



HRVATSKA
REVIZORSKA
KOMORA

Stručno savjetovanje ovlaštenih revizora u organizaciji Hrvatske revizorske komore

za 2022. godinu



HRVATSKA
REVIZORSKA
KOMORA

IFAC revizijski standard za revizije financijskih izvještaja manje složenih subjekata

Boris Tušek

Ekonomski fakultet Zagreb

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. Uvodne napomene
2. Samostalni standard proporcionalan prirodi i uvjetima manje složenih subjekata
3. Subjekti kojima je Međunarodni revizijski standard za manje složene subjekte namijenjen
4. Ključna načela i zahtjevi Međunarodnog revizijskog standarda za manje složene subjekte
5. Struktura Međunarodnog revizijskog standarda za manje složene subjekte
6. Sadržaj Međunarodnog revizijskog standarda za manje složene subjekte
7. Zaključak



HRVATSKA
REVIZORSKA
KOMORA

Uvodne napomene

DIO 01

Uvodne napomene

Krajem travnja 2019. godine Međunarodni odbor za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (engl. *International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB*), objavljuje *Materijal za raspravu* pod naslovom **Revizije manje složenih subjekata: Istraživanje mogućih opcija za nadilaženje izazova primjene MRevS-ova** (engl. *Discussion Paper: Audits of Less Complex Entities: Exploring Possible Options to Address the Challenges in Applying the ISAs*)

Konferencija IAASB-a održana u Parizu 2017. godine:

- Uvažavajući činjenicu da mikro, mala i srednje velika poduzeća čine više od 90% subjekata u većini gospodarstava (u Europskoj uniji čak gotovo 99% subjekata) naglašava se važnost **utvrđivanja glavnih uzroka problema i izazova kod obavljanja revizije financijskih izvještaja manje složenih subjekata**.
- Rasprava rezultira glavnim zaključkom konferencije da **ne mora nužno postojati jedinstveni set standarda koji će se koristiti za revizije financijskih izvještaja svih vrsta subjekata** (engl. *one-size-fits-all solution*), a što je do tada, povijesno promatrano, bio svojevrsni imperativ IAASB-a.

Uvodne napomene

U *Materijalu za raspravu*, kao inicijalnom materijalu, IAASB se usmjerava na **tri ključna područja za raspravu**.

1. definiranje manje složenih subjekata

U tom trenutku IAASB se vodio definicijom '*manjeg subjekta*' (engl. *smaller entity*) iz vlastitog pojmovnika kojim se navode kvalitativne odrednice takvog subjekta.

2. strukturirano je **osam različitih izazova** relevantnih u kontekstu **pojednostavljenja** procesa revizije finansijskih izvještaja za manje složene subjekte

3. pitanje **oblika standarda** za manje složene subjekte gdje su navedene **tri mogućnosti**:

- revizija postojećih Međunarodnih revizijskih standarda
- razvijanje odvojenih revizijskih standarda za manje složene subjekte
- razvijanje smjernica za revizore manje složenih subjekata u sklopu postojećih Međunarodnih revizijskih standarda.



Uvodne napomene

U razdoblju od travnja do rujna 2019. godine prikupljani su komentari na predloženi *Materijal za raspravu*.

Prikupljeno je 93 odgovora pretežno od nacionalnih revizijskih instituta i međunarodnih revizijskih društava.

Na osnovi prikupljenih odgovora, održanog drugog okruglog stola u svibnju 2019. godine u Parizu kao i raspravi IAASB-a o prikupljenim odgovorima u prosincu 2019. godine, u svibnju 2020. godine IAASB odlučuje razviti **novi set standarda za reviziju financijskih izvještaja manje složenih subjekata**.

U prosincu 2020. godine odobren je **Prijedlog projekta** (engl. *Project Proposal*) koji je usklađen sa *Strategijom IAASB-a za razdoblje 2020.-2023.*, a prema kojoj se IAASB usmjerava **agilnijem pristupu oblikovanju standarda** gdje je to moguće.

Prijedlog projekta usmjeren je:

- održavanju **povjerenja u financijsko izvještavanje** manje složenih subjekata,
- **pomoći revizorima** da provode dosljedne, učinkovite i visokokvalitetne revizije te
- promoviranju **dosljednije primjene revizijskih standarda** u revizijama manje složenih subjekata.



HRVATSKA
REVIZORSKA
KOMORA

Samostalni standard proporcionalan prirodi i uvjetima manje složenih subjekata

Samostalni standard proporcionalan prirodi i uvjetima manje složenih subjekata

Prijedlog novog Standarda **zasniva na temeljnim konceptima, načelima i zahtjevima iz Međunarodnih revizijskih standarda (MRevS)**, a što će olakšati razumijevanje i primjenu onim revizorima koji su do sada već primjenjivali MRevS-ove.

Više je puta eksplicitno istaknuto da je ideja novog 'samostalnog' Standarda za manje složene subjekte **da bude u potpunosti odvojen od MRevS-ova te da se ni u kojem smislu ne poziva na njih.**

Ako postoje okolnosti koje nisu obuhvaćene i razmatrane u oblikovanju novog Standarda, odgovarajući zahtjevi obuhvaćeni MRevS-ovima **ne mogu se koristiti kao dopuna Standardu za manje složene subjekte.**

Ako takve okolnosti i pitanja postoje, **ne radi se o manje složenom subjektu te u tom slučaju nije prihvatljivo koristiti novi Standard namijenjen manje složenim subjektima.**

Razmatrana je opcija da se novi Standard primjenjuje u povezanosti s MRevS-ovima umjesto kao potpuno samostalan standard i to u slučaju kada priroda i okolnosti subjekta zahtijevaju primjenu MRevS-ova. Problem takvog pristupa je navođenje s kojim je konkretno standardima usklađeno izvješće neovisnog revizora.

Samostalni standard proporcionalan prirodi i uvjetima manje složenih subjekata

Razmatrano je treba li se Standard za manje složene subjekte **dati postojećim MRevS-ovima kao nova serija standarda, primjerice 900, međutim** kako bi se izbjegle potencijalni nesporazumi oko samostalnog položaja i prirode novoga Standarda, **odlučeno je da će se oblikovati kao potpuno zaseban i odvojen Standard.**

Prijedlog je da naziv novog Standarda bude **Međunarodni revizijski standard (MRevS) za revizije financijskih izvještaja manje složenih subjekata (MRevS za MSS)** (engl. *International Standard on Auditing (ISA) for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (ISA for LCE)*).

Tako oblikovanim nazivom, prema mišljenju IAASB-a, **ostvarena je izdvojenost u odnosu na MRevS-ove** upućivanjem izravno na manje složene subjekte, a zadržana je identifikacija globalnih IAASB standarda



HRVATSKA
REVIZORSKA
KOMORA

Subjekti kojima je Međunarodni revizijski standard za manje složene subjekte namijenjen

Subjekti kojima je MRevS za manje složene subjekte namijenjen

Što su to manje složeni subjekti?

Materijal za raspravu iz 2019. godine, u preliminarnim aktivnostima, predlaže korištenje definicije 'manjeg subjekta' iz IAASB-ovog Pojmovnika.

Definicija 'manjeg subjekta' (engl. *smaller entity*) iz IAASB-ovog Pojmovnika kaže da je manji subjekt je onaj subjekt koji uobičajeno ispunjava **sljedeće kvalitativne kriterije**:

- koncentracija upravljanja i rukovođenja u malom broju osoba (često u pojedincu-fizičkoj osobi ili pravnoj osobi koja posjeduje subjekt pod uvjetom da vlasnik ima relevantna kvalitativna obilježja); i
- jedno ili više od sljedećeg:
 - izravne ili nekomplikirane transakcije
 - jednostavno knjigovodstvo
 - malobrojne djelatnosti ili nekoliko proizvoda unutar djelatnosti
 - malobrojne interne kontrole
 - mala razina rukovođenja s odgovornostima za širok raspon kontrola
 - malobrojno osoblje sa širokim rasponom odgovornosti.

*IAASB nedvojbeno i jasno naglašava da Standard **nije namijenjen** za prikupljanje dostatnih i primjerenih dokaza u slučaju postojanja kompleksnih pitanja ili okolnosti poslovanja klijenta*



Subjekti kojima je MRevS za manje složene subjekte namijenjen

Nakon sagledavanja svih opcija, umjesto definiranja 'manje složenog subjekta' IAASB se odmaknuo od određivanja koji subjekti mogu primjenjivati Standard i okreće se potpuno suprotnom pristupu u kojem je cilj **utvrđivanje subjekata za koje novi Standard nije namijenjen.**

Pristup definiranja manje složenih subjekata za koje je Standard namijenjen ne bi odgovarajuće obuhvatio sve relevantne okolnosti koje čine manje složene subjekte i potencijalno bi obuhvatio one subjekte koji nisu manje složeni!

U skladu s novom paradigmom, utvrđena su dva područja pomoću kojih je cilj smanjiti stupanj primjene profesionalne prosudbe i **potpuno pojednostaviti utvrđivanje primjenjivosti MRevS-ova za MSS**, a ta područja jesu:

- specifične klase (vrste) subjekata **za koje je primjena Standarda zabranjena**
- **kvalitativna obilježja (kriterije) koja ako su prisutna, onemogućuju primjenu Standarda** za revizije financijskih izvještaja manje složenih subjekata jer predstavljaju **indikatore pitanja ili okolnosti za koje Standard nije oblikovan.**

Subjekti kojima je MRevS za manje složene subjekte namijenjen

IAASB je subjekte s kompleksnim pitanjima i okolnostima poslovanja, tj. subjekte za koje je primjena MRevS-a za MSS zabranjena, klasificirao u četiri skupine:

- a) subjekti kojima zakon ili regulativa eksplicitno zabranjuje primjenu MRevS-a za MSS ili regulira primjenu drugih revizijskih standarda za revizije financijskih izvještaja u toj jurisdikciji
- b) subjekt je kotirajući subjekt
- c) subjekt ispunjava jedan od sljedećih kriterija:
 - i. subjekt kod kojeg je jedna od glavnih djelatnosti uzimanje depozita od javnosti
 - ii. subjekt kod kojeg je jedna od glavnih djelatnosti pružanje usluga osiguranja javnosti
 - iii. subjekt koji se bavi naknadama nakon prestanka radnog odnosa
 - iv. subjekt koji ima aktivnost kolektivnih investicija i izdaje otkupljive financijske instrumente javnosti
 - v. klasa subjekata za koje je primjena predloženog MRevS-a zabranjena za tu specifičnu klasu subjekata od strane zakonodavnog ili regulatornog tijela ili relevantnog lokalnog tijela s ovlasti za postavljanje standarda u jurisdikciji
- d) revizija financijskih izvještaja grupe.



Subjekti kojima je MRevS za manje složene subjekte namijenjen

IAASB smatra da MRevS za MSS nije primjeren i niti u kojim okolnostima se **ne smije primjenjivati za revizije financijskih izvještaja kotirajućih subjekata**.

Zaključak vrijedi i za tzv. 'jednostavnije' kotirajuće subjekte jer neovisno o razini kompleksnosti transakcija i općenito poslovanja, za kotirajuće subjekte postoji značajan interes javnosti.

Druga skupina subjekata za koje je primjena MRevS-a za MSS **zabranjena jesu vrste (klase) subjekata kod kojih postoji određeni javni interes, a koja nisu kotirajuća**. U tom smislu IAASB prije svega misli na **subjekte od javnog interesa** (engl. *public interest entities*).

IAASB konkretizira o kojim vrstama (klasama) subjekata se u ovom slučaju radi, uvažavajući činjenicu da ne postoji tzv. globalna definicija subjekata od javnog interesa.

Navedeno je pet klasa subjekata za koje je primjena MRevS-a za MSS zabranjena, uz napomenu IAASB-a da određeno zakonodavstvo može proširiti tu zabranu na dodatne specifične vrste (klase) subjekata.

!!! IAASB ostavlja mogućnost se za određene vrste (klase) subjekata ipak može dozvoliti primjena MRevS-a za MSS, ali uz uvažavanje kvalitativnih obilježja.

U RH...Zakon o računovodstvu

(Narodne novine broj 78/2015, 134/2015, 120/2016, 116/2018, 42/2020, 47/2020)

Subjekt od javnog interesa je poduzetnik koji je osnovan sukladno propisima Republike Hrvatske i čiji su vrijednosni papiri uvršteni na uređeno tržište bilo koje države članice kako je određeno zakonom kojim se uređuje tržište kapitala. Subjektima od javnog interesa smatraju se također:

- kreditne institucije kako je određeno zakonom kojim se uređuju kreditne institucije
- institucije za elektronički novac kako je određeno zakonom kojim se uređuju institucije za elektronički novac
- društva za osiguranje kako je određeno zakonom kojim se uređuje osiguranje
- društva za reosiguranje kako je određeno zakonom kojim se uređuje osiguranje
- leasing-društva kako je određeno zakonom kojim se uređuje leasing
- društva za upravljanje UCITS fondovima kako je određeno zakonom kojim se uređuju investicijski fondovi s javnom ponudom
- društva za upravljanje alternativnim investicijskim fondovima kako je određeno zakonom kojim se uređuju alternativni investicijski fondovi
- UCITS fondovi kako je određeno zakonom kojim se uređuju otvoreni investicijski fondovi s javnom ponudom
- alternativni investicijski fondovi kako je određeno zakonom kojim se uređuju alternativni investicijski fondovi
- mirovinska društva koja upravljaju obveznim mirovinskim fondovima, mirovinska društva koja upravljaju dobrovoljnim mirovinskim fondovima, dobrovoljni mirovinski fondovi, obvezni mirovinski fondovi i mirovinska osiguravajuća društva kako je određeno zakonom kojim se uređuju mirovinska osiguravajuća društva
- društva za dokup mirovine kako je određeno zakonom kojim se uređuje doživotna otpremnina, odnosno dokup mirovine
- faktoring-društva kako je određeno zakonom kojim se uređuje faktoring
- investicijska društva, burze, operateri MTP-a, središnja klirinška depozitarna društva, operateri središnjeg registra, operateri sustava poravnanja i/ili namire i operateri Fonda za zaštitu ulagatelja kako je određeno zakonom kojim se uređuje tržište kapitala
- trgovačka društva i druge pravne osobe obuhvaćeni odlukom o pravnim osobama od posebnog interesa za Republiku Hrvatsku koju donosi Vlada Republike Hrvatske sukladno zakonu kojim se uređuje upravljanje državnom imovinom, osim pravnih osoba koje vode poslovne knjige i sastavljaju financijske izvještaje u skladu s propisima kojima se uređuje proračunsko računovodstvo ili računovodstvo neprofitnih organizacija.«.
- trgovačka društva, koja samostalno ili zajedno sa svojim ovisnim društvima tijekom prethodne poslovne godine ispunjavaju jedan od sljedećih uvjeta:
 1. zapošljavaju prosječno više od 5000 radnika tijekom poslovne godine u Republici Hrvatskoj
 2. imaju aktivu veću od 5.000.000.000,00 kuna na zadnji dan poslovne godine.



Revizija financijskih izvještaja grupe

Općeniti i jasan stav IAASB-a je da **MRevS za MSS nije komplementaran za primjenu u revizijama financijskih izvještaja grupe.**

Temeljni razlozi za to jesu:

- kompleksnost revizija financijskih izvještaja grupe
- potreba implementacije zasebnog revizijskog standarda MRevS 600 – *Posebna razmatranja - revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući i rad revizora komponente)*, izmijenjen u travnju 2022., a koji će se primjenjivati se za revizije financijskih izvještaja grupe za razdoblja koja započinju na 15. prosinca 2023. ili nakon toga.

Uslijed sugestija više interesno-utjecajnih skupina, predlažu se dodatna razmatranja hoće li se ipak revizija financijskih izvještaja grupe obuhvatiti MRevS-om za MSS.

U *Memorandumu obrazloženja* izdanog zajedno s nacrtom Standarda u Poglavlju 5 (engl. *Section 5*) IAASB elaborira **nedostatke**, eventualne **prednosti** kao i **možućnosti odobravanja primjene** MRevS-a za MSS u slučaju revizije financijskih izvještaja grupe.

Revizija financijskih izvještaja grupe

U *Materijalu za raspravu* je navedeno **šest ključnih izazova i pitanja revizije financijskih izvještaja grupe** :

- **složenost strukture grupe** (grupa može imati više poslovnih jedinica, podružnica, odjela, a koje su ponekad razmještene na različitim mikro ili makro lokacijama)
- **geografske lokacije operativnih aktivnosti grupe** (ako se radi o međunarodnom poslovanju postoje specifičnosti zakonske regulative, jezika, kulture ili poslovne prakse)
- **struktura i složenost IT okruženja i sustava grupe** (IT sustavi pojedinih subjekata grupe nisu integrirani ili su za neke subjekte čak i eksternalizirani)
- relevantni regulatorni faktori uključujući **regulatorno okruženje** (uvažavajući činjenicu da pojedini subjekti grupe mogu djelovati u različitim zemljama grupe te su dio zakonskih regulativa više različitih jurisdikcija)
- **vlasništvo**, odnosi među vlasnicima, drugih osoba ili subjekata, uključujući povezane strane (različiti odnosi na razini grupe kao i promjene u vlasništvu pojedinih subjekata grupe pridonose složenosti revizijskog procesa)
- **proces konsolidacije** (složenosti procesa konsolidacije pridonosi nepostojanju dosljednosti u primjeni računovodstvenih politika, procjena ili općenito računovodstvenih praksi među subjektima koji su dio konsolidacijskog procesa).

Revizija financijskih izvještaja grupe

U kontekstu revizije financijskih izvještaja grupe postoje dvije mogućnosti:

1. zabrana primjene MRevS-a za MSS za revizije financijskih izvještaja grupe
2. obuhvatiti revizije financijskih izvještaja grupe MRevS-om za MSS

U slučaju omogućavanja primjene MRevS-a za MSS za revizije financijskih izvještaja grupe potrebno je imati u vidu sljedeće:

- uključivanje dodatnih zahtjeva zbog kojih će **Standard biti opsežniji i složeniji**, te će **rezultirati primjenom više razine profesionalne prosudbe** revizora u određivanju je li MRevS za MSS odgovarajući za primjenu
- IAASB ističe da **pojedine jurisdikcije možda neće biti spremne prihvatiti Standard**
- u slučaju da će se Standard moći primjenjivati za revizije financijskih izvještaja grupe, u njega će se **uključiti temeljni zahtjevi MRevS-a 600 (izmijenjen)** na isti način kako su uključeni temeljni zahtjevi drugih MRevS-ova obuhvaćenih MRevS-om za MSS

Revizija financijskih izvještaja grupe

U razmatranju mogućnosti da se revizija financijskih izvještaja grupe obuhvati MRevS-om za MSS, IAASB predlaže jednu od dvije alternativne opcije kojima bi se utvrdilo je li MRevS za MSS primjeren za primjenu:

1. Određivanje **'mjere kompleksnosti'** (engl. *'proxies for complexity'*) - praga ili granične vrijednosti kada se Standard može koristiti.

Mjere kompleksnosti mogu biti uključenost revizora komponente što ukazuje na složenost ili poslovanje pojedinih subjekata na više lokacija pod različitom jurisdikcijom ili regulatornim zahtjevima.

2. Određivanje **kvalitativnih obilježja**

Omogućava više prostora revizorima da procijene stvarnu složenost prirode i okolnosti grupe u odnosu na postavljanje konkretnih mjera kompleksnosti koje će biti granica prihvatanja.

Opcija kvalitativnih obilježja uključuje primjenu više razine profesionalne prosudbe, a što je suprotno u odnosu na pristup IAASB-a kojeg je zauzeo u pripremi MRevS-a za MSS.

U slučaju prihvatanja odobravanja primjene MRevS-a za MSS za revizije financijskih izvještaja grupe postavlja se pitanje **na koji način uključiti dodatne zahtjeve u Standard?**

- poseban odvojeni novi *'Dio'* MRevS-a za MSS koji će imati isti status kao i svi ostali *'Dijelovi'* ili
- uključivanje zahtjeva u svaki postojeći *'Dio'* MRevS-a za MSS tamo gdje je odgovarajuće za pitanje na koje se odnosi



Kvalitativna obilježja kojima se zabranjuje primjena Standarda

U slučaju izbora opcije kvalitativnih obilježja, IAASB navodi **dvije kategorije kvalitativnih obilježja** temeljem kojih se može ocijeniti je li navedeni Standard odgovarajući za primjenu u revizijama financijskih izvještaja manje složenih subjekata.

Primjena MRevS za MSS nije primjerena za one subjekte kod kojih su prisutna:

- kompleksna pitanja ili okolnosti povezane s prirodom i obuhvatom poslovnih aktivnosti, operacija kao i povezanih transakcija i događaja subjekta, a koje su relevantne za sastavljanje financijskih izvještaja
- područja, teme i pitanja koja povećavaju složenosti ili upućuju na njezino postojanje, a koja se odnose na vlasništvo, modele korporativnog upravljanja, politike, procedure ili procese koje je ustanovio subjekt.

U Standardu su detaljnije objašnjena **kvalitativna obilježja uslijed kojih primjena MRevS-a za MSS nije primjerena**, a obuhvaćaju:

- poslovne aktivnosti, poslovni model ili industrija u kojoj subjekt djeluje rezultiraju prožimajućim rizicima koji povećavaju kompleksnost revizije, ili subjekt djeluje na tržištima u nastajanju, ili je subjekt u fazi razvoja
- organizacijska struktura subjekta je višerazinska s više linija izvješćivanja i više osoba uključenih u financijsko izvještavanje
- u revizijama financijskih izvještaja subjekata sa složenom strukturom vlasništva ili nadzora, ako je poslovanje subjekta strože regulirano ili je pod značajnim regulatornim nadzorom, kada su transakcije, informacijski sustav i procesi povezani s financijskim izvještajima složeni, a isto vrijedi i u slučaju složenosti IT okruženja,
- računovodstvene procjene subjekta podložne višem stupnju neizvjesnosti u procjeni, itd.



Kvalitativna obilježja kojima se zabranjuje primjena Standarda

!!! Lista navedenih kvalitativnih obilježja nije konačna.

Navedena obilježja potrebno promatrati i pojedinačno i u kombinaciji.

Prisutnost jedne karakteristike u revidiranom subjektu ne znači automatski da primjena MRevS-a za MSS nije odgovarajuća te da je u tom kontekstu pri konačnoj odluci o primjeni Standarda važna profesionalna prosudba revizora.

Ako postoji nesigurnost oko toga treba li u reviziji financijskih izvještaja primjenjivati MRevS-ove za MSS, tada primjena tog Standarda nije odgovarajuća.



HRVATSKA
REVIZORSKA
KOMORA

Ključna načela i zahtjevi Međunarodnog revizijskog standarda za manje složene subjekte

Ključna načela i zahtjevi MRevS-a za MSS

Radi mogućnosti primjene pristupa reviziji utemeljenog na rizicima, u MRevS-u za MSS usvojeni su temeljni koncepti iz MRevS-ova, a to uključuje sljedeće:

- utvrđivanje **revizijskih ciljeva**
- korištenje zahtjeva i koncepata kao što je **profesionalni skepticizam** i **profesionalna prosudba**
- potreba prikupljanja **dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza** koji će podržati revizorovo mišljenje
- primjena **koncepta značajnosti**
- korištenje **revizijskog modela rizika** koji uključuje koncepte **inherentnog, kontrolnog i detekcijskog rizika**.

Korišteni su i **prilagođeni temeljni revizijski zahtjevi** MRevS-ova relevantni za prirodu i okolnosti manje složenih subjekata.

IAASB je pripremio analizu i **dokument kojim je mapirao ekvivalentne zahtjeve** iz MRevS-a s uključenim komentarima i objašnjenjima **razlika među dva seta standarda**.

Ključna načela i zahtjevi MRevS-a za MSS

Svaki Dio Standarda sadrži **ciljeve koje je potrebno ostvariti**, a koji usmjeravaju revizora na razumijevanje onoga što revizijom treba biti ostvareno i odlučivanje treba li što dodatno obaviti u određenim okolnostima revizijskog angažmana.

!!! Profesionalni skepticizam i **profesionalna prosudba** u planiranju i obavljanju revizijskih angažmana primjenjuju se na isti način kao što se primjenjuju u MRevS-ovima.

MRevS za MSS razvijen je na način da zahtjeva **primjenu relevantnih etičkih načela** uključujući one koji se odnose na **neovisnost**.

Standard je razvijen uvažavajući činjenicu da je revizor koji obavlja angažman član društva koje primjenjuje **Međunarodne standarde kontrole kvalitete – MSKK** (engl. *International Quality Management Standards – ISQMs*) ili **odgovarajuće nacionalne zahtjeve u tom smislu**.

Ključna načela i zahtjevi MRevS-a za MSS

Uz Standard pripremljen je **Temeljni materijal za primjenu s objašnjenjima – TMO** (engl. *Essential Explanatory Material – EEM*) koji predstavlja svojevrsni materijal za primjenu MRevS-a za MSS.

Uvažavajući činjenicu da je cilj oblikovanja novog Standarda da u najvećoj mogućoj mjeri bude koncizan i jezgrovit, IAASB je temeljito razmatrao uvođenje materijala za primjenu.

- razmatrane su **dvije moguće opcije** - 'kraća verzija' i 'duža verzija' te hoće li taj materijal biti uključen na kraj Standarda ili u samom tekstu Standarda zajedno s povezanim zahtjevima.
- Konačni je stav da je neki oblik materijala za primjenu potreban te da **će biti uključen u sam tekst Standarda**, ali će biti ograničen samo na ono neophodno za razumijevanje ili primjenu zahtjeva.
- Kako bi korisnicima Standarda nedvojbeno bilo jasno koji dio teksta se odnosi na materijal za objašnjenje, tekst materijala, koji zapravo ne nameće nikakve zahtjeve ili obvezu niti ih proširuje, ***označen je kurzivom te naglašen svijetloplavim ispunjenim okvirom***.

!!! Temeljnim materijalom za primjenu s objašnjenjima neće biti objašnjen svaki koncept ili zahtjev već samo oni koji su ključni za odgovarajuću primjenu MRevS-a za MSS.





HRVATSKA
REVIZORSKA
KOMORA

Struktura Međunarodnog revizijskog standarda za manje složene subjekte

Struktura MRevS-a za MSS

MRevS-ovi su strukturirani prema predmetnim pitanjima (engl. *subject matter*) ili temama i to na način da prate uobičajeni tijek revizijskog angažmana.

Zahtjevi i prateći materijali za objašnjenje u MRevS-u za MSS podijeljeni su u '**Dijelove**' (engl. '*Parts*') **i to njih devet.**

Temelj je predloženog Standarda da na **razumljiviji i jasniji način prezentira zahtjeve**, a što bi revizoru omogućilo „*posvećivanje više vremena obavljanju odgovarajućih revizijskih postupaka kojima će učinkovitije prepoznati rizike značajnih pogrešnih prikazivanja*“ → To nužno **ne znači smanjivanje broja ili vrste provedenih temeljnih revizijskih postupaka** već da će se razumljivijim i izravnijim navođenjem zahtjeva povećati djelotvornost revizijskog procesa uz održavanje zahtijevane ukupne kvalitete revizije.

IAASB je značajne **napore uložio i u sam 'kostur', tj. strukturu novog Standarda kroz sljedeća tri aspekta:**

- **podjela MRevS-a za MSS u 'Dijelove' prema tijeku revizijskog angažmana**
- **ujednačena struktura svakog 'Dijela'**
- **tehnički aspekti koji će olakšati primjenu MRevS-a za MSS.**



Struktura MRevS-a za MSS

podjela MRevS-a za MSS u 'Dijelove' prema tijeku revizijskog angažmana

Predgovor	Objašnjenje dizajna, formata i namjeravane primjene predloženog Standarda, odgovornosti menadžmenta i pristup budućem održavanju Standarda.
Ovlaštenja	Utvrđivanje okolnosti za koje je predloženi Standard zabranjen za primjenu i druga ograničenja .
Dijelovi od 1 do 3 (15 str.)	Utvrđivanje temeljnih koncepata i sveobuhvatnih pitanja relevantnih za revizijskih proces koji se temelji na MRevS-u za MSS uključujući sveobuhvatne ciljeve revizije .
Dijelovi od 4 do 9 (64 str.)	Utvrđivanje temeljenih zahtjeva za reviziju manje složenih subjekata prateći tijek revizijskog procesa.
Prilozi (13 str.)	Ukupno šest (6) priloga utvrđuje određena specifična razmatranja i pitanja revizije manje složenih subjekata kao i ilustrativne dokumente. Prilozi imaju isti status kao i Temeljni materijali za primjenu s objašnjenjima, tj. nisu obvezujući.



Struktura MRevS-a za MSS

U pogledu procesa revizije finansijskih izvještaja, **prema opsegu teksta** može se zaključiti da je **najviše pozornosti posvećeno:**

- identifikaciji i procjeni rizika značajnih pogrešnih prikazivanja (**Dio 6**; 14 stranica),
- reakcijama na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja (**Dio 7**; 16 stranica) i
- na oblikovanje mišljenja i izvješćivanje (**Dio 9**; 16 stranica).

Struktura MRevS-a za MSS (1/2)

ujednačena struktura svakog 'Dijela'

Kako bi se osigurala dosljednost primjene, svaki 'Dio' MRevS-a za MSS ima sljedeće elemente:

- Uvod
- Cilj(evi)
- Zahtjevi
- Specifični zahtjevi za komunikacijom (gdje je primjereno)
- Specifični zahtjevi dokumentiranja (gdje je primjereno).

Struktura MRevS-a za MSS (2/2)

ujednačena struktura svakog 'Dijela'

UVOD	Uvod svakog Dijela Standarda sadrži sažetak toga 'Dijela'.
CILJEVI	Ciljevi obuhvaćaju sveobuhvatne ciljeve revizora u revizijskom angažmanu u skladu sa svakim pojedinim 'Dijelom' MRevS-a za MSS.
ZAHTJEVI	Zahtjevi obuhvaćaju izravno navedene pojedinosti svakog zahtjeva koje revizor treba uvažiti te je naglašeno da se kod navođenja zahtjeva koristi riječi „ treba “ (engl. „ <i>shall</i> “).
KOMUNIKACIJA	Tamo gdje je primjereno, uključivat će specifične zahtjeve za komunikacijom (prema menadžmentu ili onima koji su zaduženi za upravljanje).
DOKUMENTACIJA	Tamo gdje je primjereno, uključivat će specifične zahtjeve za dokumentiranjem.

Pojedini zahtjevi uređeni MRevS-ovima kao što je pitanje **prijevara, zakona i regulative, revizijskih dokaza, vremenske neograničenosti poslovanja, komuniciranja** sukcesivno su navedeni u svakom Dijelu Standarda gdje je specifični zahtjev relevantan.

Struktura MRevS-a za MSS – tehnički aspekti koji će olakšati primjenu MRevS-a za MSS

S ciljem poboljšavanja razumljivosti, jasnoće i dosljednosti primjene, IAASB je u značajnoj mjeri vodio računa i o nekoliko **tehničkih aspekata samog Standarda** od kojih su izdvojeni sljedeći:

- jednostavnije numeriranje
- ograničavanje broja podstavaka i pod-navođenja (engl. „*sub-bullets*“), gdje je primjereno
- jedna misao po odlomku
- kombiniranje zahtjeva iz MRevS-ova, gdje je primjerno, i izbjegavanje ponavljanja
- artikuliranje zahtjeva na jasniji i jednostavniji način gdje je to izvedivo.



HRVATSKA
REVIZORSKA
KOMORA

Sadržaj Međunarodnog revizijskog standarda za manje složene subjekte

Sadržaj MRevS-a za MSS

način isključivanja zahtjeva

MRevS za MSS temelji se na osnovnim zahtjevima MRevS-ova, međutim **ne uključuje zahtjeve koji su povezani sa subjektima za koje je primjena Standarda zabranjena.**

U Memorandumu obrazloženja navedeno je da **predloženi Standard ne uključuje zahtjeve:**

- specifične za kotirajuće subjekte, uključujući postupke povezane s izvješćivanjem o segmentima (MRevS 501) kao i ključna revizijska pitanja (MRevS 701)
- povezane s pitanjem korištenja rada internog revizora u revizijskim angažmanima (MRevS 610 (izmijenjen))
- povezane s revizijama financijskih izvještaja grupe (MRevS 600).

Sadržaj MRevS-a za MSS

način uključivanja zahtjeva

Zahtjevi onih MRevS-ova koji nisu eksplicitno isključeni, obuhvaćeni su MRevS-om za MSS na sljedeći način:

- zahtjevi su uključeni korištenjem riječi „**kao što je**“ (engl. „*as is*“)
- navođenje zahtjeva prilagođeno je prirodi i okolnostima revizije manje složenih subjekata
- izostavljeni su specifični zahtjevi MRevS-ova koji su povezani sa subjektima za koje je primjena Standarda zabranjena, zahtjevima složenih pitanja i okolnosti, te zahtjevima i općenito okolnostima koje su u MRevS-ovima objašnjene kao '**rijetke**' (engl. '*rare*') ili '**izvanredne**' (engl. '*exceptional*').

!!! IAASB naglašava da *nacrt Standarda uključuje sve relevantne zahtjeve od recentno usvojenih standarda, a posebno izdvaja MRevS 540 (izmijenjen), MRevS 315 (izmijenjen 2019), MRevS 220 (izmijenjen), ali i s revidiranim i novim standardima kontrole kvalitete MSKK 1 i MSKK 2.*



Sadržaj MRevS-a za MSS

DIO 1: Temeljni koncepti, opća načela i sveobuhvatni zahtjevi (engl. <i>Fundamental Concepts, General Principles and Overarching Requirements</i>)	<ul style="list-style-type: none">▪ Temeljni koncepti, opća načela i sveobuhvatni zahtjevi koji se trebaju primjenjivati u reviziji, uključujući:<ul style="list-style-type: none">▪ relevantne etičke zahtjeve i kontrolu kvalitete na razini revizorskog društva (engl. <i>firm-level quality management</i>)▪ opće revizijske ciljeve▪ primjenu profesionalne prosudbe i zadržavanje stava profesionalnog skepticizma▪ sveukupne zahtjeve koji će se primjenjivati u reviziji u pogledu prijeara, zakona ili regulative i povezanih strana▪ opće zahtjeve za komunikaciju s onima zaduženima za upravljanje i menadžmentom (specifični zahtjevi, gdje je primjenjivo, postavljeni su u svakom zasebnom Dijelu na koji se odnose).
DIO 2: Revizijski dokazi i dokumentacija (engl. <i>Audit Evidence and Documentation</i>)	<ul style="list-style-type: none">▪ Opći zahtjevi za prikupljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza kao i zahtjevi za njihovim dokumentiranjem.
DIO 3: Kontrola kvalitete angažmana (engl. <i>Engagement Quality Management</i>)	<ul style="list-style-type: none">▪ Obveze i odgovornosti revizora i angažiranog partnera u pogledu kontrole kvalitete revizije manje složenih subjekata.

Sadržaj MRevS-a za MSS

DIO 4: Prihvaćanje ili nastavak revizijskog angažmana i početni revizijski angažmani (engl. <i>Acceptance or Continuance of an Audit Engagement and Initial Audit Engagements</i>)	Obveze revizora u pogledu prihvaćanja uvjeta angažmana, uključujući utvrđivanje da su preduvjeti za reviziju ispunjeni kao i utvrđivanje da je primjena MRevS-a za MSS primjerena. Ovaj <i>Dio</i> također uređuje zahtjeve za početna stanja početnog revizijskog angažmana.
DIO 5: Planiranje (engl. <i>Planning</i>)	Odgovornosti za planiranje revizije, uključujući rasprave angažiranog tima, kao i koncept značajnosti u planiranju i obavljanju revizije.
DIO 6: Identifikacija i procjena rizika (engl. <i>Risk Identification and Assessment</i>)	Zahtjevi za razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, primjenjiv okvir financijskog izvještavanja, sustav internih kontrola subjekta, identificiranje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja i procjenu inherentnog i kontrolnog rizika. Zahtjevi šestog dijela temelje se na MRevS-u 315 (izmijenjen 2019).
DIO 7: Odgovor (reakcija) na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja (engl. <i>Responding to Assessed Risks of Material Misstatement</i>)	Zahtjevi za oblikovanjem i identifikacijom odgovora (reakcija) na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja i na razini tvrdnji, uključujući dokazne postupke i testove kontrola. Ovaj <i>Dio</i> uređuje zahtjeve za specifične postupke o različitim temama kroz reviziju.

Sadržaj MRevS-a za MSS

DIO 8: Zaključivanje (engl. <i>Concluding</i>)	Zahtjevi za ocjenu pogrešnih prikazivanja, zaključnih aktivnosti i ocjenu (uključujući vremensku neograničenost poslovanja, naknadne događaje i analitičke postupke) kao i pribavljanje pisanih izjava. Ovaj Dio također uključuje zaključke angažiranog partnera povezane s kontrolom kvalitete.
DIO 9: Formiranje mišljenja i izvješćivanje (engl. <i>Forming an Opinion and Reporting</i>)	Zahtjevi za formiranje mišljenja (uključujući vrste revizorovog mišljenja), sadržaj izvješća neovisnog revizora kao i ostale informacije i usporedne informacije
Dodatak 1: Pojmovnik (engl. <i>Glossary of Terms</i>)	Pojmovnikom su opisana značenja određenih pojmova za potrebe MRevS-a za MSS te su ta značenja istovjetna onima u MRevS-ovima i uopće nisu predmetom rasprave.
Dodatak 2: Dijagram toka za prepoznavanje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja (engl. <i>Flowchart for Identifying and Assessing the Risk of Material Misstatement</i>)	Grafički prikaz procesa identifikacije i procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, opisanih u Dijelu 6 MRevS-a za MSS. Dijagram toka ilustrira iterativnu prirodu procesa, a temeljni se na MRevS-u 315 (izmijenjen 2019).
Dodatak 3: Faktori rizika prijevare (engl. <i>Fraud Risk Factors</i>)	Primjeri faktora rizika prijevare koji mogu biti relevantni za reviziju manje složenih subjekata.

Sadržaj MRevS-a za MSS

Dodatak 4: Tvrdnje (engl. <i>Assertions</i>)	Opisane su kategorije tvrdnji koje je potrebno razmatrati u reviziji manje složenih subjekata. Tvrdnje su jednake kao i u MRevS-ovima.
Dodatak 5: Ilustrativno pismo o preuzimanju angažmana (engl. <i>Illustrative Engagement Letter</i>)	Ilustrativno pismo o preuzimanju angažmana koje se može koristiti za dokumentiranje uvjeta angažmana kada se koristi MRevS za MSS.
Dodatak 6: Ilustrativno pismo s izjavom (engl. <i>Illustrative Representation Letter</i>)	Ilustrativno pismo s izjavom koje se može koristiti za pribavljanje pisanih izjava od menadžmenta kada se koristi MRevS za MSS.

Sadržaj MRevS-a za MSS

Pristup dokumentiranju u MRevS-u za MSS ujednačen je s MRevS-ovima, a to znači da dokumentacija treba biti dovoljna da omogućiiskusnom revizoru koji nije sudjelovao u reviziji razumijevanje prirode, vremena i obuhvata korištenih revizijskih postupaka, rezultate tih postupaka kao i prikupljene revizijske dokaze, zatim značajna pitanja proizašla iz revizije i zaključke o njima, uključujući profesionalnu prosudbu revizora u postizanju tih zaključaka.

Razlika MRevS-a za MSS u odnosu na MRevS-ove je svojevrsno pojednostavljenje procesa planiranja revizije na način da su 'opća strategija revizije' i 'revizijski plan' integrirani u jedan dokument.

IAASB naglašava da je „*identifikacija i procjena rizika temelj revizije*“ te su u tom smislu u velikoj mjeri zadržani zahtjevi obuhvaćeni MRevS-om 315 (izmijenjen 2019) u kojem su sadržane, u odnosu na raniju verziju toga Standarda iz 2013., određene značajne robusne promjene procesa identifikacije i procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. Međutim, određeni zahtjevi **ipak nisu ugrađeni** u MRevS za MSS, i to:

- (a) neka specifična pitanja unutar razumijevanja komponenti sustava internih kontrola (npr. aspekti kontrolnog okruženja) jer vjerojatno ne bi postojala u okruženju manje složenih subjekata
- (b) zahtjev 'zadržke' (engl. 'stand-back') za procjenu tvrdnje potpunosti značajnih klasa transakcija, stanja računa i značajnih objava.



Sadržaj MRevS-a za MSS (1/2)

izvješće neovisnog revizora

Izvješće neovisnog revizora koje je rezultat revizije manje složenih subjekata prema MRevS-u za MSS **treba pružiti iste informacije** kao i izvješće neovisnog revizora koje je rezultat primjene MRevS-ova.

Dio MRevS-a za MSS koji se odnosi na zahtjeve u vezi izvješćivanja mora biti **jasan i dosljedan prirodi samostalnosti toga Standarda**. Kako bi se to ispunilo, korišten je sljedeći pristup:

- (a) Specificiranje oblika i sadržaja nemodificiranog izvješća neovisnog revizora. *Odstupanja od teksta izvješća nisu dopuštena osim ako je to potrebno radi usklađenosti sa zakonom ili regulativnom, ili kada mišljenje ili izvješće treba modificirati kao odgovor na specifične okolnosti revizijskog angažmana.*
- (b) Korištenje tablica za prezentiranje zahtjeva koji se odnose na **okolnosti koje mogu dovesti do modificiranog izvješća**, te tekst koji se može koristiti u takvom izvješću.
- (c) Korištenje tablica za prezentiranje oblika i sadržaja **isticanja pitanja, drugih pitanja, značajne neizvjesnosti vezane uz vremensku neograničenost poslovanja** i druge informacije.
- (d) Uključivanje zahtjeva u standardnom tekstualnom formatu za pitanja koja nisu gore navedena.

Sadržaj MRevS-a za MSS (2/2)

izvješće neovisnog revizora

Ključne razlike između izvješća neovisnog revizora pripremljenog u skladu s MRevS-om za MSS i MRevS-ovima jesu:

- (a) Unutar odjeljaka Osnova za mišljenje i Revizorove odgovornosti: **izvješće neovisnog revizora se odnosi na reviziju koja se provodi u skladu MRevS-om za MSS.**
- (b) Ne postoji mogućnost da se **revizorove odgovornosti navedu igdje drugdje osim u osnovnom tekstu izvješća neovisnog revizora.**

MRevS-ovi za razliku od toga dopuštaju da se revizorove odgovornosti navedu u dodatku izvješća neovisnog revizora ili posebnim pozivanjem unutar izvješća na lokaciju takvog opisa na web stranici odgovarajućeg tijela gdje je to izričito dopušteno zakonom, regulativom ili nacionalnim revizijskim standardima.

Sadržaj MRevS-a za MSS (1/2)

utvrđivanje da primjena MRevS-a za MSS nije odgovarajuća tijekom započetog revizijskog procesa

Kako postupiti u situaciji u kojoj nakon što je započeo revizijski angažman primjenom MRevS-a za MSS **revizor procijeni da su priroda i okolnosti takve da primjena tog Standarda nije primjerena.**

IAASB procjenjuje da se radi o **iznimno rijetkim situacijama**, a u najvećem broju slučajeva mogu biti povezane s računovodstvenim procjenama.

„Ako postoji nesigurnost je li revizijski angažman doista revizija financijskih izvještaja manje složenog subjekta, primjena MRevS-a za MSS nije primjerena.“

Međutim, ako ipak do takve situacije dođe, **potrebno je prijeći s MRevS-a za MSS na MRevS-ove.**

Sadržaj MRevS-a za MSS (2/2)

utvrđivanje da primjena MRevS-a za MSS nije odgovarajuća tijekom započetog revizijskog procesa

Ako su takve okolnosti utvrđene nakon što je revizor započeo revizijski angažman primjenom MRevS-a za MSS **ima obvezu poduzeti sljedeće korake:**

- a) Ponovno utvrditi uvjete revizijskog angažmana, na primjer izdavanjem ažuriranog pisma o preuzimanju angažmana.
- b) Ponovno komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje, gdje je relevantno.
- c) Ocijeniti je li obavljeno dovoljno postupaka u vezi s planiranjem revizije, uključujući:
 - i. uspostava opće strategije revizije
 - ii. utvrđivanje je li plan revizije dostatan i primjeren
 - iii. utvrđivanje trebaju li stručnjaci ili drugi (npr. interna revizija) biti uključeni u rješavanje složenih okolnosti
 - iv. određivanje posla koji će se obaviti u uslužnoj organizaciji (ako je primjenjivo).
- d) Razmotriti postoje li dodatni postupci potrebni za početna stanja.
- e) Ocijeniti dostatnost i primjerenost već obavljenog posla, s obzirom na:
 - i. razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i subjekta sustava internih kontrola te identificiranje i procjena rizika
 - ii. daljnje revizijske postupke koji su ranije osmišljeni i provedeni
 - iii. dokumentaciju.
- f) Oblikovati i provesti dodatne revizijske postupke neophodne za usklađivanje sa svim primjenjivim zahtjevima MRevS-ova (ili zahtjevima drugih primjenjivih revizijskih standarda), s dodatnom dokumentacijom prema potrebi.
- g) Poduzeti druge aktivnosti koje se smatraju neophodnima za ispunjavanje ciljeva MRevS-ova (ili zahtjeva drugih primjenjivih revizijskih standarda) ili za ispunjavanje obveza u smislu politika ili postupaka poduzeća.





HRVATSKA
REVIZORSKA
KOMORA

Zaključak

Zaključak

- Odluka IAASB-a da pripremi potpuno novi i samostalni Standard za reviziju financijskih izvještaja manje složenih subjekata predstavlja **značajan zaokret u dosadašnjem pristupu reviziji financijskih izvještaja** najznačajnijeg globalnog revizijskog tijela.
- Priprema nacrtu MRevS-a za MSS je napredna faza i zapravo korak do usvajanja Standarda, a samim time i njegove primjene.
- Rok za prikupljanje komentara na Memorandum objašnjenja i predloženi nacrt MRevS-a za MSS **bio je 31. siječnja 2022. godine.**
- Tijekom razdoblja prikupljanja komentara, povratnu informaciju i svoje **komentare poslalo je 145** profesionalnih udruženja, institucija, revizorskih društava, članova akademske zajednice i drugih interesno-utjecajnih skupina.
- **U ovom trenutku, IAASB sažima komentare, priprema materijal i odgovore te eventualne prijedloge izmjena nacrtu MRevS-a za MSS.**
- IAASB-u je bilo izrazito važno pitanje i mišljenje u vezi **revizije financijskih izvještaja grupe** i mogućnosti primjene MRevS-a za MSS za takve revizijske angažmane.
- Za očekivati je da će u vrlo kratkom razdoblju **IAASB izdati novi materijal**, koji će zapravo predstavljati **konačne prijedloge** te će usvojiti novi MRevS za MSS koji će u značajnoj mjeri pojednostaviti te poboljšati učinkovitost i djelotvornost revizijskih procesa manje složenih subjekata, a samim time i uskladiti taj proces s razinom složenosti poslovnih aktivnosti takvih subjekata.



Izvori i literatura:

- Hrvatska revizorska komora (2009) Predgovor Međunarodnim standardima kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, ostalih izražavanja uvjerenja i povezanih usluga, Pojmovnik sa stanjem – veljača 2009., prijevod s engleskog jezika, http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/2_KB-za-CIP-7.pdf [datum pristupanja: 09.05.2022.]
- IAASB (2021) *Proposed International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (ISA for LCE)*, dostupno na: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Exposure-Draft-Audits-Less-Complex-Entities.pdf> [datum pristupanja: 09.05.2022.]
- IAASB's Glossary of Terms (February 2009), dostupno na: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a005-2010-iaasb-handbook-handbook-glossary.pdf> [datum pristupanja: 09.05.2022.]
- Ježovita, A. (2019) Prijedlozi izmjena standarda vezanih uz reviziju financijskih izvještaja manje složenih subjekata, *Računovodstvo i financije*, 2019 (9), str. 48-52.
- Tušek, B., Ježovita, A. (2022) Prijedlog nacrtu Međunarodnog revizijskog standarda za revizije financijskih izvještaja manje složenih subjekata *Računovodstvo i financije*, 2022 (9), str. 37-47.
- Zakon o računovodstvu, Narodne novine broj 78/2015, 134/2015, 120/2016, 116/2018, 42/2020, 47/2020



Hvala na pažnji

Boris Tušek

btusek@efzg.hr