



HRVATSKA
REVIZORSKA
KOMORA

Stručno savjetovanje ovlaštenih revizora u organizaciji Hrvatske revizorske komore

za 2024. godinu



HRVATSKA
REVIZORSKA
KOMORA

Revizijski postupci u svezi testiranja rezerviranja za sudske sporove s primjerima iz prakse

Željko Faber, ovl. rev.

Napomena

Sadržaj ovog prezentacijskog materijala je informativnog karaktera. Upotreba prezentacijskog materijala ne oslobađa korisnika od poduzimanja potrebnih mjera predostrožnosti prije njegove uporabe, odnosno ne oslobađa korisnika od obveze primjene izvornih zakonskih odredbi i pravila struke, s toga se Hrvatska revizorska komora i autor prezentacijskog materijala ne mogu smatrati odgovornima prilikom uporabe ili u vezi s uporabom sadržaja koji se nalazi u prezentacijskom materijalu.

Uporaba sadržaja i podataka iz ovog prezentacijskog materijala dopuštena je pod uvjetom navođenja izvora podataka, osim u slučajevima kada je naznačeno drugačije.

Sadržaj

1. Općenito o rezerviranjima
2. Cilj neovisnog revizora (MRevS 200)
3. Revizijski postupci kod rezerviranja za sudske sporove
4. Primjeri iz prakse

1. Općenito o rezerviranjima

- **Rezerviranja su obveze neizvjesnog dospijeća ili iznosa.**
- **Obveza može biti pravna ili konstruktivna.**
- **MRS 37 uređuje rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena sredstva**

1. Općenito o rezerviranjima

Primjeri rezerviranja:

- za troškove u jamstvenom roku
- za štetne ugovore
- za restrukturiranje
- za sudske sporove
- za neiskorištene dane godišnjeg odmora

1. Općenito o rezerviranjima

Klasifikacija rezerviranja

- Rezerviranja se obavezno prikazuju kao zasebna stavka u bilanci (MRS 1.54.)
- Pravilnik o strukturi i sadržaju GFI (pozicije)
 - 7.c. Rezerviranja za započete sudske sporove (račun dobiti i gubitka)
 - B.3. Rezerviranja za započete sudske sporove (bilanca)



1. Općenito o rezerviranjima

Rezerviranja za sudske postupke u European Single Electronic Format (ESEF)

- Bilješka - početak značajnog sudskog spora (događaj nakon datuma balance koji ne utječe bilancu)
- Dobici (gubici) od sudskih sporova (promet)
- Gubici od sudskih sporova (promet)
- Neto dobici (gubici) od sudskih sporova
- Rezerviranja za sudske postupke (stanje)
- Nepredviđena obveza za sudske postupke
- Dugoročni dio rezerviranja za sudske postupke
- Kratkoročni dio rezerviranja za sudske postupke



2. Opći cilj neovisnog revizora

- MRevS 200 - cilj neovisnog revizora financijskih izvještaja je pribaviti **dostatne i primjerene revizijske dokaze** kako bi mogao **izraziti revizorsko mišljenje** o tome sadrže li financijski izvještaji **značajna pogrešna prikazivanja zbog pogreške ili namjere**.
- Rezerviranja za sudske sporove uobičajeno su područje **značajnog rizika pogrešnog prikazivanja u odnosu na tvrdnje potpunosti, vrednovanja, objavljivanja i prezentacije**.

3. Revizijski postupci kod rezerviranja za sudske sporove

Dogovaranje uvjeta revizije (MRevS 210)

- Prije ugovaranja revizije potrebno je **provjeriti postoje li sudski sporovi** koji se vode protiv potencijalnog klijenta i to:
 - čitanjem obavljenih financijskih i drugih izvještaja,
 - kontaktom s prethodnim i/ili tekućim revizorom, ako postoji
 - iz drugih dostupnih izvora
- Na temelju pribavljenih informacija utvrditi **opseg, složenost i značajnost sudskih sporova za financijsko izvještavanje.**

3. Revizijski postupci kod rezerviranja za sudske sporove

Dogovaranje uvjeta revizije (nast.)

- Utvrditi utječu li i u kojoj mjeri sudski sporovi, ako ih ima, na **rizičnost klijenta i angažmana**.
- Ovisno o **složenosti sudskog spora**, ako ga ima, revizorsko društvo će razmotriti dogovaranje **angažiranja vanjskog stručnjaka pravne ili druge struke** na trošak klijenta ako to revizorsko društvo bude smatralo potrebnim za obavljanje revizije.

3. Revizijski postupci kod rezerviranja za sudske sporove

Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja (MRevS 240)

Primjeri namjernih radnji menadžmenta radi manipuliranja s rezerviranjima za sudske sporove:

- davanje **nepotpunih** popisa sudskih sporova ili odvjetnika koji zastupaju subjekt u sudskim postupcima;
- **zaobilaženje kontrola** nad računovodstvenom procjenom vezanom uz rezerviranja za sudske sporove;
- namjerno **nepriznavanje** opravdanih ili **priznavanje** neopravdanih rezerviranja radi iskazivanja veće dobiti u tekućem razdoblju;
- namjerno **neobjavljivanje** sudskih sporova radi dobivanja kredita od banke;



3. Revizijski postupci kod rezerviranja za sudske sporove

Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja (MRevS 250)

- Revizor je dužan razmotriti ukazuju li sudski postupci na **nepridržavanje zakona ili regulative**.
- Ako utječu, dužan je procijeniti učinak na reviziju i financijske izvještaje i o tome raspraviti s menadžmentom i, ako je primjereno, s onima koji su nadležni za upravljanje.

3. Revizijski postupci kod rezerviranja za sudske sporove

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

- U vezi sa značajnim sudskim postupcima koji se vode protiv klijenta revizor je **dužan komunicirati** s onima koji su zaduženi za upravljanje o:
 - planiranom opsegu i vremenskom rasporedu revizije;
 - značajnim nalazima revizije (uključujući i nalaze o nedostacima internih kontrola sukladno MRevS 265).
- Komunikacija revizora s onima koji su zaduženi za upravljanje mora biti u skladu s uspostavljenim procesom komuniciranja i dokumentirana.

3. Revizijski postupci kod rezerviranja za sudske sporove

Planiranje revizije financijskih izvještaja (MRevS 300)

Ako postoje značajni sudski sporovi, revizor je dužan:

- razmotriti njihov utjecaj na strategiju revizije (npr. je li potreban angažman vanjskog stručnjaka);
- u planu revizije, uz ostalo, odrediti vrste, opseg i vremenski raspored revizijskih postupaka koji se odnose na sudske sporove.

3. Revizijski postupci kod rezerviranja za sudske sporove

Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja (MRevS 315)

- Steći **razumijevanje subjekta i njegovog okruženja**, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i sustava internih kontrola (kontrolno okruženje, proces procjene rizika, monitoring, informacijski sustav i komuniciranje, interne kontrole)
- **Utvrđiti i procijeniti rizike značajnog pogrešnog prikazivanja** (na razini financijskih izvještaja, na razini tvrdnje, procjena inherentnog rizika, procjena kontrolnog rizika)



3. Revizijski postupci kod rezerviranja za sudske sporove

Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja (MRevS 315)

Procjena rizika				
	Tvrdnje	Inherentni rizik	Kontrolni rizik	Kombinirani rizik
Rezerviranja za sudske sporove	Postojanje			
	Vrednovanje			
	Klasifikacija			
	Točnost			
	Cut-off			
	Potpunost			
	Prezentiranje			

3. Revizijski postupci kod rezerviranja za sudske sporove

Revizorove reakcije na procijenjene rizike (MRevS 330)

Revizor je dužan:

- **oblikovati i implementirati daljnje revizijske postupke** čija vrsta, vremenski raspored i opseg reagiraju na procijenjene rizike na razini tvrdnje (test kontrola, dokazni postupci);
- obaviti revizijske postupke radi ocjenjivanja **prezentacije financijskih izvještaja** (klasifikacija, opis financijskih informacija i transakcija, događaja, stanja, prezentacija, struktura i sadržaj financijskih izvještaja).

3. Revizijski postupci kod rezerviranja za sudske sporove

Ocjenjivanje pogrešnih prikaza utvrđenih tijekom revizije (MRevS 450)

- **Akumuliranje** utvrđenih pogrešnih prikazivanja
- **Razmotriti utjecaj** progrednog prikazivanja na plan revizije
- **Komuniciranje** menadžmentu zajedno sa zahtjevom za korekcijom pogrešnih prikazivanja
- **Ocijeniti** jesu li pogrešna prikazivanja značajna u odnosu na pojedine klase transakcija, stanja računa i objavljivanja te u odnosu na FI kao cjelinu (zajedno s pogreškama iz prijašnjih razdoblja)

3. Revizijski postupci kod rezerviranja za sudske sporove

Revizijski dokazi - MRevS 500

- Pri revidiranju rezerviranja za sudske sporove revizor mora primijeniti sve relevantne odredbe MRevS-a 500, a osobito odredbe koje se odnose na **korištenje radom menadžmentovog stručnjaka** tj. odvjetnika koji u pravilu procjenjuje ishod spora. Revizor mora:
 - a) ocijeniti **kompetentnost, sposobnost i objektivnost** tog stručnjaka;
 - b) steći **razumijevanje o radu** tog stručnjaka; i
 - c) **ocijeniti prikladnost stručnjakovog rada** kao revizijskog dokaza za relevantne tvrdnje.

3. Revizijski postupci kod rezerviranja za sudske sporove

Revizijski dokazi – primjeri MRevS 500

- **Popis odvjetnika** subjekta s izjavom menadžmenta o točnosti i potpunosti takvog popisa.
- **Popis sudskih sporova** s opisom i vrijednošću spora s izjavom menadžmenta o točnosti i potpunosti takvog popisa.
- Za **odabrane** sporove (odabir sukladno MRevS 500.A63) – npr. veliki sporovi prema značajnosti plus uzorak ako je primjereno) – **tužba** (zadnja verzija), odgovor na tužbu, **presude** (ako ih ima), **vještački nalazi** i mišljenja, ključni zapisnici, **analize** i druga **dokumentacija** koja je relevantna za procjenu ishoda spora.
- **Računovodstvene procjene ishoda sudskih sporova** učinjene od strane menadžmenta/njihovih stručnjaka i izjavom menadžmenta o tome da su procjene učinjene na temelju svih poznatih informacija, nepristrano i razumno.
- **Procjene ishoda** sudskih sporova od strane odvjetnika subjekta.



3. Revizijski postupci kod rezerviranja za sudske sporove

Revizijski dokazi – primjeri (nast.)

- Ako je primjereno, procjena ishoda sudskog spora od strane **neovisnog pravnog stručnjaka**.
- **Analiza** konta sudskih i odvjetničkih **troškova**
- **Zapisnici** sa sjednica uprave i nadzornog odbora
- **Bilješke i zaključci revizora** o revizijskim postupcima koji su obavljani na relevantnim dokumentima i informacijama (npr. bilješka i zaključak revizora o procjeni ishoda spora koju je obavio vanjski pravni stručnjak)



3. Revizijski postupci kod rezerviranja za sudske sporove

Revizijski dokazi – primjeri (nast.)

- **Zaključak revizora** o ispravnosti priznatih iznosa rezerviranja za sudske sporove.
- **Dokazi o pravovremenom i potpunom komuniciraju** revizijskih nalaza, implikacija i zahtjeva za ispravljanjem menadžmentu i onima koji su zaduženi za upravljanje.
- **Pismo predstavljanja**

3. Revizijski postupci kod rezerviranja za sudske sporove

Revizijski dokazi – posebna razmatranja – sudski postupci i odštetni zahtjevi (MRevS 501)

- Revizor mora oblikovati i obaviti revizijske postupke kako bi otkrio sudske sporove i odštetne zahtjeve koji se odnose na subjekt i mogu stvoriti rizik značajnog pogrešnog prikazivanja, uključujući:
 - a) **postavljanje upita menadžmentu** i, gdje je primjenjivo, ostalima unutar subjekta, kao i subjektovom internom pravnom savjetniku;
 - b) **pregledavanje zapisnika** sa sastanaka onih koji su zaduženi za upravljanje i korespondenciju između subjekata i njihovog eksternog pravnog savjetnika; i
 - c) **pregledavanje ulaznih faktura** za pravne usluge.



3. Revizijski postupci kod rezerviranja za sudske sporove

Revizijski dokazi – posebna razmatranja – sudski postupci i odštetni zahtjevi (MRevS 501)

- Ako revizor procijeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja u vezi s utvrđenim sudskim postupcima ili odštetnim zahtjevima ili kad obavljene revizijski postupci ukažu na to da mogu postojati i drugi sudski postupci i odštetni zahtjevi, revizor mora, osim postupaka koji zahtijevaju ostali MRevS-ovi, **tražiti izravno komuniciranje** sa subjektivim eksternim pravnim savjetnikom.
- Revizor mora to učiniti pomoću **pisma s upitima**, koje je **pripremio menadžment i poslao revizor**, kojim se zahtjeva da subjektiv eksterni pravni savjetnik komunicira izravno s revizorom.

3. Revizijski postupci kod rezerviranja za sudske sporove

Revizijski dokazi – posebna razmatranja – sudski postupci i odštetni zahtjevi (MRevS 501)

- Ako:

- a) **menadžment odbije dati suglasnost** revizoru za komunikaciju ili sastanak sa subjektivim eksternim pravnim savjetnikom, ili ako subjektiv eksterni **pravni savjetnik odbije odgovoriti** prikladno na pismo s upitima, ili mu je **zabranjeno** na njega odgovoriti; i

- b) revizor nije u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze objavljnjem **alternativnih revizijskih postupaka**;

revizor **mora modificirati mišljenje** u revizorskom izvješću u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen).



3. Revizijski postupci kod rezerviranja za sudske sporove

Revizijski dokazi – posebna razmatranja – sudski postupci i odštetni zahtjevi (MRevS 501)

- **Revizor mora zatražiti od menadžmenta i, ako je primjereno, nadzornog odbora pisanu izjavu da su informacije o svim poznatim ili potencijalnim sudskim sporovima i traženjima odšteta čiji se učinci moraju razmotriti kod pripremanja FI dani revizoru i da su ispravno tretirani u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja**

3. Revizijski postupci kod rezerviranja za sudske sporove

Revizijski dokazi – posebna razmatranja – sudski postupci i odštetni zahtjevi (MRevS 501)

- U određenim okolnostima, revizor treba prosuditi je li se potrebno sastati s klijentovim eksternim pravnim savjetnikom kako bi raspravili vjerojatne ishode sudskih postupaka i od štetnih zahtjeva. To može biti slučaj, primjerice, gdje:
 - a) revizor utvrdi da pitanje predstavlja značajan rizik;
 - b) pitanje je složeno; i
 - c) postoji nesuglasica između menadžmenta i subjektovog eksternog pravnog savjetnika.

U pravilu takvi sastanci zahtijevaju odobrenje menadžmenta i održavaju se u prisutnosti predstavnika menadžmenta.



3. Revizijski postupci kod rezerviranja za sudske sporove

Analitički postupci kod rezerviranja za sudske sporove (MRevS 520)

- pomažu pri procjeni rizika i planiranju revizije zajedno s razumijevanjem subjekta i njegovog okruženja
- na kraju revizije analitički postupci pomažu pri ocjenjivanju jesu li proknjiženi svi iznosi sukladno nalazima revizora

3. Revizijski postupci kod rezerviranja za sudske sporove

Analitički postupci kod rezerviranja za sudske sporove (MRevS 520)

Analitički postupak - pozicija rezerviranje za sudske sporove u bilanci								u mil. eura
	Početno stanje	%	Dugovni promet	Potražni promet	Konačno stanje	%	Promjena %	Apsol.
Razne pozicije pasive....								
Rezerviranja za sudske sporove	4.453	3,0%	1.270	4.000	7.183	4,5%	61%	2.730
Razne pozicije pasive....								
Ukupna aktiva	150.405	100			160.574	100		
Planirana značajnost								12.800
Provedbena značajnost								6.400

3. Revizijski postupci kod rezerviranja za sudske sporove

Revizijski postupci kod računovodstvenih procjena (MRevS 540)

- Revizor mora **steći razumijevanje**:
 - a) subjekta i njegovog okruženja** (transakcije, primjenjivi okvir financijskog izvještavanja, regulativni čimbenici – HNB odluka o rezerviranjima za sudske sporove, vrsta računovodstvenih procjena i objavljivanja koji su uključeni u FI)
 - b) subjektivih internih kontrola** (vrste i opseg nadzora, identificiranje potrebe za specijaliziranim znanjima i vještinama, proces procjene rizika i posljedice procjene rizika, utjecaj IT na procjene, kontrole nad menadžmentovim procesom stvaranja računovodstvenih procjena, pregledavanje ishoda prethodnih procjena i posljedice tog pregleda)

3. Revizijski postupci kod rezerviranja za sudske sporove

Revizijski postupci kod računovodstvenih procjena (MRevS 540)

- Revizor mora steći razumijevanje zahtjeva okvira primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, npr. MSFI
- U nastavku se navode zahtjevi MRS-a 37 koji se primjenjuje na rezerviranja za sudske sporove

3. Revizijski postupci kod rezerviranja za sudske sporove

Okvir financijskog izvještavanja - MSFI

Rezerviranje se priznaje samo ako:

- (a) subjekt ima **sadašnju obvezu** (zakonsku ili izvedenu) koja je posljedica prošloga događaja;
- (b) je **vjerojatno** (>50%) da će podmirenje obveze zahtijevati **odljev resursa** s gospodarskim koristima; i
- (c) je moguće izvršiti **pouzdanu procjenu** iznosa obveze

3. Revizijski postupci kod rezerviranja za sudske sporove

Okvir financijskog izvještavanja - MSFI

- U rijetkim slučajevima, na primjer u okviru sudskoga postupka, može biti sporno **jesu li određeni događaji nastali i jesu li imali za posljedicu nastanak sadašnje obveze.**
- U tom slučaju subjekt određuje postoji li sadašnja obveza na kraju izvještajnog razdoblja uzimajući u obzir **sve raspoložive dokaze (i naknadne), uključujući, na primjer, mišljenje stručnjaka.**



3. Revizijski postupci kod rezerviranja za sudske sporove

Okvir financijskog izvještavanja - MSFI

- U iznimno rijetkim slučajevima u kojima **nije moguće izvršiti pouzdanu procjenu** postoji obveza koju nije moguće priznati koja se objavljuje kao **nepredviđena obveza**.
- Nepredviđena se obveza objavljuje, osim ako je **vjerojatnost odljeva** resursa s gospodarskim koristima **vrlo mala**.



3. Revizijski postupci kod rezerviranja za sudske sporove

Okvir financijskog izvještavanja - MSFI

- Iznos priznat kao rezerviranje mora biti najbolja procjena izdataka potrebnih za podmirenje sadašnje obveze na kraju izvještajnog razdoblja
- Najbolja procjena izdataka potrebnih za podmirenje sadašnje obveze je iznos koji bi subjekt objektivno platio za podmirenje obveze na kraju izvještajnog razdoblja ili za prijenos te obveze na treću stranu na taj datum.

3. Revizijski postupci kod rezerviranja za sudske sporove

Okvir financijskog izvještavanja - MSFI

Za svaku skupinu rezerviranja subjekt je dužan objaviti:

- (a) knjigovodstvenu vrijednost na početku i na kraju razdoblja;
- (b) dodatna rezerviranja stvorena u razdoblju, uključujući povećanja postojećih rezerviranja;
- (c) upotrijebljene iznose (tj. oni koji su nastali i koji su pokriveni iz rezerviranja) tijekom razdoblja;
- (d) neiskorištene iznose ukinute tijekom razdoblja; i
- (e) povećanje tijekom razdoblja diskontiranog iznosa nastalog protokom vremena i učinak svih promjena na diskontnu stopu.



3. Revizijski postupci kod rezerviranja za sudske sporove

Revidiranje računovodstvenih procjena (MRevS 540)

- Revizor **mora identificirati i procijeniti rizike** značajnog pogrešnog prikazivanja (odvojeno inherentni i kontrolni) te uzeti u obzir:
 - a) stupanj **nesigurnosti procjene**;
 - b) stupanj do kojeg **složenost, subjektivnost** i drugi čimbenici utječu na:
 - i. **odabir i primjenu metode, pretpostavki i podatka** za procjenjivanje
 - ii. **odabir menadžmentove točke procjene** i povezanih objavljivanja u financijskim izvještajima

3. Revizijski postupci kod rezerviranja za sudske sporove

Revidiranje računovodstvenih procjena (MRevS 540)

- **Revizor mora reagirati** na procijenjene rizike na razini tvrdnje primjerenim daljnjim revizijskim postupcima.
- **Daljnji revizijski postupci** moraju uključivati jednu ili više sljedećih pristupa:
 - a) **pribavljanje dokaza** nastalih do datuma revizorskog izvješća;
 - b) **testiranje mednažmentovog stvaranja procjene**; ili
 - c) **razvijanje revizorove točke procjene** ili raspona.

3. Revizijski postupci kod rezerviranja za sudske sporove

Revidiranje računovodstvenih procjena (MRevS 540)

- **Testiranje** kako je menadžment izradio procjenu:
 - a) odabir i primjena **metode procjene**
 - b) primjerenost, nepristranost odabira, dosljednost, ozbiljnost **važnih pretpostavki**
 - c) primjerenost, relevantnost i pouzdanost **podataka** koje menadžment koristi nepristrano i **razumije pojmove**

3. Revizijski postupci kod rezerviranja za sudske sporove

Revidiranje računovodstvenih procjena (MRevS 540)

- Kod testiranja računovodstvene procjene menadžmenta o rezerviranju za određeni sudski spor revizor uvidom u dokumentaciju ili postavljanjem upita provjerava jesu li pri procjeni razmotrene sljedeće okolnosti:
 - jesu li u procjeni korišteni podaci **jednaki** onima iz dokumentacije koja se nalazi u sudskom spisu;
 - jesu li drugi podaci korišteni u procjeni **pouzdani**;
 - jesu li u procjeni uzeti u obzir **svi dokumenti i događaji** do datuma sastavljanja financijskih izvještaja;
 - postoji li, i ako da, u kojoj mjeri postoji **neizvjesnost vezana uz dokazivost činjeničnog stanja** koje se navodi u tužbi (dokumenti, svjedoci, vještaci, itd);

3. Revizijski postupci kod rezerviranja za sudske sporove

Revidiranje računovodstvenih procjena (MRevS 540)

- Kod testiranja računovodstvene procjene menadžmenta o rezerviranju za određeni sudski spor revizor uvidom u dokumentaciju ili postavljanjem upita provjerava jesu li pri procjeni razmotrene sljedeće okolnosti (nast.):
 - postoji li, i ako da, u kojoj mjeri **neizvjesnost vezana uz primjenu pravnih propisa** na koje se poziva tužitelj (je li propis jasan, postoji li relevantna ujednačena sudska praksa);
 - **primjenjuje li se pravni propis** na koji se tužitelj poziva na činjenično stanje koje je navedeno u tužbi;
 - postoje li **postupovni propisi/situacije** koji negativno ili pozitivno utječu na procjenu ishoda sudskog spora (npr. zastara, rokovi, nadležnost);
 - postoje li **drugi čimbenici** koji utječu na neizvjesnost procjene;
 - jesu li korišteni podaci, pretpostavke i metode **dosljedne** s onima iz ranijeg razdoblja

3. Revizijski postupci kod rezerviranja za sudske sporove

Revidiranje računovodstvenih procjena (MRevS 540)

- Kod testiranja računovodstvene procjene menadžmenta o rezerviranju za određeni sudski spor revizor uvidom u dokumentaciju ili postavljanjem upita provjerava jesu li pri procjeni razmotrene sljedeće okolnosti (nast.):
 - utjecaj na procjenu **presude nižeg suda**, ako postoji;
 - jesu li pri procjeni korišteni svi **relevantni izvori prava**;
 - jesu li pri procjenjivanju ishoda razmotreni **ishodi ranije dovršenih istovrsnih sudskih sporova**;



3. Revizijski postupci kod rezerviranja za sudske sporove

Revidiranje računovodstvenih procjena (MRevS 540)

- Kod testiranja računovodstvene procjene menadžmenta o rezerviranju za određeni sudski spor revizor uvidom u dokumentaciju ili postavljanjem upita provjerava jesu li pri procjeni razmotrene sljedeće okolnosti (nast.):
 - ako je u procjeni korišten raspon, postoji li **pristranost menadžmenta** u pozicioniranju procjene unutar raspona;
 - postoje li druge **indikacije pristranosti** menadžmenta;
 - jesu li pri izradi računovodstvene procjene **funkcionirale uspostavljene kontrole**;
 - jesu li **objavljivanja** vezana uz sudski spor u skladu s primjenjivim računovodstvenim standardima i zahtjevima fer prezentacije
 - je li računovodstvena procjena ishoda sudskog spora u skladu s utvrđenim činjeničnim i pravnim stanjem te drugim okolnostima.



3. Revizijski postupci kod rezerviranja za sudske sporove

Revidiranje računovodstvenih procjena (MRevS 540)

Banke koriste sljedeće kriterije (Odluka HNB):

- položaj aktivno i pasivno legitimiranih stranaka u sudskom sporu,
- osnovanost tužbenog zahtjeva,
- dokazivost osnovanosti tužbenog zahtjeva,
- mogućnost prigovora prestanka postojanja obveze (prijeboj, zastara),
- mogućnost prigovora nadležnosti suda ili drugog tijela pred kojim je pokrenut sudski spor,
- mogućnost prigovora na temelju internih akata ili općih uvjeta poslovanja kreditne institucije,
- nalaz i mišljenje vještaka te iskaza svjedoka,
- sudske prakse u identičnim slučajevima i
- ostale kriterije koji po savjesnoj procjeni kreditne institucije mogu imati utjecaj na odljev novčanih sredstava.



3. Revizijski postupci kod rezerviranja za sudske sporove

Revidiranje računovodstvenih procjena (MRevS 540)

- **Revizorova točka procjene** ili raspon – revizorovi daljnji postupci moraju uključiti ocjenjivanje primjerenosti korištenih metoda, pretpostavki i podataka u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja.
- **Ako razvija raspon** revizor mora:
 - a) odrediti da raspon uključuje samo iznose koji su **potkrijepljeni dostatnim i primjerenim revizijskim dokazima koji su razumni**; i
 - b) oblikovati i obaviti daljnje revizijske postupke kako bi pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s procijenjenim rizicima pogrešnog prikazivanja u **objavljivanjima koja opisuju nesigurnost procjene**.



3. Revizijski postupci kod rezerviranja za sudske sporove

Revidiranje računovodstvenih procjena (MRevS 540)

- Revizor mora voditi računa o objavljivanjima i pokazateljima moguće **pristranosti menadžmenta**
- Revizor mora ocijeniti jesu li **procjene rizika** na razini tvrdnje i nadalje **primjerene**, menadžmentove odluke povezane s **priznavanjem, prezentiranjem i objavljivanjem** računovodstvenih procjena u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja i jesu li pribavljeni **dostatni i primjereni revizijski dokazi**.
- Revizor također more ispuniti zahtjeve koji se odnose na **dokumentiranje**.

3. Revidiranje rezerviranja za sudske sporove

Naknadni događaji (MRevS 560)

- Revizor mora uzeti u obzir svoju procjenu rizika u određivanju vrsta i opsega takvih revizijskih postupaka, koji mora uključiti sljedeće:
 - a) stjecanje razumijevanja bilo kojeg postupka koji je ustanovio menadžment kako bi osigurao da se identificiraju naknadni događaji;
 - b) postavljanje upita menadžmentu i, gdje je odgovarajuće, onima koji su zaduženi za upravljanje o tome jesu li na stali neki naknadni događaji koji bi mogli imati utjecati na financijske izvještaje;
 - c) čitanje zapisnika, ako ih ima, sa sjednica vlasnika subjekta, menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje, koje su održane poslije datuma financijskih izvještaja i postavljanje upita o pitanjima raspravljanim na takvim sastancima za koje zapisnici još nisu na raspolaganju; i
 - d) čitanje subjektovih najnovijih periodičnih financijskih izvještaja, ako ih ima.



3. Revizijski postupci kod rezerviranja za sudske sporove

Naknadni događaji (MRevS 560)

- Revizor mora zahtijevati da menadžment i, gdje je primjereno, oni koji su zaduženi za upravljanje, **daju pisanu izjavu da su obavljena usklađivanja i objavljivanja za sve događaje nastale nakon datuma financijskih izvještaja** za koje primjenjivi okvir financijskog izvještavanja zahtijeva usklađivanje ili objavljivanje

3. Revizijski postupci kod rezerviranja za sudske sporove

Vremenska neograničenost poslovanja (MRevS 570)

- Ako postoji sumnja da bi zbog **ishoda sudskog postupka** mogla postojati **značajna neizvjesnost** vezana za pretpostavku **vremenski neograničenog poslovanja** revizor mora učinke sudskog postupka uključiti u preispitivanje procjene menadžmenta o nastavku poslovanja.

3. Revizijski postupci kod rezerviranja za sudske sporove

Pisane izjave (MRevS 580)

- U pismu s izjavom menadžmenta (pismo predstavljanja) uključiti odjeljak o tome da je menadžment revizoru objavio **sve sudske sporove** koji se vode protiv klijenta te da menadžment smatra kako su **priznavanja i procjene iznosa rezerviranja za sudske sporove te s time povezana objavljivanja** u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.
- Ako sudskih sporova nije bilo potrebno je prilagoditi odjeljak.

3. Revizijski postupci kod rezerviranja za sudske sporove

Revizijski postupci vezani uz korištenje rada revizorovog stručnjaka (MRevS 620)

- Utvrđivanje potrebe za revizorovim stručnjakom
- Odrediti vrste, vremenski raspored i opseg revizijskih postupaka
- Stjecanje razumijevanja područja ekspertize revizorovog stručnjaka
- Sporazum s revizorovim stručnjakom
- Ocjenjivanje adekvatnosti rada revizorovog stručnjaka
- Pozivanje na revizorovog stručnjaka u revizorskom izvješću



3. Revizijski postupci kod rezerviranja za sudske sporove

Modifikacije revizorskog mišljenja

- Ako revizor **nije prikupio dostatne i primjerene dokaze** u vezi s priznavanjem, vrednovanjem, prezentiranjem i objavljivanjem o sudskim sporovima, revizor mora razmotriti primjerenost **modificiranja** revizorskog mišljenja.
- Revizor može smatrati da je nužno uključiti odjeljak za isticanje pitanja ako postoji **neizvjesnost u vezi s budućim ishodom iznimnog sudskog spora ili postupka regulatora**, bez modifikacije revizorskog mišljenja.

4. Primjeri iz prakse

Primjer 1

Klijent je tijekom tekuće godine zaprimio obavijest o značajnoj sudskoj tužbi. Što su moguća pitanja revizora u odnosu na postupanje menadžmenta u takvim okolnostima?

Primjer 2

Protiv klijenta se vode sudski postupci radi naknade štete zbog trovanja hranom koju proizvodi klijent. Mora li klijent sukladno MRS 47 priznati rezerviranje za naknadu štete i troškove sudskog postupka?

4. Primjeri iz prakse

Primjer 3

Klijenta tuži poslovni partner na ispunjenje ugovora o gradnji zgrade u kojem je dogovoreno da će klijent do određenog datuma ishoditi bankarsku garanciju u korist poslovnog partnera prije početka ugovorenog posla što klijent nije učinio. Također je dogovoreno da su svi ugovoreni rokovi bitni. Procjena odvjetnika je da nije potrebno priznati rezerviranje niti je potrebno objaviti postojanje takvog sudskog spora. Procjena nije obrazložena.

Što su postupci revizora u takvim okolnostima?

4. Primjeri iz prakse

Primjer 4

Klijenta tuže radnici kojima nisu plaćeni prekovremeni sati rada, a klijent tvrdi da nije bila riječ o prekovremenim satima već o preraspodjeli radnog vremena. Procjena klijentovog odvjetnika je da je vjerojatnije da će klijent uspjeti u sporu protiv radnika, ali takvu procjenu ne obrazlože.

Što su postupci revizora u takvim okolnostima?

4. Primjeri iz prakse

Primjer 5

Klijenta tuže radnici kojima nisu plaćeni prekovremeni sati rada, a klijent tvrdi da nije bila riječ o prekovremenim satima već o preraspodjeli radnog vremena. Procjena klijentovog odvjetnika je da je vjerojatnije da će klijent uspjeti u sporu protiv radnika, ali takvu procjenu ne obrazlože.

Što su postupci revizora u takvim okolnostima?

4. Primjeri iz prakse

Primjer 6

- Revizijskog klijenta tuži poslovni partner na isplatu štete koja je nastala zbog značajnih tehničkih nedostataka u postrojenju koje je isporučio revizijski klijent. U dokumentaciji sudskog spisa navedena je vrijednost sudskog spora koja je značajno manja od traženog iznosa odštete. Klijent je priznao rezerviranje u iznosu naznačene vrijednosti spora.
- Hoće li revizor prihvatiti takvu računovodstvenu procjenu i koje će revizijske postupke poduzeti?



4. Primjeri iz prakse

Primjer 7

- Protiv revizijskog klijenta vodi se sudski postupak zbog navodnog kršenja autorskih prava te se traži odšteta od 15 milijuna eura. Klijent smatra da bi otkrivanje informacija koje su zahtijevane MRS-om 37 naštetilo poziciji klijenta u postupku te je odlučio o tom sporu objaviti ograničene informacije u bilješkama kako slijedi:

“U tijeku je sudski postupak protiv društvo koji se vodi zbog navodne povrede autorskih prava te se zahtijeva odšteta u iznosu od 15 milijuna eura. Može se očekivati da bi objavljivanje takvih informacija moglo prejudicirati ishod sudskog spora. Uprava smatra da će društvo uspjeti u ovom sporu.”

Koje revizijske postupke mora obaviti revizor u odnosu na ograničeno objavljivanje?



4. Primjeri iz prakse

Primjer 8 – evidencija sudskih sporova i rezerviranja za banke

Red. br.	Naziv /ime tužitelja	Datum početka spora	1	2	3	4=1+2+3	Rizična skupina	Postotak rezerviranja	Iznos rezerviranja	Stanje sudskog spora
			VPS	Iznos kamata	Troškovi sudskog spora	Cjelokupni iznos				
1.										
2.										
3.										
4.										
5.										
UKUPNO										
Ostali sudski sporovi, koji nisu navedeni pojedinačno (navesti ukupan iznos ostalih sud. spor. u stupcima 1,2,3)							Ne popunjava se	Ne popunjava se		Ne popunjava se
Sporovi za koje se paušalno formira rezerviranje (ukupno) Navesti ukupan broj takvih sporova			Ne popunjava se	Ne popunjava se	Ne popunjava se		Ne popunjava se	Ne popunjava se		Ne popunjava se
UKUPNO							Ne popunjava se	Ne popunjava se		Ne popunjava se



4. Primjeri iz prakse

Primjer 9

Revizor je zaprimio stručnu procjenu ishoda značajnog sudskog spora koju je izradio odvjetnik revizijskog klijenta u kojoj odvjetnik navodi:

“Prema sadašnjem stanju predmeta, a zbog njegove složenosti nismo u mogućnosti procijeniti ishod spora za potrebe financijskog izvještavanja za 2023. godinu.”

Menadžment je zaključio da se rezerviranje ne može priznati jer se obveza ne može pouzdano procijeniti, te da će objaviti informacije koje zahtijevaju primjenjivi računovodstveni standardi.

Kakva je reakcija revizora na pismo odvjetnika i odluku menadžmenta?

4. Primjeri iz prakse

Primjer 10

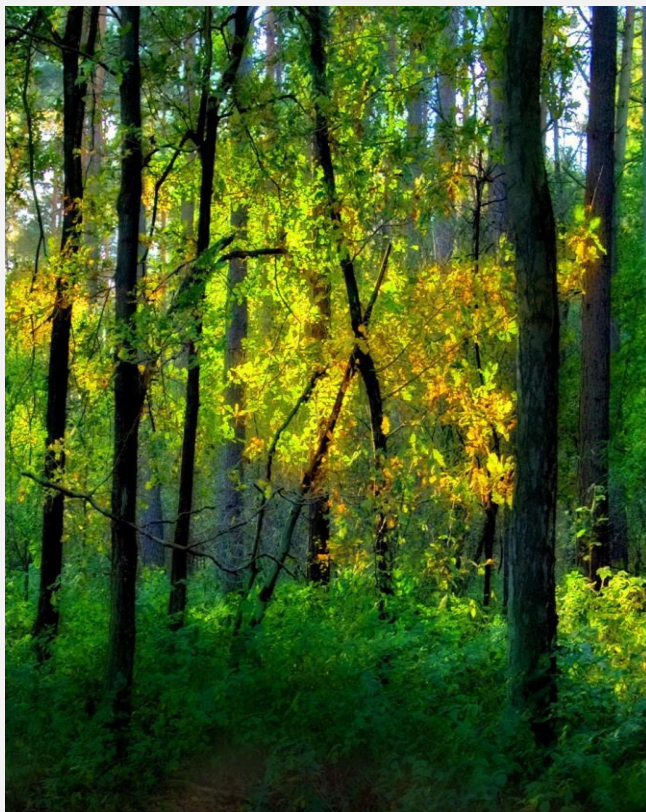
U nastavku je primjer dijela objavljivanja u financijskim izvještajima

Društvo	Sudski sporovi
	tisuće eura
Stanje na dan 1. siječnja 2022. godine	9.823
Povećanja	6.838
Iskorištenje	(4.953)
Neto promjena	(201)
Trošak kamate	-
Stanje na dan 1. siječnja 2023. godine	11.507
Povećanja	1.733
Iskorištenje	(361)
Neto promjena	(4.651)
Trošak kamate	-
Stanje na dan 31. prosinca 2023. godine	8.227



Izvori i literatura:

- Zakon o reviziji
- Odabrani MRevS-ovi
- MRS 37 – rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina
- HSFI 13 Obveze



Hvala na pozornosti!

Željko Faber

zeljko.faber@interaudit.hr

