 47, 55)

Upit (Vidjeti točke 46–48.)

A87a. Praktičar može imati dodatne odgovornosti prema zakonu, regulativi ili relevantnim etičkim zahtjevima u vezi sa subjektivim nesukladnostima sa zakonima ili regulativama, uključujući i prijevarama, koje se mogu razlikovati ili mogu biti povrh ovog MSU-a, kao što su:

- (a) reagiranje na otkrivene nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnju da one postoje, uključujući zahtjeve u vezi s posebnim komuniciranjem s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje i određivanje jesu li potrebne daljnje radnje;
- (b) priopćavanje revizoru otkrivenih nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnji da one postoje (na primjer, partneru u angažmanu za grupu);<sup>29</sup>; i
- (c) zahtjevi dokumentiranja u vezi s otkrivenim nesukladnostima sa zakonima i regulativama ili sumnjom da one postoje.

Ispunjavanje bilo koje dodatne odgovornosti može pružiti daljnje informacije koje su relevantne za revizorov posao u skladu s ovim MSU-om (na primjer, u vezi s integritetom menadžmenta ili, ako je odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje).

Postupci primjereni posebnim okolnostima

Prijevara i nesukladnost sa zakonima i regulativama (Vidjeti točke 52(a) i (d))

Komuniciranje s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje

---

<sup>29</sup> Vidjeti, na primjer, Odjeljke 225.44–225.48 IESBA Kodeksa.

A91a. U nekim zakonodavstvima, zakon ili regulativa mogu ograničavati praktičarovo komuniciranje o određenim pitanjima s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje. Zakon ili regulativa mogu posebno zabraniti komuniciranje ili druge radnje, koje mogu naštetiti istrazi odgovarajućeg tijela o stvarnom nezakonitom djelu ili sumnji da je ono počinjeno, uključujući i upozoravanje subjekta, na primjer, kada se od praktičara zahtijeva da izvijesti o otkrivenoj nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnjom da ona postoji odgovarajuće nadležno tijelo prema propisima o sprječavanju pranja novca. U tim okolnostima, pitanja koja sagledava revizor mogu biti vrlo složena i revizor može smatrati da je primjereno pribaviti pravni savjet. U tim okolnostima, pitanja koja sagledava praktičar mogu biti vrlo složena i praktičar može smatrati da je primjereno pribaviti pravni savjet.

Izvrješćivanje o otkrivenoj nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnjom da ona postoji odgovarajućeg nadležnog tijela izvan subjekta

A92. Izvrješćivanje odgovarajućeg nadležnog tijela izvan subjekta o otkrivenoj nesukladnosti sa zakonima i regulativama, ili sumnji da ona postoji, može se zahtijevati ili biti primjereno u okolnostima jer:

- (a) zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi zahtijevaju da praktičar izvijesti;
- (b) praktičar je odredio da je, u skladu s etičkim zahtjevima, izvrješćivanje odgovarajuće postupanje u odnosu na otkrivenu nesukladnost, ili sumnju da ona postoji (vidjeti točku A92a); ili
- (c) zakon, regulativa ili relevantni zahtjevi etike daju praktičaru pravo da to učini (vidjeti točku A92b.).

A92a. U nekim slučajevima, relevantni etički zahtjevi mogu zahtijevati da praktičar izvijesti ili razmotri je li izvrješćivanje odgovarajućeg nadležnog tijela izvan subjekta o otkrivenoj nesukladnosti sa zakonima i regulativama, ili sumnji da ona postoji, primjerena radnja u danim okolnostima. Na primjer, IESBA Kodeks zahtijeva da praktičar poduzme radnje kao reakciju na otkrivenu nesukladnost sa zakonima i regulativama, ili sumnji da ona postoji i da razmotri jesu li potrebne daljnje radnje koje mogu uključivati izvrješćivanje odgovarajućeg nadležnog tijela izvan subjekta<sup>30</sup>. IESBA Kodeks objašnjava da se takvo izvrješćivanje ne bi smatralo, prema IESBA Kodeksu, kršenjem dužnosti čuvanja povjerljivosti<sup>31</sup>.

A92b. Čak ako zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi ne sadrže zahtjeve koji se bave izvrješćivanjem o otkrivenim nesukladnostima ili sumnjom da one postoje, oni mogu praktičaru davati pravo da izvijesti odgovarajuće nadležno tijelo izvan subjekta o otkrivenoj prijevari ili nesukladnosti sa zakonima i regulativama, ili sumnji da one postoje. A92c. U drugim okolnostima, izvrješćivanje odgovarajućeg nadležnog tijela izvan subjekta o otkrivenoj nesukladnosti sa zakonima i regulativama, ili sumnjom da ona postoji može biti spriječeno praktičarovom dužnošću čuvanja povjerljivosti prema zakonu, regulativi ili relevantnim zahtjevima.

A92d. Određivanje zahtijevano točkom 52(d) može uključivati složena razmatranja i profesionalne prosudbe. U skladu s tim, praktičar može razmotriti da se interno posavjetuje (npr. unutar društva ili mreže) ili na povjerljivoj osnovi s regulatorom ili profesionalnim tijelom (osim ako je to zabranjeno zakonom ili regulativom ili bi predstavljalo kršenje dužnosti čuvanja povjerljivosti). Praktičar može također razmotriti pribavljanje pravnog savjeta da bi shvatio opcije koje ima i profesionalne ili pravne posljedice poduzimanja bilo kojeg određenog pravca djelovanja

---

<sup>30</sup> Vidjeti, na primjer, Odjeljke 225.51 do 225.52 IESBA Kodeksa.

<sup>31</sup> Vidjeti, na primjer, Odjeljak 140.7 i Odjeljak 225.53 IESBA Kodeksa.

## **Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) 3000 (izmijenjen), *Angažmani s izražavanjem uvjerenja različiti od revizija ili uvida povijesnih financijskih informacija***

### **Zahtjevi**

#### **Planiranje i obavljanje angažmana**

*Stjecanje razumijevanja predmeta ispitivanja i drugih okolnosti angažmana*

45. Praktičar će upitati odgovarajuću odgovornu stranku odnosno odgovorne stranke o tome:
- imaju li saznanja o stvarnom, sumnjivom ili navodnom namjernom pogrešnom prikazu ili sumnji da on postoji ili o nesukladnosti sa zakonima i regulativama koja ima učinak na informacije predmetnog pitanja; (Vidjeti točke A101–A101a)
  - ima li odgovorna stranka službu interne revizije, a ako ima, postaviti dodatne upite kako bi se steklo razumijevanje aktivnosti i glavnih nalaza službe interne revizije u vezi s informacijama predmetnog pitanja; i
  - koristi li odgovorna stranka bilo koje stručnjake u pripremanju informacija predmetnog pitanja.

#### **Ostale odgovornosti komuniciranja**

78. Praktičar će razmotriti je li prema uvjetima angažmana i drugim okolnostima angažmana, uočio neko pitanje o kojem treba komunicirati s odgovornom strankom, mjeriteljem ili procjeniteljem, angažiranom strankom, onima koji su zaduženi za upravljanje ili s drugima. (Vidjeti točke A192–A192f.)

### **Primjena i drugi materijali s objašnjenjima**

#### **Planiranje i obavljanje angažmana**

*Stjecanje razumijevanja okolnosti angažmana* (Vidjeti točke 45–47R)

A101a. Praktičar može imati dodatne odgovornosti prema zakonu, regulativi ili relevantnim etičkim zahtjevima u vezi sa subjektivim nesukladnostima sa zakonima ili regulativama, uključujući i prijevarama, koje se mogu razlikovati ili mogu biti povrh onih iz ovog MSIU-a, kao što su:

- reagirane na otkrivene nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnju da one postoje, uključujući zahtjeve u vezi s posebnim komuniciranjem s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje i određivanje jesu li potrebne daljnje radnje;
- priopćavanje revizoru otkrivenih nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnji da one postoje<sup>32</sup>; i
- zahtjevi dokumentiranja u vezi s otkrivenim nesukladnostima sa zakonima i regulativama ili sumnjom da one postoje.

Ispunjavanje bilo koje dodatne odgovornosti može pružiti daljnje informacije koje su relevantne za praktičarov posao u skladu s ovim i drugim MSIU-ima (na primjer, u vezi s integritetom odgovorne stranke ili onima koji su zaduženi za upravljanje). Točke A192a–A192e dalje uređuju odgovornosti praktičara prema zakonu, regulativi ili relevantnim etičkim zahtjevima u vezi s

---

<sup>32</sup> Vidjeti, na primjer, Odjeljke 225.44–225.48 IESBA Kodeksa.

komuniciranjem i izvješćivanjem o otkrivenim nesukladnostima sa zakonima i regulativama ili sumnjom da one postoje.

### **Ostale odgovornosti komuniciranja** (Vidjeti točku 78.)

#### *Komuniciranje s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje*

A192a. Relevantni etički zahtjevi mogu uključivati zahtjev da se izvijesti odgovarajuća razina menadžmenta ili one koji su zaduženi za upravljanje o otkrivenim nesukladnostima sa zakonima i regulativama ili sumnji da one postoje. U nekim zakonodavstvima, zakon ili regulativa mogu ograničavati praktičarovo komuniciranje o određenim pitanjima s odgovornom strankom, menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje. Zakon ili regulativa mogu posebno zabraniti komuniciranje ili druge radnje, koje mogu naštetiti istrazi odgovarajućeg tijela o stvarnom nezakonitom djelu ili sumnji da je ono počinjeno, uključujući upozoravanje subjekta, na primjer, kada se od praktičara zahtijeva da izvijesti o otkrivenoj nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnjom da ona postoji odgovarajuće nadležno tijelo prema propisima o sprječavanju pranja novca. U tim okolnostima, pitanja koja sagledava praktičar mogu biti vrlo složena i praktičar može smatrati da je primjereno pribaviti pravni savjet.

#### *Izvješćivanje o otkrivenoj nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnjom da ona postoji odgovarajućeg nadležnog tijela izvan subjekta*

A192b. Zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi mogu:

- (a) zahtijevati da praktičar izvijesti odgovarajuće nadležno tijelo izvan subjekta o otkrivenoj nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnjom da ona postoji.
- (b) ustanoviti odgovornosti prema kojima izvješćivanje odgovarajućeg nadležnog tijela izvan subjekta može biti primjereno u danim okolnostima<sup>33</sup>

A192c. Izvješćivanje odgovarajućeg nadležnog tijela izvan subjekta o otkrivenoj nesukladnosti sa zakonima i regulativama, ili sumnji da ona postoji, može se zahtijevati ili biti primjereno u okolnostima jer:

- (a) zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi zahtijevaju da praktičar izvijesti;
- (b) praktičar je odredio da je, u skladu s etičkim zahtjevima, izvješćivanje odgovarajuće postupanje u odnosu na otkrivenu nesukladnost, ili sumnju da ona postoji; ili
- (c) zakon, regulativa ili relevantni zahtjevi etike daju praktičaru pravo da to učini.

A192d. Izvješćivanje o otkrivenoj nesukladnosti sa zakonima i regulativama, ili sumnji da ona postoji u skladu sa zakonom, regulativom ili relevantnim etičkim zahtjevima može uključivati nesukladnosti sa zakonima i regulativama na koje praktičar slučajno naiđe ili ih spozna tijekom obavljanja angažmana ali koje ne mogu utjecati na informacije predmetnog pitanja. Prema ovom MSIU, ne očekuje se od praktičara da ima razinu razumijevanja zakona i regulativa iznad one koja utječe na informacije predmetnog pitanja. Međutim, zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi mogu sadržavati očekivanje da praktičar primijeni znanja, profesionalnu prosudbu i stručnost pri reagiranju na takve otkrivenene nesukladnosti. Predstavlja li neka radnja stvarnu nesukladnost je u konačnici pitanje o kojem odlučuje suda ili drugo odgovarajuće nadležno tijelo.

A192e. U nekim okolnostima, izvješćivanje odgovarajućeg nadležnog tijela izvan subjekta o otkrivenoj nesukladnosti sa zakonima i regulativama, ili sumnjom da ona postoji može biti spriječeno praktičarovom dužnošću čuvanja povjerljivosti prema zakonu, regulativi ili relevantnim

---

<sup>33</sup> Vidjeti, na primjer, Odjeljke 225.51 do 225.52 IESBA Kodeksa.

zahtjevima. U drugim slučajevima, izvješćivanje odgovarajućeg nadležnog tijela izvan subjekta o otkrivenoj nesukladnosti sa zakonima i regulativama, ili sumnji da ona postoji ne bi se, prema relevantnim etičkim zahtjevima, smatralo kršenjem dužnosti čuvanja povjerljivosti<sup>34</sup>.

A192f. Praktičar može razmotriti da se interno posavjetuje (npr. unutar društva ili mreže), dobivanje pravnog savjeta da bi shvatio profesionalne ili pravne posljedice poduzimanja bilo kojeg određenog pravca djelovanja ili savjetovanje na povjerljivoj osnovi s regulatorom ili profesionalnim tijelom (osim ako je to zabranjeno zakonom ili regulativom ili bi predstavljalo kršenje dužnosti čuvanja povjerljivosti)<sup>35</sup>.

## **Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) 3402, *Izvješća s izražavanjem uvjerenja o kontrolama u uslužnoj organizacija***

### **Zahtjevi**

#### **Ostale odgovornosti za komuniciranje**

56. Ako revizor uslužne organizacije stekne saznanje o nesukladnosti sa zakonima i regulativama, prijeveri ili neispravljenim pogreškama pripisivih uslužnoj organizaciji koje očigledno nisu beznačajne i mogu utjecati na jedan korisnički subjekt ili više njih, revizor uslužne organizacije će utvrditi je li pitanje bilo primjereno priopćeno korisničkim subjektima na koje to ima učinka. Ako pitanje nije bilo priopćeno i uslužna organizacija ne želi to učiniti, revizor uslužne organizacije će poduzeti odgovarajuće radnje. (Vidjeti točku A53.)

### **Primjena i drugi materijali s objašnjenjima**

#### **Ostale odgovornosti za komuniciranje (Vidjeti točke 56.)**

A53. Primjerene radnje kao reakcija na okolnosti navedene u točki 56 mogu, osim ako su zabranjene zakonom ili regulativom, uključiti:

- pribavljanje pravnog savjeta o posljedicama različitih pravaca djelovanja.
- komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje uslužnom organizacijom.
- odlučivanje o tome da li da se komunicira s trećim strankama (na primjer, zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi mogu zahtijevati da uslužna organizacija izvjesti odgovarajuće nadležno tijelo izvan subjekta ili eksternog revizora uslužne organizacije<sup>36</sup>, ili ustanovljuju odgovornosti prema kojima takvo izvješćivanje može biti primjereno u danim okolnostima).
- modificiranje mišljenja revizora uslužne organizacije ili dodavanje odjeljka za ostala pitanja.
- povlačenje iz angažmana.

## **Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) 3410, *Angažmani s izražavanjem uvjerenja o izvješćima o stakleničkim plinovima***

### **Zahtjevi**

#### **Ostale odgovornosti za komuniciranje**

78. Praktičar će komunicirati, osim ako je zabranjeno zakonom ili regulativom, s osobom odnosno osobama s odgovornostima za nadziranje izvješća o stakleničkim plinovima o sljedećim pitanjima

---

<sup>34</sup> Vidjeti, na primjer, Odjeljak 140.7 i Odjeljak 225.53 IESBA Kodeksa.

<sup>35</sup> Vidjeti, na primjer, Odjeljak 225.55 IESBA Kodeksa.

<sup>36</sup> Vidjeti, na primjer, Odjeljak 225.44 do 225.48 IESBA Kodeksa.



koja praktičar uoči tijekom odvijanja angažmana i odredit će ima li odgovornost da o njima izvijesti drugu stranku unutar ili izvan subjekta:

- (a) manjkavosti u internim kontrolama koje su po profesionalnoj prosudbi praktičara od dovoljne važnosti da se na njih skrene pozornost;
- (b) otkrivenu prijevaru ili sumnju da ona postoji; i
- (c) pitanja koja sadrže otkrivene nesukladnosti sa zakonima i regulativama, ili sumnju da one postoje, koja su različita od pitanja koja su očigledno trivijalna. (Vidjeti točku A87.)

## **Međunarodni standard za povezane usluge (MSPU) 4410 (izmijenjen), *Angažmani kompilacije***

### **Zahtjevi**

#### **Etički zahtjevi**

21. Praktičar će postupati u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima. (Vidjeti točke A19–A21e.)

#### **Komuniciranje s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje**

27. Praktičar će komunicirati s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje, već prema tome što je primjereno, pravodobno tijekom odvijanja angažmana kompilacije, o svim pitanjima u vezi s angažmanom kompilacije koja su po njegovoj profesionalnoj prosudbi od dovoljne važnosti da se usmjeri pozornost menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje, već prema tome što je primjereno. (Vidjeti točke A41–A41a.)

#### **Etički zahtjevi** (Vidjeti točku 21.)

Izvjješćivanje o otkrivenoj nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnjom da ona postoji odgovarajućeg nadležnog tijela izvan subjekta

A21a. Zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi mogu:

- (a) zahtijevati da praktičar izvijesti odgovarajuće nadležno tijelo izvan subjekta o otkrivenoj nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnjom da ona postoji.
- (b) ustanoviti odgovornosti prema kojima izvješćivanje odgovarajućeg nadležnog tijela izvan subjekta može biti primjereno u danim okolnostima<sup>37</sup>.

A21b. Izvjješćivanje odgovarajućeg nadležnog tijela izvan subjekta o otkrivenoj nesukladnosti sa zakonima i regulativama, ili sumnji da ona postoji, može se zahtijevati ili biti primjereno u okolnostima jer:

- (a) zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi zahtijevaju da praktičar o tome izvijesti;
- (b) praktičar je utvrdio da je, u skladu s etičkim zahtjevima, izvješćivanje odgovarajuće postupanje u odnosu na otkrivenu nesukladnost, ili sumnju da ona postoji; ili
- (c) zakon, regulativa ili relevantni zahtjevi etike daju praktičaru pravo da to učini.

A21c. Prema točki 28. ovog MSIU-a, od praktičara ne očekuje se da ima razinu razumijevanja zakona i regulativa iznad one koja je nužna da bi se mogao obaviti angažman kompilacije. Međutim, zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi mogu sadržati očekivanje da praktičar primijeni znanja, profesionalnu prosudbu i stručnost pri reagiranju na otkrivene nesukladnosti ili sumnje da one

---

<sup>37</sup> Vidjeti, na primjer, Odjeljke 225.51 do 225.52 IESBA Kodeksa.

postoje. Predstavlja li neka radnja stvarnu nesukladnost je u konačnici pitanje o kojem odlučuje sud ili drugo odgovarajuće nadležno tijelo.

- A21d. U nekim okolnostima, izvješćivanje odgovarajućeg nadležnog tijela izvan subjekta o otkrivenoj nesukladnosti sa zakonima i regulativama, ili sumnjom da ona postoji može biti spriječeno praktičarovom dužnošću čuvanja povjerljivosti prema zakonu, regulativi ili relevantnim zahtjevima. U drugim slučajevima, izvješćivanje odgovarajućeg nadležnog tijela izvan subjekta o otkrivenoj nesukladnosti sa zakonima i regulativama, ili sumnjom da ona postoji ne bi se, prema relevantnim etičkim zahtjevima, smatralo kršenjem dužnosti čuvanja povjerljivosti<sup>38</sup>.
- A21e. Praktičar može razmotriti da se interno posavjetuje (npr. unutar društva ili mreže), pribavljanje pravnog savjeta da bi shvatio profesionalne ili pravne posljedice poduzimanja bilo kojeg određenog pravca djelovanja ili savjetovanje na povjerljivoj osnovi s regulatorom ili profesionalnim tijelom (osim ako je to zabranjeno zakonom ili regulativom ili bi predstavljalo kršenje dužnosti čuvanja povjerljivosti)<sup>39</sup>.

### **Komuniciranje s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti točku 27.)**

- A41a. Relevantni etički zahtjevi mogu uključivati zahtjev da se izvijesti odgovarajuća razina menadžmenta ili oni koji su zaduženi za upravljanje o otkrivenim nesukladnostima sa zakonima i regulativama ili sumnji da one postoje. U nekim zakonodavstvima, zakon ili regulativa mogu ograničavati praktičarovo komuniciranje o određenim pitanjima s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje. Zakon ili regulativa mogu posebno zabraniti komuniciranje ili druge radnje, koje mogu naštetiti istrazi odgovarajućeg tijela o stvarnom nezakonitom djelu ili sumnji da je ono počinjeno, uključujući i upozoravanje subjekta, na primjer, kada se od praktičara zahtijeva da izvijesti o otkrivenoj nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnjom da ona postoji odgovarajuće nadležno tijelo prema propisima o sprječavanju pranja novca. U tim okolnostima, pitanja koja sagledava praktičar mogu biti vrlo složena i praktičar može smatrati da je primjereno pribaviti pravni savjet.

---

<sup>38</sup> Vidjeti, na primjer, Odjeljak 140.7 i Odjeljak 225.53 IESBA Kodeksa.

<sup>39</sup> Vidjeti, na primjer, Odjeljak 225.55 IESBA Kodeksa.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 250 (izmijenjen) - *Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja, izdanje 2016.-2017.*, koji je izdan od International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i objavljen od International Federation of Accountants (IFAC) u prosincu 2016. godine na engleskom jeziku, na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora u listopadu 2018. godine i objavljuje se uz dopuštenje IFAC-a. Postupak prijevoda Međunarodnog revizijskog standarda 250 (izmijenjen) - *Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja, izdanje 2016.-2017.*, 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 250 (izmijenjen) - *Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja, izdanje 2016.-2017.*, je onaj kojeg je IFAC objavio na engleskom jeziku.

Tekst na engleskom jeziku Međunarodnog revizijskog standarda 250 (izmijenjen) - *Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja, izdanje 2016.-2017.* © 2016. International Federation of Accountants. Sva prava pridržana.

Tekst na hrvatskom jeziku Međunarodnog revizijskog standarda 250 (izmijenjen) - *Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja, izdanje 2016.-2017.* © 2018. International Federation of Accountants. Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: International Standard on Auditing (ISA) 250 (Revised), Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements, 2016.-2017. Edition, ISBN 978-1-60815-318-3.