

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 540 (IZMIJENJEN) REVIDIRANJE RAČUNOVODSTVENIH PROCJENA I POVEZANIH OBJAVA

(Na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na ili nakon 15. prosinca 2019.)

SADRŽAJ

	Točka
Uvod	
Djelokrug ovog MRevS-a.....	1
Priroda računovodstvenih procjena.....	2–3
Ključni koncepti ovog MRevS-a.....	4–9
Datum stupanja na snagu.....	10
Cilj	11
Definicije	12
Zahtjevi	
Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti.....	13–15
Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikaza	16–17
Reagiranje na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikaza	18–30
Objave povezane s računovodstvenim procjenama	31
Pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta.....	32
Sveobuhvatno ocjenjivanje temeljeno na obavljenim revizijskim postupcima	33–36
Pisane izjave	37
Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje, menadžmentom ili drugim relevantnim strankama.....	38
Dokumentacija	39
Primjena i ostali materijali s objašnjenjima	
Priroda računovodstvenih procjena.....	A1–A7
Ključni koncepti ovog MRevS-a.....	A8–A13
Definicije	A14–A18
Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti.....	A19–A63
Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikaza	A64–A80
Reagiranje na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikaza	A81–A132
Pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta.....	A133–A136
Sveobuhvatno ocjenjivanje temeljeno na obavljenim revizijskim postupcima	A137–A144
Pisane izjave	A145
Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje, menadžmentom ili drugim relevantnim strankama.....	A146–A148
Dokumentacija	A149–A152

Dodatak 1: Čimbenici inherentnog rizika

Dodatak 2: Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 540 (izmijenjeni), *Revidiranje računovodstvenih procjena i povezanih objava*, treba čitati povezano s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

MRevS 540 (izmijenjen) dobio je odobrenje Public Interest Oversight Board (PIOB-a), koji je zaključio da je primijenjen redoviti postupak u razvijanju standarda i da je odgovarajuća pozornost posvećena javnom interesu.

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje revizorove odgovornosti povezane s računovodstvenim procjenama i povezanim objavama u reviziji financijskih izvještaja. On osobito uključuje zahtjeve i upute koje se odnose na, ili objašnjavaju kako MRevS 315 (izmijenjen)¹, MRevS 330², MRevS 450³, MRevS 500⁴ i drugi relevantni MRevS-i trebaju biti primijenjeni u vezi s računovodstvenim procjenama i povezanim objavama. On također uključuje zahtjeve i upute za ocjenjivanje pogrešnih prikaza računovodstvenih procjena i povezanih objava te pokazatelja moguće pristranosti menadžmenta.

Priroda računovodstvenih procjena

2. Računovodstvene procjene jako variraju u sadržaju i zahtijeva se da ih menadžment učini kada se novčani iznosi ne mogu izravno opažati. Mjerenje tih novčanih iznosa je podložno nesigurnosti procjene koja odražava inherentna ograničenja u znanju ili podacima. Ta ograničenja uzrokuju inherentnu subjektivnost i varijacije u mjerenju ishoda. Proces stvaranja računovodstvene procjene uključuje odabiranje i primjenjivanje metoda za korištenje pretpostavki i podataka, što zahtijeva prosudbu menadžmenta i može uzrokovati složenosti u mjerenju. Učinci složenosti, subjektivnosti ili drugih čimbenika inherentnog rizika na mjerenja tih novčanih iznosa utječe na njihovu podložnost pogrešnom prikazivanju. (Vidjeti točke A1–A6, Dodatak 1.)
3. Iako se ovaj MRevS primjenjuje na sve računovodstvene procjene, stupanj do kojeg je neka računovodstvena procjena podložna nesigurnosti procjene će značajno varirati. Vrste, vremenski raspored i opseg procjene rizika i daljnjih revizijskih postupaka zahtijevani ovim MRevS-om varirati će u odnosu na nesigurnost procjene i procjenu povezanih rizika značajnog pogrešnog prikaza. Za određene računovodstvene procjene, nesigurnost procjene može biti vrlo niska, temeljeno na njihovoj prirodi te složenost i subjektivnost uključena u njihovo stvaranje može također biti vrlo niska. Za takve računovodstvene procjene, postupci procjene rizika i daljnji revizijski postupci zahtijevani ovim MRevS-om ne bi se očekivalo da će biti opsežni. Kada su nesigurnost procjene, složenost ili subjektivnost vrlo visoke, očekivalo bi se da su takvi postupci puno opsežniji. Ovaj MRevS sadrži upute o tome kako se zahtjevi ovog MRevS-a mogu tome prilagoditi. (Vidjeti točku A7.)

Ključni koncepti ovog MRevS-a

4. Ovaj MRevS zahtijeva odvojenu procjenu inherentnog rizika za svrhe procjenjivanja rizika pogrešnog prikaza za računovodstvene procjene na razini tvrdnje. Ovisno o vrsti određene računovodstvene procjene, podložnost tvrdnje pogrešnom prikazivanju koje bi bilo značajno može ovisiti o ili na nju može utjecati nesigurnost procjene, složenost, subjektivnost ili drugi čimbenik inherentnog rizika i njihovi međusobni odnosi. Kao što je objašnjeno u MRevS-u 200⁵,

¹ MRevS 315 (izmijenjen), *Prepoznavanje i procjenjivanje rizika pogrešnog prikaza kroz stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja*

² MRevS 330, *Revizorove reakcije na procijenjene rizike*

³ MRevS 450, *Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tijekom revizije*

⁴ MRevS 500, *Revizijski dokazi*

⁵ MRevS 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*, točka A40

inherentni rizik je viši za neke tvrdnje i povezane klase transakcija, stanja računa i objave nego za druge. U skladu s tim, procjena inherentnog rizika ovisi o stupnju do kojeg čimbenici inherentnog rizika utječu na vjerojatnost ili raspon pogrešnog prikazivanja, i varira u rasponu koji se naziva u ovom MRevS-u spektrom inherentnog rizika. (Vidjeti točke A8–A9, A65–A66, Dodatak 1.)

5. Ovaj MRevS se poziva na relevantne zahtjeve u MRevS-u 315 (izmijenjenom) i MRevS-u 330, i pruža povezane upute, kako bi istaknuo važnost revizorovih odluka o kontrolama koje se odnose na računovodstvene procjene, uključujući odluke o tome:
 - jesu li kontrole relevantne za reviziju, za koje se od revizora zahtijeva da ocijeni njihovu oblikovanost i utvrdi jesu li bile implementirane;
 - da li testirati operativnu učinkovitost relevantnih kontrola.
6. Ovaj MRevS također zahtijeva odvojenu procjenu kontrolnog rizika kada se procjenjuju rizici značajnog pogrešnog prikaza za računovodstvene procjene na razini tvrdnje. U procjenjivanju kontrolnog rizika, revizor uzima u obzir da li se u revizorovim daljnjim revizijskim postupcima promišlja planirano oslanjanje na operativnu učinkovitost kontrola. Ako revizor ne obavi testiranje kontrola, revizorova procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje ne može se smanjiti za učinkovito djelovanje kontrola u vezi s određenom tvrdnjom⁶. (Vidjeti točku A10.)
7. Ovaj MRevS ističe da revizorovi daljnji revizijski postupci (uključujući, gdje je primjereno, testove kontrola) trebaju biti reakcija na razloge za procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikaza na razini tvrdnje, uzimajući u obzir učinak jednog ili više čimbenika inherentnog rizika i revizorovu procjenu kontrolnog rizika.
8. Na primjenu profesionalnog skepticizma u vezi s računovodstvenim procjenama utječe revizorovo razmatranje čimbenika inherentnog rizika i njegova važnost raste kada su računovodstvene procjene podložne većem stupnju nesigurnosti procjene ili na njih utječe veći stupanj složenosti, subjektivnosti ili drugih čimbenika inherentnog rizika. Slično tome, primjena profesionalnog skepticizma je važna kada postoji veća podložnost pogrešnom prikazivanju zbog menadžmentove pristranosti ili prijevara. (Vidjeti točku A11.)
9. Ovaj MRevS zahtijeva da revizor ocijeni, temeljeno na obavljenim revizijskim postupcima i pribavljenim revizijskim dokazima, jesu li računovodstvene procjene i povezane objave razumne⁷ u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja ili su pogrešne. Za svrhe ovog MRevS-a razumno u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja znači da su relevantni zahtjevi primjenjivog okvira financijskog izvještavanja primjereno primijenjeni, uključujući one koji se odnose na (vidjeti točke A12–A13, A139–A144):
 - stvaranje računovodstvene procjene, uključujući odabiranje metode, pretpostavki i podataka u pogledu prirode računovodstvene procjene i činjenica i okolnosti subjekta;
 - izbor menadžmentove točke procjene; i
 - objave o računovodstvenoj procjeni, uključujući objave o tome kako se računovodstvena procjena stvarala i koje objašnjavaju prirodu, opseg i izvore nesigurnosti procjene.

⁶ MRevS 530, *Revizijsko uzorkovanje*, Dodatak 3

⁷ Vidjeti također MRevS 700 (izmijenjen), *Formiranje mišljenja i izvještavanje o financijskim izvještajima*, točka 13(c).

Datum stupanja na snagu

10. Ovaj MRevS je na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na ili nakon 15. prosinca 2019.

Cilj

11. Cilj revizora je pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze o tome jesu li računovodstvene procjene i povezane objave u financijskim izvještajima razumne u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja.

Definicije

12. Za svrhe MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
- (a) Računovodstvena procjena – novčani iznos za koji je mjerenje, u skladu sa zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, podložno nesigurnosti procjene (vidjeti točku A14);
 - (b) Revizorova točka procjene ili revizorov raspon – iznos ili raspon iznosa, već prema tome što je odgovarajuće, kojeg je stvorio revizor u ocjenjivanju menadžmentove točke procjene (vidjeti točku A15);
 - (c) Nesigurnost procjene – podložnost inherentnom nedostatku preciznosti u mjerenju (vidjeti točku A16, Dodatak 1);
 - (d) Menadžmentova pristranost – pomanjkanje neutralnosti menadžmenta u pripremanju informacija (vidjeti točku A17);
 - (e) Menadžmentova točka procjene – iznos kojeg je kao računovodstvenu procjenu izabrao menadžment za priznavanje ili objavljivanje u financijskim izvještajima;
 - (f) Ishod računovodstvene procjene – stvarni novčani iznos koji nastaje kao posljedica okončavanja transakcija, događaja ili uvjeta kojima se bavi računovodstvena procjena. (Vidjeti točku A18.)

Zahtjevi

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti

13. Pri stjecanju razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući i internih kontrola subjekta, kako zahtjeva MRevS 315 (izmijenjen),⁸ revizor će steći razumijevanje sljedećih pitanja povezanih s subjektivim računovodstvenim procjenama. Revizorovi postupci za stjecanje razumijevanja biti će obavljeni u opsegu koji je nužan za osiguravanje odgovarajuće osnove za identificiranje i procjenu rizika značajnog pogrešnog prikaza na razinama financijskih izvještaja i tvrdnji. (Vidjeti točke A19–A22.)

Subjekt i njegovo okruženje

- (a) subjektive transakcije i drugi događaji i uvjeti ili njihove promjene mogu uzrokovati potrebu da računovodstvene procjene budu priznate ili objavljene u financijskim izvještajima (vidjeti točku A23);

⁸ MRevS 315 (izmijenjen), točke 3, 5–6, 9, 11–12, 15–17 i 20–21.

- (b) zahtjevi primjenjivog okvira financijskog izvještavanja koji su povezani s računovodstvenim procjenama (uključujući kriterije priznavanja, osnove mjerenja i povezane zahtjeve prezentiranja i objavljivanja); i kako se ti zahtjevi primjenjuju u kontekstu vrste i okolnosti subjekta i njegovog okruženja, uključujući kako su transakcije i drugi događaji ili uvjeti podložni, ili na njih utječu, čimbenici inherentnog rizika (vidjeti točke A24–A25);
- (c) regulatorni čimbenici relevantni za subjektive računovodstvene procjene, uključujući, kada je primjenjivo, regulatorne okvire povezane s bonitetnim nadzorom (vidjeti točku A26);
- (d) priroda računovodstvenih procjena i povezanih objava za koje revizor očekuje da budu uključene u subjektive financijske izvještaje, temeljeno na revizorovu razumijevanju pitanja u 13(a)–(c) gore. (Vidjeti točku A27.)

Subjektive interne kontrole

- (e) vrste i opseg nadzora i upravljanja koje je subjekt uspostavio nad menadžmentovim procesom financijskog izvještavanja relevantnim za računovodstvene procjene (vidjeti točke A28–A30);
- (f) kako menadžment identificira potrebu za, i primjenjuje, specijalizirane vještine ili znanja povezana s računovodstvenim procjenama, uključujući i u odnosu na korištenje menadžmentova stručnjaka (vidjeti točku A31);
- (g) kako subjektov proces procjene rizika identificira i postupa s rizicima povezanim s računovodstvenim procjenama (vidjeti točke A32–A33);
- (h) kako se subjektov informacijski sustav odnosi prema računovodstvenim procjenama, uključujući:
 - (i) klase transakcija, događaja i uvjete koji su važni za financijske izvještaje i koji stvaraju potrebu za, ili promjenu u, računovodstvenim procjenama i povezanim objavama (vidjeti točke A34–A35) i
 - (ii) za takve računovodstvene procjene i povezane objave, kako menadžment:
 - a. identificira relevantne metode, pretpostavke ili izvore podataka i potrebu za promjenama u njima, koje su primjerene u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, uključujući kako menadžment (vidjeti točke A36–A37):
 - i. odabire ili oblikuje, i primjenjuje, korištene metode, uključujući i korištenje modela (vidjeti točke A38–A39);
 - ii. odabire pretpostavke koje će se koristiti, uključujući razmatranje alternativa i identificira važne pretpostavke (vidjeti točke A40–A43) i
 - iii. odabire podatke koje će se koristiti. (Vidjeti točku A44.)
 - b. razumije stupanj nesigurnosti procjene, uključujući kroz razmatranje raspona mogućih ishoda mjerenja (vidjeti točku A45) i

- c. postupa s nesigurnošću procjene, uključujući odabiranje točke procjene i povezanih objava za uključivanje u financijske izvještaje. (Vidjeti točke A46–A49.)
 - (i) kontrolne aktivnosti koje su relevantne za reviziju nad menadžmentovim procesom stvaranja računovodstvenih procjena kako je opisano u točki 13(h)(ii) (vidjeti točke A50–A54);
 - (j) kako menadžment pregledava ishode prethodnih računovodstvenih procjena i postupa s rezultatima tog pregleda.
- 14. Revizor će pregledati ishod prethodnih računovodstvenih procjena, ili, gdje je primjenjivo, njihove ponovne procjene kako bi to pomoglo u identificiranju i procjenjivanju rizika značajnog pogrešnog prikaza u tekućem razdoblju. Revizor će uzeti u obzir karakteristike računovodstvene procjene u određivanju sadržaja i obujma tog pregleda. Namjera pregleda nije da se dovedu u pitanje prosudbe o računovodstvenim procjenama prethodnog razdoblja koje su bile primjerene temeljeno na informacijama dostupnim u vrijeme kada su bile učinjene. (Vidjeti točke A55–A60.)
- 15. U vezi s računovodstvenim procjenama, revizor će utvrditi je li potrebno da angažirani tim ima specijalizirane vještine ili znanja da bi obavio postupke procjene rizika, identificirao i procijenio rizike značajnog pogrešnog prikaza, da bi oblikovao i obavio revizijske postupke kao odgovor na te rizike ili da bi ocijenio pribavljene revizijske dokaze. (Vidjeti točke A61–A63.)

Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikaza

- 16. U identificiranju i procjenjivanju rizika značajnog pogrešnog prikaza povezanih s računovodstvenim procjenama i povezanim objavama na razini tvrdnje, kako zahtjeva MRevS 315 (izmijenjen)⁹, revizor će odvojeno procijeniti inherentni rizik i kontrolni rizik. Revizor će u prepoznavanju rizika pogrešnog prikaza i u procjenjivanju inherentnog rizika uzeti u obzir sljedeće (vidjeti točke A64–A71):
 - (i) stupanj do kojeg je računovodstvena procjena podložna nesigurnosti procjene; i (vidjeti točke A72–A75)
 - (ii) stupanj do kojega složenost, subjektivnost ili drugi čimbenici inherentnog rizika utječu na sljedeće (vidjeti točke A76–A79):
 - (i) odabir i primjenu metode, pretpostavki i podataka u stvaranju računovodstvene procjene; ili
 - (ii) odabir menadžmentove točke procjene i povezanih objava za uključivanje u financijske izvještaje.
- 17. Revizor će utvrditi je li, po revizorovoj prosudbi, neki od rizika značajnog pogrešnog prikaza identificiran i procijenjen u skladu s točkom 16, signifikantni rizik¹⁰. Ako je revizor utvrdio da postoji signifikantni rizik, revizor će steći razumijevanje subjektivnih kontrola, uključujući i kontrolnih aktivnosti, relevantnih za taj rizik¹¹. (Vidjeti točku A80.)

⁹ MRevS 315 (izmijenjen), točke 25 i 26.

¹⁰ MRevS 315 (izmijenjen), točka 27.

¹¹ MRevS 315 (izmijenjen), točka 29.

Reagiranje na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikaza

18. Sukladno zahtjevima MRevS 330¹², revizorovi daljnji revizijski postupci biti će reagirajući na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikaza na razini tvrdnje¹³ s obzirom na procjenu danu tim rizicima. Revizorovi daljnji revizijski postupci će uključiti jedan ili više od sljedećih pristupa:
- i. pribavljanje revizijskih dokaza o događajima nastalim do datuma revizorova izvješća (vidjeti točku 21);
 - ii. testiranje kako je menadžment stvorio računovodstvenu procjenu (vidjeti točke 22–27); ili
 - iii. razvijanje revizorove točke procjene ili raspona (vidjeti točke 28–29).

Revizorovi daljnji revizijski postupci će uzeti u obzir da što je viši procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikaza, to uvjerljiviji trebaju biti revizijski dokazi¹⁴. Revizor će oblikovati i obaviti daljnje revizijske postupke na način koji nije pristran prema pribavljanju revizijskih dokaza koji mogu biti potkrepljujući ili prema isključivanju revizijskih dokaza koji mogu biti opovrgavajući. (Vidjeti točke A81–A84.)

19. Sukladno zahtjevima MRevS 330¹⁵, revizor će oblikovati i obaviti testove radi pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza o operativnoj učinkovitosti relevantnih kontrola, ako:
- (a) revizorova procjena rizika značajnog pogrešnog prikaza na razini tvrdnje uključuje očekivanje da kontrole djeluju učinkovito; ili
 - (b) dokazni postupci sami za sebe ne mogu osigurati dostatne i primjerene revizijske dokaze na razini tvrdnje.

U vezi s računovodstvenim procjenama, revizorovi testovi takvih kontrola će reagirati na razloge za procjenu koja se odnosi na rizike značajnog pogrešnog prikaza.

U oblikovanju i obavljanju testova kontrola, revizor će pribaviti to uvjerljivije revizijske dokaze što se više revizor oslanja na učinkovitost kontrola¹⁶. (Vidjeti točke A85–A89.)

20. Za signifikantni rizik povezan s nekom računovodstvenom procjenom, revizorovi daljnji revizijski postupci će uključiti testove kontrola u tekućem razdoblju ako revizor planira osloniti se na te kontrole. Kada se pristup signifikantnom riziku sastoji samo od dokaznih postupaka, ti postupci će uključiti testove detalja¹⁷. (Vidjeti točku A90.)

Pribavljanje revizijskih dokaza iz događaja nastalih do datuma revizorova izvješća

21. Ako revizorovi daljnji revizijski postupci uključuju pribavljanje revizijskih dokaza iz događaja nastalih do datuma revizorova izvješća, revizor će ocijeniti jesu li takvi revizijski dokazi dostatni i primjereni za postupanje s rizicima značajnog pogrešnog prikaza povezanim s računovodstvenim procjenama, uzimajući u obzir da promjene u okolnostima i drugim relevantnim uvjetima između događaja i datuma mjerenja mogu utjecati na relevantnost takvih

¹² MRevS 330, točke 6–15 i 18.

¹³ MRevS 330, točke 6–7 i 21.

¹⁴ MRevS 330, točka 7(b).

¹⁵ MRevS 330, točka 8.

¹⁶ MRevS 330, točka 9.

¹⁷ MRevS 330, točke 15 i 21.

revizijskih dokaza u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. (Vidjeti točke A91–A93.)

Testiranje kako je menadžment izradio računovodstvenu procjenu

22. Ako se testira kako je menadžment izradio računovodstvenu procjenu, revizorovi daljnji revizijski postupci će uključiti postupke, oblikovane i obavljene u skladu s točkama 23–26, kako bi se pribavili dostatni i primjereni revizijski dokazi u vezi s rizicima značajnog pogrešnog prikaza povezanim s (vidjeti točku A94):
- (a) odabirom i primjenom metode, važnih pretpostavki i podataka koje je menadžment koristio u stvaranju računovodstvene procjene; i
 - (b) pitanjem kako je menadžment odabrao točku procjene i razradio povezane objave o nesigurnosti procjene.

Metode

23. U primjenjivanju zahtjeva točke 22, u vezi s metodama, revizorovi daljnji revizijski postupci će se baviti:
- (a) pitanjima je li odabrana metoda primjerena u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, i, ako je primjenjivo, je li primjerena promjena spram metode korištene u prethodnim razdobljima (vidjeti točke A95, A97);
 - (b) pitanjem ukazuju li prosudbe stvorene u odabiranju metode na moguću pristranost menadžmenta (vidjeti točku A96);
 - (c) pitanjima jesu li izračuni primijenjeni u skladu s metodom i jesu li matematički točni;
 - (d) ako menadžmentova primjena metode uključuje složeno modeliranje, jesu li prosudbe bile primijenjene dosljedno i da li, kada je primjenjivo (vidjeti točke A98–A100):
 - (i) oblikovanost modela ispunjava cilj mjerenja u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, je li primjerena u danim okolnostima, i, ako je primjenjivo, je li promjena spram modela korištenog u prethodnim razdobljima primjerena u danim okolnostima; i
 - (ii) su usklađivanja izlaznih rezultata modela konzistentna s ciljem mjerenja u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i jesu li primjerena u danim okolnostima; i
 - (e) pitanjem je li u primjenjivanju modela održavan integritet važnih pretpostavki i podataka. (Vidjeti točku A101.)

Važne pretpostavke

24. U primjenjivanju zahtjeva točke 22, u vezi s važnim pretpostavkama, revizorovi daljnji revizijski postupci će se baviti pitanjima:
- (a) jesu li važne pretpostavke primjerene u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, i, ako je primjenjivo, jesu li primjerene promjene spram prethodnih razdoblja (vidjeti točke A95, A102–A103);
 - (b) ukazuju li prosudbe stvorene u odabiranju važnih pretpostavki na moguću pristranost menadžmenta (vidjeti točku A96);

- (c) jesu li važne pretpostavke dosljedne međusobno i s onima korištenim u drugim računovodstvenim procjenama ili s povezanim pretpostavkama korištenim u drugim područjima subjektovih poslovnih aktivnosti, temeljeno na revizorovim znanjima stečenim u reviziji (vidjeti točku A104); i
- (d) kada je primjenjivo, ima li menadžment namjeru izvesti određene pravce djelovanja i mogućnost da to ostvari. (Vidjeti točku A105.)

Podaci

25. U primjenjivanju zahtjeva točke 22, u vezi s podacima, revizorovi daljnji revizijski postupci će se baviti pitanjima:
- (a) jesu li podaci primjereni u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, i, ako je primjenjivo, jesu li primjerene promjene spram prethodnih razdoblja (vidjeti točke A95, A106);
 - (b) ukazuju li prosudbe stvorene u odabiranju podataka na moguću pristranost menadžmenta (vidjeti točku A96);
 - (c) jesu li podaci relevantni i pouzdani u danim okolnostima (vidjeti točku A107) i
 - (d) je li menadžment primjereno shvatio ili protumačio podatke, uključujući i one u vezi s pojmovima iz ugovora. (Vidjeti točku A108.)

Menadžmentov odabir točke procjene i povezane objave o nesigurnosti procjene

26. U primjenjivanju zahtjeva točke 22, revizorovi daljnji revizijski postupci će se baviti pitanjima je li menadžment, u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, poduzeo odgovarajuće radnje da:
- (a) razumije nesigurnost procjene (vidjeti točku A109) i
 - (b) se bavi s nesigurnošću procjene odabiranjem odgovarajuće točke procjene i razradom povezanih objava o nesigurnosti procjene. (Vidjeti točke A110–A114.)
27. Kada, po revizorovoj prosudbi temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, menadžment nije poduzeo odgovarajuće radnje da razumije nesigurnost procjene ili se s njom bavi, revizor će (vidjeti točke A115–A117):
- (a) zahtijevati da menadžment obavi dodatne postupke kako bi razumio nesigurnost procjene ili da u odnosu na nju ponovo razmotri odabir menadžmentove točke procjene ili dodatnih objava povezanih s nesigurnošću procjene, i ocijeniti menadžmentove reakcije u skladu s točkom 26;
 - (b) ako revizor utvrdi da se menadžmentova reakcija na revizorov zahtjev ne bavi dovoljno s nesigurnošću procjene, do opsega koji je izvediv, razviti revizorovu točku procjene ili raspon u skladu s točkama 28–29; i
 - (c) ocijeniti postoje li nedostaci u internim kontrolama i, ako je tako, priopćiti ih u skladu s MRevS 265¹⁸.

¹⁸ MRevS 265, *Priopćavanje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu*

Razvijanje revizorove točke procjene ili raspona

28. Ako revizor razvija točku procjene ili raspon kako bi ocijenio menadžmentovu točku procjene i povezane objave o nesigurnosti procjene, uključujući ako se to zahtijeva točkom 27(b), revizorovi daljnji revizijski postupci će uključiti postupke kako bi se ocijenilo jesu li korištene primjerene metode, pretpostavke ili podaci u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. Neovisno o tome koristi li revizor menadžmentove ili vlastite metode, pretpostavke ili podatke, ti daljnji revizijski postupci će biti oblikovani i obavljani kako bi se postupilo s pitanjima iz točki 23–25. (Vidjeti točke A118–A123.)
29. Ako revizor razvija revizorov raspon, revizor će:
- (a) odrediti da raspon uključuje samo iznose koji su potkrijepljeni dostatnim i primjerenim revizijskim dokazima i za koje je revizor ocijenio da su razumni u kontekstu ciljeva mjerenja i drugih zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja (vidjeti točke A124–A125); i
 - (b) oblikovati i obaviti daljnje revizijske postupke kako bi pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s procijenjenim rizicima značajnog pogrešnog prikaza povezanim s objavama u financijskim izvještajima koje opisuju nesigurnost procjene.

Druga razmatranja povezana s revizijskim dokazima

30. U pribavljanju revizijskih dokaza u vezi s rizicima značajnog pogrešnog prikaza povezanim s računovodstvenim procjenama, neovisno od izvora informacija koje treba koristiti kao revizijske dokaze, revizor će postupati u skladu s relevantnim zahtjevima u MRevS-u 500.

Ako koristi rad menadžmentova stručnjaka, zahtjevi u točkama 21–29 ovog MRevS-a mogu pomoći revizoru u ocjenjivanju primjerenosti stručnjakovog rada kao revizijskog dokaza za relevantne tvrdnje u skladu s točkom 8(c) MRevS-a 500. U ocjenjivanju rada menadžmentova stručnjaka, na vrste, vremenski raspored i opseg daljnjih revizijskih postupaka utječe revizorova ocjena stručnjakovih kompetentnosti, sposobnosti i objektivnosti, revizorovo razumijevanje sadržaja posla kojeg je obavio stručnjak i revizorova upoznatost s područjem stručnosti stručnjaka. (Vidjeti točke A126–A132.)

Objave povezane s računovodstvenim procjenama

31. Revizor će oblikovati i obaviti daljnje revizijske postupke kako bi pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s procijenjenim rizicima značajnog pogrešnog prikaza na razini tvrdnje za objave povezane s računovodstvenim procjenama, različitim od onih povezanih s nesigurnošću procjene obrađenih u točkama 26(b) i 29(b).

Pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta

32. Revizor će ocijeniti jesu li prosudbe i odluke menadžmenta u stvaranju računovodstvenih procjena koje su uključene u financijske izvještaje, čak ako su pojedinačno razumne, pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta. Ako su identificirani pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta, revizor će ocijeniti posljedice za reviziju. Ako postoji namjera obmanjivanja, menadžmentova pristranost je prijevarne prirode. (Vidjeti točke A133–A136.)

Sveobuhvatno ocjenjivanje temeljeno na obavljenim revizijskim postupcima

33. U primjenjivanju MRevS-a 330 na računovodstvene procjene¹⁹, revizor će ocijeniti, temeljeno na obavljenim revizijskim postupcima i pribavljenim revizijskim dokazima, jesu li (vidjeti točke A137–A138):
- (a) procjene rizika pogrešnog prikaza na razini tvrdnje i nadalje primjerene, uključujući i ako su identificirani pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta;
 - (b) menadžmentove odluke povezane s priznavanjem, mjerenjem, prezentiranjem i objavljivanjem tih računovodstvena procjena u financijskim izvještajima u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja; i
 - (c) pribavljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi.
34. U stvaranju ocjene zahtijevane točkom 33(c), revizor će uzeti u obzir sve relevantne pribavljene revizijske dokaze, neovisno jesu li potkrjepljujući ili opovrgavajući²⁰. Ako revizor nije u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze, revizor će ocijeniti posljedice za reviziju ili revizorovo mišljenje o financijskim izvještajima u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjenim)²¹.

Određivanje jesu li računovodstvene procjene razumne ili pogrešne

35. Revizor će utvrditi jesu li računovodstvene procjene i povezane objave razumne u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja ili su pogrešne. MRevS 450²² pruža upute o tome kako revizor može razlikovati pogreške (neovisno jesu li činjenične, prosudbene ili projicirane) za revizorovo ocjenjivanje učinka neispravljenih pogrešaka na financijske izvještaje. (Vidjeti točke A12–A13, A139–A144.)
36. U vezi s računovodstvenim procjenama, revizor će ocijeniti:
- (a) u slučaju okvira fer prezentacije, je li menadžment uključio objave, povrh onih posebno zahtijevanih okvirom, koje su nužne za postizanje fer prezentacije financijskih izvještaja kao cjeline;²³ ili
 - (b) u slučaju okvira sukladnosti, jesu li objave one koje su nužne da financijski izvještaji ne bi bili obmanjujući²⁴.

Pisane izjave

37. Revizor će zahtijevati pisane izjave od menadžmenta²⁵ i, kada je odgovarajuće, od onih koji su zaduženi za upravljanje o tome jesu li primjerene metode, važne pretpostavke i podaci korišteni u stvaranju računovodstvenih procjena i povezanih objava za postizanje priznavanja, mjerenja ili objavljivanja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Revizor će također razmotriti potrebu dobivanja izjava o specifičnim računovodstvenim procjenama, uključujući one u vezi s korištenim metodama, pretpostavkama ili podacima. (Vidjeti točku A145.)

¹⁹ MRevS 330, točke 25–26.

²⁰ MRevS 500, točka 11.

²¹ MRevS 705 (izmijenjen), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*.

²² MRevS 450, točka A6.

²³ Vidjeti također MRevS 700 (izmijenjen), točka 14.

²⁴ Vidjeti također MRevS 700 (izmijenjen), točka 19.

²⁵ MRevS 580, *Pisane izjave*.

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje, menadžmentom ili drugim relevantnim strankama

38. U primjenjivanju MRevS-a 260 (izmijenjenog)²⁶ i MRevS-a 265²⁷ od revizora se zahtijeva da komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje ili menadžmentom o određenim pitanjima, uključujući važne kvalitativne aspekte subjektivim računovodstvenih praksi i važne manjkavosti u internim kontrolama, već prema tome što je primjereno. U takvom postupanju, revizor će razmotriti pitanja, ako ih ima, za komuniciranje u vezi s računovodstvenim procjenama i uzeti u obzir da li se razlozi koji stvaraju rizike značajnog pogrešnog prikaza odnose na nesigurnost procjene ili učinke složenosti, subjektivnosti ili drugih čimbenika inherentnog rizika u stvaranju računovodstvenih procjena i povezanih objava. Nadalje, u određenim okolnostima, zakonom ili regulativom se zahtijeva od revizora da komunicira o određenim pitanjima s drugim relevantnim strankama, kao što su regulatori ili bonitetni nadzornici. (Vidjeti točke A146–A148.)

Dokumentacija

39. Revizor će uključiti u revizijsku dokumentaciju²⁸ (vidjeti točke A149–A152):

- (a) ključne elemente revizorova razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući subjektivih internih kontrola povezanih sa subjektivim računovodstvenim procjenama;
- (b) povezanost revizorovih daljnjih revizijskih postupaka s procijenjenim rizicima značajnog pogrešnog prikaza na razini tvrdnje,²⁹ uzimajući u obzir razloge (da li povezane s inherentnim rizikom ili kontrolnim rizikom) za procjenu tih rizika;
- (c) revizorove reakcije ako menadžment nije poduzeo odgovarajuće radnje da razumije i postupa s nesigurnošću procjene;
- (d) pokazatelje moguće pristranosti menadžmenta povezane s računovodstvenim procjenama, ako ih ima, i revizorovo ocjenjivanje posljedica za reviziju, kako zahtjeva točka 32; i
- (e) važne prosudbe povezane s revizorovim određivanjem jesu li računovodstvene procjene i povezane objave razumne u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja ili su pogrešne.

* * *

Primjena i ostali materijali s objašnjenjima

Priroda računovodstvenih procjena (vidjeti točku 2)

Primjeri računovodstvenih procjena

A1. Primjeri računovodstvenih procjena povezanih s klasama transakcija, stanjima računa i objavama uključuju:

- zastarjelost zaliha,
- amortizaciju nekretnine i opreme,

²⁶ MRevS 260 (izmijenjen), *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje*, točka 16(a)

²⁷ MRevS 265, točka 9.

²⁸ MRevS 230, *Revizijska dokumentacija*, točke 8–11, A6, A7 i A10.

²⁹ MRevS 330, točka 28(b).

- vrednovanje infrastrukturne imovine,
- vrednovanje financijskih instrumenata,
- ishod otvorenog sudskog spora,
- rezerviranje za očekivane kreditne gubitke,
- vrednovanje obveza iz ugovora o osiguranju,
- obveze temeljem garancija,
- obveze temeljem mirovinskih prava zaposlenika,
- plaćanja temeljena na dionicama,
- fer vrijednost imovine ili obveza stečeni u poslovnoj kombinaciji, uključujući određivanje goodwilla i nematerijalne imovine,
- umanjenje vrijednosti dugotrajne imovine ili nekretnine ili opreme koja se drži za otuđivanje,
- nemonetarne razmjene imovine ili obveza između neovisnih stranki,
- prihode priznate temeljem dugoročnih ugovora.

Metode

A2. Metoda je tehnika mjerenja koju koristi menadžment da stvori računovodstvenu procjenu u skladu sa zahtijevanom osnovom mjerenja. Na primjer, jedna od priznatih metoda korištenih za stvaranje računovodstvenih procjena povezanih s transakcijama plaćanja temeljenih na dionicama je da se odredi teoretska cijena opcije koja daje pravo na prodaju korištenjem Black-Scholes formule za odrađivanje cijene opcije. Metoda se primjenjuje korištenjem računalnih alata ili procesa, ponekad poznatim kao model, i uključuje primjenjivanje pretpostavki i podataka i uzimanje u obzir skupa odnosa među njima.

Pretpostavke i podaci

A3. Pretpostavke obuhvaćaju prosudbe temeljene na dostupnim informacijama o pitanjima kao što su izbor kamatne stope, diskontne stope ili prosudbe o budućim uvjetima ili događajima. Menadžment može odabrati pretpostavku iz raspona odgovarajućih alternativa. Pretpostavke koje može stvoriti ili utvrditi menadžmentov stručnjak postaju menadžmentove pretpostavke ako ih koristi menadžment u stvaranju neke računovodstvene procjene.

A4. Za svrhe ovog MReV-a, podaci su informacije koje se mogu dobiti kroz izravno promatranje ili od stranki koje su vanjske u odnosu na subjekt. Informacije dobivene primjenom analitičkih ili interpretativnih tehnika na podatke nazivaju se izvedeni podaci ako takve tehnike imaju dobro uspostavljenu teoretsku osnovu i zato imaju manju potrebu za menadžmentovom prosudbom. U protivnom, takve informacije su pretpostavka.

A5. Primjeri podataka uključuju:

- cijene dogovorene u tržišnim transakcijama;
- operativna vremena ili količine izlaza iz proizvodnog stroja;
- povijesne cijene ili drugi uvjeti uključeni u ugovore, kao što su ugovorena kamatna stopa, plan plaćanja i uvjeti uključeni u sporazum o zajmu;

- prospektivne informacije kao što su ekonomske prognoze ili prognoze zarada dobivene iz eksternih izvora informacija, ili
- buduću kamatnu stopu određenu korištenjem interpolacijskih tehnika iz kamatnih stopa terminkih ugovora (izvedeni podatak).

A6. Podaci mogu dolaziti iz širokog raspona izvora. Na primjer, podaci mogu biti:

- stvoreni unutar organizacije ili izvan nje;
- dobiveni iz sustava koji je ili unutar ili izvan glavne knjige ili pomoćnih knjiga;
- vidljivi u ugovorima; ili
- vidljivi u zakonodavnim ili regulatornim objavama.

Prilagodljivost (vidjeti točku 3)

A7. Primjeri točki koje uključuju upute o tome kako se mogu ispuniti zahtjevi ovog MRevS-a uključuju točke A20–A22, A63, A67 i A84.

Ključni koncepti ovog MRevS-a

Čimbenici inherentnog rizika (vidjeti točku 4)

A8. Čimbenici inherentnog rizika su karakteristike uvjeta i događaja koje mogu utjecati na podložnost tvrdnje pogrešnom prikazivanju, prije razmatranja kontrola. Dodatak 1 dalje objašnjava vrste tih čimbenika inherentnog rizika i njihov međusobni odnos, u kontekstu stvaranja računovodstvenih procjena i njihovog prezentiranja u financijskim izvještajima.

A9. Osim čimbenika inherentnog rizika nesigurnosti procjene, složenosti ili subjektivnosti, drugi čimbenici inherentnog rizika koje revizor može razmatrati u identificiranju i procjenjivanju rizika značajnog pogrešnog prikaza mogu uključiti opseg u kojem je računovodstvena procjena podložna, ili na nju utječe:

- promjena u prirodi ili okolnostima relevantnih stavki financijskog izvještaja ili zahtjevi primjenjivog okvira financijskog izvještavanja koji mogu uzrokovati potrebu za promjenama u metodi, pretpostavki ili podacima korištenim u stvaranju računovodstvene procjene.
- podložnost pogrešnom prikazivanju zbog menadžmentove pristranosti ili prijevare u stvaranju računovodstvene procjene.

Kontrolni rizik (vidjeti točku 6)

A10. Važno razmatranje za revizora u procjenjivanju kontrolnog rizika na razini tvrdnje je djelotvornost oblikovanosti kontrola na koje se revizor namjerava osloniti i opseg u kojem se kontrole bave procijenjenim inherentnim rizicima na razini tvrdnje. Revizorova ocjena da su kontrole djelotvorno oblikovane i bile implementirane potkrjepljuje očekivanje o operativnoj učinkovitosti kontrola pri određivanju hoće li se one testirati.

Profesionalni skepticizam (vidjeti točku 8)

A11. Točke A60, A95, A96, A137 i A139 su primjeri točki koje opisuju način na koji revizor može primijeniti profesionalni skepticizam. Točka A152 pruža upute o načinu na koji može biti dokumentirano revizorovo primjenjivanje profesionalnog skepticizma i uključuje primjere posebnih točki u ovom MRevS-u za koje dokumentacija može pružiti dokaz o primjeni profesionalnog skepticizma.

Koncept "Razumno" (vidjeti točke 9, 35)

A12. Druga razmatranja koja mogu biti relevantna za revizorovo razmatranje o tome jesu li razumne računovodstvene procjene i povezane objave u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja uključuju da li:

- podaci i pretpostavke korišteni u stvaranju računovodstvene procjene su dosljedni međusobno i s onima korištenim u drugim računovodstvenim procjenama ili područjima subjektivih poslovnih aktivnosti; i
- računovodstvena procjena uzima u obzir primjerene informacije kako zahtijeva primjenjivi okvir financijskog izvještavanja.

A13. Izraz "primjereno primijenjen" onako kako je korišten u točki 9 znači na način koji nije samo sukladan sa zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja nego, i u postizanju toga, odražava prosudbe koje su dosljedne s ciljem osnove mjerenja u tom okviru.

Definicije

Računovodstvena procjena (vidjeti točku 12(a))

A14. Računovodstvene procjene su novčani iznosi koji mogu biti povezani s klasama transakcija ili stanjima računa priznatim ili objavama u financijskim izvještajima. Računovodstvene procjene također uključuju novčane iznose uključene u objave ili korištene za stvaranje prosudbi o priznavanju ili objavljivanju koje su povezane s klasom transakcija ili stanjem računa.

Revizorova točka procjene ili revizorov raspon (vidjeti točku 12(b))

A15. Revizorova točka procjene ili raspon mogu se koristiti za ocjenjivanje neke računovodstvene procjene izravno (na primjer, rezerviranje za umanjenje vrijednosti ili fer vrijednost različitih vrsta financijskih instrumenata) ili neizravno (na primjer, iznos koje treba koristiti kao važnu pretpostavku za neku računovodstvenu procjenu). Sličan pristup revizor može primijeniti u razvijanju iznosa ili raspona iznosa u ocjenjivanju nemonetarne stavke ili pretpostavke (na primjer, procijenjeni vijek uporabe neke imovine).

Nesigurnost procjene (vidjeti točku 12(c))

A16. Nisu sve računovodstvene procjene podložne visokom stupnju nesigurnosti procjene. Na primjer, za neke stavke financijskog izvještaja može postojati aktivno i otvoreno tržište koje osigurava redovno dostupne i pouzdane informacije o cijenama po kojima se provode stvarne razmjene. Međutim, nesigurnost procjene može postojati čak i kada su metoda vrednovanja i podaci dobro definirani. Na primjer, vrednovanje vrijednosnih papira uvrštenih na aktivno i otvoreno tržište po listanim tržišnim cijenama može zahtijevati usklađivanje ako se drže značajne količine ili postoji podložnost ograničenjima u utrživosti. Nadalje, opće ekonomske okolnosti koje prevladavaju u to vrijeme, na primjer, nelikvidnost u određenom tržištu, mogu utjecati na nesigurnost procjene.

Menadžmentova pristranost (vidjeti točku 12(d))

A17. Okviri financijskog izvještavanja često zahtijevaju neutralnost, tj. nepostojanje pristranosti. Nesigurnost procjene uzrokuje subjektivnosti u stvaranju računovodstvene procjene. Postojanje subjektivnosti uzrokuje potrebu za menadžmentovom prosudbom i podložnost nenamjernoj ili namjernoj menadžmentovoj pristranosti (na primjer, kao posljedicu motiviranosti da se postigne željeni iznos dobiti ili omjer kapitala). Podložnost neke računovodstvene procjene

menadžmentovoj pristranosti povećava se s razmjerom u kojem postoji subjektivnost u stvaranju računovodstvene procjene.

Ishod računovodstvene procjene (vidjeti točku 12(f))

- A18. Neke računovodstvene procjene, po svojoj prirodi, nemaju ishod relevantan za revizorov rad obavljen u skladu s ovim MRevS-om. Na primjer, računovodstvena procjena može biti temeljena na percepcijama tržišnih sudionika u vremenskoj točki. U skladu s tim, cijene realizirane kada je neka imovina prodana ili obveza prenijeta mogu se razlikovati od povezanih računovodstvenih procjena stvorenih na datum izvještavanja jer se s protekom vremena mijenjaju percepcije tržišnih sudionika.

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti

Stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja (vidjeti točku 13)

- A19. Točke 11–24 MRevS-a 315 (izmijenjenog) zahtijevaju da revizor stekne razumijevanje za određena pitanja o subjektu i njegovom okruženju, uključujući i za subjektive interne kontrole. Zahtjevi u točki 13 ovog MRevS-a odnose se specifičnije na računovodstvene procjene i zasnovani su na općenitijim zahtjevima u MRevS-u 315 (izmijenjenom).

Prilagodljivost

- A20. Vrste, vremenski raspored i opseg revizorovih postupaka za stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući razumijevanje subjektivnih internih kontrola, povezano sa subjektivnim računovodstvenim procjenama, mogu ovisiti, u većem ili manjem stupnju, o mjeri u kojoj se pojedinačno pitanje primjenjuje u danim okolnostima. Na primjer, subjekt može imati nekoliko transakcija ili drugih događaja i uvjeta koji stvaraju potrebu za računovodstvene procjene, a zahtjevi primjenjivog financijskog izvještavanja mogu biti jednostavni za primjenu i može biti da nema relevantnih regulatornih čimbenika. Nadalje, računovodstvene procjene mogu nezahtijevati važne prosudbe i proces za stvaranje računovodstvenih procjena može biti manje složen. U takvim okolnostima, računovodstvene procjene mogu biti u manjoj mjeri podložne, ili na njih mogu utjecati, nesigurnosti procjene, složenosti, subjektivnosti ili drugim čimbenicima inherentnog rizika i može biti manje kontrola relevantnih za reviziju. Ako je tako, revizorovi postupci procjene rizika su vjerojatno manje ekstenzivni i mogu se ostvariti prvenstveno kroz upite menadžmentu s odgovarajućim odgovornostima za financijsko izvještavanje i jednostavne walk-through testove menadžmentovih procesa za stvaranje računovodstvenih procjena.
- A21. Suprotno prethodnom, računovodstvene procjene mogu zahtijevati važne menadžmentove prosudbe i proces za stvaranje računovodstvenih procjena može biti složen i uključivati korištenje složenih modela. Nadalje, subjekt može imati sofisticiraniji informacijski sustav i ekstenzivnije kontrole nad računovodstvenim procjenama. U takvim okolnostima, računovodstvene procjene mogu biti u većoj mjeri podložne, ili na njih mogu utjecati, nesigurnosti procjene, složenosti, subjektivnosti ili drugim čimbenicima inherentnog rizika. Ako je tako, vrste ili vremenski raspored revizorovih postupaka procjene rizika će vjerojatno biti različiti, ili biti ekstenzivniji, nego u okolnostima iz točke A20.
- A22. Sljedeća razmatranja mogu biti relevantna za subjekte s jednostavnijim poslovanjem, koji mogu uključivati mnoge manje subjekte:

- procesi relevantni za računovodstvene procjene mogu biti nekomplirani jer su poslovne aktivnosti jednostavne ili zahtijevane procjene mogu imati manji stupanj nesigurnosti procjene;
- računovodstvene procjene mogu biti stvarane izvan glavne knjige i pomoćnih knjiga, kontrole nad njihovim razvojem mogu biti ograničene i vlasnik-menadžer može imati važan utjecaj nad njihovim određivanjem. Revizor može trebati uzeti u obzir ulogu vlasnika-menadžera i onda kada identificira rizike značajnog pogrešnog prikaza kao i onda kada razmatra rizik menadžmentove pristranosti.

Subjekt i njegovo okruženje

Subjektive transakcije i drugi događaji i uvjeti (vidjeti točku 13(a))

A23. Promjene u okolnostima koje mogu uzrokovati potrebu za, ili promjenu u, računovodstvenim procjenama mogu uključivati pitanja, na primjer:

- je li subjekt angažiran u novim vrstama transakcija;
- jesu li se promijenili uvjeti transakcija; ili
- jesu li nastali novi događaji ili uvjeti.

Zahtjevi primjenjivog okvira financijskog izvještavanja (vidjeti točku 13(b))

A24. Stjecanje razumijevanja zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja osigurava revizoru osnovu za raspravu s menadžmentom i, gdje je primjenjivo, s onima koji su zaduženi za upravljanje o tome kako je menadžment primijenio te zahtjeve relevantne za računovodstvene procjene, i o revizorovu utvrđivanju jesu li bili odgovarajuće primijenjeni. To razumijevanje također može pomoći revizoru u komuniciranju s onima koji su zaduženi za upravljanje kada revizor razmatra važnu računovodstvenu praksu koja je prihvatljiva prema primjenjivom okviru financijskog izvještavanja ali koja nije najprimjerenija u okolnostima subjekta³⁰.

A25. U stjecanju tog razumijevanja, revizor može nastojati shvatiti da li:

- primjenjivi okvir financijskog izvještavanja:
 - propisuje određene kriterije za priznavanje ili metode za mjerenje računovodstvenih procjena;
 - specificira neke kriterije koji dopuštaju ili zahtijevaju mjerenje fer vrijednosti, na primjer, pozivajući se na menadžmentove namjere da provede određene pravce djelovanja u vezi s nekom imovinom ili obvezom; ili
 - specificira zahtijevane ili sugerirane objave, uključujući objave u vezi s prosudbama, pretpostavkama ili drugim izvorima nesigurnosti procjene povezane s računovodstvenim procjenama; i
- promjene u primjenjivom okviru financijskog izvještavanja zahtijevaju promjene subjektivih računovodstvenih politika povezanih s računovodstvenim procjenama.

Regulatorni čimbenici (vidjeti točku 13(c))

A26. Stjecanje razumijevanja regulatornih čimbenika, ako ih ima, relevantnih za računovodstvene procjene mogu pomoći revizoru u prepoznavanju primjenjivog regulatornog okvira (na primjer,

³⁰ MRevS 260 (izmijenjen), točka 16(a).

regulatorni okviri koje uspostavljaju bonitetni nadzornici u bankarskoj ili osiguravateljskoj djelatnosti) i u određivanju da li takvi regulatorni okviri:

- bave se s uvjetima za priznavanje ili metodama za mjerenje računovodstvenih procjena, ili pružaju upute povezane s njima;
- specificiraju ili pružaju upute o objavama kao dopunu zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja;
- pružaju naznaku područja za koja može postojati mogućnost menadžmentove pristranosti u ispunjavanju regulatornih zahtjeva; ili
- sadrže zahtjeve za regulatorne svrhe koji nisu dosljedni sa zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, koji mogu ukazivati na moguće rizike pogrešnog prikaza. Na primjer, neki regulatori mogu nastojati da utječu na minimalne razine rezerviranja za očekivane kreditne gubitke koji premašuju one zahtijevane primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

Vrste računovodstvenih procjena i povezanih objava za koje revizor očekuje da budu uključene u financijske izvještaje (vidjeti točku 13(d))

A27. Stjecanje razumijevanja vrsta računovodstvenih procjena i povezanih objava za koje revizor očekuje da budu uključene u subjektive financijske izvještaje pomaže revizoru u razumijevanju osnove mjerenja takvih računovodstvenih procjena i sadržaja i obujma objava koje mogu biti relevantne. Takvo razumijevanje osigurava revizoru osnovu za raspravu s menadžmentom o tome kako menadžment stvara računovodstvene procjene.

Subjektive interne kontrole relevantne za reviziju

Vrste i opseg nadzora i upravljanja (vidjeti točku 13(e))

A28. U primjenjivanju MRevS-a 315 (izmijenjenog)³¹, revizorovo razumijevanje vrste i opsega nadzora i upravljanja koje je subjekt uspostavio nad menadžmentovim procesom stvaranja računovodstvenih procjena može biti važno za ocjenu koja se zahtijeva od revizora jer se ono odnosi na pitanja da li:

- je menadžment, pod nadzorom onih koji su zaduženi za upravljanje, stvorio i podržava etičko ponašanje i kulturu poštenja; i
- čvrstina elemenata kontrolnog okruženja skupno osigurava odgovarajuću osnovu za druge komponente internih kontrola i jesu li te druge komponente oslabljene nedostacima u kontrolnom okruženju.

A29. Revizor može steći razumijevanje da li oni koji su zaduženi za upravljanje:

- imaju vještine ili znanja da razumiju karakteristike određene metode ili model za stvaranje računovodstvene procjene ili rizike povezane s računovodstvenim procjenama, na primjer, rizicima povezanim s metodom ili informacijskim tehnologijama korištenim u stvaranju računovodstvenih procjena;
- imaju vještine ili znanja da razumiju je li menadžment napravio računovodstvene procjene u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja;

³¹ MRevS 315 (izmijenjen), točka 14.

- su neovisni spram menadžmenta, imaju zahtijevane informacije da pravodobno ocijene kako je menadžment napravio računovodstvene procjene i ovlast da dovedu u pitanje menadžmentove radnje kada se čini da su te radnje neadekvatne ili neprimjerene;
- nadziru menadžmentov proces stvaranja računovodstvenih procjena, uključujući i korištenje modela; ili
- nadziru aktivnosti koje poduzima menadžment, što može uključiti postupke nadzora i pregleda oblikovane da otkriju i isprave manjkavosti u oblikovanosti ili operativnoj učinkovitosti kontrola nad računovodstvenim procjenama.

A30. Stjecanje razumijevanja nadzora kojeg obavljaju oni koji su zaduženi za upravljanje može biti važno kada postoje računovodstvene procjene koje:

- zahtijevaju značajnu menadžmentovu prosudbu radi postupanja sa subjektivnošću;
- imaju visoku nesigurnost procjene;
- su složene za stvaranje, na primjer, zbog ekstenzivne uporabe informacijskih tehnologija, velikih volumna podataka ili korištenja više izvora podataka ili pretpostavki sa složenim međusobnim odnosima;
- imale su ili su trebale imati promjene u metodi, pretpostavkama ili podacima u usporedbi s prethodnim razdobljima; ili
- sadrže važne pretpostavke.

Menadžmentova primjena specijaliziranih vještina ili znanja, uključujući korištenje menadžmentova stručnjaka (vidjeti točku 13(f))

A31. Revizor može razmatrati povećavaju li sljedeće okolnosti vjerojatnost da menadžment treba angažirati stručnjaka³²:

- specijalizirana priroda pitanja koje zahtijeva procjenu, na primjer, računovodstvena procjena može uključiti mjerenja mineralnih rezervi ili rezervi ugljikovodika u ekstraktivnim industrijama ili vrednovanje vjerojatnog ishoda primjene složenih ugovornih uvjeta,
- zahtijevane složene vrste modela za primjenu relevantnih zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, kao što može biti slučaj u određenim mjerenjima, kao što su razina 3 fer vrijednosti³³,
- neuobičajene ili neučestale vrste uvjeta, transakcija ili događaja koji zahtijevaju računovodstvenu procjenu.

Subjektov proces procjene rizika (vidjeti točku 13(g))

A32. Razumijevanje kako subjektov proces procjene rizika identificira i postupa s rizicima koji su povezani s računovodstvenim procjenama može pomoći revizoru u razmatranju promjena u:

- zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja povezanim s računovodstvenim procjenama;

³² MRevS 500, točka 8

³³ Vidjeti, na primjer, Međunarodni standard financijskog izvještavanja (MSFI)13, *Mjerenje fer vrijednosti*.

- dostupnosti ili vrsti izvora podataka koji su relevantni za stvaranje računovodstvenih procjena ili koji mogu utjecati na pouzdanost korištenih podataka;
- subjektivom informacijskom sustavu ili IT okruženju; i
- ključnom osoblju.

A33. Pitanja koja revizor može razmatrati u stjecanju razumijevanja kako menadžment identificira i postupa s podložnošću pogrešnom prikazivanju zbog menadžmentove pristranosti ili prijevare u stvaranju računovodstvenih procjena, uključuje da li i kako menadžment:

- posvećuje posebnu pozornost odabiranju ili primjenjivanju metoda, pretpostavki i korištenih podataka u stvaranju računovodstvenih procjena,
- prati ključne pokazatelje uspješnosti koji mogu ukazivati na neočekivanu ili nedosljednu uspješnost u usporedbi s povijesnom ili planiranom uspješnošću ili s drugim poznatim čimbenicima,
- identificira financijske ili druge poticaje koji mogu biti motivacija za pristranost,
- prati potrebu za promjenama u metodama, važnim pretpostavkama ili korištenim podacima u stvaranju računovodstvenih procjena,
- ustanovljuje odgovarajući nadzor i pregled modela korištenih u stvaranju računovodstvenih procjena,
- zahtijeva dokumentaciju za opravdavanje, ili neovisni pregled, važnih prosudbi stvorenih u stvaranju računovodstvenih procjena.

Subjektiv informacijski sustav povezan s računovodstvenim procjenama (vidjeti točku 13(h)(i))

A34. Klase transakcija, događaji i uvjeti unutar djelokruga točke 13(h) su isti kao i klase transakcija, događaji i uvjeti povezani s računovodstvenim procjenama i povezanim objavama koji su podložni točkama 18(a) i (d) MRevS-a 315 (izmijenjenog). U stjecanju razumijevanja subjektivog informacijskog sustava u dijelu koji se odnosi na računovodstvene procjene, revizor može razmatrati:

- nastaju li računovodstvene procjene iz evidentiranja rutinskih i ponavljajućih transakcija ili nastaju iz nerutinskih i neponavljajućih transakcija.
- kako se informacijski sustav bavi potpunom računovodstvenih procjena i povezanih objava, osobito za računovodstvene procjene povezane s obvezama.

A35. Tijekom revizije, revizor može identificirati klase transakcija, događaje i uvjete koji stvaraju potrebu za računovodstvenim procjenama i povezanim objavama a koje je menadžment propustio identificirati. MRevS 315 (izmijenjen) uređuje postupanje u okolnostima u kojima je revizor identificirao rizike značajnog pogrešnog prikaza koje je menadžment propustio identificirati, uključujući i utvrđivanje da li postoji važna manjkavost u internim kontrolama u vezi sa subjektivim procesom procjene rizika³⁴.

Menadžmentovo identificiranje relevantnih metoda, pretpostavki i izvora podataka (vidjeti točku 13(h)(ii)(a))

A36. Ako je menadžment promijenio metodu stvaranja neke računovodstvene procjene, razmatranja mogu uključiti pitanja je li nova metoda, na primjer, primjerenija, je li sama po sebi reakcija na

³⁴ MRevS 315 (izmijenjen), točka 17.

promjene u okruženju ili okolnostima koje utječu na subjekt ili na promjene u zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja ili u regulatornom okruženju ili ima li menadžment neki drugi valjani razlog.

- A37. Ako menadžment nije promijenio metodu za stvaranje neke računovodstvene procjene, razmatranja mogu uključiti pitanje je li primjereno nastavljeno korištenje prethodnih metoda, pretpostavki i podataka u kontekstu tekućeg okruženja ili okolnosti.

Metode (vidjeti točku 13(h)(ii)(a)(i))

- A38. Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja može propisivati metodu koju treba koristiti u stvaranju neke računovodstvene procjene. U mnogo slučajeva, međutim, primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ne propisuje jednu metodu niti zahtijevana osnova mjerenja traži ili dopušta korištenje alternativne metode.

Modeli

- A39. Menadžment može oblikovati i implementirati specifične kontrole oko modela korištenih za stvaranje računovodstvenih procjena, neovisno o tome da li menadžmentova vlastita modela ili nekog eksternog modela. Ako sam model ima povećanu razinu složenosti ili subjektivnosti, kao što je model za očekivani kreditni gubitak ili model za fer vrijednost koji koristi ulaz 3 razine, za kontrole koje se bave takvom složenošću ili subjektivnošću je vjerojatnije da budu identificirane kao relevantne za reviziju. Ako postoji složenost u vezi s modelom, za kontrole nad integritetom podataka je također vjerojatnije da su relevantne za reviziju. Čimbenici za koje može biti primjereno da ih revizor razmotri u stjecanju razumijevanja modela i kontrolnih aktivnosti relevantnih za reviziju uključuju sljedeće:

- kako menadžment određuje relevantnost i točnost modela;
- ocjenjivanje ili povratno testiranje modela, uključujući je li model validiran (potvrđen) prije uporabe, ponovno validiran u redovitim intervalima kako bi se utvrdilo je li i nadalje prikladan za njegovu namjeravanu uporabu. Subjektova validacija modela može uključiti ocjenjivanje:
 - teoretske utemeljenosti modela;
 - matematičkog integriteta modela; i
 - točnosti i potpunosti podataka i prikladnost podataka i pretpostavki korištenih u modelu;
- kako je model pravodobno primjereno promijenjen ili prilagođen promjenama na tržištu ili u drugim uvjetima i jesu li primjerene promjene politika kontrola nad modelom;
- jesu li usklađivanja, također znana u određenim djelatnostima kao prekrivanja, učinjena na izlaznim učincima modela i jesu li takva usklađivanja primjerena u danim okolnostima u skladu sa zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. Ako usklađivanja nisu primjerena, takva usklađivanja mogu biti pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta; i
- je li model adekvatno dokumentiran, uključujući i njegove namjeravane primjene, ograničenja, ključne parametre, zahtijevane podatke i pretpostavke, rezultati bilo kakvog obavljenog ocjenjivanja njega i sadržaja i osnove za bilo kakva usklađivanja učinjena na njegovim izlaznim veličinama.

Pretpostavke (vidjeti točku 13(h)(ii)(a)(ii))

A40. Pitanja koja revizor može razmatrati u stjecanju razumijevanja kako je menadžment odabrao korištene pretpostavke u stvaranju računovodstvenih procjena uključuju, na primjer:

- osnovu za menadžmentov odabir i dokumentaciju koja potvrđuje odabir pretpostavke. Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja može osigurati kriterije ili upute koje treba koristiti u odabiru neke pretpostavke,
- kako menadžment procjenjuje jesu li pretpostavke relevantne i potpune,
- ako je primjenjivo, kako je menadžment odredio da su pretpostavke dosljedne međusobno, s onima korištenim u drugim računovodstvenim procjenama ili područjima subjektovih poslovnih aktivnosti ili s drugim pitanjima koja su:
 - pod kontrolom menadžmenta (na primjer, pretpostavke o programima održavanja koji mogu utjecati na procjenu korisnog vijeka imovine i jesu li oni dosljedni sa subjektivim poslovnim planovima i vanjskim okruženjem; i
 - izvan kontrole menadžmenta (na primjer, pretpostavke o kamatnim stopama, stopama smrtnosti ili mogućim sudskim ili regulatornim radnjama),
- zahtjeve primjenjivog okvira financijskog izvještavanja povezane s objavom pretpostavki.

A41. U vezi s računovodstvenim procjenama fer vrijednosti, pretpostavke variraju u pogledu izvora podataka i osnova za prosudbe koje ih podupiru, kako slijedi:

- (a) one koje odražavaju što bi tržišni sudionici koristili u vrednovanju imovine ili obveze, razvijane na osnovi tržišnih podataka dobivenih iz izvora neovisnih od izvještavajućeg subjekta.
- (b) one koje odražavaju subjektove vlastite prosudbe o tome koje pretpostavke bi koristili tržišni sudionici u vrednovanju imovine ili obveze, razvijane na osnovi najboljih podataka dostupnih u okolnostima.

U praksi, međutim, razlika između (a) i (b) ne može uvijek biti očita i razlikovanje između njih ovisi o razumijevanju izvora podataka i osnovi za prosudbu koji podupiru pretpostavku. Nadalje, može biti nužno da menadžment odabire između brojnih različitih pretpostavki koje su koristili različiti tržišni sudionici.

A42. U ovom MRevS-u se pretpostavke korištene u stvaranju neke računovodstvene procjene nazivaju važne pretpostavke ako bi razumne varijacije u pretpostavci značajno utjecale na mjerenje računovodstvene procjene. Analiza osjetljivosti može biti korisna u pokazivanju stupnja do kojeg mjerenje varira temeljeno na jednoj ili više pretpostavki korištenih u stvaranju računovodstvene procjene.

Neaktivna ili nelikvidna tržišta

A43. Kada su tržišta neaktivna ili nelikvidna, revizorovo razumijevanje kako menadžment odabire pretpostavke može uključiti razumijevanje o tome:

- je li menadžment implementirao odgovarajuće politike za prihvaćanje primjene metode u takvim okolnostima. Takvo prihvaćanje može uključiti prilagodbe modela ili razvijanje novih modela koji su primjereni u danim okolnostima;

- ima li menadžment resurse s nužnim vještinama ili znanjima da primijeni ili razvije model, ako je nužno u kratkom roku, uključujući i za odabiranje tehnike vrednovanja koja je primjerena u takvim okolnostima;
- ima li menadžment resurse da odredi raspone ishoda, s obzirom na uključenu nesigurnost, na primjer obavljanjem analize osjetljivosti;
- ima li menadžment način da procijeni kako, kada je primjenjivo, pogoršanje u tržišnim uvjetima utječe na subjektovo poslovanje, okruženje i relevantne poslovne rizike i posljedice za subjektove računovodstvene procjene, u takvim okolnostima; i
- da li menadžment primjereno razumije kako u takvim okolnostima mogu varirati podaci o cijenama, i njihova relevantnost, iz određenih vanjskih izvora informacija.

Podaci (vidjeti točku 13(h)(ii)(a)(iii))

A44. Pitanja koja revizor može razmatrati u stjecanju razumijevanja kako menadžment odabire podatke na kojima se temelje računovodstvene procjene uključuju:

- vrste i izvor podataka, uključujući informacije dobivene iz vanjskog izvora informacija,
- kako menadžment ocjenjuje jesu li podaci primjereni,
- točnost i potpunost podataka,
- dosljednost korištenih podataka s podacima korištenim u prethodnim razdobljima,
- složenost sustava informacijskih tehnologija korištenih za dobivanje i obradu podataka, uključujući kada to uključuje rukovanje velikim količinama podataka,
- kako su podaci dobiveni, prenijeti i obrađeni i kako je očuvan njihov integritet.

Kako menadžment razumije i postupa s nesigurnošću procjene (vidjeti točke 13(h)(ii)(b)–13(h)(ii)(c))

A45. Pitanja za koja može biti primjereno da ih revizor razmatra povezano s pitanjima da li i kako menadžment razumije stupanj nesigurnosti procjene uključuju, na primjer:

- da li i, ako je tako, kako menadžment prepoznaje alternativne metode, važne pretpostavke ili izvore podataka koji su primjereni u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja
- da li i, ako je tako, kako je menadžment razmotrio alternativne ishode, na primjer, obavljanjem analize osjetljivosti kako bi odredio učinak promjena u važnim pretpostavkama ili podacima korištenim u stvaranju računovodstvene procjene.

A46. Zahtjevi primjenjivog okvira financijskog izvještavanja mogu specificirati pristup odabiranja menadžmentove točke procjene iz razumno mogućih ishoda mjerenja. Okviri financijskog izvještavanja mogu određivati da je primjereni iznos onaj koji je primjereno odabran između razumno mogućih ishoda mjerenja i, u nekim slučajevima, mogu ukazivati da najrelevantniji iznos može biti u središnjem dijelu tog raspona.

A47. Na primjer, u vezi s procjenama fer vrijednosti, MSFI 13 indicira da ako se za mjerenje fer vrijednosti koriste višestruke tehnike vrednovanja, rezultati (tj., proizašle indikacije fer vrijednosti) bit će ocijenjeni razmatranjem razumnosti raspona vrijednosti na koje ukazuju ti rezultati. Izmjera fer vrijednosti je točka unutar raspona koja je najreprezentativnija za fer vrijednost u danim okolnostima. U drugim slučajevima, primjenjivi okvir financijskog izvještavanja može specificirati uporabu prosjeka ponderiranog vjerojatnošću razumno

mogućih ishoda mjerenja ili izmjereni iznos koji je najvjerojatniji ili je vjerojatniji nego da nije vjerojatan³⁵.

A48. Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja može propisati objave ili ciljeve objava povezane s računovodstvenim procjenama a neki subjekti mogu odabrati da objave dodatne informacije. Te objave ili ciljevi objava mogu se baviti, na primjer:

- korištenom metodom procjene, uključujući i svakim primjenjivim modelom i osnovom za njihov odabir,
- informacijama dobivenih iz modela ili drugih korištenih izračuna kako bi se odredile procjene za priznavanje ili objavljivanje u financijskim izvještajima, uključujući i informacijama povezanim s odnosnim podacima i korištenim pretpostavkama u tim modelima, kao što su:
 - interno razvijene pretpostavke; ili
 - podaci, kao što su kamatne stope, na koje utječu čimbenici izvan kontrole subjekta,
- učincima svake promjene metode procjene u odnosu na prethodno razdoblje,
- izvorima nesigurnosti procjene,
- informacijama o fer vrijednosti,
- informacijama o analizi osjetljivosti izvedenim iz financijskih modela koji pokazuju da je menadžment razmatrao alternativne pretpostavke.

A49. U nekim slučajevima, primjenjivi okvir financijskog izvještavanja može zahtijevati posebne objave u vezi s nesigurnošću procjene, na primjer:

- objavu informacija o pretpostavkama stvorenim o budućim i drugim glavnim izvorima nesigurnosti procjene koje uzrokuju veću vjerojatnost ili raspon značajnih usklađivanja knjigovodstvenih iznosa imovine i obveza nakon kraja razdoblja. Takvi zahtjevi mogu biti opisani korištenjem izraza kao što su “ključni izvori nesigurnost procjene” ili “kritične računovodstvene procjene.” Oni se mogu odnositi na računovodstvene procjene koje zahtijevaju menadžmentove najteže, najsubjektivnije ili najsloženije prosudbe. Takve prosudbe mogu biti subjektivnije i složenije i u skladu s tim može se povećati mogućnost posljedičnog značajnog usklađivanja knjigovodstvene vrijednosti imovine i obveza s brojnim stavkama podataka i pretpostavki koje utječu na moguća buduća rješenja nesigurnosti procjene. Informacije koje mogu biti objavljene uključuju:
 - prirodu pretpostavke ili drugog izvora nesigurnosti procjene;
 - osjetljivost knjigovodstvenih iznosa na metode i korištene pretpostavke, uključujući i razloge za osjetljivost;
 - očekivano rješenje neke neizvjesnosti i raspon razumno mogućih ishoda u vezi s knjigovodstvenim iznosima imovine i obveza na koje odnosi; i
 - objašnjenje promjena izvršenih u prošlim pretpostavkama u vezi s tom imovinom i obvezama, ako neizvjesnost ostane neriješena,
- objavu raspona mogućih ishoda i korištene pretpostavke u određivanju raspona;
- objavu posebnih informacija, kao što su:

³⁵ MSFI 13, Mjerenje fer vrijednosti, točka 63.

- informacije u vezi s važnošću računovodstvenih procjena fer vrijednosti za subjektov financijski položaj i uspješnost; i
- objave u vezi tržišne neaktivnosti ili nelikvidnosti,
- kvalitativne objave kao što su izloženost riziku i kako one nastaju, ciljevi subjekta, politike i postupci za upravljanje rizikom i metode korištene za mjerenje rizika i bilo koje promjene tih kvalitativnih koncepata prethodnog razdoblja;
- kvantitativne objave kao što su mjera do koje je subjekt izložen riziku, temeljeno na informacijama pruženih interno subjektovom ključnom osoblju menadžmenta, uključujući i objave o kreditnom riziku, riziku likvidnosti i tržišnom riziku.

Kontrolne aktivnosti relevantne za reviziju nad menadžmentovim procesom stvaranja računovodstvenih procjena (vidjeti točku 13(i))

A50. Revizorova prosudba u identificiranju kontrola relevantnih za reviziju, i stoga i potreba da se ocijeni oblikovanost tih kontrola i utvrdi jesu li one bile implementirane, odnosi se na menadžmentov proces opisan u točki 13(h)(ii). Revizor može neidentificirati relevantne kontrolne aktivnosti u vezi sa svim elementima točke 13(h)(ii), ovisno o složenosti koja je povezana s računovodstvenom procjenom.

A51. Kao dio stjecanja razumijevanja kontrolnih aktivnosti relevantnih za reviziju, revizor može razmatrati:

- kako menadžment određuje primjerenost korištenih podataka za razvoj računovodstvene procjene, uključujući i slučaj kada menadžment koristi vanjski izvor informacija ili podatke izvan glavne knjige i pomoćnih knjiga;
- pregled i odobravanje računovodstvenih procjena, uključujući i pretpostavki ili korištenih podataka u njihovom razvijanju, kojeg provode odgovarajuće razine menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje;
- podjelu dužnosti između onih koji su odgovorni za stvaranje računovodstvenih procjena i onih koji obvezuju subjekt na povezane transakcije, uključujući da li dodjeljivanje odgovornosti primjereno uzima u obzir vrstu subjekta i njegove proizvode ili usluge. Na primjer, u slučaju velike financijske institucije, relevantna podjela dužnosti može se sastojati od neovisne funkcije odgovorne za procjenjivanje i ocjenjivanje fer vrijednosti cijena subjektovih financijskih proizvoda ekipiranu osobama čije nagrađivanje nije povezano s tim proizvodima;
- efikasnost oblikovanosti kontrolnih aktivnosti. Općenito, može biti teže menadžmentu oblikovati kontrole koje se bave subjektivnošću i nesigurnošću procjene na način koji djelotvorno sprječava ili ispravlja i otkriva značajne pogrešne prikaze, nego što je oblikovati kontrole koje se bave složenošću. Kontrole koje se bave subjektivnostima i nesigurnostima procjene mogu trebati uključiti više ručnih elemenata, koji mogu biti manje pouzdani od automatiziranih kontrola jer ih menadžment može lakše premostiti, zanemariti ili zaobići. Efikasnost oblikovanosti kontrola koje se bave složenostima može varirati ovisno o razlozima i vrsti složenosti. Na primjer, može biti lakše oblikovati efikasnije kontrole nad metodom koja se rutinski koristi ili nad integritetom podataka.

A52. Kada menadžment ekstenzivnije koristi informacijske tehnologije u stvaranju neke računovodstvene procjene, kontrole relevantne za reviziju će vjerojatno uključiti opće IT kontrole i aplikacijske kontrole. Takve kontrole mogu se baviti rizicima povezanim s:

- pitanjem ima li sustav informacijskih tehnologija kapacitet i je li odgovarajuće konfiguriran da obradi velike količine podataka;
- kompleksnim izračunima u primjenjivanju metoda. Ako se razni sustavi zahtijevaju za obradu kompleksnih transakcija, obavljaju se redovita usklađivanja između sustava, osobito kada sustavi nemaju automatizirana sučelja ili mogu biti podložni ručnim intervencijama;
- pitanjem da li se periodično potvrđuje oblikovanost i kalibriranost modela;
- potpunom i točnom ekstrakcijom podataka iz subjektivih evidencija ili vanjskih izvora informacija u vezi s računovodstvenim procjenama;
- podacima, uključujući i potpunim i točnim protokom podataka kroz subjektiv informacijski sustav, prikladnošću bilo kojih modifikacija podataka korištenih u stvaranju računovodstvenih procjena, održavanjem integriteta i zaštitom podataka;
- kada se koriste vanjski izvori informacija, rizicima povezanim s obrađivanjem ili evidentiranjem podataka;
- pitanjem ima li menadžment kontrole nad pristupom, promjenom i održavanjem pojedinačnog modela radi održavanja jakog revizijskog traga za akreditiranu verziju modela i za sprječavanje neovlaštenog pristupa ili izmjene modela; i
- pitanjem postoje li odgovarajuće kontrole nad prijenosom informacija povezanih s računovodstvenim procjenama u glavnu knjigu, uključujući i odgovarajuće kontrole nad knjiženjima u dnevnik.

A53. U nekim djelatnostima, kao što su bankarstvo ili osiguranje, pojam upravljanje može biti korišten za opis aktivnosti unutar kontrolnog okruženja, nadziranje kontrola i drugih komponenti internih kontrola, kako je opisano u MRevS-u 315 (izmijenjenom)³⁶.

A54. Za subjekte sa službom interne revizije, njezin rad može biti osobito od koristi revizoru u stjecanju razumijevanja:

- vrste i opsega menadžmentova korištenja računovodstvenih procjena;
- oblikovanja i implementacije kontrolnih aktivnosti koje se bave rizicima povezanim s podacima, pretpostavkama i modelima korištenim u stvaranju računovodstvenih procjena;
- aspekata subjektova informacijskog sustava koji stvara podatke na kojima se temelje računovodstvene procjene; i
- kako su novi rizici povezani s računovodstvenim procjenama identificirati, procijenjeni i kako se njima upravlja.

Pregledavanje ishoda ili ponovno procjenjivanje prethodnih računovodstvenih procjena (vidjeti točku 14)

A55. Pregled ishoda ili ponovno procjenjivanje ranijih računovodstvenih procjena (retrospektivni pregled) pomaže u identificiranju i procjenjivanju rizika pogrešnog prikaza kada prethodne računovodstvene procjene imaju ishod kroz prijenos ili realizaciju imovine ili obveze u tekućem

³⁶ MRevS 315 (izmijenjen) točka A77.

razdoblju ili su ponovno procijenjene za svrhe tekućeg razdoblja. Kroz obavljanje retrospektivnog pregleda, revizor može pribaviti:

- informacije u vezi s efikasnošću menadžmentova prethodnog procesa procjene iz kojeg revizor može pribaviti revizijske dokaze o vjerojatnoj efikasnosti menadžmentovog tekućeg procesa;
- revizijske dokaze za pitanja, kao što su razlozi za promjene koje mogu biti zahtijevane da budu objavljene u financijskim izvještajima;
- informacije u vezi s složenošću ili nesigurnošću procjene koja se odnosi na računovodstvene procjene;
- informacije u vezi s podložnošću računovodstvene procjene, ili koje mogu biti pokazatelj za, mogućoj menadžmentovoj pristranosti. Revizorov profesionalni skepticizam pomaže u identificiranju takvih okolnosti ili uvjeta i u određivanju vrste, vremenskog rasporeda i opsega daljnjih revizijskih postupaka.

- A56. Retrospektivni pregled može pružiti revizijske dokaze koji potvrđuju identificiranje i procjenu rizika pogrešnog prikaza u tekućem razdoblju. Takvi retrospektivni pregled mogu biti obavljani za računovodstvene procjene izrađene za financijske izvještaje prethodnog razdoblja ili mogu biti obavljani za više razdoblja ili kraće razdoblje (kao što su polugodišnje ili tromjesečno). U nekim slučajevima, retrospektivni pregled nekoliko razdoblja može biti primjeren ako se ishod računovodstvene procjene rješava kroz duže razdoblje.
- A57. MRevS 240³⁷ zahtijeva retrospektivni pregled menadžmentovih prosudbi i pretpostavki povezanih s važnim računovodstvenim procjenama. Kao praktično pitanje, revizorov pregled prethodne računovodstvene procjene kao postupak procjene rizika u skladu s ovim MRevS-om može biti obavljen povezano s pregledom zahtijevanim MRevS-om 240.
- A58. Temeljeno na revizorovoj prethodnoj procjeni rizika značajnog pogrešnog prikaza, na primjer, ako je inherentni rizik procijenjen kao viši za jedan ili više rizika značajnog pogrešnog prikaza, revizor može prosuditi da je potreban detaljniji retrospektivni pregled. Kao dio detaljnijeg retrospektivnog pregleda, revizor može posvetiti osobitu pozornost, kada je izvedivo, učinku podataka i važnih korištenih pretpostavki u stvaranju prethodne računovodstvene procjene. S druge strane, na primjer, za računovodstvene procjene koje nastaju iz evidentiranja rutinskih i ponavljajućih transakcija, revizor može prosuditi da je primjena analitičkih postupaka kao postupka procjene rizika dostatna za svrhe pregleda.
- A59. Cilj mjerenja za računovodstvene procjene fer vrijednosti i druge računovodstvene procjene, temeljen na tekućim uvjetima na datum mjerenja, bavi se s percepcijama o vrijednosti u vremenskoj točki, koje se mogu promijeniti značajno i brzo kako se mijenja okruženje u kojem posluje subjekt. Revizor može zato usmjeriti pregled na pribavljanje informacija koje mogu biti relevantne za identificiranje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikaza. Na primjer, u nekim slučajevima, može biti nevjerojatno da stjecanje razumijevanja o promjenama u pretpostavkama tržišnog sudionika koje su utjecale na ishod računovodstvenih procjena fer vrijednosti prethodnog razdoblja može osigurati relevantne revizijske dokaze. U takvom slučaju, revizijski dokazi mogu biti pribavljeni razumijevanjem ishoda pretpostavki (kao što su projekcije novčanih tokova) i razumijevanjem efikasnosti menadžmentova ranijeg procesa

³⁷ MRevS 240, *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja*, točka 32(b)(ii)

procjenjivanja koji potkrjepljuje identificiranje i procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja u tekućem razdoblju.

A60. Razlika između ishoda računovodstvene procjene i iznosa priznatog u financijskim izvještajima prethodnog razdoblja ne predstavlja nužno pogrešno prikazivanje financijskih izvještaja prethodnog razdoblja. Međutim, takva razlika može predstavljati pogrešno prikazivanje ako, na primjer, razlika nastaje iz informacije koja je bila dostupna menadžmentu kada su dovršeni financijski izvještaji prethodnog razdoblja ili za koje bi se razumno očekivalo da su bile pribavljene i uzete u obzir u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja³⁸. Takva razlika može dovesti u pitanje menadžmentov proces uzimanja u obzir informacija u stvaranju računovodstvena procjena. Kao posljedica toga, revizor može ponovno procijeniti kontrolni rizik i može odrediti da uvjerljiviji dokazi trebaju biti pribavljeni o pitanju. Mnogi okviri financijskog izvještavanja sadrže upute za razlikovanje između promjena u računovodstvenim procjenama koje predstavljaju pogrešna prikazivanja od onih koja to nisu, i računovodstvene tretmane koje se zahtijeva primijeniti u svakom od tih slučajeva.

Specijalizirane vještine ili znanja (vidjeti točku 15)

A61. Pitanja koja mogu utjecati na revizorovo utvrđivanje jesu li angažiranom timu potrebne specijalizirane vještine ili znanja, uključuju, na primjer:³⁹

- prirodu računovodstvene procjene za određene djelatnosti ili industrije (na primjer, ležišta minerala, poljoprivredna imovina, složeni financijski instrumenti, obveze temeljem ugovora o osiguranju,
- stupanj nesigurnosti procjene,
- složenost korištene metode ili modela,
- složenost zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja relevantnih za računovodstvene procjene, uključujući postoje li područja za koje se zna da su podložna različitim tumačenjima ili praksama ili područja gdje postoje nedosljednosti u načinu kako se rade računovodstvene procjene,
- postupke koje revizor namjerava poduzeti kao reagiranje na procijenjene rizike pogrešnog prikaza,
- potrebu za prosudbu o pitanjima koja nisu navedena u primjenjivom okviru financijskog izvještavanja,
- stupanj prosudbe potrebne za odabir podataka i pretpostavki,
- složenost i opseg subjektovog korištenja informacijskih tehnologija u stvaranju računovodstvenih procjena.

³⁸ MRevS 560, *Naknadni događaji*, točka 14.

³⁹ MRevS 220, *Kontrola kvalitete za reviziju financijskih izvještaja*, točka 14 i MRevS 300, *Planiranje revizije financijskih izvještaja*, točka 8(e).

Vrste, vremenski raspored i opseg uključenosti osoba sa specijaliziranim vještinama ili znanjima može varirati kroz reviziju

- A62. Revizor može nemati nužne specijalizirane vještine ili znanja ako je pitanje o kojem se radi u području različitom od računovodstva ili revidiranja (na primjer, vještine vrednovanja) i može trebati koristiti revizorovog stručnjaka⁴⁰.
- A63. Mnoge računovodstvene procjene ne zahtijevaju primjenu specijaliziranih vještina ili znanja. Na primjer, može biti da neće biti potrebne specijalizirane vještine ili znanja za jednostavni izračun zastarjelosti zaliha. Međutim, na primjer, za očekivane kreditne gubitke bankarske institucije ili obveze temelje ugovora o osiguranju za subjekta iz djelatnosti osiguranja, revizor će vjerojatno zaključiti da je nužno primijeniti specijalizirane vještine ili znanja.

Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikaza (vidjeti točke 4, 16)

- A64. Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikaza na razini tvrdnje povezane s računovodstvenim procjenama je važno za sve računovodstvene procjene, uključujući i ne samo one koje su priznate u financijskim izvještajima, nego također i one koje su uključene u bilješke uz financijske izvještaje.
- A65. Točka A42 MRevS-a 200 navodi da se MRevS-ovi uobičajeno ne pozivaju odvojeno na inherentni rizik i kontrolni rizik. Međutim, ovaj MRevS zahtijeva odvojenu procjenu inherentnog rizika i kontrolnog rizika kako bi se osigurala osnova za oblikovanje i obavljanje daljnjih revizijskih postupaka kao reakcija na rizike značajnog pogrešnog prikaza, uključujući i signifikantne rizike na razini tvrdnje za računovodstvene procjene u skladu s MRevS-om 330⁴¹.
- A66. U identificiranju rizika značajnog pogrešnog prikaza i u procjenjivanju inherentnog rizika, od revizora se zahtijeva da uzme u obzir stupanj do kojeg je računovodstvena procjena podložna, ili na nju utječe, nesigurnost procjene, složenost, subjektivnost ili drugi čimbenici inherentnog rizika. Revizorovo razmatranje čimbenika inherentnog rizika može također osigurati informacije koje treba koristiti u utvrđivanju:
- gdje je inherentni rizik procijenjen unutar spektra inherentnog rizika; i
 - razloga za danu procjenu rizika značajnog pogrešnog prikaza na razini tvrdnje i da su revizorovi daljnji revizijski postupci u skladu s točkom 18 primjerena reakcija spram tih razloga.

Međusobni odnosi između čimbenika inherentnog rizika su dalje objašnjeni u Dodatku 1.

- A67. Razlozi za revizorovu procjenu inherentnog rizika na razini tvrdnje mogu rezultirati iz jednog ili više čimbenika inherentnog rizika nesigurnosti procjene, složenosti, subjektivnosti ili drugih čimbenika inherentnog rizika. Na primjer:
- (a) računovodstvene procjene očekivanih kreditnih gubitaka vjerojatno će biti složene jer se očekivani kreditni gubici ne mogu izravno promatrati i mogu zahtijevati upotrebu složenog modela. Model može koristiti složeni skup povijesnih podataka i pretpostavki o budućim razvojjima u različitim scenarijima specifičnim za subjekt koji mogu biti teški za predvidjeti. Računovodstvene procjene za očekivane kreditne gubitke su također

⁴⁰ MRevS 620, *Korištenje radom revizorova stručnjaka*.

⁴¹ MRevS 330, točka 7(b).

vjerojatno podložni visokoj nesigurnosti procjene i važnoj subjektivnosti u stvaranju prosudbe o budućim događajima ili uvjetima. Slična razmatranja odnose se na obveze iz ugovora o osiguranju;

- (b) računovodstvena procjena zastarjelosti zaliha subjekta sa širokim rasponom različitih vrsta zaliha može zahtijevati složene sustave i procese, ali može uključivati malo subjektivnosti i stupanj nesigurnosti procjene može biti nizak, ovisno o vrsti zalihe;
 - (c) druge računovodstvene procjene mogu biti jednostavne za izradu ali mogu imati visoku nesigurnost procjene i zahtijevati važnu prosudbu, na primjer, računovodstvena procjena koja zahtijeva jednu kritičnu prosudbu o obvezi, čiji iznos je moguć kao ishod sudskog spora.
- A68. Relevantnost i važnost čimbenika inherentnog rizika može varirati od procjene do procjene. U skladu s tim, čimbenici inherentnog rizika mogu, ili pojedinačno ili skupno, utjecati na jednostavne računovodstvene procjene u manjem stupnju i revizor može identificirati nekoliko rizika ili procijeniti inherentni rizik na nižem kraju spektra inherentnog rizika.
- A69. Obrnuto, čimbenici inherentnog rizika mogu, pojedinačno ili skupno, utjecati na složene računovodstvene procjene u većem stupnju i mogu dovesti do toga da revizor procijeni inherentni rizik na višem kraju spektra inherentnog rizika. Za te računovodstvene procjene, revizorovo razmatranje učinaka čimbenika inherentnog rizika će vjerojatno izravno utjecati na broj i vrste identificiranih rizika pogrešnog prikaza, procjenu takvih rizika i konačno na uvjerljivost revizijskih dokaza potrebnih kao reagiranje na procijenjene rizike. Također, za te računovodstvene procjene revizorova primjena profesionalnog skepticizma može biti osobito važna.
- A70. Događaji nastali nakon datuma financijskih izvještaja mogu pružiti dodatne informacije relevantne za revizorovu procjenu rizika značajnog pogrešnog prikaza na razini tvrdnje. Na primjer, ishod računovodstvene procjene može postati poznat tijekom revizije. U takvim slučajevima, revizor može procijeniti ili izmijeniti procjenu rizika pogrešnog prikaza na razini tvrdnje⁴², neovisno od stupnja do kojeg je računovodstvena procjena podložna, ili na nju utječe, nesigurnost procjene, složenost, subjektivnost ili drugi čimbenici inherentnog rizika. Događaji nastali nakon datuma financijskih izvještaja također mogu utjecati na revizorov odabir pristupa testiranju računovodstvene procjene u skladu s točkom 18. Na primjer, za jednostavni obračun bonusa koji se temelji na jednostavnoj stopi naknade za odabrane zaposlenike, revizor može zaključiti da postoji relativno mala složenost ili subjektivnost u stvaranju računovodstvene procjene i da stoga može procijeniti inherentni rizik na razini tvrdnje na nižem kraju spektra inherentnog rizika. Plaćanje bonusa nakon kraja razdoblja može pružiti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s procijenjenim rizicima pogrešnog prikaza na razini tvrdnje.
- A71. Revizorova procjena kontrolnog rizika može biti obavljena na različite načine ovisno o preferiranim revizijskim tehnikama i metodologijama. Procjene kontrolnog rizika mogu biti izražene korištenjem kvalitativnih kategorija (na primjer, kontrolni rizik procijenjen kao maksimalni, umjereni ili minimalni) ili izrazima za revizorovo očekivanje o učinkovitosti kontrole u postupanju s identificiranim rizikom, tj., planiranim oslanjanjem na učinkovito djelovanje kontrole. Na primjer, ako je kontrolni rizik procijenjen kao maksimalni, revizor ne razmatra oslanjanje na učinkovito djelovanje kontrola. Ako je kontrolni rizik procijenjen kao niži od maksimalnog, revizor razmatra oslanjanje na učinkovito djelovanje kontrola.

⁴² MRevS 315 (izmijenjen), točka 31.

Nesigurnost procjene (vidjeti točku 16(a))

A72. Pri uzimanju u obzir stupnja do kojeg je računovodstvena procjena podložna nesigurnosti procjene, revizor može razmatrati:

- zahtijeva li primjenjivi okvir financijskog izvještavanja:
 - korištenje metoda za stvaranje računovodstvene procjene koja inherentno ima visoku razinu nesigurnosti procjene. Na primjer, okvir financijskog izvještavanja može zahtijevati korištenje ulaznih vrijednosti koje nisu opažljive,
 - korištenje pretpostavki koje inherentno imaju visoku razinu nesigurnosti procjene kao što su pretpostavke s dugim razdobljem prognoze, pretpostavke temeljene na podacima koji nisu opažljivi i stoga je menadžmentu teško razvijati ih ili korištenje različitih pretpostavki koje su međusobno povezane, objave o nesigurnosti procjene;
- poslovno okruženje. Subjekt može biti aktivan na tržištu koje je suočeno s metežom ili mogućim poremećajem (na primjer, zbog kretanja glavnih valuta ili neaktivnih tržišta) i računovodstvena procjena može zato biti ovisna o podacima koji nisu odmah opažljivi;
- je li moguće (ili izvedivo, utoliko da je dopušteno primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja) da menadžment:
 - stvori precizno i pouzdano predviđanje o budućoj realizaciji transakcije iz prošlosti (na primjer, iznos koji će biti plaćen prema mogućim ugovornim uvjetima), ili o učestalosti i utjecaju budućih događaja ili uvjeta (na primjer, iznos budućeg kreditnog gubitka ili iznos po kojem će biti riješen odštetni zahtjev i vrijeme njegovog rješenja); ili
 - dobiti precizne i potpune informacije o postojećim uvjetima (na primjer, informacije o atributima vrednovanja koji bi odražavali izgled tržišnih sudionika na datum financijskih izvještaja, da razviju procjenu fer vrijednosti).

A73. Veličina iznosa priznatog ili objavljenog u financijskim izvještajima za neku računovodstvenu procjenu nije, sama za sebe, pokazatelj njezine podložnosti pogrešnom prikazivanju jer, na primjer, računovodstvena procjena može biti podcijenjena.

A74. U nekim okolnostima, nesigurnost procjene može biti tako visoka da ne može biti stvorena razumna procjena. Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja može spriječiti priznavanje neke stavke u financijskim izvještajima ili njezino mjerenje po fer vrijednosti. U takvim slučajevima, mogu postojati rizici pogrešnog prikaza koji se odnose ne samo na to treba li računovodstvena procjena biti priznata ili treba li biti mjerena po fer vrijednosti, nego također i na razumnost objave. U vezi s takvim računovodstvenim procjenama, primjenjivi okvir financijskog izvještavanja može zahtijevati objavu računovodstvenih procjena i nesigurnosti procjena povezanih s njima. (Vidjeti točke A112–A113, A143–A144.)

A75. U nekim slučajevima, nesigurnost procjene povezana s računovodstvenom procjenom može stvoriti značajnu sumnju u subjektovu sposobnost da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. MRevS 570 (izmijenjen)⁴³ ustanovljuje zahtjeve i pruža upute u takvim okolnostima.

⁴³ MRevS 570, (izmijenjen), *Vremenska neograničenost poslovanja*.

Složenost ili subjektivnost (vidjeti točku 16(b))

Stupanj do kojeg složenost utječe na odabir i primjenu metode

A76. U uzimanju u obzir stupanj do kojeg složenost utječe na odabir i primjena metode korištene u stvaranju računovodstvene procjene, revizor može razmatrati:

- potrebu za specijaliziranim vještinama ili znanjima menadžmenta koja može ukazivati da je metoda korištena za stvaranje računovodstvene procjene inherentno složena i zato računovodstvena procjena može imati veću podložnost značajnom pogrešnom prikazivanju. Može postojati veća podložnost značajnom pogrešnom prikazivanju ako je menadžment interno razvio model i ima relativno malo iskustvo u tome ili koristi model koji primjenjuje metode koje nisu ustanovljene ili uobičajeno korištene u određenoj industriji ili okruženju;
- prirodu osnove mjerenja koju zahtijeva primijenjeni okvir financijskog izvještavanja, koja može imati za posljedicu potrebu za složenom metodom koja zahtijeva višestruke izvore povijesnih i prema budućnosti usmjerenih podataka ili pretpostavki s višestrukim međusobnim odnosima. Na primjer, rezerviranje za očekivane kreditne gubitke može zahtijevati prosudbe o budućim otplatama i drugim novčanim tokovima, temeljeno na razmatranju povijesnih iskustvenih podataka i primjeni pretpostavki usmjerenih prema budućnosti. Slično tome, vrednovanje obveze temeljem ugovora o osiguranju može zahtijevati prosudbe o budućim plaćanjima temeljem ugovora o osiguranju projiciranim na iskustvu iz povijesti i tekućim i procijenjenim budućim trendovima.

Stupanj do kojeg složenost utječe na odabir i primjenu podataka

A77. U uzimanju u obzir stupnja do kojeg složenost utječe na odabir i primjenu podataka korištenih u stvaranju računovodstvene procjene, revizor može razmatrati:

- složenost procesa izvlačenja podataka, uzimanjem u obzir relevantnost i pouzdanost izvora podataka. Podaci iz određenog izvora mogu biti pouzdaniji od onih iz drugih izvora. Također, iz razloga očuvanja povjerljivosti ili vlasništva, neki vanjski izvori informacija neće (ili neće u potpunosti) objaviti informacije koje mogu biti relevantne u razmatranju pouzdanosti podataka koje pružaju, kao što su izvori ishodišnih podataka koje oni koriste ili kako su prikupljeni i obrađeni;
- inherentnu složenost u održavanju integriteta podataka. Kada postoji veliki volumen podataka ili višestruki izvori podataka, mogu postojati inherentne složenosti u održavanju integriteta podataka koji se koriste za stvaranje računovodstvene procjene;
- potrebu za tumačenjem složenih ugovornih uvjeta. Na primjer, određivanje novčanih priljeva ili odljeva nastalih od komercijalnih dobavljača ili rabata kupcima može ovisiti o vrlo složenim ugovornim uvjetima koji zahtijevaju posebno iskustvo ili kompetentnost za razumijevanje ili tumačenje.

Stupanj do kojeg subjektivnost utječe na odabir i primjenu metode, pretpostavki ili podataka

A78. U uzimanju u obzir stupnja do kojeg subjektivnost utječe na odabir i primjenu metode, pretpostavki ili podataka, revizor može razmatrati:

- stupanj do kojeg primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ne specificira pristupe, koncepte, tehnike i čimbenike vrednovanja za korištenje u metodi procjene.

- neizvjesnost u vezi iznosa ili vremena, uključujući i trajanje razdoblja prognoze. Iznos ili vrijeme su izvor inherentne nesigurnosti procjene i stvaraju potrebu za menadžmentovu prosudbu u odabiranju točke procjene, koja za uzvrat stvara mogućnost za menadžmentovu pristranost. Na primjer, računovodstvena procjena koja uključuje da se pretpostavke unaprijed sagledavaju može imati veći stupanj subjektivnosti koji može biti podložni menadžmentovoj pristranosti.

Drugi čimbenici inherentnog rizika (vidjeti točku 16(b))

A79. Stupanj subjektivnosti povezan s nekom računovodstvenom procjenom utječe na podložnost računovodstvene procjene pogrešnom prikazivanju zbog menadžmentove pristranosti ili prijevare. Na primjer, kada je neka računovodstvena procjena podložna visokom stupnju subjektivnosti, računovodstvena procjena će vjerojatno biti jače podložna pogrešnom prikazivanju zbog menadžmentove pristranosti ili prijevare i to može imati za posljedicu širi raspon mogućih rezultata mjerenja. Menadžment može odabrati točku procjene iz raspona koji je neprimjeren u danim okolnostima, ili na koju je neprimjereno utjecala nenamjerna ili namjerna menadžmentova pristranost, i koja je stoga pogrešno prikazana. Za revizije koje se obavljaju iz razdoblja u razdoblje, pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta otkriveni tijekom revizija prethodnih razdoblja mogu utjecati na planiranje i postupke procjene rizika u tekućem razdoblju.

Signifikantni rizici (vidjeti točku 17)

A80. Revizorova procjena inherentnog rizika, koja uzima u obzir stupanj do kojeg je neka računovodstvena procjena podložna, ili na nju utječe, nesigurnost procjene, složenost, subjektivnost ili drugi čimbenik inherentnog rizika, pomaže revizoru u određivanju je li neki od prepoznatih i procijenjenih rizika značajnog pogrešnog prikaza signifikantni rizik.

Reagiranje na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikaza

Revizorovi daljnji revizijski postupci (vidjeti točku 18)

A81. U oblikovanju i obavljanju daljnjih revizijskih postupaka revizor može koristiti bilo koji od tri pristupa testiranju (pojedinačno ili u kombinaciji) nabrojanih u točki 18. Na primjer, kada je korišteno više pretpostavki u stvaranju neke računovodstvene procjene, revizor može odlučiti da koristi različite pristupe testiranja za svaku testiranu pretpostavku.

Pribavljanje relevantnih revizijskih dokaza neovisno jesu li potkrjepljujući ili opovrgavajući

A82. Revizijski dokaz obuhvaća informacije koje potkrjepljuju i potvrđuju menadžmentove tvrdnje, i sve informacije koje proturječe takvim tvrdnjama⁴⁴. Pribavljanje revizijskih dokaza na nepristran način može uključiti pribavljanje dokaza iz više izvora unutar ili izvan subjekta. Međutim, od revizora se ne zahtijeva da obavi iscrpno pretraživanje kako bi otkrio sve moguće izvore revizijskih dokaza.

A83. MRevS 330 zahtijeva da revizor pribavi to uvjerljivije revizijske dokaze što je viša revizorova procjena rizika⁴⁵. Zbog toga, razmatranje vrste ili količine revizijskih dokaza može biti važnije kada su inherentni rizici povezani s računovodstvenim procjenama procijenjeni na višem kraju spektra inherentnog rizika.

⁴⁴ MRevS 500, točka A1.

⁴⁵ MRevS 330, točke 7(b) i A19.

Prilagodljivost

A84. Na vrste, vremenski raspored i opseg revizorovih daljnjih revizijskih postupaka utječu, na primjer:

- procijenjeni rizici značajnog pogrešnog prikaza, koji utječu na uvjerljivost potrebnih revizijskih dokaza i imaju upliv na pristup koji revizor odabire da revidira računovodstvenu procjenu. Na primjer, procijenjeni rizici pogrešnog prikaza povezani s tvrdnjama postojanja ili vrednovanja mogu biti niži za jednostavni obračun bonusa koji se plaćaju zaposlenicima ubrzo nakon kraja razdoblja. U toj situaciji, može biti za revizora lakše izvedivo pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze ocjenjujući događaje nastale do datuma revizorova izvješća, nego kroz druge pristupe testiranja.
- razlozi za procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikaza.

Kada se revizor namjerava osloniti na operativnu učinkovitost relevantne kontrole (vidjeti točku 19)

A85. Testiranje operativne učinkovitosti relevantne kontrole može biti primjereno kada je inherentni rizik procijenjen kao visok u spektru inherentnog rizika, uključujući i za signifikantne rizike. Ovo može biti slučaj kada je računovodstvena procjena podložna ili na nju utječe visok stupanj složenosti. Ako na računovodstvenu procjenu utječe visok stupanj subjektivnosti i stoga zahtijeva važnu menadžmentovu prosudbu, inherentna ograničenja u učinkovitosti oblikovanosti kontrole mogu voditi revizora k tome da se više usmjeri na dokazne postupke nego na testiranje operativne učinkovitosti kontrole.

A86. U određivanju vrsta, vremenskog rasporeda i opsega testiranja operativne učinkovitosti kontrola povezanih s računovodstvenim procjenama, revizor može razmatrati čimbenike kao što su:

- vrsta, učestalost i brojnost transakcija;
- učinkovitost oblikovanosti kontrole, uključujući i jesu li kontrole primjereno oblikovane da reagiraju na procijenjeni inherentni rizik i snagu upravljanja;
- važnost određenih kontrola za opće ciljeve kontrola i procese ustanovljene u subjektu, uključujući sofisticiranost informacijskog sustava da podupre transakcije;
- nadzor kontrola i otkrivanje nedostataka u internim kontrolama;
- vrste rizika kojima se kontrole namjeravaju baviti, na primjer, kontrole povezane s korištenjem prosudbe u usporedbi s kontrolama nad potkrjepljujućim podacima;
- kompetentnost onih koji su uključeni u kontrolne aktivnosti;
- učestalost obavljanja kontrolnih aktivnosti; i
- dokaz obavljanja kontrolnih aktivnosti.

Sami dokazni postupci ne mogu osigurati dostatne i primjerene revizijske dokaze

A87. U nekim djelatnostima, kao što su djelatnosti financijskih usluga, menadžment ekstenzivno koristi IT za vođenje poslovanja. Stoga, može biti vjerojatnije da postoje rizici povezani s određenim računovodstvenim procjenama za koji sami dokazni postupci ne mogu osigurati dostatne i primjerene revizijske dokaze.

A88. Okolnosti kada mogu postojati rizici za koji sami dokazni postupci ne mogu osigurati dostatne i primjerene revizijske dokaze na razini tvrdnje uključuju:

- kada su nužne kontrole da ublaže rizike povezane s iniciranjem, evidentiranjem, obrađivanjem ili izvještavanjem informacija dobivenih izvan glavne i pomoćnih knjiga.

- informacije koje potkrjepljuju jednu ili više tvrdnji su elektronički inicirane, evidentirane, obrađene ili izvještavane. Ovo će vjerojatno biti slučaj kada se koristi veliki volumen transakcija ili podataka ili složeni model, zahtijevajući ekstenzivnu uporabu informacijskih tehnologija kako bi se osigurala točnost i potpunost informacija. Složeno rezerviranje za očekivane kreditne gubitke može se zahtijevati za financijske institucije ili uslužne subjekte. Na primjer, u slučaju uslužnog subjekta, podatak korišten za kalkuliranje rezerviranja za očekivane kreditne gubitke može sadržati mnogo malih salda nastalih iz velikog volumena transakcija. U takvim okolnostima, revizor može zaključiti da dostatne i primjerene revizijske dokaze ne može pribaviti bez testiranja kontrola oko modela korištenog za kalkuliranje rezerviranja za očekivane kreditne gubitke.

U takvim slučajevima, dostatnost i primjerenost revizijskih dokaza može ovisiti o učinkovitosti kontrola nad točnošću i potpunošću informacija.

- A89. Kao dio revizije financijskih izvještaja za određene subjekte (kao što su banke ili osiguravatelji), od revizora može se također zahtijevati zakonom ili regulativom da poduzme dodatne postupke u vezi s internim kontrolama ili da pruže zaključak s izražavanjem uvjerenja o internim kontrolama. U takvim i drugim sličnim okolnostima, revizor može biti u stanju koristiti kao revizijske dokaze informacije pribavljene u obavljanju takvih postupaka, ovisno o određivanju jesu li nastale kasnije promjene koje mogu utjecati na njihovu relevantnost za reviziju.

Signifikantni rizici (vidjeti točku 20)

- A90. Ako se revizorovi daljnji revizijski postupci kao reakcija na signifikantni rizik sastoje samo od dokaznih postupaka, MRevS 330⁴⁶ zahtijeva da ti postupci uključe testove detalja. Takvi testovi detalja mogu biti oblikovani i obavljani prema svakom od pristupa opisanih u točki 18 ovog MRevS-a temeljeno na revizorovoj profesionalnoj prosudbi u okolnostima. Primjeri testova detalja za signifikantne rizike povezane s računovodstvenim procjenama uključuju:

- ispitivanje, na primjer, ispitivanje ugovora za potkrjepljivanje uvjeta ili pretpostavki;
- ponovno izračunavanje, na primjer, provjeravanje matematičke točnosti modela;
- usklađivanje korištenih pretpostavki s potkrjepljujućom dokumentacijom, kao što su objavljene informacije treće stranke.

Pribavljanje revizijskih dokaza iz događaja nastalih do datuma revizorova izvješća (vidjeti točku 21)

- A91. U nekim okolnostima, dobavljanje revizijskih dokaza iz događaja nastalih do datuma revizorova izvješća može osigurati dostatne i primjerene revizijske dokaze za bavljenje s rizicima značajnog pogrešnog prikaza. Na primjer, prodaja cjelokupnih zaliha prekinute proizvodnje ubrzo nakon kraja razdoblja može pružiti dostatne i primjerene revizijske dokaze povezane s procjenom njihove neto nadoknadive vrijednosti na kraju razdoblja. U drugim slučajevima, može biti nužno koristiti ovaj pristup testiranja u vezi s drugim pristupom u točki 18.

- A92. Za neke računovodstvene procjene, nije vjerojatno da će događaji nastali do datuma revizorova izvješća osigurati dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s računovodstvenom procjenom. Na primjer, uvjeti ili događaji povezani s nekim računovodstvenim procjenama razvijaju se samo tijekom produženog razdoblja. Također, zbog cilja mjerenja računovodstvenih procjena fer vrijednosti, informacije nakon kraja razdoblja mogu neodražavati događaje ili uvjete koji postoje na datum bilance i zbog toga mogu biti nerelevantne za mjerenje fer vrijednosti računovodstvene procjene.

⁴⁶ MRevS 330, točka 21.

A93. Čak ako je revizor odlučio da neće koristiti taj pristup testiranja u vezi s određenim računovodstvenim procjenama, od revizora se zahtijeva da postupi u skladu s MRevS-om 560. MRevS 560 zahtijeva da revizor obavi revizijske postupke oblikovane tako da pribavi dostatne i primjerene revizijske dokaze da su u financijskim izvještajima identificirani⁴⁷ i u njima se odrazili⁴⁸ svi događaji nastali između datuma financijskih izvještaja i datuma revizorova izvješća koji zahtijevaju usklađivanje ili objavljivanje. Budući da mjerenje mnogih računovodstvenih procjena, različitih od računovodstvenih procjena fer vrijednosti, uobičajeno ovisi o ishodu budućih uvjeta, transakcija ili događaja, revizorov rad prema MRevS-u 560 je osobito relevantan.

Testiranje kako je menadžment izradio računovodstvenu procjenu (vidjeti točku 22)

A94. Testiranje kako je menadžment izradio računovodstvenu procjenu može biti odgovarajući pristup ako, na primjer:

- revizorov pregled sličnih računovodstvenih procjena stvorenih u financijskim izvještajima za prethodno razdoblje sugerira da je menadžmentov postupak u tekućem razdoblju primjeren;
- računovodstvena procjena je temeljena na velikoj populaciji stavki sličnog sadržaja koje pojedinačno nisu značajne;
- primjenjivi okvir financijskog izvještavanja navodi kako se od menadžmenta očekuje da stvori računovodstvenu procjenu. Na primjer, to može biti slučaj za rezerviranja za očekivane kreditne gubitke;
- računovodstvena procjena je izvedena iz rutinske obrade podataka.

Testiranje kako je menadžment izradio računovodstvenu procjenu može također biti primjereni pristup ako nije izvedivo da se obave neki drugi pristupi testiranju ili primjeren može biti pristup u kombinaciji s nekim od drugih pristupa testiranja.

Promjene u metodama, važnim pretpostavkama i podacima u odnosu na prethodna razdoblja (vidjeti točke 23(a), 24(a), 25(a))

A95. Kada promjene spram prethodnih razdoblja u metodi, važnoj pretpostavci ili podatku nisu temeljene na novim okolnostima ili novim informacijama ili kada su značajne pretpostavke nedosljedne međusobno i s onima korištenim u drugim računovodstvenim procjenama ili s povezanim pretpostavkama korištenim i u drugim područjima subjektivih poslovnih aktivnosti, revizor može trebati daljnje rasprave s menadžmentom o okolnostima i, u provođenju toga, tražiti od menadžmenta objašnjenja u vezi s prikladnošću korištenih pretpostavki.

Pokazatelji menadžmentove pristranosti (vidjeti točke 23(b), 24(b), 25(b))

A96. Ako revizor identificira pokazatelje moguće pristranosti menadžmenta, revizor može trebati daljnju raspravu s menadžmentom i može trebati preispitati jesu li pribavljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi da su metode, pretpostavke i korišteni podaci bili odgovarajući i da ih se u danim okolnostima može podržati. Primjer pokazatelja menadžmentove pristranosti za određenu računovodstvenu procjenu može biti kada je menadžment razvio odgovarajući raspon

⁴⁷ MRevS 560, točka 6.

⁴⁸ MRevS 560, točka 8.

za nekoliko različitih pretpostavki i u svakom slučaju je korištena pretpostavka s kraja raspona koja rezultira najpovoljnijim mjerenjem ishoda.

Metode

Odabir metode (vidjeti točku 23(a))

A97. Razmatranja relevantna za revizora u vezi s prikladnošću odabrane metode u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, i, ako je primjenjivo, prikladnošću promjena spram prethodnog razdoblja mogu uključiti:

- je li primjereno obrazloženje menadžmenta za odabranu metodu;
- je li metoda primjerena u okolnostima određene vrste računovodstvene procjene, zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, drugih dostupnih koncepata ili tehnika vrednovanja, regulatornih zahtjeva i djelatnosti, industrije i okruženja u kojem subjekt posluje;
- ako je menadžment utvrdio da različite metode rezultiraju rasponom značajno različitih procjena, kako je menadžment istražio razloge tih razlika; i
- jesu li promjene temeljene na novim okolnostima ili novim informacijama. Ako to nije slučaj, promjena može biti nerazumna ili nesukladna s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Proizvoljne promjene kroz vrijeme rezultiraju nedosljednim financijskim izvještajima i mogu uzrokovati pogrešna prikazivanja financijskog izvještaja ili mogu biti pokazatelj moguće menadžmentove pristranosti. (Vidjeti također točke A133–A136.)

Ta pitanja su važna ako primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ne propisuje metodu mjerenja ili dopušta višestruke metode.

Složeno modeliranje (vidjeti točku 23(d))

A98. Model, i povezane metode, vjerojatnije je da će biti složen ako:

- razumijevanje i primjenjivanje metode, uključujući i oblikovanje modela i odabiranje i korištenje odgovarajućih podataka i pretpostavki, zahtijeva specijalizirane vještine ili znanja;
- je teško dobiti podatke potrebne za upotrebu modela jer postoje ograničenja za dostupnost ili opažljivost ili pristup podacima; ili
- je teško održavati integritet (npr., točnost, dosljednost ili potpunost) podataka i pretpostavki u korištenju modela zbog višestrukih atributa vrednovanja, višestrukih odnosa između njih ili višestrukih iteracija izračuna.

A99. Pitanja koja revizor može razmatrati ako menadžment koristi složeni model uključuju, na primjer:

- je li model validiran prije upotrebe ili ako je bilo promjena modela, jesu li provedeni periodični pregledi kako bi se osiguralo da je i nadalje prikladan za namjeravanu uporabu. Subjektov proces validacije može uključiti ocjenjivanje:
 - teoretske zasnovanosti modela;
 - matematičkoga integriteta modela;
 - točnosti i potpunosti modelovih podataka i pretpostavki; i
 - modelovih izlaznih vrijednosti u usporedbi sa stvarnim transakcijama.
- postoji li odgovarajuća promjena politika i postupaka za kontrole.

- primjenjuje li menadžment odgovarajuće vještine i znanja u korištenju modela.

Ta razmatranja mogu također biti korisna za metode koje ne uključuju složeno modeliranje.

A100. Menadžment može raditi usklađivanja izlaznih veličina modela kako bi ispunio zahtjeve primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. U nekim industrijama ta prepravljavanja su poznata kao prekrivanja. U slučaju računovodstvenih procjena fer vrijednosti, može biti relevantno razmotriti da li usklađivanja izlaznih veličina modela, ako ih ima, odražavaju pretpostavke koje bi tržišni sudionici koristili u sličnim okolnostima.

Održavanje integriteta važnih pretpostavki i podataka korištenih u primjenjivanju metode (vidjeti točku 23(e))

A101. Održavanje integriteta važnih pretpostavki i podataka u primjenjivanju metode odnosi se na održavanje točnosti i potpunosti podataka i pretpostavki kroz sve etape obrađivanja informacija. Propust održavanja takvog integriteta može imati za posljedicu kvarenje podataka i pretpostavki i može uzrokovati pogrešne prikaze. U vezi s tim, relevantna razmatranja revizora mogu uključiti jesu li podaci i pretpostavke podvrgnuti svim promjenama koje je namjeravao menadžment i nisu podvrgnuta nenamjeranim promjenama, tijekom aktivnosti kao što su unos, pohranjivanje, pretraživanje, prijenos ili obrađivanje.

Važne pretpostavke (vidjeti točku 24)

A102. Razmatranja relevantna za revizora u vezi s primjerenošću važnih pretpostavki u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, i, ako je primjenjivo, primjerenošću promjena spram prethodnog razdoblja mogu uključiti:

- menadžmentovo obrazloženje za odabir pretpostavke;
- je li pretpostavka odgovarajuća u okolnostima s obzirom na prirodu računovodstvene procjene, zahtjeve primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i djelatnost, industriju i okruženje u kojem subjekt posluje; i
- je li promjena spram prethodnih razdoblja u odabiranju neke pretpostavke temeljena na novim okolnostima ili novim informacijama. Kada nije tako, promjena može biti nerazumna ili nesukladna s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Proizvoljne promjene u računovodstvenim procjenama mogu uzrokovati značajna pogrešna prikazivanja financijskog izvještaja ili mogu biti pokazatelj moguće menadžmentove pristranosti. (Vidjeti točke A133–A136.)

A103. Menadžment može ocijeniti alternativne pretpostavke ili ishode računovodstvene procjene, koji mogu biti ostvareni kroz brojne pristupe ovisno o okolnostima. Jedan mogući pristup je analiza osjetljivosti. Ona može uključiti utvrđivanje kako novčani iznos računovodstvene procjene varira s različitim pretpostavkama. Čak za računovodstvene procjene mjerene po fer vrijednosti, mogu postojati varijacije jer će različiti tržišni sudionici koristiti različite pretpostavke. Analiza osjetljivosti može voditi k razvoju brojnih scenarija izlaznih veličina, ponekad ih menadžment karakterizira kao raspone ishoda, i uključujući i ‘pesimističnih’ i ‘optimističkih’ scenarija.

A104. Kroz znanja stečena u obavljanju revizije, revizor može spoznati korištene pretpostavke u drugim područjima subjektoveg poslovanja ili može steći razumijevanje o njima. Ta problematika može uključiti, na primjer, poslovne izgleda, pretpostavke u dokumentima o strategiji i budućim novčanim tokovima. Također, ako je angažirani partner obavio druge angažmane za subjekta,

MRevS 315 (izmijenjen)⁴⁹ zahtijeva da angažirani partner razmotri jesu li informacije dobivene iz tih drugih angažmana relevantne za prepoznavanje rizika značajnog pogrešnog prikaza. Te informacije mogu također biti korisne za razmatranje u bavljenju s pitanjem jesu li važne pretpostavke dosljedne međusobno i s onima korištenim u drugim računovodstvenim procjenama.

A105. Primjerenost važnih pretpostavki u kontekstu zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja može ovisiti o menadžmentovoj namjeri i mogućnosti da provede određene pravce aktivnosti. Menadžment često dokumentira planove i namjere relevantne za određenu imovinu ili obveze i primjenjivi okvir financijskog izvještavanja može zahtijevati da to menadžment učini. Vrste i opseg revizijskih dokaza koje treba pribaviti o menadžmentovoj namjeri i mogućnosti je pitanje za profesionalnu prosudbu. Kada je primjenjivo, revizorovi postupci mogu uključiti sljedeće:

- pregled menadžmentove povijesti provođenja njegovih izjavljenih namjera,
- provjeru pisanih planova i druge dokumentacije, uključujući i, kada je primjenjivo, formalno odobrenih budžeta, odobrenja ili zapisnika,
- postavljanje upita menadžmentu o njegovim razlozima za određene pravce aktivnosti,
- pregled događaja nastalih nakon datuma financijskih izvještaja i do datuma revizorova izvješća,
- ocjenjivanje subjektove mogućnosti da provede određeni pravac aktivnosti s obzirom na subjektove ekonomske okolnosti, uključujući i posljedice njegovih postojećih obveza i zakonskih, regulatornih i ugovornih ograničenja koja mogu utjecati na izvedivost menadžmentovih aktivnosti,
- razmatranje je li menadžment ispunio primjenjive zahtjeve dokumentiranja, ako ih ima, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja.

Neki okviri financijskog izvještavanja, međutim, mogu zabranjivati da se menadžmentove namjere ili planovi uzimaju u obzir kada se stvara neka računovodstvena procjena. To je često slučaj za računovodstvene procjene fer vrijednosti jer njezin cilj mjerenja zahtijeva da važne pretpostavke odražavaju one koje koriste tržišni sudionici.

Podaci (vidjeti točku 25(a))

A106. Razmatranja relevantna za revizora u vezi s prikladnošću podataka odabranih za uporabu u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, i, ako je primjenjivo, prikladnošću promjena spram prethodnog razdoblja mogu uključiti:

- menadžmentovo obrazloženje za odabir podataka;
- jesu li podaci primjereni u okolnostima s obzirom na sadržaj računovodstvene procjene, zahtjeve primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i djelatnosti, industrije i okruženja u kojem subjekt posluje; i
- je li promjena spram prethodnih razdoblja u odabranim izvorima podataka ili odabranim stavkama podataka ili odabranim podacima temeljena na novim okolnostima ili novim informacijama. Ako nije tako, nije vjerojatno da bi bila razumna ni sukladna s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Proizvoljne promjene u

⁴⁹ MRevS 315 (izmijenjen), točka 8.

računovodstvenim procjenama mogu imati kao posljedicu nedosljedne financijske izvještaje tijekom vremena i mogu uzrokovati značajna pogrešna prikazivanja financijskog izvještaja ili mogu biti pokazatelj moguće menadžmentove pristranosti (vidjeti točke A133–A136).

Relevantnost i pouzdanost podataka (vidjeti točku 25(c))

A107. Ako se koriste informacije koje je stvorio subjekt, MRevS 500 zahtijeva da revizor ocijeni jesu li informacije dovoljno pouzdane za revizorove svrhe, uključujući i ako je nužno u danim okolnostima, da dobije revizijski dokaz o točnosti i potpunosti informacije i ocijeni jesu li informacije dovoljno precizne i detaljne za revizorove svrhe⁵⁰.

Složeni zakonski ili ugovorni uvjeti (vidjeti točku 25(d))

A108. Postupci koje revizor može razmatrati kada se računovodstvena procjena temelji na složenim zakonskim ili ugovornim uvjetima uključuju:

- razmatranje jesu li potrebne specijalizirane vještine ili znanja da se razumije ili protumači ugovor;
- postavljanje upita subjektovom pravnom savjetniku u vezi sa zakonskim ili ugovornim uvjetima; i
- provjeravanja odnosnih ugovora da se:
 - ocijeni ishodišna poslovna svrha za transakciju ili sporazum; i
 - razmotri jesu li uvjeti ugovora dosljedni s menadžmentovim objašnjenjima.

Menadžmentov odabir točke procjene i povezane objave o nesigurnosti procjene

Menadžmentove radnje da razumije i bavi se nesigurnošću procjene (vidjeti točku 26(a))

A109. Relevantna razmatranja u vezi s pitanjem je li menadžment poduzeo odgovarajuće radnje da razumije i postupa s nesigurnošću procjene mogu uključiti je li menadžment:

- (a) razumio nesigurnost procjene kroz identificiranje izvora i procjenjivanje stupnja inherentne varijabilnosti u mjerenju rezultata i rezultirajućih raspona razumno mogućih rezultata mjerenja;
- (b) identificirao stupanj do kojeg, u procesu mjerenja, složenost ili subjektivnost utječe na rizik značajnog pogrešnog prikazivanja i bavio se s rezultirajućom mogućnošću pogrešnog prikazivanja kroz primjenjivanje:
 - (i) odgovarajućih vještina i znanja u stvaranju računovodstvenih procjena; i
 - (ii) profesionalne prosudbe, uključujući i kroz identificiranje i postupanje s podložnošću menadžmentovoj pristranosti; i
- (c) postupao s nesigurnošću procjene kroz odgovarajuće odabiranje menadžmentove točke procjene i povezane objave koje opisuju nesigurnost procjene.

⁵⁰ MRevS 500, točka 9.

Odabir menadžmentove točke procjene i povezane objave o nesigurnosti procjene (vidjeti točku 26(b))

A110. Pitanja koja mogu biti relevantna u vezi s odabirom menadžmentove točke procjene i razvojem povezanih objava o nesigurnosti procjene uključuju da li:

- su primjereno odabrane korištene metode i podaci, uključujući i kada su dostupne alternativne metode za stvaranje računovodstvenih procjena i alternativni izvori podataka;
- su korišteni atributi vrednovanja primjereni i potpuni;
- su korištene pretpostavke odabrane iz raspona razumno mogućih iznosa i jesu li poduprte primjerenim podacima koji su relevantni i pouzdani;
- su korišteni podaci odgovarajući, relevantni i pouzdani i je li integritet tih podataka održavan;
- su izračuni obavljani u skladu s metodom i jesu li matematički točni;
- je menadžmentova točka procjene primjereno odabrana iz razumno mogućih ishoda mjerenja;
- povezane objave primjereno opisuju iznos kao procjenu i objašnjavaju prirodu i ograničenja procesa procjenjivanja, uključujući i promjenjivost razumno mogućih ishoda mjerenja.

A111. Razmatranja relevantna za revizora u vezi prikladnosti menadžmentove točke procjene, mogu uključiti:

- je li menadžment slijedio zahtjeve primjenjivog okvira financijskog izvještavanja kada zahtjevi primjenjivog okvira financijskog izvještavanja propisuju točku procjene koja se treba koristiti nakon razmatranja alternativnih ishoda i pretpostavki, ili propisuje određenu metodu mjerenja.
- je li menadžment koristio prosudbu uzimajući u obzir zahtjeve primjenjivog okvira financijskog izvještavanja kada primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ne specificira kako odabrati iznos iz razumno mogućih ishoda mjerenja.

A112. Razmatranja relevantna za revizora u vezi menadžmentove objave o nesigurnosti procjene uključuju zahtjeve primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, koji mogu zahtijevati objave:

- koje opisuju iznos kao procjenu i objašnjavaju prirodu i ograničenja procesa za njezino stvaranje, uključujući i varijabilnosti u razumno mogućim ishodima mjerenja. Okvir također može zahtijevati dodatne objave kako bi se ostvario cilj objave⁵¹;
- o važnim računovodstvenim politikama povezanim s računovodstvenim procjenama. Ovisno o okolnostima, relevantne računovodstvene politike mogu uključiti pitanja kao što su posebna načela, osnove, konvencije, pravila i prakse primijenjene u pripremanju i prezentiranju računovodstvenih procjena u financijskim izvještajima;
- o važnim ili kritičnim prosudbama (na primjer, onima koje imaju najvažniji učinak na iznose priznate u financijskim izvještajima) kao i važnim pretpostavkama usmjerenim prema budućnosti ili o drugim izvorima nesigurnosti procjene.

⁵¹ MSFI 13, *Mjerenje fer vrijednosti*, točka 92

U nekim okolnostima, dodatne objave povrh onih eksplicitno zahtijevanih okvirom financijskog izvještavanja mogu biti potrebne kako bi se postigla fer prezentacija ili, u slučaju okvira sukladnosti, da financijski izvještaji ne dovode u zabludu.

A113. Što je računovodstvena procjena podložna većem stupnju nesigurnosti procjene, to je vjerojatnije da će rizici značajnog pogrešnog prikaza biti procijenjeni kao visoki i stoga trebaju biti utvrđeni uvjerljiviji revizijski dokazi, u skladu s točkom 35, o tome jesu li menadžmentova točka procjene i povezana objava o nesigurnosti procjene razumne u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja ili su pogrešne.

A114. Ako je revizorovo razmatranje nesigurnosti procjene povezane s računovodstvenom procjenom, i s njom povezane objave, pitanje koje zahtjeva značajnu pozornost revizora, onda ono može predstavljati ključno revizijsko pitanje⁵².

Kada menadžment nije poduzeo odgovarajuće radnje da razumije i postupa s nesigurnošću procjene (vidjeti točku 27)

A115. Kada revizor utvrdi da menadžment nije poduzeo odgovarajuće radnje da razumije i postupa s nesigurnošću procjene, dodatni postupci koje revizor može zahtijevati da ih menadžment obavi mogu uključiti, na primjer, razmatranje alternativnih pretpostavki ili obavljanje analize osjetljivosti.

A116. U razmatranju je li izvedivo razviti točku procjene ili raspon, pitanja koja revizor može trebati uzeti u obzir uključuju da li to revizor može učiniti bez kompromitiranja zahtjeva neovisnosti. To može uključiti relevantne etičke zahtjeve koji se bave zabranama preuzimanja menadžmentovih odgovornosti.

A117. Ako, nakon razmatranja menadžmentove reakcije, revizor utvrdi da nije izvedivo razviti revizorovu točku procjene ili raspon, od revizora se zahtijeva da ocijeni posljedice za reviziju ili revizorovo mišljenje o financijskim izvještajima u skladu s točkom 34.

Razvijanje revizorove točke procjene ili korištenje revizorova raspona (vidjeti točke 28–29)

A118. Razvijanje revizorove točke procjene ili raspona kako bi se ocijenila menadžmentova točka procjene i povezana objava o nesigurnost procjene može biti odgovarajući pristup kada, na primjer:

- revizorov pregled slične računovodstvene procjene stvorene u financijskim izvještajima prethodnog razdoblja sugerira da se ne može očekivati da će biti učinkovit menadžmentov proces njenog stvaranja u tekućem razdoblju.
- subjektive kontrole unutar i oko menadžmentovog procesa stvaranja računovodstvenih procjena nisu dobro oblikovane ili ispravno implementirane.
- događaji ili transakcije između kraja razdoblja i datuma revizorova izvješća nisu ispravno uzeti u obzir, ako je primjereno da to menadžment učini, i takvi događaji ili transakcije čini se da proturječe menadžmentovoj točki procjene.
- postoje odgovarajuće alternativne pretpostavke ili izvori relevantnih podataka koji mogu biti korišteni u razvijanju revizorove točke procjene ili raspona.
- menadžment nije poduzeo odgovarajuće radnje da razumije ili postupa s nesigurnošću procjene. (Vidjeti točku 27.)

⁵² MRevS 701, *Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora*

- A119. Na odluku o razvijanju točke procjene ili raspona također može utjecati primjenjivi okvir financijskog izvještavanja, koji može propisati točku procjene koju treba koristiti nakon razmatranja alternativnih ishoda i pretpostavki ili propisati posebnu metodu mjerenja (na primjer, korištenje diskontirane očekivane vrijednosti ponderirane vjerojatnošću ili najvjerojatnije izlazne veličine).
- A120. Revizorova odluka o tome da li da razvije točku procjene radije nego raspon može ovisiti o prirodi procjene i revizorovoj prosudbi u okolnostima. Na primjer, priroda procjene može biti takva da se očekuje da bude manje varijabilnosti u razumno mogućim ishodima. U takvim okolnostima, razvijanje točke procjene može biti učinkovit pristup, osobito kada se može razviti s višim stupnjem preciznosti.
- A121. Revizor može razviti točku procjene ili raspon na brojne načine, na primjer:
- korištenjem različitog modela u odnosu na onog kojeg je koristio menadžment, na primjer, onaj koji je komercijalno dostupan za uporabu u određenom sektoru ili industriji ili vlasnički model ili model kojeg je razvio revizor;
 - korištenjem menadžmentova modela ali razvijanjem alternativnih pretpostavki ili izvora podataka u odnosu na one koje je koristio menadžment;
 - korištenjem revizorove vlastite metode ali razvijanjem alternativnih pretpostavki u odnosu na one koje je koristio menadžment;
 - zapošljavanjem ili angažiranjem osobe sa specijaliziranom stručnošću da razvija ili koristi model ili da osigura relevantne pretpostavke;
 - razmatranjem drugih usporedivih uvjeta, transakcija ili događaja ili, ako je relevantno, tržišta za usporedivu imovinu ili obveze.
- A122. Revizor također može razviti točku procjene ili raspon za samo dio računovodstvene procjene (na primjer, za određene pretpostavke ili kada samo neki dio računovodstvene procjene stvara rizik značajnog pogrešnog prikazivanja).
- A123. Ako koristi vlastitu metodu, pretpostavke ili podatke da se razvije točka procjene ili raspona, revizor može dobiti dokaz o primjerenosti menadžmentove metode, pretpostavki ili podataka. Na primjer, ako revizor koristi svoje pretpostavke u razvijanju raspona kako bi ocijenio razumnost menadžmentove točke procjene, revizor može također razviti stav o tome da li menadžmentove prosudbe u odabiranju važnih pretpostavki korištenih u stvaranju računovodstvene procjene uzrokuju pokazatelje moguće pristranosti menadžmenta.
- A124. Zahtjev u točki 29(a) za revizora da odredi kako raspon uključuje samo iznose koji su potkrijepljeni dostatnim i primjerenim revizijskim dokazima ne znači da se od revizora očekuje da dobije revizijske dokaze koji podupiru svaki pojedinačni mogući ishod iz raspona. Umjesto toga, vjerojatnije je da će revizor pribaviti dokaz kako bi utvrdio da su točke s oba kraja raspona razumne u okolnostima, time potkrjepljujući da su razumni iznosi koji su unutar tih dviju točki.
- A125. Veličina revizorova raspona mogu biti višestruki iznosi značajnosti za financijske izvještaje kao cjelinu, osobito ako se značajnost temelji na rezultatima poslovanja (na primjer, dobiti prije poreza) i ta mjera je relativno mala u odnosu na imovinu ili druge mjere iz bilance. Ova situacija vjerojatnije nastaje u okolnostima kada je i sama nesigurnost procjene povezana s računovodstvenom procjenom višestruki iznos značajnosti, što je učestalije za neke vrste računovodstvenih procjena ili u nekim industrijama, kao što su osiguranje ili bankarstvo, gdje je tipičniji visok stupanj nesigurnost procjene i u tom pogledu mogu postojati posebni zahtjevi

u primjenjivom okviru financijskog izvještavanja. Temeljeno na obavljenim postupcima i pribavljenim revizijskim dokazima u skladu sa zahtjevima ovog MRevS-a, revizor može zaključiti da raspon koji je višestruki iznos značajnosti je, po revizorovoj prosudbi, primjeren u okolnostima. Ako je to slučaj, revizorovo ocjenjivanje razumnosti objave o nesigurnosti procjene postaje pojačano važnim, osobito da li takve objave primjereno priopćavaju visok stupanj nesigurnosti procjene i raspon mogućih ishoda. Točke A139–A144 uključuju dodatna razmatranja koja mogu biti relevantna u takvim okolnostima.

Druga razmatranja povezana s revizijskim dokazima (vidjeti točku 30)

A126. Informacije koje treba koristiti kao revizijske dokaze, u vezi s rizicima značajnog pogrešnog prikaza povezanim s računovodstvenim procjenama, može proizvesti subjekt, mogu biti pripremljene korištenjem radom menadžmentova stručnjaka ili osigurane iz vanjskog izvora informacija.

Vanjski izvori informacija

A127. Kako je objašnjeno u MRevS-u 500⁵³, na pouzdanost informacije iz vanjskog izvora informacija utječe njezin izvor, njezina priroda i okolnosti pod kojim su dobivene. Posljedično tome, vrste i opseg revizorovih daljnjih revizijskih postupaka radi razmatranja pouzdanosti informacija korištenih u stvaranju neke računovodstvene procjene mogu varirati ovisno o prirodi tih čimbenika. Na primjer:

- ako su tržišni ili industrijski podaci, cijene ili vrednovanja povezanih podataka dobivena iz jednog vanjskog izvora informacija, specijaliziranog za takve informacije, revizor može tražiti cijenu iz alternativnog neovisnog izvora s kojom će usporediti podatke,
- ako su tržišni ili industrijski podaci, cijene ili vrednovanja povezanih podataka dobiveni iz više neovisnih vanjskih izvora informacija i ukazuju na konsenzus tih izvora, revizor može trebati pribaviti manje dokaza o pouzdanosti podataka iz nekog pojedinačnog izvora,
- ako informacije dobivene iz višestrukih izvora pokazuju različite tržišne poglede revizor može nastojati shvatiti razloge za razlike u stavovima. Raznolikost može rezultirati iz korištenja različitih metoda, pretpostavki ili podataka. Na primjer, jedan izvor može koristiti tekuće cijene, a drugi izvor buduće cijene. Ako se različitost odnosi na nesigurnost procjene, točka 26(b) zahtijeva od revizora da pribavi dostatne i primjerene revizijske dokaze o tome da li su razumne, u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, objave u financijskim izvještajima koje opisuju nesigurnost procjene. U takvim slučajevima profesionalna prosudba je također važna u razmatranju informacije o primijenjenim metodama, pretpostavkama ili podacima,
- ako su informacije dobivene iz vanjskog izvora informacija koje je razvio taj izvor korištenjem vlastitog modela ili više njih točka A33f MRevS-a 500 pruža relevantne upute.

A128. Za računovodstvene procjene fer vrijednosti, dodatna razmatranja o relevantnosti i pouzdanosti informacija dobivenih iz vanjskih izvora informacija mogu uključiti:

- (a) jesu li fer vrijednosti temeljene na trgovanju istim instrumentom ili kotacijama aktivnog tržišta;

⁵³ MRevS 500, točka A31.

- (b) ako se fer vrijednosti temelje na transakcijama usporedive imovine ili obveza, kako su te transakcije identificirane i smatrane usporedivim;
- (c) ako nema transakcija za imovinu ili obvezu ili usporedive imovine ili obveze, kako je informacija razvijena, uključujući i da li razvijene i korištene ulazne veličine reprezentiraju pretpostavke koje bi tržišni sudionici koristili kada vrednuju imovinu ili obvezu, ako je primjenjivo; i
- (d) ako se mjerenje fer vrijednosti temelji na brokerovoj kotaciji, je li ona:
 - (i) od kreatora tržišta koji posluju s istom vrstom financijskih instrumenata;
 - (ii) obvezujuća ili neobvezujuća, s većom težinom danom kotacijama temeljenim na obvezujućim ponudama; i
 - (iii) odražava tržišne uvjete na datum financijskih izvještaja, kada je zahtijevano primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

A129. Ako se informacije iz vanjskog izvora informacija koriste kao revizijski dokaz, razmatranja relevantna za revizora mogu biti o tome mogu li se dobiti informacije ili jesu li informacije dovoljno detaljne da razumije metode, pretpostavke i druge podatke koje koristi vanjski izvor informacija. To može biti ograničeno u nekim aspektima i posljedično tome utjecati na revizorovo razmatranje vrste, vremenskog rasporeda i opsega postupaka koje treba obaviti. Na primjer, usluge određivanja cijena često pružaju informacije o njihovim metodama i pretpostavkama po klasi imovine, radije nego po pojedinačnim vrijednosnim papirima. Brokери često pružaju samo ograničene informacije o ulaznim veličinama i pretpostavkama kada za pojedinačne vrijednosne papire daju indikativnu ponudu. Točka A33g MRevS-a 500 pruža upute u vezi s ograničenjima koje stvaraju vanjski izvori informacija u davanju potkrjepljujućih informacija.

Menadžmentov stručnjak

A130. Pretpostavke povezane s računovodstvenim procjenama koje je stvorio ili koristio menadžmentov stručnjak postaju menadžmentove pretpostavke kada ih koristi menadžment u stvaranju neke računovodstvene procjene. U skladu s tim, revizor primjenjuje relevantne zahtjeve iz ovog MRevS-a na te pretpostavke.

A131. Ako rad menadžmentova stručnjaka uključuje korištenje metode ili izvore podataka povezane s računovodstvenim procjenama, ili razvijanje ili pružanje nalaza ili zaključaka povezanih s točkom procjene ili povezanim objavama za uključivanje u financijske izvještaje, zahtjevi u točkama 21–29 ovog MRevS-a mogu pomoći revizoru u primjenjivanju točke 8(c) MRevS-a 500.

Uslužne organizacije

A132. MRevS 402⁵⁴ bavi se s revizorovim razumijevanjem usluga koje pruža uslužna organizacija, uključujući i internim kontrolama, kao i revizorovim reakcijama na procijenjene rizike pogrešnog prikaza. Ako subjekt koristi usluge uslužne organizacije u stvaranju računovodstvenih procjena, zahtjevi i upute u MRevS-u 402 mogu stoga pomoći revizoru u primjenjivanju zahtjeva ovog MRevS-a.

⁵⁴ MRevS 402, *Revizijska razmatranja u vezi sa subjektima koji koriste rad uslužnih organizacija*

Pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta (vidjeti točku 32)

A133. Menadžmentovu pristranost može biti teško otkriti na razini stanja računa i može biti otkrivena kada revizor sagledava grupe računovodstvenih procjena, sve računovodstvene procjene u zbroju ili kada se promatraju kroz više računovodstvenih razdoblja. Na primjer, ako se smatra da su pojedinačno razumne računovodstvene procjene uključene u financijske izvještaje ali menadžmentove točke procjene dosljedno teže prema jednom kraju revizorova raspona razumnih ishoda koji osigurava za menadžment povoljnije ishode financijskog izvještavanja, takve okolnosti mogu ukazivati na moguću pristranost menadžmenta.

A134. Primjeri pokazatelja moguće pristranosti menadžmenta u vezi s računovodstvenim procjenama uključuju:

- promjene u nekoj računovodstvenoj procjeni ili metodi za njezino stvaranje, kada je menadžment stvorio subjektivnu procjenu da je bilo promjena u okolnostima,
- odabir ili razvitak važnih pretpostavki ili podataka koji dozvoljavaju točku procjene povoljnu za ciljeve menadžmenta,
- odabir točke procjene koji može ukazivati na obrazac optimizma ili pesimizma.

Ako su identificirani takvi pokazatelji, može postojati rizik značajnog pogrešnog prikazivanja ili na razini tvrdnje ili na razini financijskog izvještaja. Pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta sami za sebe ne tvore pogrešna prikazivanja za svrhe stvaranja zaključaka o razumnosti pojedinačne računovodstvene procjene. Međutim, u nekim slučajevima revizijski dokazi mogu ukazivati na pogrešno prikazivanje prije nego samo na pokazatelj menadžmentove pristranosti.

A135. Pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta mogu utjecati na revizorov zaključak o tome jesu li i nadalje odgovarajuće revizorove procjene rizika i povezane reakcije. Revizor može također trebati razmotriti posljedice na druge aspekte revizije, uključujući i potrebu daljnjeg preispitivanja prikladnosti menadžmentovih prosudbi u stvaranju računovodstvenih procjena. Nadalje, pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta mogu utjecati na revizorov zaključak o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnih pogrešnih prikazivanja, kako je razmatrano u MRevS-u 700 (izmijenjenom)⁵⁵.

A136. Nadalje, u primjenjivanju MRevS-a 240, od revizora se zahtijeva da ocijeni da li menadžmentove prosudbe i odluke u stvaranju računovodstvenih procjena uključenih u financijske izvještaje ukazuju na moguću pristranost koja predstavlja značajni pogrešni prikaz zbog prijevare⁵⁶. Prijevarno financijsko izvještavanje je često postignuto namjernim pogrešnim prikazivanjem računovodstvenih procjena, koje može uključivati namjerno podcjenjivanje ili precjenjivanje računovodstvenih procjena. Pokazatelji moguće pristranosti menadžmenta koji mogu također biti čimbenici rizika prijevare, mogu uzrokovati da revizor ponovno procjeni jesu li revizorove procjene rizika, osobito procjena rizika prijevare, i povezane reakcije i nadalje odgovarajuće.

Sveobuhvatno ocjenjivanje temeljeno na obavljenim revizijskim postupcima (vidjeti točku 33)

⁵⁵ MRevS 700 (izmijenjen), točka 11.

⁵⁶ MRevS 240, točka 32(b).

A137. Dok revizor obavlja planirane revizijske postupke, pribavljeni revizijski dokazi mogu uzrokovati da revizor modificira vrste, vremenski raspored ili opseg drugih planiranih revizijskih postupaka⁵⁷. U vezi s računovodstvenim procjenama, revizor može spoznati informacije kroz obavljanje postupaka za dobivanje revizijskih dokaza koje se značajno razlikuju od informacija na kojima se temeljila procjena rizika. Na primjer, revizor je mogao identificirati subjektivnost uključenu u stvaranje računovodstvene procjene kao jedini razlog za procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikaza. Međutim, dok obavlja postupke kao reakciju na procijenjene rizike pogrešnog prikaza, revizor može otkriti da je računovodstvena procjena složenija nego što je početno smatrano, što može dovesti u pitanje procjenu rizika značajnog pogrešnog prikaza (na primjer, inherentni rizik može trebati ponovno procijeniti na višem kraju spektra inherentnog rizika zbog učinka složenosti) i zato revizor može trebati obaviti dodatne daljnje revizijske postupke da pribavi dostatne i primjerene revizijske dokaze⁵⁸.

A138. U vezi s računovodstvenim procjenama koje nisu bile priznate, osobiti fokus revizorova procjenjivanja može biti pitanje jesu li u stvarnosti bili ispunjeni kriteriji priznavanja primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. Ako određena računovodstvena procjena nije bila priznata i revizor zaključi da je takav tretman odgovarajući, neki okviri financijskog izvještavanja mogu zahtijevati objavu okolnosti u bilješkama uz financijske izvještaje.

Određivanje jesu li računovodstvene procjene razumne ili pogrešne (vidjeti točke 9, 35)

A139. U utvrđivanju jesu li, temeljeno na obavljenim revizijskim postupcima i pribavljenim dokazima, menadžmentove točke procjene i povezane objave razumne ili su pogrešne:

- ako revizijski dokazi potkrjepljuju raspon, veličina raspona može biti šira i, u nekim okolnostima, može biti višekratnik iznosa značajnosti za financijske izvještaje kao cjelinu (vidjeti također točku A125). Iako širi raspon može biti odgovarajući u okolnostima, on može ukazivati da je važno za revizora da razmotri jesu li pribavljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi u vezi s razumnošću iznosa unutar raspona,
- revizijski dokaz može potkrijepiti točku procjene koja se razlikuje od menadžmentove točke procjene. U takvim okolnostima, razlika između revizorove točke procjene i menadžmentove točke procjene predstavlja pogrešni prikaz,
- revizijski dokaz može potkrijepiti raspon koji ne uključuje menadžmentovu točku procjene. U takvim okolnostima, pogrešni prikaz je razlika između menadžmentove točke procjene i najbliže točke revizorova raspona.

A140. Točke A110–A114 pružaju upute radi pomoći revizoru u potvrđivanju menadžmentova odabira točke procjene i povezanim objavama koje trebaju biti uključene u financijske izvještaje.

A141. Ako revizorovi daljnji revizijski postupci uključuju testiranje kako je menadžment izradio računovodstvenu procjenu ili razvijanje neke revizorove točke procjene ili raspona, od revizora se zahtijeva da pribavi dostatne i primjerene revizijske dokaze o objavama koje opisuju nesigurnost procjene u skladu s točkama 26(b) i 29(b) i druge objave u skladu s točkom 31. Revizor tada razmatra pribavljene revizijske dokaze o objavama kao dio cjelokupnog procjenjivanja, u skladu s točkom 35, jesu li računovodstvene procjene i povezane objave razumne u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja ili su pogrešne.

⁵⁷ MRevS 330, točka A60.

⁵⁸ Vidjeti također MRevS 315 (izmijenjen), točka 31.

A142. MRevS 450 također pruža upute u vezi s kvalitativnim objavama⁵⁹ i za slučajeve u kojima bi pogrešni prikazi u objavama mogli ukazivati na prijevaru⁶⁰.

A143. Ako su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom fer prezentacije, revizorovo ocjenjivanje o tome je li financijskim izvještajima postignuta fer prezentacija⁶¹ uključuje razmatranje cjelokupne prezentacije, strukture i sadržaja financijskih izvještaja i da li financijski izvještaji, uključujući i povezane bilješke, prikazuju transakcije i događaje na način kojim se postiže fer prezentacija. Na primjer, ako je neka računovodstvena procjena podložna višem stupnju nesigurnosti procjene, revizor može utvrditi da su dodatne objave nužne za postizanje fer prezentacije. Ako menadžment ne uključi takve dodatne objave, revizor može zaključiti da su financijski izvještaji značajno pogrešni.

A144. MRevS 705 (izmijenjen)⁶² pruža upute o posljedicama za revizorovo mišljenje ako revizor vjeruje da su menadžmentove objave u financijskim izvještajima neodgovarajuće ili obmanjujuće, uključujući, na primjer, one u vezi s nesigurnošću procjene.

Pisane izjave (vidjeti točku 37)

A145. Pisane izjave o posebnim računovodstvenim procjenama mogu uključiti izjave:

- da su u važnim prosudbama korištenim u stvaranju računovodstvene procjene uzete u obzir sve relevantne informacije o kojima je menadžment imao saznanja,
- o dosljednosti i primjerenosti u odabiru ili primjeni metoda, pretpostavki i podataka koje je koristio menadžment u stvaranju računovodstvene procjene,
- da pretpostavke primjerenost odražavaju menadžmentovu namjeru i mogućnost da provede određene pravce djelovanja u ime i za korist subjekta, ako su relevantne za računovodstvene procjene i objave,
- da su objave povezane s računovodstvenim procjenama, uključujući i objave koje opisuju nesigurnost procjene, potpune i razumne u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja,
- da su odgovarajuće specijalizirane vještine ili stručnosti primijenjene u stvaranju računovodstvenih procjena,
- da nema naknadnih događaja koji bi zahtijevali usklađivanje računovodstvenih procjena i povezanih objava uključenih u financijske izvještaje,
- ako računovodstvene procjene nisu priznate ili objavljene u financijskim izvještajima, o primjerenosti menadžmentove odluke tome da kriteriji priznavanja ili objavljivanja iz primjenjivog okvira financijskog izvještavanja nisu ispunjeni.

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje, menadžmentom ili drugim relevantnim strankama (vidjeti točku 38)

A146. U primjenjivanju MRevS 260-a (izmijenjenog), revizor priopćava onima koji su zaduženi za upravljanje svoje stavove o važnim kvalitativnim aspektima subjektivih računovodstvenih

⁵⁹ MRevS 450, točka A17.

⁶⁰ MRevS 450, točka A22.

⁶¹ MRevS 700 (izmijenjen), točka 14.

⁶² MRevS 705 (izmijenjen), točke 22–23.

praksi povezanih s računovodstvenim procjenama i povezanim objavama⁶³. Dodatak 2 uključuje pitanja specifična za računovodstvene procjene koje revizor može razmatrati ako komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje.

- A147. MRevS 265 zahtijeva da revizor priopći u pisanom obliku onima koji su zaduženi za upravljanje važne manjkavosti u internim kontrolama otkrivenim tijekom revizije⁶⁴. Takve važne manjkavosti mogu uključiti one povezane s kontrolama nad:
- (a) odabirom i primjenom važnih računovodstvenih politika i odabirom i primjenom metoda, pretpostavki i podataka;
 - (b) upravljanjem rizicima i povezanim sustavima;
 - (c) integritetom podataka, uključujući i ako su podaci dobiveni iz nekog vanjskog izvora informacija; i
 - (d) uporabom, razvojem i ocjenjivanjem modela, uključujući i modela pribavljenih od eksternih snabdjevača i svakim usklađivanjem koje može biti zahtijevano.
- A148. Osim komuniciranja s onima koji su zaduženi za upravljanje, može biti dopušteno ili se zahtijevati da revizor komunicira izravno s regulatorima ili bonitetnim nadzornicima. Takvo komuniciranje može biti korisno kroz cijelu reviziju ili u određenim etapama, kao što su kada se planira revizija ili kada se dovršava revizorovo izvješće. Na primjer, u nekim zakonodavstvima, regulatori financijskih institucija zahtijevaju kooperaciju s revizorima kako bi se dijelile informacije o djelovanju i primjeni kontrola nad aktivnostima s financijskim instrumentima, izazovima u vrednovanju financijskih instrumenata u neaktivnim tržištima, očekivanim kreditnim gubicima i rezervama osiguranja dok drugi regulatori mogu zahtijevati da shvate revizorove poglede spram važnih aspekata subjektivih poslovanja, uključujući subjektive procjene troškova. Ovo komuniciranje može biti od koristi revizoru u identificiranju, procjenjivanju i reagiranju na rizike pogrešnog prikaza.

Dokumentacija (vidjeti točku 39)

- A149. MRevS 315 (izmijenjen)⁶⁵ i MRevS 330⁶⁶ sadrže zahtjeve i upute za dokumentiranje revizorova razumijevanja subjekta, procjene rizika i reakcije na procijenjene rizike. Te upute se temelje na zahtjevima i uputama u MRevS-u 230⁶⁷. U kontekstu revidiranja računovodstvenih procjena, od revizora se zahtijeva da pripremi revizijsku dokumentaciju o ključnim elementima revizorova razumijevanja subjekta i njegovog okruženja povezanih s računovodstvenim procjenama. Nadalje, revizorove prosudbe o procijenjenim rizicima pogrešnog prikazivanja povezanim s računovodstvenim procjenama, i revizorove reakcije, mogu vjerojatno dalje biti potkrijepljene dokumentacijom o komuniciranju s onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentom.
- A150. U dokumentiranju povezanosti revizorovih daljnjih revizijskih postupaka s procijenjenim rizicima značajnog pogrešnog prikaza na razini tvrdnje, u skladu s MRevS-om 330, ovaj MRevS zahtijeva da revizor uzme u obzir razloge stvaranja rizika značajnog pogrešnog prikaza na razini

⁶³ MRevS 260 (izmijenjen), točka 16(a).

⁶⁴ MRevS 265, točka 9.

⁶⁵ MRevS 315 (izmijenjen), točke 32 i A152–A155.

⁶⁶ MRevS 330, točke 28 i A63.

⁶⁷ MRevS 230, točka 8(c).

tvrdnje. Ti razlozi mogu se odnositi na jednog ili više čimbenika inherentnog rizika ili revizorovu procjenu kontrolnog rizika. Međutim, od revizora se ne zahtijeva da dokumentira kako je svaki čimbenik inherentnog rizika uzet u razmatranje u identificiranju i procjenjivanju rizika značajnog pogrešnog prikaza u vezi sa svakom računovodstvenom procjenom.

A151. Revizor također može razmatrati dokumentiranje:

- ako menadžmentova primjena metode uključuje složeno modeliranje, jesu li menadžmentove prosudbe bile primijenjene dosljedno i, ako je primjenjivo, da li oblikovanost modela ispunjava cilj mjerenja primjenjivog okvira financijskog izvještavanja,
- ako na odabir i primjenu metode, važnih pretpostavki ili podataka utječe u velikoj mjeri složenost, revizorove prosudbe u utvrđivanju jesu li potrebne specijalizirane vještine ili znanja kako bi se obavili postupci procjene rizika, oblikovali i obavili postupci koji su reakcija na te rizike ili ocijenili pribavljeni revizijski dokazi. U takvim okolnostima, dokumentacija također može uključiti kako su primijenjene zahtijevane vještine ili znanja.

A152. Točka A7 MRevS 230 navodi da, iako nema jednog načina na koji bi se dokumentiralo revizorovo primjenjivanje profesionalnog skepticizma, revizijska dokumentacija može ipak osigurati dokaz za revizorovo primjenjivanje profesionalnog skepticizma. Na primjer, u vezi s računovodstvenim procjenama, ako pribavljeni revizijski dokazi uključuju dokaze koji i potvrđuju i opovrgavaju menadžmentove tvrdnje, dokumentacija može uključivati kako je revizor ocijenio te dokaze, uključujući profesionalne prosudbe stvorene u formiranju zaključka o dostatnosti i primjerenosti pribavljenih revizijskih dokaza. Primjeri drugih zahtjeva u ovom MRevS-u za koje dokumentacija može osigurati dokaz za revizorovo primjenjivanje profesionalnog skepticizma uključuju:

- točku 13(d), u vezi s tim kako je revizor primijenio razumijevanje u razradi svojih očekivanja o računovodstvenim procjenama i povezanim objavama koje trebaju biti uključene u subjektive financijske izvještaje i usporedba tih očekivanja sa subjektivim financijskim izvještajima koje je pripremio menadžment;
- točku 18, koja zahtijeva da daljnji revizijski postupci budu oblikovani i obavljani kako bi se pribavili dostatni i primjereni dokazi na način koji nije pristran prema pribavljanju revizijskih dokaza koji mogu biti potvrđujući ili prema isključivanju revizijskih dokaza koji mogu biti opovrgavajući;
- točke 23(b), 24(b), 25(b) i 32, koje se odnose na pokazatelje moguće pristranosti menadžmenta; i
- točke 34, koja se odnosi na revizorovo razmatranje svih relevantnih revizijskih dokaza, neovisno jesu li potvrđujući ili opovrgavajući.

Čimbenici inherentnog rizika

Uvod

1. U identificiranju, procjenjivanju i reagiranju na rizike značajnog pogrešnog prikaza na razini tvrdnje za računovodstvenu procjenu i povezane objave, ovaj MRevS zahtijeva da revizor uzme u obzir stupanj do kojeg je računovodstvena procjena podložna nesigurnosti procjene i stupanj do kojeg na odabir i primjenu metode, pretpostavki i podataka korištenih u stvaranju računovodstvene procjene i na odabir menadžmentove točke procjene i povezanih objava za uključivanje u financijske izvještaje utječu složenost, subjektivnost ili drugi čimbenici inherentnog rizika.
2. Inherentni rizik povezan s nekom računovodstvenom procjenom je podložnost tvrdnje o računovodstvenoj procjeni značajnom pogrešnom prikazivanju, prije razmatranja kontrola. Inherentni rizik proizlazi iz čimbenika inherentnog rizika, koji stvaraju izazove primjerenom stvaranju računovodstvene procjene. Ovaj Dodatak pruža daljnje objašnjenje za prirodu čimbenika inherentnog rizika nesigurnosti procjene, subjektivnosti i složenosti i njihovom međusobnom odnosu, u kontekstu stvaranja računovodstvene procjene i odabiranju menadžmentove točke procjene i povezanih objava za uključivanje u financijske izvještaje.

Osnova mjerenja

3. Osnova mjerenja i priroda, uvjeti i okolnosti stavke financijskog izvještaja uzrokuju nastanak relevantnih atributa vrednovanja. Ako se trošak ili cijena stavke ne može izravno opaziti, zahtijeva se stvaranje računovodstvene procjene primjenjivanjem neke primjerene metode i korištenjem odgovarajućih podataka i pretpostavki. Metodu može specificirati primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ili ju može odabrati menadžment, kako bi odražavala raspoloživo znanje o očekivanim utjecajima relevantnih atributa vrednovanja na trošak ili cijenu stavke na osnovi za mjerenje.

Nesigurnost procjene

4. Podložnost manjku preciznosti u mjerenju se često u računovodstvenim okvirima naziva nesigurnost mjerenja. Nesigurnost procjene se definira u ovom MRevS-u kao podložnost inherentnom manjku preciznosti u mjerenju. On nastaje ako se zahtijevani novčani iznos za stavku financijskog izvještaja koja je priznata ili objavljena u financijskim izvještajima ne može izmjeriti s preciznošću kroz izravno opažanje troška ili cijene. Ako izravno opažanje nije moguće, sljedeća najpreciznija alternativna strategija mjerenja je primijeniti metodu koja odražava raspoloživo znanje o trošku ili cijeni za stavku na relevantnoj osnovi za mjerenje, korištenjem opažljivih podataka o relevantnim atributima vrednovanja.
5. Međutim, ograničenja u dostupnosti takvih znanja ili podataka može ograničiti provjerljivost takvih ulaznih veličina u procesu mjerenja i time ograničiti preciznost ishoda mjerenja. Osim toga, najveći broj računovodstvenih okvira potvrđuje da postoje praktična ograničenja u informacijama koje trebaju biti uzete u obzir, kao što je slučaj u kojem bi trošak pribavljanja premašio koristi. Manjak preciznosti u mjerenju nastao iz ovih ograničenja je inherentan jer se ona ne mogu eliminirati iz procesa mjerenja. U skladu s tim, takva ograničenja su izvor nesigurnosti procjene. Druge izvore nesigurnosti mjerenja koja može nastati u mjerenju je,

barem u načelu, moguće eliminirati ako se primjereno primijeni metoda i zato su to više izvori mogućeg pogrešnog prikazivanja nego nesigurnosti procjene.

6. Ako se nesigurnost procjene odnosi na neizvjesne buduće priljeve ili odljeve ekonomskih koristi koji će konačno rezultirati iz ishodišne imovine ili obveze, ishod tih tokova će biti opažljiv samo nakon datuma financijskih izvještaja. Ovisno o prirodi primjenjive osnove mjerenja i prirode, uvjeta i okolnostima stavke financijskog izvještaja, taj ishod može biti izravno opažljiv prije nego što su dovršeni financijski izvještaji ili može biti izravno opažljiv samo na kasnijem datumu. Za neke računovodstvene procjene, moguće je da uopće neće biti izravno opažljivog ishoda.
7. Neke neizvjesne ishode može biti relativno lako predvidjeti s visokom preciznošću za pojedinačnu stavku. Na primjer, korisni vijek proizvodnog stroja može se lako predvidjeti ako su raspoložive dovoljne tehničke informacije o njegovom prosječnom vijeku uporabe. Ako nije moguće predvidjeti budući ishod s razumnom preciznošću, kao što je slučaj s očekivanim životnim vijekom osobe na temelju aktuarskih pretpostavki, još uvijek može biti moguće predvidjeti ishod za grupu osoba s većom preciznošću. Osnova mjerenja može, u nekim slučajevima, ukazivati na razinu portfelja kao relevantnu jedinicu obračuna za svrhe mjerenja, koja može smanjiti inherentnu nesigurnost procjene.

Složenost

8. Složenost (tj. složenost inherentna procesu stvaranja neke računovodstvene procjene, prije razmatranja kontrola) dovodi do inherentnog rizika. Inherentna složenost može nastati ako:
 - postoje mnogi atributi vrednovanja s mnogim ili nelinearnim odnosima između njih,
 - određivanje odgovarajućih vrijednosti za jedan ili više atributa vrednovanja zahtijeva višestruke skupove podataka,
 - se zahtijeva više pretpostavki u stvaranju računovodstvene procjene ili kada postoje korelacije između zahtijevanih pretpostavki,
 - je korištenim podacima inherentno da ih je teško identificirati, preuzeti, razumjeti ili im pristupiti.
9. Složenost može biti povezana sa složenošću metode i procesa izračunavanja ili modelom korištenim u primjeni. Na primjer, složenost u modelu može odražavati potrebu da se primijene koncepti ili tehnike vrednovanja temeljeni na vjerojatnosti, formule za određivanje cijene opcije ili simulacijske tehnike za predviđanje neizvjesnih budućih ishoda ili hipotetskih ponašanja. Slično tome, proces izračuna može zahtijevati podatke iz višestrukih izvora ili višestruke skupove podataka da podupru stvaranje neke pretpostavke ili primjenu sofisticiranih matematičkih ili statističkih koncepata.
10. Što je složenost veća to je vjerojatnije da će menadžment trebati primijeniti specijalizirane vještine ili znanja u stvaranju neke računovodstvene procjene ili angažirati menadžmentova stručnjaka, na primjer u vezi s:
 - konceptima i tehnikama vrednovanja koji se mogu koristiti u kontekstu osnove mjerenja i ciljeva ili drugih zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i kako primijeniti te koncepte ili tehnike;
 - ishodišnim atributima vrednovanja koji mogu biti relevantni s obzirom na prirodu osnove mjerenja i prirodu, uvjete i okolnosti stavki financijskog izvještaja za koje je obavljena računovodstvena procjena; ili

- identificiranjem odgovarajućeg izvora podataka iz internih izvora (uključujući i iz izvora izvan glavne knjige ili pomoćnih knjiga) ili iz vanjskih izvora informacija, određivanjem kako postupiti s mogućim poteškoćama u pribavljanju podataka iz takvih izvora ili u održavanju njihovog integriteta u primjenjivanju metoda ili razumijevanjem relevantnosti i pouzdanosti tih podataka.

11. Složenost povezana s podacima može nastati, na primjer, u sljedećim okolnostima:

- (a) ako je podatak teško pribaviti ili ako se on odnosi na transakcije koje nisu općenito dostupne. Čak ako je takav podatak pristupačan, na primjer kroz neki vanjski izvor informacija, može biti teško razmotriti relevantnost i pouzdanost tog podatka, ako vanjski izvor informacija nije objavio odgovarajuće informacije o ishodišnom izvoru podatka kojeg je koristio i o svakom obrađivanju podatka koje je bilo obavljeno.
- (b) ako je podatke, koji odražavaju stavove izvora vanjskih informacija o budućim uvjetima ili događajima, koji mogu biti relevantni za razvijanje potpore za neku pretpostavku, teško razumjeti bez transparentnosti obrazloženja i informacija uzetih u obzir u razvijanju tih stavova.
- (c) ako su neke vrste podataka inherentno teške za razumijevanje jer zahtijevaju razumijevanje stručnih složenih poslovnih ili pravnih koncepata, kao što su oni koji mogu biti zahtijevani za ispravno razumijevanje podataka a koji obuhvaćaju uvjete pravnih sporazuma o transakcijama koje uključuju složene financijske instrumente ili police osiguranja.

Subjektivnost

12. Subjektivnost (tj. subjektivnost inherentna procesu stvaranja neke računovodstvene procjene, prije razmatranja kontrola) odražava inherentna ograničenja u znanjima ili podacima razumno dostupnima o atributima vrednovanja. Ako takva ograničenja postoje, primjenjivi okvir financijskog izvještavanja može smanjiti stupanj subjektivnosti osiguravanjem potrebne osnove za stvaranje neke prosudbe. Takvi zahtjevi mogu, na primjer, navoditi izričite ili podrazumijevane ciljeve povezane s mjerenjem, objavom, jedinicom obračuna ili primjenom ograničenja troškova. Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja može također isticati važnost takvih prosudbi kroz zahtjeve za objavljivanjima o tim prosudbama.

13. Menadžmentova prosudba je obično potrebna u određivanju nekih ili svih sljedećih pitanja, koja često uključuju subjektivnost:

- u mjeri u kojoj nije specificirano zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, o primjerenim pristupima vrednovanja, konceptima, tehnikama i čimbenicima za uporabu u metodi procjene, uzimajući u obzir raspoloživa znanja;
- u mjeri u kojoj su atributi vrednovanja opažljivi ako postoje različiti mogući izvori podataka, o odgovarajućem izvoru za korištenje;
- u mjeri u kojoj atributi vrednovanja nisu opažljivi, o primjerenim pretpostavkama ili rasponu pretpostavki koji treba odrediti, uzimajući u obzir najbolje raspoložive podatke, uključujući, na primjer, stajališta tržišta;
- o rasponu razumno mogućih ishoda iz kojeg je potrebno odabrati menadžmentovu točku procjene i relativnoj vjerojatnosti da bi neke točke unutar raspona bile dosljedne s ciljevima osnove mjerenja koju zahtijeva primjenjivi okvir financijskog izvještavanja; i

- o odabiru menadžmentove točke procjene i povezanim objavama koje treba iskazati u financijskim izvještajima.
14. Stvaranje pretpostavki o budućim događajima ili uvjetima uključuje korištenje prosudbe, pri čemu teškoća stvaranja varira sa stupnjem do kojeg su neizvjesni ti događaji ili uvjeti. Preciznost s kojom je moguće predvidjeti neizvjesne buduće događaje ili uvjete ovisi o stupnju do kojeg su ti događaji ili uvjeti određivi na osnovi znanja, uključujući i poznavanja ranijih uvjeta, događaja i povezanih ishoda. Kako je ranije opisano, nemogućnost preciznosti također doprinosi nesigurnosti procjene.
 15. U vezi s budućim ishodima, pretpostavke će se morati odrediti samo za one značajke ishoda koje su neizvjesne. Na primjer, u razmatranju mjerenja mogućeg umanjenja vrijednosti potraživanja za prodaju robe na datum bilance, iznos potraživanja može biti nedvosmisleno i izravno opažljiv u povezanim dokumentima transakcija. Ono što može biti neizvjesno je iznos, ako ga ima, gubitka za umanjenje vrijednosti. U ovom slučaju, pretpostavke mogu biti zahtijevane samo o vjerojatnosti gubitka i o iznosu i vremenu bilo kojeg takvog gubitka.
 16. Međutim, u drugim slučajevima, iznosi novčanih tokova utjelovljeni u pravima povezanim s nekom imovinom mogu biti neizvjesni. U takvim slučajevima, mogu se stvoriti pretpostavke kako o iznosima implicitnih prava na novčane tokove tako i o mogućim gubicima zbog umanjenja vrijednosti.
 17. Može biti nužno za menadžment da razmotri informacije o prošlim uvjetima i događajima zajedno s tekućim trendovima i očekivanjima budućeg razvoja situacije. Prošli uvjeti i događaji pružaju povijesne informacije koje mogu istaknuti ponavljajuće povijesne obrasce koji se mogu ekstrapolirati u ocjenjivanju budućih ishoda. Takve povijesne informacije mogu također ukazati na obrasce takvih ponašanja koji se mijenjaju tijekom vremena (cikluse ili trendove). To može sugerirati da su se ishodišni povijesni obrasci ponašanja mijenjali na donekle predvidive načine što se također može ekstrapolirati u ocjenjivanju budućih ishoda. Druge vrste informacija mogu također biti dostupne koje ukazuju na moguće promjene u povijesnim obrascima takvog ponašanja ili u povezanim ciklusima ili trendovima. Složene prosudbe mogu biti potrebne o predskazujućim vrijednostima takvih informacija.
 18. Opseg i priroda (uključujući stupanj sadržane subjektivnosti) prosudbi uključenih u stvaranje računovodstvenih procjena mogu stvoriti mogućnost za menadžmentovu pristranost u donošenju odluke o pravcu djelovanja koji, prema menadžmentu, je odgovarajući u stvaranju računovodstvene procjene. Ako također postoji visoka razina složenosti ili visoka razina nesigurnosti procjene, ili oboje, rizik, i mogućnost, menadžmentove pristranosti ili prijevare može također biti povećan.

Odnos nesigurnosti procjene i subjektivnosti i složenosti

19. Nesigurnost procjene stvara inherentne varijacije u mogućim metodama, izvorima podataka i pretpostavkama koje mogu biti korištene za stvaranje računovodstvenih procjena. To stvara subjektivnost, i stoga, potrebu za korištenjem prosudbe u stvaranju računovodstvene procjene. Takve prosudbe se zahtijevaju u odabiranju primjerenih metoda i izvora podataka, u stvaranju pretpostavki, i u odabiranju menadžmentove točke procjene i povezanih objava za uključivanje u financijskim izvještajima. Te prosudbe se stvaraju u kontekstu priznavanja, mjerenja, zahtjeva prezentiranja i objavljivanja primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. Međutim, budući da su raspoloživost i mogućnost pristupa znanjima i informacijama za potkrjepljivanje tih prosudbi ograničeni, prosudbe su subjektivne prirode.

20. Subjektivnost u takvim prosudbama stvara mogućnost za nenamjernu ili namjernu menadžmentovu pristranost u prosuđivanju. Mnogi računovodstveni okviri zahtijevaju da informacije pripremljene za uključivanje u financijske izvještaje trebaju biti neutralne (tj. ne smiju biti pristrane). S obzirom na to da pristranost može, barem načelno, biti eliminirana iz procesa procjene, izvori moguće pristranosti u stvaranju prosudbi koje se bave subjektivnošću su više izvori mogućih pogrešnih prikazivanja nego izvori nesigurnosti procjene.
21. Inherentne varijacije u mogućim metodama, izvorima podataka i pretpostavki koji mogu biti korišteni za stvaranje računovodstvenih procjena (vidjeti točku 19) također stvaraju varijacije u mogućim ishodima mjerenja. Veličina raspona razumno mogućih ishoda mjerenja rezultira iz stupnja nesigurnosti procjene i često se naziva osjetljivost računovodstvene procjene. Osim utvrđivanja ishoda mjerenja, proces procjenjivanja također uključuje analiziranje učinka inherentnih varijacija u mogućim metodama, izvorima podataka i pretpostavkama o rasponu razumno mogućih ishoda mjerenja (poznatim kao analiza osjetljivosti).
22. Razvijanje prezentacije financijskog izvještaja za neku računovodstvenu procjenu, koja, ako je zahtijevano primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, postiže vjerno predstavljanje (tj., potpuno, neutralno i bez pogreške) uključuje stvaranje odgovarajuće prosudbe u odabiranju menadžmentove točke procjene koja je primjereno odabrana unutar raspona razumno mogućih ishoda mjerenja i povezane objave koje primjereno opisuju nesigurnost procjene. Te prosudbe mogu same za sebe uključiti subjektivnost, ovisno o prirodi zahtjeva u primjenjivom okviru financijskog izvještavanja koji uređuje ta pitanja. Na primjer, primjenjivi okvir financijskog izvještavanja može zahtijevati posebnu osnovu (kao što su prosjek ponderiran vjerojatnošću ili najbolju procjenu) za odabir menadžmentove točke procjene. Slično, on može zahtijevati posebne objave ili objave koje ispunjavaju specificirane ciljeve objava ili dodatne objave koje su zahtijevane radi postizanja fer prezentacije u danim okolnostima.
23. Iako neka računovodstvena procjena koja je podložna višem stupnju nesigurnosti procjene može biti manje precizno mjerljiva od one podložne nižem stupnju nesigurnosti procjene, računovodstvena procjena može još uvijek imati dostatnu relevantnost za korisnike financijskih izvještaja da bi bila priznata u financijskim izvještajima ako se, ako se zahtijeva primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, može postići vjerna prezentacija stavke. U nekim slučajevima, nesigurnost procjene može biti tako velika da nisu ispunjeni kriteriji priznavanja iz primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i računovodstvena procjena ne može biti priznata u financijskim izvještajima. Čak u takvim okolnostima, još uvijek mogu biti relevantni zahtjevi objavljivanja, na primjer da se objavi točka procjene ili raspon razumno mogućih ishoda mjerenja i informacije koje opisuju nesigurnost procjene i ograničenja u priznavanju stavke. Zahtjevi primjenjivog okvira financijskog izvještavanja koji se primjenjuju u takvim okolnostima mogu biti specificirani u većem ili manjem stupnju. Sukladno tome, u takvim okolnostima, može biti potrebno učiniti dodatne prosudbe koje uključuju subjektivnost.

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje

Pitanja koja revizor može razmatrati u svrhu njihovog komuniciranja onima koji su zaduženi za upravljanje, a koja su u vezi s revizorovim stavovima o važnim kvalitativnim aspektima subjektivih računovodstvenih praksi povezanih s računovodstvenim procjenama i povezanim objavama uključuju:

- (a) kako menadžment identificira transakcije, druge događaje i uvjete koji mogu uzrokovati potrebu za, ili promjenu u, računovodstvenim procjenama i povezanim objavama;
- (b) rizike značajnog pogrešnog prikaza;
- (c) relativnu značajnost računovodstvene procjene za financijske izvještaje kao cjelinu;
- (d) menadžmentovo razumijevanje (ili nerazumijevanje) u vezi s prirodom i opsegom računovodstvenih procjena i rizicima povezanim s računovodstvenim procjenama;
- (e) je li menadžment primijenio odgovarajuće specijalizirane vještine ili znanja ili angažirao odgovarajuće stručnjake;
- (f) revizorove stavove o razlikama između revizorove točke procjene ili raspona i menadžmentove točke procjene;
- (g) revizorove stavove o primjerenosti odabira računovodstvenih politika povezanih s računovodstvenim procjenama i prezentacijom računovodstvenih procjena u financijskim izvještajima;
- (h) pokazatelje moguće pristranosti menadžmenta;
- (i) je li bilo ili trebalo biti promjena spram ranijeg razdoblja u metodama za stvaranje računovodstvenih procjena;
- (j) ako je bilo promjena spram ranijeg razdoblja u metodama za stvaranje računovodstvenih procjena, zašto, kao i ishod računovodstvenih procjena u ranijim razdobljima;
- (k) jesu li menadžmentove metode za stvaranje računovodstvenih procjena, uključujući i ako je menadžment koristio model, primjerene u kontekstu ciljeva mjerenja, prirode, uvjeta i okolnosti i drugih zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja;
- (l) prirodu i posljedice pretpostavki korištenih u računovodstvenim procjenama i stupanj subjektivnosti uključen u razvoj pretpostavki;
- (m) jesu li važne pretpostavke dosljedne međusobno i s onima korištenim u drugim računovodstvenim procjenama ili s korištenim pretpostavkama u drugim područjima subjektivnih poslovnih aktivnosti;
- (n) ako je relevantno za primjerenost važnih pretpostavki ili odgovarajuću primjenu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, ima li menadžment namjeru da provede određene pravce djelovanja i mogućnost da to učini;
- (o) kako je menadžment razmotrio alternativne pretpostavke ili ishode i zašto ih je odbacio, ili kako je menadžment drugačije postupao s nesigurnošću procjene u stvaranju računovodstvene procjene;
- (p) jesu li primjereni podaci i važne pretpostavke koje je koristio menadžment u stvaranju računovodstvenih procjena u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja;

- (q) relevantnost i pouzdanost informacija dobivenih iz nekog vanjskog izvora informacija;
- (r) važne poteškoće koje su se pojavile vezano uz pribavljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza povezanih s podacima dobivenim iz vanjskog izvora informacija ili vezano uz procjene koje su obavili menadžment ili menadžmentovi stručnjaci;
- (s) značajne razlike u prosudbama između revizora i menadžmenta ili menadžmentova stručnjaka u vezi s procjenama;
- (t) moguće učinke značajnih rizika i izloženosti za koje se zahtijeva da budu objavljeni u financijskim izvještajima na subjektive financijske izvještaje, uključujući i nesigurnost procjene povezanu s računovodstvenim procjenama;
- (u) razumnost objave o nesigurnosti procjene u financijskim izvještajima;
- (v) jesu li menadžmentove odluke povezane s priznavanjem, mjerenjem, prezentiranjem i objavljivanjem računovodstvenih procjena i povezanih objava u financijskim izvještajima u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

USKLAĐUJUĆE I POSLJEDIČNE IZMJENE U DRUGIM MEĐUNARODNIM STANDARDIMA

Napomena: Sljedeće su usklađujuće izmjene u drugim Međunarodnim standardima kao posljedica odobranja MRevS-a 540 (izmijenjenog). Te izmjene će stupiti na snagu u isto vrijeme kada i MRevS 540 (izmijenjen), i prikazane su označenim promjenama u odnosu na zadnju odobrenu verziju Međunarodnog standarda koja se mijenja. Brojevi fusnota unutar tih izmjena nisu usklađeni s Međunarodnim standardima koji se mijenjaju i povezivanje treba biti učinjeno u tim Međunarodnim standardima. Za te usklađujuće izmjene dobiveno je odobrenje PIOB-a koji je zaključio da je primijenjen redoviti postupak u razvijanju usklađujućih izmjena i da je odgovarajuća pozornost posvećena javnom interesu.

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

...

Primjena i ostali materijali s objašnjenjima

...

Dostatni i primjereni revizijski dokazi i revizijski rizik (vidjeti točke 5 i 17)

...

Revizijski rizik

...

Rizici pogrešnog prikaza

...

A42. Procjena rizika značajnog pogrešnog prikaza može biti izražena u količinskim pojmovima, kao što su postoci ili u nekoličinskim pojmovima. U svakom slučaju, potreba da revizor napravi primjerenu procjenu rizika je važnija od različitih pristupa po kojima se ona može obaviti. MRevS-i se uobičajeno ne pozivaju odvojeno na inherentni rizik i kontrolni rizik, nego radije na kombiniranu procjenu “rizika značajnog pogrešnog prikaza.” Međutim, MRevS 540 (izmijenjen)⁶⁸ zahtijeva odvojenu procjenu inherentnog rizika i kontrolnog rizika kako bi procjena osigurala osnovu za oblikovanje i obavljanje daljnjih revizijskih postupaka kao reakcija na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikaza, uključujući i signifikantne rizike, za računovodstvene procjene na razini tvrdnje u skladu s MRevS-om 330⁶⁹ U identificiranju i procjenjivanju rizika značajnog pogrešnog prikaza za važne klase transakcija, stanja računa ili objave različite od računovodstvenih procjena, revizor može napraviti odvojene ili kombinirane procjene inherentnog i kontrolnog rizika ovisno o preferiranim revizijskim tehnikama ili metodologijama i praktičnim razmatranjima. ~~Procjena rizika pogrešnog prikaza može biti izražena količinskim pojmovima, kao što je u postocima ili nekoličinskim pojmovima. U svakom slučaju, potreba da revizor napravi odgovarajuću procjenu rizika je važnija od različitih pristupa po kojima se ona može obaviti.~~

...

⁶⁸ MRevS 540 (izmijenjen), *Revidiranje računovodstvenih procjena i objava*, točka 16.

⁶⁹ MRevS 330, točka 7(b).

MRevS 230, Revizijska dokumentacija

...

Zahtjevi

...

Dokumentacija o obavljenim revizijskim postupcima i pribavljenim revizijskim dokazima

Oblik, sadržaj i opseg revizijske dokumentacije

8. Revizor će pripremiti revizijsku dokumentaciju koja je dostatna da nekom iskusnom revizoru, koji prethodno nije bio povezan s revizijom, omogućiti razumjeti (vidjeti točke A2–A5, A16–A17) :
- (a) vrste, vremenski raspored i opseg obavljenih revizijskih postupaka kako bi se postupilo u skladu s MRevS-ovima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima (vidjeti točke A6–A7);
 - (b) rezultate obavljenih revizijskih postupaka i pribavljene revizijske dokaze; i
 - (c) značajna pitanja koja su se pojavila tijekom revizije, zaključke stvorene o njima i važne profesionalne prosudbe obavljene u stvaranju tih zaključaka. (Vidjeti točke A8–A11.)

...

Primjena i ostali materijali s objašnjenjima

...

Dokumentacije o sukladnosti s MRevS-ovima (vidjeti točku 8(a))

...

- A7. Revizijska dokumentacija osigurava dokaz da je revizija obavljena u skladu s MRevS-ovima. Međutim, nije ni nužno niti je izvedivo da revizor u reviziji dokumentira svako razmatrano pitanje ili svaku stvorenu profesionalnu prosudbu. Nadalje, nije nužno da revizor odvojeno dokumentira (na primjer, kao u kontrolnoj listi) sukladnost s pitanjima za koja je sukladnost vidljiva iz dokumenta uključenog u revizijski dosje. Na primjer:
- postojanje adekvatno dokumentiranog plana revizije pokazuje da je revizor planirao reviziju;
 - postojanje potpisanog pisma o angažiranju u revizijskom dosjeu pokazuje da je revizor dogovorio uvjete revizijskog angažmana s menadžmentom ili, gdje je odgovarajuće, s onima koji su zaduženi za upravljanje;
 - revizorovo izvješće koje sadrži primjereno mišljenje s rezervom o financijskim izvještajima pokazuje da je revizor postupio u skladu sa zahtjevom da se izrazi mišljenje s rezervom u okolnostima određenim u MRevS-ima;
 - u vezi sa zahtjevima koji su općenito primjenjivi kroz cijelu reviziju, mogu postojati brojni načini na koje se postupanje u skladu s njima može prikazati unutar revizijskog dosjea:
 - na primjer, moguće je da ne postoji jedan način dokumentiranja revizorovog profesionalnog skepticizma. Usprkos tome, revizijska dokumentacija može ipak osigurati dokaz o revizorovoj primjeni profesionalnog skepticizma u skladu s MRevS-ovima. Na primjer, u vezi s računovodstvenim procjenama, ako pribavljeni revizijski dokazi uključuju dokaze koji i potvrđuju i opovrgavaju menadžmentove tvrdnje, dokumentiranje kako je revizor ocijenio te dokaze,

uključujući profesionalne prosudbe stvorene u formiranju zaključka o dostatnosti i primjerenosti pribavljenih revizijskih dokaza. Takav dokaz može uključiti posebne postupke obavljene kako bi se potvrdili menadžmentovi odgovori na revizorove upite.

- slično tome, u revizijskom je dosjeu moguće na brojne načine dokumentirati da je angažirani partner preuzeo odgovornost za usmjeravanje, nadziranje i obavljanje revizije u skladu s MRevS-ima. To može uključiti dokumentaciju o vremenskoj uključenosti angažiranog partnera u razne aspekte revizije, kao što je sudjelovanje u raspravama tima potrebnim prema MRevS-u 315 (izmijenjenom)⁷⁰.

...

Dokumentacija o značajnim pitanjima i povezanim važnim profesionalnim prosudbama (vidjeti točku 8(c))

...

A10. Neki primjeri okolnosti u kojima je, u skladu s točkom 8, primjereno pripremiti revizijsku dokumentaciju u vezi s korištenjem profesionalne prosudbe uključuju, ako su pitanja i prosudbe važni za:

- obrazloženje revizorovog zaključka ako zahtjev predviđa da revizor "će razmotriti" određene informacije ili čimbenike, i ta su razmatranja važna u kontekstu određenog angažmana;
- osnovu za revizorov zaključak o razumnosti područja subjektivnih prosudbi koje je stvorio menadžment (~~na primjer, razumnost značajne računovodstvene procjene~~);
- osnovu za revizorovo ocjenjivanje jesu li razumne računovodstvene procjene i povezane objave u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, ili su pogrešno prikazane;
- osnovu za revizorove zaključke o autentičnosti dokumenta ako je poduzeto daljnje istraživanje (poput primjerenog korištenja stručnjaka ili postupaka potvrđivanja) kao reakcija na uvjete otkrivene tijekom revizije koji uzrokuju da revizor vjeruje kako je moguće da dokument nije autentičan;
- kada se primjenjuje⁷¹ MRevS 701, revizorovo utvrđivanje ključnih revizijskih pitanja ili utvrđivanje da nema ključnih revizijskih pitanja za priopćiti.

...

⁷⁰ MRevS 315 (izmijenjen), *Prepoznavanje i procjenjivanje rizika pogrešnog prikaza kroz stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja*, točka 10

⁷¹ MRevS 701, *Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora*

Određeni zahtjevi u vezi s dokumentacijom u ostalim MRevS-ima

...

- MRevS 540 (izmijenjen), Revidiranje računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti, i povezanih objava – točka 39 ~~23~~

...

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

...

Primjena i ostali materijali s objašnjenjima

...

- A47. Retroaktivan pregled također se zahtijeva MRevS-om 540 (izmijenjenim). Taj pregled obavlja se kao dio postupaka procjene rizika kako bi se prikupile informacije o efikasnosti menadžmentovih ranijih ~~procesa procjene za prošlogodišnje razdoblje računovodstvenih procjena, revizijskih dokaza o ishodu, ili gdje je primjenjivo, o njihovoj naknadnoj ponovnoj procjeni računovodstvenih procjena koja je važna u stvaranju~~ da pomogne u identificiranju i procjenjivanju rizika značajnog pogrešnog prikaza u tekućem razdoblju računovodstvene procjene, i revizijskih dokaza o pitanjima, kao što su procjena nesigurnosti procjene za koja može postojati zahtjev objave u financijskim izvještajima. Kao praktično pitanje, revizorov pregled menadžmentovih prosudbi i pretpostavki radi otkrivanja pristranosti koje mogu predstavljati rizik značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevара u skladu s ovim MRevS-om može biti obavljen povezano s pregledom zahtijevanim MRevS-om 540 (izmijenjenim).

...

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

...

Zahtjevi

...

Pitanja o kojima treba komunicirati

...

Važni nalazi revizije

16. Revizor će komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje (vidjeti točke A17–A18):

- (a) o revizorovim stavovima o važnim kvalitativnim aspektima subjektove računovodstvene prakse, kao i o računovodstvenim politikama, računovodstvenim procjenama i objavama u financijskim izvještajima. Ako je primjenjivo, revizor će objasniti onima koji su zaduženi za upravljanje zašto smatra da važna računovodstvena praksa, koja je prihvatljiva prema primjenjivom okviru financijskog izvještavanja, nije najprimjerenija u određenim okolnostima subjekta (vidjeti točke A19-A20);
- (b) o značajnim poteškoćama, ako ih ima, s kojima se suočio tijekom revizije (vidjeti točku A21);
- (c) osim ako nisu svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni u poslovođenje subjektom:
 - (i) o važnim pitanjima, ako ih ima, nastalim tijekom revizije koja su raspravljena ili bila predmetom korespondencije s menadžmentom (vidjeti točku A22); i
 - (ii) o pisanim izjavama koje zahtijeva revizor;
- (d) o okolnostima koje utječu na oblik i sadržaj revizorova izvješća, ako ih ima (vidjeti točke A23-A25); i
- (e) o bilo kojim drugim važnim pitanjima nastalih tijekom revizije koja su, po revizorovoj profesionalnoj prosudbi, relevantna za nadziranje procesa financijskog izvještavanja. (Vidjeti točke A26-A28.)

...

Primjena i ostali materijali s objašnjenjima

...

Pitanja o kojima treba komunicirati

...

Važni nalazi revizije

...

Važni kvalitativni aspekti računovodstvene prakse (vidjeti točku 16(a))

A19. Okviri financijskog izvještavanja uobičajeno dopuštaju subjektu stvaranje računovodstvenih procjena i prosudbi o računovodstvenim politikama i objavama u financijskim izvještajima, na primjer u vezi s korištenjem ključnih pretpostavki u stvaranju računovodstvenih procjena. ~~za koje~~

Dodatak 1

(Vidjeti točku 3)

Posebni zahtjevi u MDKK 1 i drugim MRevS-ima koji se odnose na komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje

Ovaj dodatak navodi točke u MSKK-u 1⁷² i drugim MRevS-ima koji zahtijevaju komuniciranje o određenim pitanjima s onima koji su zaduženi za upravljanje. Ovaj popis nije zamjena za razmatranje zahtjeva i povezanih materijala za primjenu te za ostala objašnjenja u MRevS-ima.

- MSKK 1, *Kontrola kvalitete za revizorska društva koja obavljaju revizije i uvide financijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge*, točka 30(a)
- MRevS 240, *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja*, točke 21, 38(c)(i) i 40-42
- MRevS 250, *Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja*, točke 14, 19 i 22-24
- MRevS 265, *Priopćavanje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu*, točka 9
- MRevS 450, *Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tijekom revizije*, točke 12-13
- MRevS 505, *Eksterne potvrde*, točka 9
- MRevS 510, *Početni revizijski angažmani – Početna stanja*, točka 7
- MRevS 540 (izmijenjen), *Revidiranje računovodstvenih procjena i povezanih objava* – točka 38
- MRevS 550, *Povezane stranke*, točka 27
- MRevS 560, *Naknadni događaji*, točke 7(b)-(c), 10(a), 13(b), 14(a) i 17
- MRevS 570 (izmijenjen), *Vremenska neograničenost poslovanja*, točka 25
- MRevS 600, *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora sastavnih dijelova)*, točka 49
- MRevS 610 (izmijenjen 2013), *Korištenje radom internih revizora*, točke 20 i 31
- MRevS 700 (izmijenjen), *Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima*, točka 46
- MRevS 701, *Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora*, točka 17
- MRevS 705 (izmijenjen), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*, točke 12, 14, 23 i 30
- MRevS 706 (izmijenjen), *Točke za isticanje pitanja i točke za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora*, točka 12
- MRevS 710, *Usporedne informacije – podudarni iznosi i usporedni financijski izvještaji*, točka 18
- MRevS 720 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje*, točke 17- 19

⁷² MSKK 1, *Kontrola kvalitete za revizorska društva koja obavljaju revizije i uvide financijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge*

Kvalitativni aspekti računovodstvenih praksa

Komuniciranje zahtijevano točkom 16(a) i raspravljeno u točki A19-A20, može uključivati pitanja kao što su:

Računovodstvene politike

...

Računovodstvene procjene i povezane objave

Za stavke za koje su važne procjene, pitanja raspravljena u MRevS-u 540⁷³ uključuju, na primjer: Dodatak 2 MRevS 540 (izmijenjenog) uključuje pitanja čiju komunikaciju revizor može razmatrati a koja su u vezi s važnim kvalitativnim aspektima subjektivih računovodstvenih praksi povezanih s računovodstvenim procjenama i povezanim objavama.

- kako menadžment prepoznaje one transakcije, događaje i uvjete koji mogu uzrokovati potrebu da računovodstvene procjene budu priznate ili objavljene u financijskim izvještajima;
- promjene u okolnostima koje mogu uzrokovati nove, ili potrebu mijenjanja postojećih, računovodstvenih procjena;
- je li menadžmentova odluka da prizna, ili da ne prizna, računovodstvene procjene u financijskim izvještajima, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja;
- je li bilo ili je trebalo biti promjena u metodama iz ranijih razdoblja stvaranja računovodstvenih procjena i, ako je tako, koji je tome razlog, kao i ishod procjene u ranijim razdobljima;
- menadžmentov postupak stvaranja računovodstvenih procjena (na primjer, kada je menadžment koristio model), uključujući je li odabrana osnovica mjerenja za računovodstvene procjene u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja;
- jesu li razumne važne računovodstvene pretpostavke koje je menadžment koristio u razvijanju računovodstvenih procjena;
- gdje je relevantno za razumnost važnih pretpostavki koje je koristio menadžment ili za primjerenu primjenu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, menadžmentovu namjeru da provede određene pravce djelovanja i njihovu mogućnost da tako postupi.
- rizike značajnog pogrešnog prikazivanja;
- pokazatelje moguće menadžmentove pristranosti;
- kako je menadžment razmatrao alternativne pretpostavke ili ishode i zašto ih je odbacio, ili kako se inače menadžment bavio procjenama nesigurnosti u stvaranju računovodstvenih procjena; i
- primjerenost objave procjena nesigurnosti u financijskim izvještajima.

Objave u financijskim izvještajima

...

⁷³ MRevS 540, *Revidiranje računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti, i s tim povezana objavljivanja.*

MRevS 500, Revizijski dokazi

Uvod

Djelokrug ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) objašnjava što tvori revizijske dokaze u reviziji financijskih izvještaja i uređuje revizorovu odgovornost da oblikuje i obavi revizijske postupke radi pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza kako bi mogao stvoriti razumne zaključke na kojima treba temeljiti revizorovo mišljenje.
2. Ovaj MRevS je primjenjiv za sve revizijske dokaze prikupljene tijekom odvijanja revizije. Drugi MRevS-i uređuju posebne aspekte revizije (na primjer, MRevS 315 (izmijenjen)⁷⁴), revizijske dokaze koje treba pribaviti u vezi s određenom temom (na primjer, MRevS 570 (izmijenjen)⁷⁵), posebne postupke za pribavljanje revizijskih dokaza (na primjer, MRevS 520⁷⁶), i ocjenjivanje jesu li pribavljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi (MRevS 200⁷⁷ i MRevS 330⁷⁸).

Datum stupanja na snagu

3. Ovaj MRevS stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2009. ili nakon tog datuma.

Cilj

4. Cilj je revizora oblikovati i obaviti revizijske postupke na način da omogućuju revizoru pribavljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza kako bi bio u mogućnosti izvesti razumne zaključke na kojima će temeljiti revizorovo mišljenje.

Definicije

5. Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:
 - (a) Računovodstvene evidencije – zapisi početnih računovodstvenih unosa i potkrjepljujućih zapisa, kao što su čekovi i zapisi o elektroničkom transferu novca; fakture; ugovori; glavna i pomoćne knjige; knjiženja u dnevniku i ostala usklađivanja financijskih izvještaja koja se ne odražavaju kroz formalna knjiženja; i kao što su dokumentacija i tablice koje potkrjepljuju raspored troškova, izračune, usklađivanja i objavljivanja.
 - (b) Primjerenost (revizijskog dokaza) – mjera kvalitete revizijskog dokaza, tj. njegove važnosti i pouzdanosti u potkrjepljivanju zaključaka na kojima se temelji revizorovo mišljenje.
 - (c) Revizijski dokazi – informacije koje je revizor koristio pri donošenju zaključaka na kojima zasniva mišljenje. Revizijski dokazi obuhvaćaju informacije sadržane u računovodstvenim evidencijama na kojima se zasnivaju financijski izvještaji i informacije dobivene iz drugih izvora.

⁷⁴ MRevS 315 (izmijenjen), *Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja.*

⁷⁵ MRevS 570 (izmijenjen), *Vremenska neograničenost poslovanja.*

⁷⁶ MRevS 520, *Analitički postupci.*

⁷⁷ MRevS 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima.*

⁷⁸ MRevS 330, *Revizorove reakcije na procijenjene rizike.*

(cA) Vanjski izvor informacija – vanjska osoba ili organizacija koja osigurava informacije koje je subjekt koristio u pripremanju financijskih izvještaja, ili koje je pribavio revizor kao revizijske dokaze, ako su takve informacije prikladne za uporabu od strane šireg kruga korisnika. Ako je informacije pružila osoba ili organizacija djelujući u svojstvu menadžmentova stručnjaka, uslužne organizacije⁷⁹ ili revizorova stručnjaka⁸⁰ osoba ili organizacija ne smatra se vanjskim izvorom informacija u vezi s tom određenom informacijom. (Vidjeti točke A1A-A1C.)

- (d) Menadžmentov stručnjak – osoba ili organizacija s posebnom stručnošću u području izvan računovodstva ili revizije, čijim se radom u tom području koristi subjekt kako bi mu to pomoglo u sastavljanju financijskih izvještaja.
- (e) Dostatnost (revizijskih dokaza) – mjera za količinu revizijskih dokaza. Na količinu potrebnih revizijskih dokaza utječe revizorova procjena rizika pogrešnog prikazivanja kao i kvaliteta takvih revizijskih dokaza.

Zahtjevi

Dostatni i primjereni revizijski dokazi

- 6. Revizor će oblikovati i obaviti revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima za svrhu pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza. (Vidjeti točke A1-A25.)

Informacije koje treba koristiti kao revizijske dokaze

- 7. Pri oblikovanju i obavljanju revizijskih postupaka, revizor će razmotriti relevantnost i pouzdanost informacija koje treba koristiti kao revizijske dokaze, uključujući i informacije pribavljene iz vanjskog izvora informacija. (Vidjeti točke A26–A33-A33g.)
- 8. Ako su informacije koje treba koristiti kao revizijske dokaze bile pripremljene korištenjem radom menadžmentova stručnjaka, revizor će, u opsegu u kojem je to nužno, vodeći računa o važnosti stručnjakovog rada za revizorove svrhe (vidjeti točke A34–A36):
 - (a) ocijeniti kompetentnost, sposobnosti i objektivnost tog stručnjaka (vidjeti točke A37-A43);
 - (b) steći razumijevanje o radu tog stručnjaka (vidjeti točke A44-A47); i
 - (c) ocijeniti prikladnost tog stručnjakovog rada kao revizijskog dokaza za relevantne tvrdnje. (Vidjeti točku A48.)
- 9. Kada se koristi informacijama koje je stvorio subjekt, revizor će ocijeniti jesu li informacije dovoljno pouzdane za revizorove svrhe, uključujući i, prema nužnosti u okolnostima, obaviti:
 - (a) pribavljanje revizijskih dokaza o točnosti i potpunosti informacija (vidjeti točke A49-A50); i
 - (b) ocjenjivanje jesu li informacije dovoljno precizne i detaljne za revizorove svrhe. (Vidjeti točku A51.)

⁷⁹ MRevS 402, Revizijska razmatranja u vezi sa subjektima koji koriste rad uslužnih organizacija, točka 8.

⁸⁰ MRevS 620, Korištenjem radom revizorova stručnjaka, točka 6.

Odabiranje stavki za testiranje kako bi se pribavili revizijski dokazi

10. Kada oblikuje testove kontrola i testove detalja, revizor će odrediti načine odabiranja stavki za testiranje koji su učinkoviti za ostvarivanje svrhe revizijskog postupka. (Vidjeti točke A52-A56.)

Nedosljednost ili dvojbe o pouzdanosti revizijskih dokaza

11. Ako:
- (a) revizijski dokazi pribavljeni iz jednog izvora su nedosljedni s onima pribavljenim iz drugih izvora; ili
 - (b) revizor ima dvojbi oko pouzdanosti informacija koje treba koristiti kao revizijski dokaz, revizor će odrediti koje su modifikacije revizijskih postupaka ili dodaci tim postupcima nužni kako bi se riješilo pitanje te će razmotriti učinak tog pitanja, ako ga ima, na ostale aspekte revizije. (Vidjeti točku A57.)

Primjena i ostali materijali s objašnjenjima

Vanjski izvor informacija (vidjeti točku 5(cA))

A1a. Vanjski izvori informacija mogu uključiti procjenitelje, državne organizacije, središnje banke ili priznate burze. Primjeri informacija koje mogu biti pribavljene iz vanjskih izvora informacija uključuju:

- cijene i povezani podaci o određivanju cijene;
- makroekonomski podaci, kao što su povijesne i prognozirane stope nezaposlenosti i stope ekonomskog rasta ili podaci o popisu stanovništva;
- podaci o kreditnoj povijesti;
- podaci specifični za industriju, kao što su indeks troškova reklamacija za neke ekstraktivne industrije ili informacije o broju pregledavatelja ili rejtinzima korištene za određivanje prihoda od reklamiranja u industriji zabave; i
- mortalitetne tablice korištene za određivanje obveza u sektoru životnog osiguranja i mirovina.

A1b. Za određeni skup informacija je vjerojatnije da će biti prikladan za uporabu širem rasponu korisnika i manje vjerojatno da će biti podvrgnut utjecaju bilo kojeg određenog korisnika ako vanjska osoba ili organizacija pruža javnosti besplatno taj skup informacija ili ga čini dostupnim širem rasponu korisnika uz naplatu naknade. Prosudba može biti potrebna u određivanju jesu li informacije prikladne za uporabu širem rasponu korisnika, uzimajući u obzir mogućnost subjekta da utječe na vanjski izvor informacija.

A1c. Neka vanjska osoba ili organizacija ne može, u vezi s nekim određenim skupom informacija, biti i vanjski izvor informacija i menadžmentov stručnjak ili uslužna organizacija ili revizorov stručnjak.

A1d. Međutim, neka vanjska osoba ili organizacija može, na primjer, djelovati kao menadžmentov stručnjak kada pruža određeni skup informacija, ali može djelovati kao vanjski izvor informacija kada pruža različiti skup informacija. U nekim okolnostima, profesionalna prosudba može biti potrebna kako bi se odredilo da li neka vanjska osoba ili organizacija djeluje kao vanjski izvor

informacija ili kao menadžmentov stručnjak u vezi s određenim skupom informacija. U drugim okolnostima, razlika može biti jasna. Na primjer:

- neka vanjska osoba ili organizacija može pružati informacije o cijenama nekretnina koje su prikladne za uporabu od strane širokog raspona korisnika, na primjer, informacije koje su općenito dostupne u odnosu na zemljopisnu regiju i može biti određena da bude vanjski izvor informacija u vezi s tim skupom informacija. Ista vanjska organizacija može također djelovati kao menadžmentov ili revizorov stručnjak u pružanju usluge naručene procjene u vezi sa subjektivim portfeljem nekretnina posebno oblikovane za subjektive činjenice i okolnosti;
- neke aktuarske organizacije objavljuju mortalitetne tablice za opću uporabu koje bi se, ako ih koristi subjekt, obično smatrale informacijama iz vanjskog izvora informacija. Ista aktuarska organizacija može također biti menadžmentov stručnjak u vezi s različitim informacijama oblikovanim prema posebnim okolnostima subjekta kako bi pomogla menadžmentu odrediti obveze za mirovinu za nekoliko subjektivih mirovinskih planova;
- neka vanjska osoba ili organizacija može imati stručnost u primjeni modela za procjenu fer vrijednosti vrijednosnih papira za koje nema opazljivog tržišta. Ako vanjska osoba ili organizacija primijeni tu stručnost u stvaranju neke procjene posebno za subjekt i tim se radom koristi menadžment u pripremanju svojih financijskih izvještaja, vanjska osoba ili organizacija je vjerojatno menadžmentov stručnjak u vezi s tim informacijama. Ako, s druge strane, ta vanjska osoba ili organizacija samo pruža javnosti cijene ili podatke o određivanju cijena u vezi s privatnim transakcijama i subjekt koristi te informacije u svojoj metodi procjene, vanjska osoba ili organizacija bi vjerojatno bila vanjski izvor informacija u vezi s tim informacijama;
- neka vanjska osoba ili organizacija može objaviti informacije, prikladne za širi raspon korisnika, o rizicima ili uvjetima u industriji. Ako ih koristi subjekt u pripremanju svoje objave rizika (na primjer, sukladno s MSFI-em ⁷⁸¹), takve informacije bi se obično smatrale da su informacije iz vanjskog izvora informacija. Međutim, ako bi istu vrstu informacija posebno naručio subjekt da koristeći njihovu stručnost kreiraju informacije o tim rizicima prema subjektivim okolnostima, vanjska osoba ili organizacija bi vjerojatno djelovala kao menadžmentov stručnjak;
- neka vanjska osoba ili organizacija može primijeniti svoju stručnost u pružanju informacija o tekućim i budućim tržišnim trendovima, koje čini dostupnim širem rasponu korisnika i prikladne su za njihovu uporabu. Ako ih koristi subjekt da mu pomognu u donošenju odluke o pretpostavkama koje treba koristiti u stvaranju računovodstvenih procjena, za takve informacije bi se vjerojatno smatralo da su iz vanjskog izvora informacija. Ako bi subjekt naručio istu vrstu informacije o tekućem i budućim trendovima relevantnim za specifične činjenice i okolnosti subjekta, vanjska osoba ili organizacija bi vjerojatno djelovala kao menadžmentov stručnjak.

Dostatni i primjereni revizijski dokazi (vidjeti točku 6)

- A1. Revizijski dokazi potrebni su kako bi potkrijepili revizorovo mišljenje i izvještaj. Revizijski su dokazi kumulativni po prirodi te su primarno pribavljeni iz revizijskih postupaka provedenih tijekom obavljanja revizije. Oni također mogu uključivati informacije prikupljene iz drugih

⁸¹ Međunarodni standard financijskog izvještavanja 7 (MSFI), *Financijski instrumenti: Objave*

izvora, kao i iz prijašnje revizije (pod pretpostavkom da je revizor razmotrio mogu li promjene koje su se dogodile od prijašnje revizije imati utjecaja na njihovu relevantnost u tekućoj reviziji⁸²) ili postupke kontrole kvalitete revizorskog društva za prihvaćanje i zadržavanje klijenta. Pored toga ~~ostalih izvora unutar ili izvan subjekta~~, računovodstveni zapisi subjekta i drugi unutarnji izvori subjekta važan su izvor revizijskih dokaza. ~~Također, informacije~~ Informacije koje se mogu upotrijebiti kao revizijski dokazi mogu biti pripremljene korištenjem rada menadžmentovog stručnjaka ili biti pribavljene iz nekog vanjskog izvora. Revizijski dokazi uključuju informacije koje podupiru i potkrjepljuju menadžmentove tvrdnje, ali i sve informacije koje proturječe takvim tvrdnjama. Osim toga, u nekim slučajevima izostanak informacije (na primjer, zbog odbijanja menadžmenta da pruži zahtijevanu izjavu) revizor koristi kao dokaz, stoga takav izostanak također predstavlja revizijski dokaz.

- A2. Veći dio rada revizora u formiranju mišljenja uključuje pribavljanje i ocjenjivanje revizijskih dokaza. Revizijski postupci za pribavljanje revizijskih dokaza mogu uključivati provjeravanje, promatranje, konfirmacije, ponovno izračunavanje, ponovno obavljanje i analitičke postupke, vrlo često u kombinaciji, u dodatku upitima. Iako upiti mogu osigurati važne revizijske dokaze te čak mogu pružiti dokaz za pogrešan prikaz, ipak upiti sami za sebe ne osiguravaju dostatne revizijske dokaze za nepostojanje značajnog pogrešnog prikaza na razini tvrdnje, niti za operativnu učinkovitost kontrola.
- A3. Kako je objašnjeno u MRevS-u 200,⁸³ razumno uvjerenje stečeno je kada je revizor pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze kako bi smanjio revizijski rizik (tj. rizik da revizor izrazi neadekvatno mišljenje u slučajevima kada su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani) na prihvatljivo nisku razinu.
- A4. Dostatnost i primjerenost revizijskih dokaza međusobno su povezani. Dostatnost je mjera kvantitete revizijskih dokaza. Na kvalitetu potrebnih revizijskih dokaza utječe revizorova procjena rizika pogrešnog prikazivanja (što su rizici procijene viši, to će se vjerojatno zahtijevati više revizijskih dokaza), kao i kvaliteta tako prikupljenih revizijskih dokaza (što je veća kvaliteta, manje količine revizijskih dokaza mogu biti zahtijevane). Pribavljanje više revizijskih dokaza, međutim, ne može biti zamjena za njihovu slabu kvalitetu.
- A5. Primjerenost je mjera za kvalitetu revizijskog dokaza; tj. to je njegova relevantnost i pouzdanost u pružanju potpore zaključcima na kojima se temelji revizorovo mišljenje. Na pouzdanost revizijskog dokaza utječu njegov izvor i njegova priroda te je ovisna i o pojedinačnim okolnostima u kojima je revizijski dokaz pribavljen.
- A6. MRevS 330 zahtijeva od revizora da zaključi jesu li pribavljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi⁸⁴. Pitanje je za profesionalnu prosudbu revizora jesu li prikupljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi kako bi se snizio revizijski rizik na prihvatljivo nisku razinu i tako omogućilo revizoru da izvede razumne zaključke na kojima temelji svoje mišljenje. U MRevS-u 200 razmatraju se pitanja kao što su vrsta revizijskih postupaka, pravodobnost financijskog izvještavanja, kao i odnos troškova i koristi, koja su relevantni čimbenici kada revizor obavlja profesionalnu prosudbu o tome jesu li prikupljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi.

⁸² MRevs 315, točka 9.

⁸³ MRevS 200, točka 5.

⁸⁴ MRevS 330, točka 26.

Izvori revizijskih dokaza

- A7. Neki revizijski dokazi pribavljaju se obavljanjem revizijskih postupaka kroz testiranje računovodstvenih evidencija, na primjer, pomoću analiza i pregleda, ponovnim obavljanjem postupaka koji su primijenjeni u procesu financijskog izvještavanja, kao i usklađivanjem povezanih vrsta i aplikacija istih informacija. Izvođenjem takvih revizijskih postupaka, revizor može utvrditi da su računovodstvene evidencije interno konzistentne i usklađene s financijskim izvještajima.
- A8. Revizor će steći veće uvjerenje ako su revizijski dokazi konzistentni i pribavljeni iz više različitih izvora ili iz više vrsta, nego iz pojedinačno sagledanih stavki revizijskih dokaza. Primjerice, potkrjepljujuće informacije pribavljene iz izvora neovisnog o subjektu mogu povećati revizorovo uvjerenje koje stječe iz interno generiranog revizijskog dokaza kao što su, na primjer, dokazi koji postoje unutar računovodstvenih evidencija, zapisnika sa sastanaka ili izjava menadžmenta.
- A9. Informacije pribavljene iz izvora neovisnih o subjektu koje revizor može upotrijebiti kao revizijski dokaz mogu uključiti konfirmacije od trećih stranaka i informacije iz vanjskih izvora, uključujući izvještaje analitičara kao i usporedive podatke konkurenata (podaci o referentnim veličinama).

Revizijski postupci za pribavljanje revizijskih dokaza

- A10. Kao što se zahtjeva i dalje objašnjava u MRevS-u 315 (izmijenjenom) i MRevS-u 330, revizijski dokazi za stvaranje razumnih zaključaka na kojima se treba temeljiti revizorovo mišljenje pribavljaju se obavljanjem:
- (a) postupaka procjene rizika; i
 - (b) daljnjih revizijskih postupaka, koji obuhvaćaju:
 - (i) testove kontrola, ako su zahtijevani MRevS ili ako je revizor odabrao da to učini; i
 - (ii) dokazne postupke, uključujući testove detalja i dokazne analitičke postupke.
- A11. Revizijski postupci opisani u nastavku u točkama A14-A25 mogu se koristiti kao postupci procjene rizika, testovi kontrola i dokazni postupci ovisno o kontekstu u kojem ih primjenjuje revizor. Kao što je objašnjeno u MRevS-u 330, revizijski dokazi pribavljeni u prijašnjim revizijama mogu, u određenim okolnostima, pružiti primjerene revizijske dokaze ako revizor provodi revizijske postupke kako bi ustanovio jesu li i nadalje relevantni⁸⁵.
- A12. Na vrstu i vrijeme obavljanja revizijskih postupaka koje treba koristiti može utjecati činjenica da su neki računovodstveni podaci i ostale informacije dostupni samo u elektroničkom obliku ili samo u određenim točkama ili razdobljima vremena. Na primjer, izvorni dokumenti kao što su narudžbenice i fakture mogu postojati samo u elektroničkom obliku ako subjekt upotrebljava elektroničko poslovanje ili mogu biti bačeni nakon skeniranja ako subjekt upotrebljava slikovne procesne sustave da olakša čuvanje i pozivanje na njih.
- A13. Određene elektroničke informacije mogu biti nepovratne nakon određenog vremenskog razdoblja, na primjer, ako se datoteke promjene i ako ne postoje sigurnosne kopije. Naposljetku, revizor može, na osnovi subjektovih politika čuvanja podataka, smatrati da je nužno tražiti posebno čuvanje nekih informacija kako bi ih revizor morao pregledati ili obaviti revizijske postupke onda kada su informacije dostupne.

⁸⁵ MRevS 330, točka A35.

Provjeravanje

- A14. Provjeravanje uključuje ispitivanje evidencija ili dokumenata, internih ili eksternih, u papirnatom ili elektroničkom obliku ili na ostalim medijima i fizičko ispitivanje imovine. Provjeravanje evidencija i dokumenata pruža revizijske dokaze različitih stupnjeva pouzdanosti, ovisno o njihovim vrstama i izvorima, te u slučaju internih evidencija i dokumenata, ovisno o učinkovitosti kontrola nad njihovim stvaranjem. Primjer provjeravanja koje je korišteno kao test kontrole je provjeravanje evidencija radi pribavljanja dokaza o autorizaciji.
- A15. Neki dokumenti predstavljaju izravni revizijski dokaz postojanja imovine, na primjer, dokument koji tvori financijski instrument kao što je dionica ili obveznica. Provjeravanje takvih dokumenata ne mora nužno pružiti revizijski dokaz o vlasništvu ili vrijednosti. Zatim, provjeravanje izvršenih ugovora može pružiti revizijski dokaz važan za primjenu subjektovih računovodstvenih politika, kao što je priznavanje prihoda.
- A16. Provjeravanje materijalne imovine može pružiti pouzdan revizijski dokaz u vezi s njezinim postojanjem, ali ne nužno i o subjektovim pravima i obvezama ili o vrednovanju imovine. Provjeravanje pojedinačnih stavki zaliha može biti popraćeno promatranjem inventure zaliha.

Promatranje

- A17. Promatranje se sastoji u gledanju procesa ili postupka kada ga obavljaju drugi, na primjer, revizorovo promatranje brojenja zaliha što ga provodi osoblje subjekta ili promatranje izvođenja kontrolnih aktivnosti. Promatranje pruža revizijski dokaz o izvođenju procesa ili postupka, ali je ograničeno vremenskim trenutkom u kojem se to promatranje odvija, kao i činjenicom da spoznaja o podvrgnutosti promatranju može utjecati na način kako se provodi proces ili postupak. Vidjeti MRevS 501 za upute o promatranju brojanja zaliha⁸⁶.

Eksterne konfirmacije

- A18. Eksterne konfirmacije predstavljaju revizijski dokaz koji je pribavio revizor kao izravni pisani odgovor od treće stranke, u papirnatom, elektroničkom obliku ili na ostalim medijima. Postupci s eksternim konfirmacijama su često relevantni kada se odnose na tvrdnje povezane s nekim računima bilance i njihovim elementima. Međutim, eksterne konfirmacije ne trebaju se ograničiti samo na račune bilance. Na primjer, revizor može tražiti konfirmaciju uvjeta ugovora ili transakcija koje subjekt ima s trećim strankama; konfirmacijski zahtjev može biti kreiran na način da pita jesu li obavljene kakve modifikacije ugovora, i ako jesu, koji su njegovi relevantni detalji. Postupci s eksternim konfirmacijama mogu se također koristiti za pribavljanje revizijskih dokaza o izostajanju pojedinih uvjeta, primjerice, o nepostojanju „pobočnog sporazuma“ (side letter) koji može utjecati na priznavanje prihoda. Za daljnje upute vidjeti MRevS 505.⁸⁷

Ponovno izračunavanje

- A19. Ponovno izračunavanje sastoji se u provjeri matematičke točnosti dokumenata ili evidencija. Ponovno izračunavanje se može obaviti ručno ili elektronički.

Ponovno obavljanje

- A20. Ponovno obavljanje uključuje revizorovo neovisno izvršenje postupaka ili kontrole koji se izvorno provode kao dio internih kontrola subjekta.

⁸⁶ MRevS 501, Revizijski dokazi – posebna razmatranja za odabrane stavke

⁸⁷ MRevS 505, Eksterne konfirmacije.

Analitički postupci

A21. Analitički postupci sastoje se od ocjenjivanja financijskih informacija kroz analiziranje uvjeravajućih odnosa između financijskih i nefinancijskih podataka. Analitički postupci također uključuju takva ispitivanja, koja su nužna za uočene fluktuacije i odnose koji nisu u skladu s ostalim relevantnim informacijama ili koji značajno odstupaju od očekivanih iznosa. Za daljnje upute vidjeti MRevS 520.

Upit

A22. Upiti se sastoje u traženju informacija od upućenih osoba, i to financijskih i nefinancijskih informacija, unutar ili izvan subjekta. Upiti se ekstenzivno upotrebljavaju kroz cijelu reviziju kao dodaci ostalim revizijskim postupcima. Upiti se mogu bazirati na strogo formalnim pisanim ili neformalnim usmenim pitanjima. Ocjenjivanje odgovora na upite integralni je dio procesa ispitivanja.

A23. Odgovori na upite mogu revizoru osigurati informacije koje nije prethodno imao ili mogu biti potkrjepljujući revizijski dokazi. Suprotno tome, odgovori mogu dati informacije koje su značajno različite od ostalih informacija koje je revizor prikupio, na primjer, informacije o mogućnosti da menadžment zaobiđe sustav internih kontrola. U nekim slučajevima, odgovori na upite daju revizoru osnovu za modificiranje ili izvođenje dodatnih revizijskih postupaka.

A24. Iako odgovori dobiveni na upite mogu biti potkrjepljujući revizijski dokazi posebne važnosti, u slučaju upita o namjerama menadžmenta, informacije raspoložive za potkrjepljivanje namjere menadžmenta često su ograničene. U takvim slučajevima razumijevanje prijašnjih postupanja menadžmenta u provedbi iskazanih namjera, razloga koje menadžment navodi za odabiranje određenog smjera djelovanja i sposobnosti menadžmenta da provedi određeni smjer djelovanja može osigurati relevantne informacije da potkrijepe dokaze pribavljene kroz upite.

A25. U vezi s nekim pitanjima revizor može razmotriti je li potrebno pribaviti pisane izjave od menadžmenta i, ako je primjereno, od onih koji su zaduženi za upravljanje kako bi potvrdio odgovore na usmene upite. Za daljnje upute vidjeti MRevS 580.⁸⁸

Informacije koje treba koristiti kao revizijske dokaze

Relevantnost i pouzdanost (vidjeti točku 7)

A26. Kao što je navedeno u točki A1, iako se revizijski dokazi primarno pribavljaju iz revizijskih postupaka obavljenih tijekom provođenja revizije, oni također mogu sadržavati informacije prikupljene iz ostalih izvora što uključuje, na primjer, iz prijašnjih revizija, u određenim okolnostima, iz postupaka kontrola kvalitete revizijskog društva za prihvaćanje ili zadržavanje klijenta i iz ispunjavanja nekih dodatnih odgovornosti prema zakonskim, regulatornim ili relevantnim etičkim zahtjevima (npr. subjektive nesukladnosti sa zakonima ili regulativama). Na kvalitetu svih revizijskih dokaza utječe relevantnost i pouzdanost informacija na kojima se oni temelje.

Relevantnost

A27. Relevantnost se odnosi na logičnu vezu sa svrhom revizijskog postupka, ili važnošću za svrhu revizijskog postupka i, ako je primjereno, tvrdnju koju se razmatra. Relevantnost informacije koja treba biti upotrijebljena kao revizijski dokaz može biti pod utjecajem smjera testiranja. Na primjer, ako je svrha revizijskog postupka testirati precijenjenost u postojanju ili vrednovanju

⁸⁸ MRevS 580, Pisane izjave.

obveza prema dobavljačima, tada testiranje evidentiranih obveza prema dobavljačima može biti relevantan revizijski postupak. Nasuprot tome, kada se testira podcijenjenost u postojanju ili vrednovanju obveza prema dobavljačima, testiranje evidentiranih iznosa ne bi bilo relevantno, ali testiranje informacija kao što su naknadna plaćanja, neplaćene fakture, izjave dobavljača te izvješća o nesparenim primkama može biti relevantno.

- A28. Dani skup revizijskih postupaka može osigurati revizijske dokaze koji su relevantni za neke tvrdnje, dok za druge nisu. Na primjer, provjeravanje dokumenata vezanih uz naplatu potraživanja nakon kraja obračunskog razdoblja može pružiti revizijske dokaze u vezi s postojanjem i vrednovanjem, ali ne nužno i za razgraničenje. Slično tome, pribavljanje revizijskog dokaza za određenu tvrdnju, na primjer, o postojanju zaliha, nije zamjena za pribavljanje dokaza za drugu tvrdnju, na primjer o vrednovanju tih zaliha. Nasuprot tome, revizijski dokazi prikupljeni iz različitih izvora ili različitih vrsta mogu često biti relevantni za istu tvrdnju.
- A29. Testovi kontrola oblikuju se kako bi se ocijenila operativna učinkovitost kontrola u sprječavanju, ili otkrivanju i ispravljanju, značajnih pogrešnih prikaza na razini tvrdnje. Oblikovanje testova kontrola zbog pribavljanja relevantnih revizijskih dokaza uključuje prepoznavanje uvjeta (karakteristika ili atributa) koji pokazuju uspješnost kontrola te uvjeta koji ukazuju na odstupanja od primjerene uspješnosti. Postojanje ili nepostojanje tih uvjeta može zatim testirati revizor.
- A30. Dokazni testovi oblikuju se kako bi se otkrili značajni pogrešni prikazi na razini tvrdnje. Oni obuhvaćaju testove detalja i dokazne analitičke postupke. Oblikovanje dokaznih postupaka uključuje identificiranje uvjeta relevantnih za svrhu testiranja koji tvore pogrešan prikaz u relevantnoj tvrdnji.

Pouzdanost

A31. Pouzdanost informacije koja se treba koristiti kao revizijski dokaz i time samog revizijskog dokaza pod utjecajem je njezinog izvora i njezine prirode i okolnosti u kojima je pribavljena, uključujući i kontrole nad njezinim pripremanjem i održavanjem, ako je to relevantno. Zbog toga, generalizacije oko pouzdanosti različitih vrsta revizijskih dokaza podložne su važnim izuzecima. Čak i ako je revizijski dokaz pribavljen iz eksternih izvora, mogu postojati okolnosti koje mogu utjecati na njegovu pouzdanost. Na primjer, informacija pribavljena iz izvora neovisnog od subjekta ~~neovisnih eksternih izvora neće biti pouzdan~~ može biti nepouzdan dokaz ako izvor nije upućen u materiju ili ako menadžmentov stručnjak nije objektivan. Iako se priznaje da mogu postojati izuzeci ~~Prepoznavanjem izuzetaka koji mogu postojati~~, sljedeće generalizacije oko pouzdanosti revizijskih dokaza mogu biti korisne:

- pouzdanost revizijskog dokaza povećava se kada je pribavljen iz neovisnih izvora izvan subjekta.
- pouzdaniji su revizijski dokazi koji su pribavljeni unutar subjekta kada su povezane kontrole, uključujući kontrole nad pripremom i održavanjem, koje je uspostavio subjekt učinkovite.
- revizijski dokazi koje revizor izravno pribavi (na primjer, promatranjem primjene kontrole) pouzdaniji su od revizijskih dokaza pribavljenih neizravno ili preko posrednika (primjerice, upitima o primjeni kontrola).

- revizijski dokazi u dokumentiranom obliku, pisanom, elektroničkom ili na drugom mediju, pouzdaniji su od dokaza pribavljenih usmeno (na primjer, zapisnik vođen tijekom sastanka pouzdaniji je dokaz od usmene prezentacije pitanja o kojima se diskutiralo).
- revizijski dokazi pribavljeni iz originalnih dokumenata pouzdaniji su od dokaza pribavljenih iz fotokopija i faksimila te dokumenata koji su filmirani, digitalizirani ili na ostale načine transformirani u elektroničku formu, čija pouzdanost može ovisiti o kontrolama nad njihovom pripremom i održavanjem.

A32. MRevS 520 sadrži daljnje upute u vezi s pouzdanošću podataka upotrijebljenih za svrhe oblikovanja analitičkih postupaka kao dokaznih postupaka.⁸⁹

A33. MRevS 240 uređuje okolnosti u kojima revizor ima razloga vjerovati da dokumenti nisu autentični ili ako su mijenjani, bez da su modifikacije objavljene revizoru.⁹⁰

A33a su usklađujuće izmjene u MRevS-u 500 kao posljedica odobravanja MRevS-a 250 (izmijenjenog)

A33a. MRevS 250 (izmijenjen)⁹¹ pruža daljnje upute revizoru s obzirom na ispunjavanje bilo kakvih njegovih dodatnih odgovornosti prema zakonskim, regulatornim ili relevantnim etičkim zahtjevima u vezi sa identificiranom subjektovom nesukladnošću, ili sumnjom da ona postoji, sa zakonima i regulativama koje mogu osigurati daljnje informacije relevantne za revizorov rad u skladu s MRevS-ima i za ocjenjivanje implikacija takve nesukladnosti u odnosu na druge aspekte revizije.

Vanjski izvori informacija

A33b. Točka 7. zahtijeva od revizora da razmotri relevantnost i pouzdanost informacija pribavljenih iz nekog vanjskog izvora informacija koje treba koristiti kao revizijske dokaze, neovisno o tome je li te informacije koristio subjekt u pripremanju financijskih izvještaja ili ih je pribavio revizor. Za informacije pribavljene iz nekog vanjskog izvora informacija, ta razmatranja mogu, u nekim slučajevima, uključiti i revizijske dokaze o vanjskom izvoru informacija ili njegovom pripremanju informacija, pribavljenih kroz oblikovanje i obavljanje daljnjih revizijskih postupaka u skladu s MRevS-om 330 ili, ako je primjenjivo, MRevS-om 540 (izmijenjenom)⁹².

A33c. Stjecanja razumijevanja o tome zašto su menadžment ili, ako je primjenjivo, menadžmentovi stručnjaci koristili neki vanjski izvor informacija, i kako je relevantnost i pouzdanost informacija bila razmatrana (uključujući i njihovu točnost i potpunost), može pomoći informiranosti revizorova razmatranja relevantnosti i pouzdanosti tih informacija.

A33d. Sljedeći čimbenici mogu biti važni kada se razmatra relevantnost i pouzdanost informacija pribavljenih iz nekog vanjskog izvora informacija, uključujući i njihovu točnost i potpunost, vodeći računa da neki od tih čimbenika mogu biti relevantni samo je informacije bio koristio menadžment u pripremanju financijskih izvještaja ili kada ih je bio pribavio revizor:

- vrsta i nadležnost vanjskog izvora informacija. Na primjer, središnja banka ili državni statistički ured sa zakonskim mandatom da pružaju javnosti informacije o industriji vjerojatno će biti nadležne za neke vrste informacija;

⁸⁹ MRevS 520, točka 5(a).

⁹⁰ MRevS 240, *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja*, točka 13.

⁹¹ MRevS 250 (izmijenjen), *Razmatranje zakona i regulativa u reviziji financijskih izvještaja*, točka 9.

⁹² MRevS 540 (izmijenjen), *Revidiranje računovodstvenih procjena i objava*

- moгуćnost utjecanja na pribavljene informacije kroz odnos između subjekta i izvora informacija;
- kompetentnost i reputacija vanjskog izvora informacija u vezi s informacijama, uključujući i da li, po revizorovoj profesionalnoj prosudbi, izvor rutinski pruža informacije po uhodanom obrascu pružanja pouzdanih informacija;
- ranije iskustvo revizora s pouzdanošću informacija koje pruža vanjski izvor informacija;
- dokaz o općoj tržišnoj prihvatljivosti za korisnike relevantnosti i/ili pouzdanosti informacija iz vanjskog izvora informacija za sličnu svrhu onoj za koju su informacije koristili menadžment ili revizor;
- ima li subjekt na funkcionirajuće kontrole da se bave relevantnošću i pouzdanošću pribavljenih i korištenih informacija;
- kumulira li vanjski izvor informacija sveobuhvatne tržišne informacije ili je angažiran izravno u “podešavanju” tržišnih transakcija;
- jesu li informacije prikladne za upotrebu na način kako su bile korištene i, ako je primjenjivo, bile kreirane vodeći računa o primjenjivom okviru financijskog izvještavanja;
- alternativne informacije koje mogu proturječiti korištenim informacijama;
- sadržaj i opseg izjava o odricanju od odgovornosti ili drugim restriktivnim izrazima povezanim s pribavljenim informacijama;
- informacije o metodi korištenoj u pripremanju informacija, kako su metode bile primijenjene uključujući, ako je primjenjivo, kako su modeli bili korišteni u takvoj primjeni i kontrole nad metodom; i
- ako su dostupne, informacije koje su relevantne za razmatranje prikladnosti pretpostavki i drugih podataka koje je primijenio vanjski izvor informacija u kreiranju pribavljenih informacija.

A33e. Priroda i opseg revizorova razmatranja uzima u obzir procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikaza na razini tvrdnje za koje je relevantno korištenje vanjskih informacija, stupanj do kojeg je korištenje tih informacija relevantno za razloge za procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikaza i mogućnost da informacije iz vanjskog izvora informacija mogu biti nepouzdana (na primjer, jesu li iz vjerodostojnog izvora). Temeljeno na revizorovu razmatranju pitanja opisanih u točki A33b, revizor može utvrditi da je daljnje razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući i njegovih internih kontrola, potrebno u skladu s MRevS-om 315 ili da su daljnji revizijski postupci u skladu s MRevS-om 330⁹³ i MRevS-om 540 (izmijenjenim)⁹⁴, ako je primjenjivo, primjereni u danim okolnostima, za reagiranje na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikaza povezane s korištenjem informacija iz nekog vanjskog izvora informacija. Takvi postupci mogu uključiti:

- obavljanje usporedbe informacija pribavljenih iz vanjskog izvora informacija s informacijama pribavljenim iz nekog alternativnog neovisnog izvora informacija;

⁹³ MRevS 330, točka 6.

⁹⁴ MRevS 540 (izmijenjen), točka 30.

- ako je relevantno za razmatranje menadžmentove uporabe informacija nekog vanjskog izvora informacija, stjecanje razumijevanja kontrola koje je menadžment ustanovio za razmatranje pouzdanosti informacija iz vanjskih izvora informacija, i moguće testiranje operativne učinkovitosti takvih kontrola;
- obavljanje postupaka radi pribavljanja informacija iz vanjskog izvora informacija kako bi se razumjeli njegovi procesi, tehnike i pretpostavke, za svrhe identificiranja, razumijevanja i, ako je relevantno, testiranja operativne učinkovitosti njegovih kontrola.

A33f. U nekim situacijama, može postojati samo jedan pružatelj nekih informacija, na primjer, informacije od središnje banke ili vlade, kao što su stopa inflacije, ili jedno priznato tijelo za industriju. U takvim slučajevima, na revizorovo određivanje vrste i opsega revizijskih postupaka koji mogu biti primjereni u okolnostima utječe vrsta i vjerodostojnost izvora informacija, procijenjeni rizici značajnog pogrešnog prikaza za koje su relevantne te vanjske informacije i stupanj do kojeg je korištenje tih informacija relevantno za razloge procijenjenih rizika značajnog pogrešnog prikaza. Na primjer, ako je informacija iz vjerodostojnog mjerodavnog izvora, opseg revizorovih daljnjih revizijskih postupaka može biti manje opsežan, kao što su potvrđivanje informacija s web stranicom izvora ili objavljenim informacijama. U drugim slučajevima, ako izvor nije ocijenjen kao vjerodostojan, revizor može odrediti da su primjereni ekstenzivniji postupci i, u nedostatku bilo kojeg alternativnog neovisnog izvora informacija s kojim bi izvršio usporedbu, može razmotriti je li obavljanje postupaka radi pribavljanja informacije iz vanjskog izvora informacija, ako je izvedivo, primjereno kako bi se pribavili dostatni i primjereni revizijski dokazi.

A33g. Ako revizor nema dostatnu osnovu s kojom bi razmotrio relevantnost i pouzdanost informacija iz nekog vanjskog izvora informacija, revizor može imati ograničenje u opsegu ako se dostatni i primjereni revizijski dokazi ne mogu pribaviti pomoću alternativnih postupaka. Svako nametnuto ograničenje opsega se ocjenjuje u skladu sa zahtjevima MRevS-a 705 (izmijenjenog)⁹⁵.

Pouzdanost informacija koje je stvorio menadžmentov stručnjak (vidjeti točku 8)

A34. Pripremanje financijskih izvještaja subjekta može zahtijevati znanja iz područja izvan računovodstva i revizije, kao što su aktuarske kalkulacije, procjene ili inženjerski podaci. Subjekt u tim područjima može zaposliti ili angažirati stručnjaka kako bi pribavio potrebna stručna mišljenja za izradu financijskih izvještaja. Propust da se to učini ako je takva ekspertiza nužna, povećava rizike značajnog pogrešnog prikazivanja.

A35 Ako je informacije, koje treba koristiti kao revizijske dokaze, pripremio menadžmentov stručnjak primjenjuje se zahtjev iz točke 8 ovog MRevS-a. Na primjer, osoba ili organizacija može imati stručnost za primjenu modela za procjenu fer vrijednosti obveznice za koju nema opazljivog tržišta. Ako ta osoba ili organizacija primjenjuje tu stručnost u stvaranju procjene koju subjekt koristi u pripremanju financijskih izvještaja, osoba ili organizacija je menadžmentov stručnjak i primjenjuje se točka 8. Ako, s druge strane, ta osoba ili organizacija samo pribavlja podatke o cijenama u vezi s privatnim transakcijama, koji nisu na drugi način dostupni subjektu koje subjekt koristi u vlastitim metodama procjene, takve su informacije, ako se upotrebljavaju kao revizijski dokazi, podložne točki 7 ovog MRevS-a, ali su informacije iz vanjskog izvora informacija i ne smatraju se subjektovim korištenjem menadžmentovog stručnjaka.

⁹⁵ MRevS 705 (izmijenjen), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*, točka 13

A36. Na vrste, vremenski raspored i opseg revizijskih postupka u vezi sa zahtjevima u točki 8 ovog MRevS-a, mogu utjecati takva pitanja kao što su:

- vrsta i kompleksnosti pitanja koje rješava menadžmentov stručnjak;
- rizici značajnog pogrešnog prikazivanja;
- dostupnost alternativnih izvora revizijskih dokaza;
- vrsta, opseg i ciljevi posla koji obavlja menadžmentov stručnjak;
- pitanje je li menadžmentov stručnjak zaposlen u subjektu ili ga je angažirao subjekt kako bi pružio relevantne usluge;
- opseg u kojem menadžment može provoditi kontrolu ili utjecati na rad stručnjaka;
- pitanje je li menadžmentov stručnjak podložan standardima tehničkog izvođenja ili drugim profesionalnim zahtjevima ili zahtjevima djelatnosti;
- vrsta i opseg bilo kakvih kontrola unutar subjekta nad radom menadžmentova stručnjaka;
- revizorovo znanje i iskustvo na području za koje je menadžment angažirao stručnjaka; i
- revizorovo prijašnje iskustvo s radom tog stručnjaka.

Kompetentnost, sposobnosti i objektivnost menadžmentovog stručnjaka (vidjeti točku 8(a))

A37. Kompetentnost se odnosi na vrstu i razinu stručnosti menadžmentova stručnjaka. Sposobnost je povezana s mogućnostima da menadžmentov stručnjak primijeni tu sposobnost u određenim okolnostima. Čimbenici koji utječu na sposobnost mogu uključivati, na primjer, zemljopisni položaj, dostupnost resursa i vremena. Objektivnost se odnosi na moguće učinke koje pristranost, sukob interesa ili utjecaj drugih mogu imati na profesionalnu i poslovnu prosudbu menadžmentova stručnjaka. Kompetentnost, sposobnost i objektivnost menadžmentova stručnjaka i sve kontrole koje je subjekt poduzeo kao bi nadzirao njegov rad važni su čimbenici u vezi s pouzdanošću informacija koje je pripremio menadžmentov stručnjak.

A38. Informacije povezane s kompetentnošću, sposobnostima i objektivnošću menadžmentova stručnjaka mogu se prikupiti iz različitih izvora, kao što su:

- osobno iskustvo s prijašnjim radom stručnjaka;
- rasprave obavljene s tim stručnjakom;
- rasprave obavljene s drugima koji su upoznati s radom stručnjaka;
- znanje o stručnjakovoj kvalifikaciji, članstvu u profesionalnim tijelima ili industrijskim organizacijama, licenci za obavljanje prakse ili ostalim oblicima eksternog priznavanja kompetencija;
- objavljeni stručnjakovi članci ili knjige; i
- revizorov stručnjak, ako postoji, koji pomaže revizoru u pribavljanju primjerenih revizijskih dokaza u vezi s informacijama koje je pripremio menadžmentov stručnjak.

A39. Pitanja relevantna za ocjenjivanje kompetencija, sposobnosti i objektivnosti menadžmentova stručnjaka uključuju je li njegov rad podložan standardima tehničkog izvođenja ili ostalim profesionalnim i industrijskim zahtjevima, na primjer etičkim standardima i ostalim zahtjevima profesionalnih tijela i industrijskih udruženja, akreditacijskim standardima tijela koje obavlja licenciranje ili zahtjevima nametnutim zakonima ili regulativama.

A40. Druga pitanja koja mogu biti relevantna uključuju:

- relevantnost kompetentnosti menadžmentova stručnjaka za pitanje za koje će biti korišten rad stručnjaka, uključujući i svako područje specijalizacije unutar područja njegove ekspertize. Na primjer, aktuar može biti specijaliziran za osiguranje stvari i osiguranja od nezgode, ali može imati ograničenu stručnost u vezi s izračunima mirovina;
- kompetentnost menadžmentova stručnjaka u vezi s relevantnim računovodstvenim zahtjevima, na primjer, poznavanje pretpostavki i metoda, uključujući i modela ako su primjenjivi, koji su dosljedni s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja;
- ako se dogode neočekivani događaji, promjene u uvjetima ili ako revizijski dokazi pribavljeni kao rezultat provedenih revizijskih postupaka upućuju na to da, kako revizija napreduje, može biti nužno ponovno razmotriti inicijalno ocjenjivanje kompetentnosti, sposobnosti i objektivnosti menadžmentova stručnjaka.

A41. Široki raspon okolnosti može narušiti objektivnost, na primjer, prijetnje osobnog interesa, prijetnje temeljem zagovaranja, prijetnje temeljem zbližavanja, prijetnje temeljem samopregledavanja i prijetnje temeljem zastrašenosti. Zaštite mogu smanjiti takve prijetnje, i zaštite mogu biti kreirane ili vanjskim strukturama (na primjer, profesijom menadžmentova stručnjaka, zakonodavstvom ili regulativom) ili poslovnim radnim okruženjem menadžmentova stručnjaka (na primjer, politike i postupci kontrole kvalitete).

A42. Iako zaštite ne mogu eliminirati sve prijetnje objektivnosti menadžmentova stručnjaka, prijetnje temeljem zastrašenosti mogu biti od manje važnosti ako je subjekt angažirao stručnjaka, nego ako je on zaposlenik subjekta i učinkovitost zaštita, kao što su politike i postupci kontrole kvalitete, može biti veća. Zbog toga što će prijetnje objektivnosti uvijek postojati kod zaposlenika subjekta, za stručnjaka koji je zaposlen kod subjekta ne može se smatrati da će vjerojatno biti objektivniji od ostalih zaposlenika subjekta.

A43. Ako se ocjenjuje objektivnost stručnjaka kojeg je angažirao subjekt, može biti relevantno raspraviti s menadžmentom i tim stručnjakom sve interese i odnose koji mogu predstavljati prijetnju stručnjakovo objektivnosti i svaku primjenjivu zaštitu, uključujući i sve profesionalne zahtjeve koji se primjenjuju na stručnjaka; i ocijeniti jesu li zaštite adekvatne. Interesi i odnosi koji mogu stvarati prijetnje uključuju:

- financijske interese;
- poslovne i osobne odnose;
- pružanje drugih usluga.

Stjecanje razumijevanja rada menadžmentova stručnjaka (vidjeti točku 8(b))

A44. Razumijevanje rada menadžmentova stručnjaka uključuje razumijevanje njegovog relevantnog područja stručnosti. Razumijevanje relevantnog područja stručnosti može biti stečeno povezano s revizorovim utvrđivanjem ima li revizor stručnost da ocijeni rad menadžmentova stručnjaka ili treba li revizor svog stručnjaka za tu svrhu⁹⁶.

A45. Aspekti područja menadžmentova stručnjaka relevantni za revizorovo razumijevanje mogu uključiti:

⁹⁶ MRevS 620, *Korištenje radom revizorovog eksperta*, točka 7.

- da li to stručnjakovo područje ima unutar sebe segmente specijalnosti koji su relevantni za reviziju;
- primjenjuju li se neki profesionalni ili drugi standardi, i regulatorni ili zakonski zahtjevi;
- koje je pretpostavke ili metode je koristio menadžmentov stručnjak i jesu li navedene metode općeprihvaćene unutar stručnjakovog područja te prikladne za svrhe financijskog izvještavanja.
- vrste internih i vanjskih podataka ili informacija koje koristi menadžmentov stručnjak.

A46. U slučaju kada je menadžmentova stručnjaka angažirao subjekt, uobičajeno će postojati ugovor ili pisani oblik dogovora sklopljenog između subjekta i stručnjaka. Ocjenjivanje tog ugovora prilikom stjecanja razumijevanja rada menadžmentova stručnjaka može pomoći revizoru u određivanju prikladnosti sljedećeg za revizorove svrhe:

- vrste, opsega i ciljevi stručnjakovog rada;
- uloga i odgovornosti i menadžmenta i tog stručnjaka; i
- priroda, vremenski raspored i opseg komunikacija između menadžmenta i tog stručnjaka, uključujući i formu bilo kojeg izvještaja kojeg će izdati stručnjak.

A47. U slučaju kada je stručnjak zaposlen u subjektu, manje je vjerojatno da će postojati pisani sporazum ove vrste. Upiti stručnjaku i ostalim članovima menadžmenta mogu biti najprikladniji način za stjecanje nužnog razumijevanja.

Ocjenjivanje prikladnosti rada menadžmentova stručnjaka (vidjeti točku 8(c))

A48. Razmatranja ako se ocjenjuje prikladnost upotrebe rada menadžmentova stručnjaka kao revizijskih dokaza za relevantne tvrdnje može uključiti:

- relevantnost i razumnost stručnjakovih nalaza ili zaključaka, njihovu dosljednost s drugim revizijskim dokazima, i odražavaju li se primjereno u financijskim izvještajima;
- ako taj rad stručnjaka uključuje upotrebu važnih pretpostavki i metoda, relevantnost i razumnost tih pretpostavki i metoda;
- ako taj rad stručnjaka uključuje važnu uporabu izvornih podataka, relevantnost, potpunost, i točnost tih izvornih podataka; i
- ako taj rad stručnjaka uključuje korištenje informacija iz nekog vanjskog izvora informacija, relevantnost i pouzdanost tih informacija.

Informacije pripremljene od strane subjekta i upotrijebljene u revizorove svrhe (vidjeti točke 9(a)–(b))

A49. Kako bi revizor pribavio pouzdane revizijske dokaze, informacije pripremljene od strane subjekta koje se koriste za obavljanje revizijskih postupaka trebaju biti dovoljno potpune i točne. Na primjer, na učinkovitost revizije prihoda, primjenjujući standardne cijene na evidentirani opseg prodaje, utjecaj imaju točnost cijena i potpunost i točnost informacija o obujmu prodaje. Slično tome, ukoliko revizor namjerava testirati populaciju (na primjer, plaćanja) za određene karakteristike (na primjer, autorizaciju), rezultati testa bit će manje pouzdani ukoliko nije potpuna populacija iz koje su odabrane stavke za testiranje.

A50. Pribavljanje revizijskih dokaza o točnosti i potpunosti takvih informacija može biti obavljeno istovremeno sa stvarnim revizijskim postupkom koji se primjenjuje na te informacije ako je pribavljanje takvih informacija sastavni dio samih revizijskih postupaka. U ostalim situacijama revizor može pribavljati revizijske dokaze o točnosti i potpunosti takvih informacija testiranjem

kontrola nad pripremom i čuvanjem informacija. U nekim situacijama, međutim, revizor može utvrditi da su potrebni dodatni revizijski postupci.

- A51. U nekim slučajevima, revizor može namjeravati upotrijebiti informacije pripremljene od strane subjekta za druge revizijske svrhe. Na primjer, revizor može namjeravati koristiti subjektova mjerila uspješnosti u svrhu analitičkih postupaka ili upotrijebiti informacije pripremljene od strane subjekta za aktivnosti nadzora, kao što su izvješća interne revizije. U takvim slučajevima, na prikladnost pribavljenih revizijskog dokaza utječe jesu li informacije dovoljno precizne i detaljne kako bi poslužile u revizorove svrhe. Na primjer, mjerila uspješnosti koja je koristio menadžment možda nisu dovoljno precizna kako bi se otkrili značajni pogrešni prikazi.

Odabiranje stavki za testiranje kako bi se pribavili revizijski dokazi (vidjeti točku 10)

- A52. Djelotvoran test pruža primjerene revizijske dokaze do opsega koji će biti, uzimajući ih s ostalim revizijskim dokazima koji su pribavljeni ili će biti pribavljeni, dostatni za revizorove potrebe. U odabiru stavki za testiranje od revizora se zahtijeva točkom 7. da odredi relevantnost i pouzdanost informacija koje treba koristiti kao revizijske dokaze; drugi aspekt učinkovitosti (dostatnost) je važno razmotriti u odabiru stavki za testiranje. Načini dostupni revizoru za odabiranje stavki za testiranje su:

- (a) odabiranja svih stavki (100%-tno ispitivanje);
- (b) odabiranja posebnih stavki; i
- (c) revizijsko uzorkovanje.

Primjena jednog ili kombinacije načina mogu biti prikladne ovisno o određenim okolnostima, na primjer, o rizicima značajnog pogrešnog prikaza povezanih s tvrdnjom koja se testira i o izvedivosti i učinkovitosti različitih načina.

Odabiranje svih stavki

- A53. Revizor može odlučiti da će najprikladnije biti ispitati cjelokupnu populaciju stavki koje čine klasu transakcija ili stanje računa (ili stratum unutar populacije). 100%-tno ispitivanje nije vjerojatno u slučaju testiranja kontrola, dok je više uobičajeno za testiranje detalja. 100%-tno ispitivanje može biti prikladno, na primjer ako:

- se populacija sastoji od malog broja stavki visokih vrijednosti;
- postoji signifikantni rizik i drugi načini ne osiguravaju dostatne i primjerene revizijske dokaze; ili
- ponavljajuća priroda kalkulacija ili drugog procesa koji se provodi automatski u informacijskom sustavu tako da je ispitivanje 100% stavki troškovno učinkovito.

Odabiranje posebnih stavki

- A54. Revizor može odlučiti odabrati posebne stavke iz populacije. U donošenju takve odluke čimbenicima koji mogu biti relevantni uključuju revizorovo razumijevanje subjekta, procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikaza i karakteristike populacije koju se testira. Odabir posebnih stavki na temelju prosudbe podložan je riziku neuzorkovanja. Odabrane posebne stavke mogu uključivati:

- *stavke visoke vrijednosti ili ključne stavke.* Revizor može odlučiti odabrati posebne stavke iz populacije zbog njihove visoke vrijednosti ili jer pokazuju neke druge karakteristike, na primjer, stavke koje su sumnjive, neuobičajene, osobito sklone riziku ili stavke u kojima su se u prošlosti pojavljivale pogreške;

- *sve stavke iznad nekog iznosa.* Revizor može odlučiti ispitati stavke čiji evidentirani iznosi prelaze određeni iznos kako bi provjerio veliki udio od ukupnog iznosa klase transakcija ili stanja računa;
- *stavke za prikupljanje informacija.* Revizor može ispitati stavke kako bi prikupio informacije o pitanjima kao što su vrsta subjekta ili sadržaj transakcija.

A55. Iako će selektivno ispitivanje posebnih stavki iz klase transakcija ili stanja računa često biti učinkovit način pribavljanja revizijskih dokaza, to ne predstavlja revizijsko uzorkovanje. Rezultati ovakvih revizijskih postupaka primijenjenih na odabrane stavke ne mogu se primijeniti za cijelu populaciju; sukladno tome, selektivno ispitivanje posebnih stavki ne pruža revizijske dokaze u vezi s preostalim dijelom populacije.

Revizijsko uzorkovanje

A56. Revizijsko uzorkovanje je oblikovano kako bi se omogućio stvaranje zaključaka o cijeloj populaciji na temelju testiranja uzoraka izvučenih iz nje. Revizorovo uzorkovanje obrađeno je u MRevS-u 530.⁹⁷

Nedosljednost, ili dvojbe o pouzdanosti, revizijskih dokaza (vidjeti točku 11)

A57. Pribavljanje revizijskih dokaza iz različitih izvora ili iz različitih vrsta može ukazivati na to da pojedinačna stavka revizijskog dokaza nije pouzdana, kao što je to slučaj ako je revizijski dokaz pribavljen iz jednog izvora nedosljedan s revizijskim dokazom pribavljenim iz drugog izvora. To može biti slučaj ako, na primjer, odgovori na upite menadžmentu, internim revizorima ili drugima nisu dosljedni ili ako su odgovori na upite onima koji su zaduženi za upravljanje, a koji bi trebali poduprijeti odgovore na upite menadžmentu nedosljedni s odgovorima menadžmenta. MRevS 230 uključuje zahtjeve za posebnom dokumentacijom ako je revizor otkrio informacije koje su nedosljedne s revizorovim konačnim zaključkom o važnom pitanju.⁹⁸

⁹⁷ MRevS 530, Revizijsko uzorkovanje.

⁹⁸ MRevS 230, *Revizijska dokumentacija*, točka 11.

MRevS 580, *Pisane izjave*

...

Dodatak 1

(Vidjeti točku 2)

Popis MRevS-ova koji sadrže zahtjeve za pisane izjave

Ovaj Dodatak navodi točke u ostalim MRevS-ima koje zahtijevaju određene pisane izjave o pojedinim pitanjima. Popis nije zamjena za razmatranje zahtjeva i povezanih odredbi za primjenu i ostalih materijala s objašnjenjima u MRevS-ima.

- MRevS 240, *Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja* – točka 39
- MRevS 250, *Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja* – točka 16
- MRevS 450, *Ocjenjivanje pogrešnih prikazivanja ustanovljenih tijekom revizije* – točka 14
- MRevS 501, *Revizijski dokazi – dodatna razmatranja za posebne stavke* – točka 12
- MRevS 540, (izmijenjen) *Revidiranje računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti, i s tim povezana objavljivanja i povezanih objava*, – točka ~~22~~ 37
- MRevS 550, *Povezane stranke* – točka 26
- MRevS 560, *Naknadni događaji* – točka 9
- MRevS 570 (izmijenjen), *Vremenska neograničenost poslovanja* – točka 16(e)
- MRevS 710, *Usporedne informacije – podudarni iznosi i usporedni financijski izvještaji* – točka 9
- MRevS 720 (izmijenjen), *Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama* – točka 16(e)

(Vidjeti točku A21)

Ilustrativno pismo s izjavom

Sljedeće ilustrativno pismo uključuje pisane izjave koje su zahtijevane ovim i drugim MRevS-ima. U ovoj se ilustraciji pretpostavlja da su primjenjivi okvir financijskog izvještavanja Međunarodni standardi financijskog izvještavanja; zahtjev MRevS-a 570 (izmijenjenog)⁹⁹ da se pribavi pisana izjava nije relevantan; i nema izuzetaka za zahtijevane pisane izjave. Ako bi bilo izuzetaka, izjavu bi trebalo modificirati kako bi odražavala izuzetke.

(memorandum subjekta)

(Revizoru)

(Datum)

Ovo pismo s izjavom daje se u vezi s vašom revizijom financijskih izvještaja Društva ABC za godinu završenu 31. prosinca 20XX.¹⁰⁰ za svrhu izražavanja mišljenja o tome prezentiraju li financijski izvještaji fer, u svim značajnim odrednicama, (ili *pružaju istinit i fer prikaz*) u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

Mi potvrđujemo da (*prema našim najboljim saznanjima i u dobroj vjeri, nakon što smo postavili upite koje smo smatrali nužnima da bismo se primjereno informirali*):

Financijski izvještaji

- Ispunili smo naše obveze, navedene u uvjetima revizijskog angažmana datiranog [upisati datum], za sastavljanje financijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja; osobito da su, financijski izvještaji fer prezentirani (ili *pružaju istinit i fer prikaz*) u skladu s navedenim standardima.
- ~~Važne Metode, podatci i važne~~ pretpostavke koje smo koristili u pripremanju računovodstvenih procjena, uključujući one mjerene po fer vrijednosti, i s njima povezanih objava su primjerene za postizanje priznavanja, mjerenja ili objava koje su razumne u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. (MRevS 540 (izmijenjen))
- Odnosi i transakcije s povezanim strankama odgovarajuće su iskazane i objavljene u skladu sa zahtjevima Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja. (MRevS 550)

⁹⁹ MRevS 570 (izmijenjen), *Vremenska neograničenost poslovanja*.

¹⁰⁰ Ako revizor izvješćuje o više nego jednom razdoblju, revizor prilagođava datume tako da se pismo odnosi na sva razdoblja obuhvaćena revizorovim izvješćem.

MRevS 700 (izmijenjen), *Formiranje mišljenja i izvještavanje o financijskim izvještajima*

...

Zahtjevi

...

Formiranje mišljenja o financijskim izvještajima

13. Revizor će osobito ocijeniti jesu li prema zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja:

- (a) prikladno objavljene u financijskim izvještajima odabrane i primijenjene značajne računovodstvene politike. U donošenju te ocjene, revizor će razmotriti relevantnost računovodstvenih politika za subjekt i jesu li one bile prezentirane na razumljiv način (vidjeti točku A4);
- (b) odabrane i primijenjene računovodstvene politike u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja te jesu li primjerene;
- (c) razumne menadžmentove računovodstvene procjene i povezane objave;
- (d) relevantne, pouzdane, usporedive i razumljive informacije prezentirane u financijskim izvještajima. U donošenju te ocjene, revizor će razmotriti:
 - (i) jesu li uključene informacije koje su trebale biti sadržane i jesu li one primjereno klasificirane, sažete ili raščlanjene, i označene;
 - (ii) je li cjelokupna prezentacija financijskih izvještaja narušena uključivanjem informacija koje nisu relevantne ili koje otežavaju ispravno razumijevanje objavljenih pitanja (vidjeti točku A5);
- (e) sadržana odgovarajuća objavljivanja u financijskim izvještajima kako bi omogućila da namjeravani korisnici razumiju učinke značajnih transakcija i događaja na informacije sadržane u financijskim izvještajima (vidjeti točku A6); i
- (f) primjereni pojmovi korišteni u financijskim izvještajima, uključujući i naziv svakog financijskog izvještaja.

MRevS 701, Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora

...

Zahtjevi

...

Određivanje ključnih revizijskih pitanja

9. Revizor će odrediti, između pitanja o kojima se komuniciralo s onima koji su zaduženi za upravljanje, ona pitanja koja su u obavljanju revizije zahtijevala važnu revizorovu pozornost. U postupku tog određivanja, revizor će uzeti u obzir sljedeće (vidjeti točke A9–A18):
- (a) područja s višim procijenjenim rizikom značajnog pogrešnog prikazivanja ili sa značajnim rizicima prepoznatim u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjenim) (vidjeti točke A19–A22);
 - (b) važne revizorove prosudbe povezane s područjima u financijskim izvještajima koja sadrže važne menadžmentove prosudbe, uključujući računovodstvene procjene koje su podložne bile prepoznate kao one s visokim stupnjem visokom stupnju nesigurnosti procjene (vidjeti točke A23–A24);
 - (c) učinak na reviziju uslijed važnih događaja ili transakcija nastalih tijekom razdoblja (vidjeti točke A25–A26).

...

Primjena i ostali materijali s objašnjenjima

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

A71. MRevS 260 (izmijenjen) zahtijeva da revizor komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje o svojim stavovima o važnim kvalitativnim aspektima subjektive računovodstvene prakse, uključujući o računovodstvenim politikama, računovodstvenim procjenama i objavama u financijskim izvještajima¹⁰¹. U mnogim slučajevima, to se odnosi na kritične računovodstvene procjene i s njima povezane objave, za koje je vjerojatno da su područja od osobite revizorove pozornosti i mogu također biti prepoznata kao značajni rizici.

A72. Međutim, korisnici financijskih izvještaja su istaknuli svoj interes za računovodstvene procjene koje su ~~bile prepoznate kao one s visokim stupnjem~~ podložne visokom stupnju nesigurnosti procjene u skladu s MRevS-om 540¹⁰² a za koje je moguće da nisu bile određene kao značajni rizici. Između ostalog, takve procjene su vrlo ovisne o menadžmentovoj prosudbi i često su u vezi s najsloženijim područjima financijskih izvještaja te mogu zahtijevati uključivanje i menadžmentovog stručnjaka i revizorovog stručnjaka. Korisnici su također istaknuli da su računovodstvene politike koje imaju važan učinak na financijske izvještaje (i važne promjene tih politika) relevantne za njihovo razumijevanje financijskih izvještaja, osobito u okolnostima u kojima subjektive prakse nisu u skladu s praksama drugih iz njihove djelatnosti.

¹⁰¹ MRevS 260 (izmijenjen), točka 16(a).

¹⁰² Vidjeti točke ~~10–11~~ 16–17 MRevS-a 540 (izmijenjenog), *Revidiranje računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednost, i s tim povezana objavljivanja i povezanih objava*.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 540 (izmijenjen) - *Revidiranje računovodstvenih procjena i povezanih objava, izdanje 2018.*, koji je izdan od International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i objavljen od International Federation of Accountants (IFAC) u listopadu 2018. godine na engleskom jeziku, na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora u svibnju 2019. godine i objavljuje se uz dopuštenje IFAC-a. Postupak prijevoda Međunarodnog revizijskog standarda 540 (izmijenjen) - *Revidiranje računovodstvenih procjena i povezanih objava, izdanje 2018.*, 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 540 (izmijenjen) - *Revidiranje računovodstvenih procjena i povezanih objava, izdanje 2018.*, je onaj kojeg je IFAC objavio na engleskom jeziku.

Tekst na engleskom jeziku Međunarodnog revizijskog standarda 540 (izmijenjen) - *Revidiranje računovodstvenih procjena i povezanih objava, izdanje 2018.* © 2018. International Federation of Accountants. Sva prava pridržana.

Tekst na hrvatskom jeziku Međunarodnog revizijskog standarda 540 (izmijenjen) - *Revidiranje računovodstvenih procjena i povezanih objava, izdanje 2018.* © 2019. International Federation of Accountants. Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: International Standard on Auditing (ISA) 540 (Revised), Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures, 2018 Edition, ISBN: 978-1-60815-377-0.

ISBN 978-953-8153-12-9