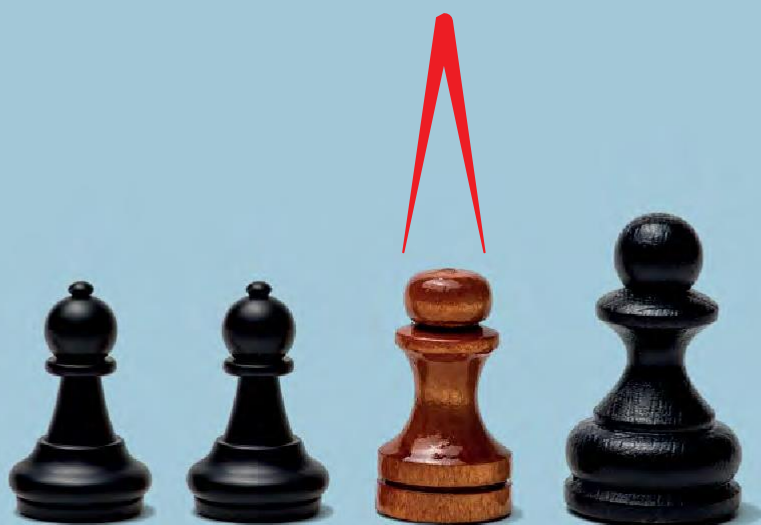


**ICAEW**

MEĐUNARODNO RAČUNOVODSTVO, REVIZIJA I ETIKA

FAKULTET ZA REVIZIJU I IZRAŽAVANJE UVJERENJA



## ***Značajnost u reviziji financijskih izvještaja***

## O MEĐUNARODNOM RAČUNOVODSTVU, REVIZIJI I ETICI

Ova je publikacija jedan od brojnih izvora izrađenih od strane Međunarodnog računovodstva, revizije i etike (eng. International Accounting, Auditing & Ethics (IAAE)). IAAE je inicijativa Instituta ovlaštenih računovođa u Engleskoj i Walesu (eng. *The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)*) – online usluga koja nudi izvore koji podržavaju praktičnu implementaciju međunarodnih standarda o računovodstvu, reviziji i etici.

IAAE je partnerska shema koja pruža visokokvalitetne tehničke informacije za pomoć profesionalnim računovođama, revizorima i njihovim lokalnim strukovnim organizacijama. IAAE materijale pišu i izvode stručnjaci iz određenih područja, a uključuju informativne članke, praktične smjernice, webinare, studije slučaja i tematske članke, kao i redoviti e-bilten s najnovijim tehničkim dostignućima. Navedeni resursi pružaju praktične, točne i pouzdane informacije koje pomažu profesionalnim računovodstvenim organizacijama (eng. *Professional Accountancy Organisations (PAO)*) i njihovim članovima da implementiraju međunarodne standarde i razmjenjuju najbolje prakse na međunarodnoj razini, podržavajući tako razvoj i održivost globalne profesije.

Za više informacija o tome kako IAAE može podržati implementaciju međunarodnih standarda, posjetite [icaew.com/iaae](http://icaew.com/iaae) ili kontaktirajte Deborah Chaplin (direktorica Fakulteta) na e-mail adresu [deborah.chaplin@icaew.com](mailto:deborah.chaplin@icaew.com).

## O FAKULTETU ZA REVIZIJU I IZRAŽAVANJE UVJERENJA

ICAEW Fakultet za reviziju i izražavanje uvjerenja vodeće je tijelo za vanjsku reviziju i druge usluge izražavanja uvjerenja.

*Audit insights (Revizijski uvidi)* pruža platformu za revizore na kojoj oni mogu dijeliti svoja stručna saznanja i iskustva tog tržišnog sektora ili o poslovnim pitanjima s različitim dionicima.

*AuditFutures (Budućnost revizije)* je inicijativa ICAEW-ovog Fakulteta za reviziju i izražavanje uvjerenja osnovana 2012. u partnerstvu s Finance Innovation Lab-om.

Fakultet je na samom vrhu rastućeg tržišta izražavanja uvjerenja, te kao takav nudi praktične smjernice za stručnjake i klijente kojima je ovo novo poslovno područje.

Forum kvalitete revizije (eng. *Audit Quality Forum (AQF)*) okuplja dionike s ciljem promoviranja otvorenog i konstruktivnog dijaloga o pitanjima transparentnosti, odgovornosti, izvještavanja i stvaranja povjerenja u vanjsku reviziju.

Za više informacija o Fakultetu za reviziju i izražavanje uvjerenja posjetite [icaew.com/audit](http://icaew.com/audit).

Ako želite komentirati ovu publikaciju ili saznati više o istaknutim temama, kontaktirajte Louise Sharp na e-mail adresu [louise.sharp@icaew.com](mailto:louise.sharp@icaew.com).

Ovaj ICAEW vodič uključuje izvratke iz *Priručnika s međunarodnim standardima kontrole kvalitete, revizije, uvida, izražavanja uvjerenja i drugih povezanih usluga, izdanje iz 2016. - 2017.* Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB), koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u prosincu 2016. godine, a koristi se uz dopuštenje IFAC-a. Kontaktirajte [Permissions@ifac.org](mailto:Permissions@ifac.org) za dopuštenje za reprodukciju, pohranjivanje ili prijenos, ili za drugu sličnu upotrebu ovog dokumenta.

Ovaj tekst iz *Priručnika s međunarodnim standardima kontrole kvalitete, revizije, uvida, izražavanja uvjerenja i drugih povezanih usluga, izdanje 2016. - 2017.*, Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB), koji je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u prosincu 2016., ICAEW koristi uz dopuštenje IFAC-a. Takvo korištenje IFAC-ovog materijala zaštićenog autorskim pravima ni na koji način ne predstavlja odobravanje ili promicanje od strane IFAC-a. Svi stavovi ili mišljenja koji se nalaze u vodiču naziva *Značajnost u reviziji financijskih izvještaja* isključivo su stavovi ICAEW-a i ne izražavaju stavove i mišljenja IFAC-a niti bilo kojeg neovisnog odbora za utvrđivanje standarda koji IFAC podržava.

Međunarodni revizijski standardi (MReVs) i njihovi logotipi zaštitni su znakovi ili registrirani zaštitni znakovi Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

© ICAEW 2017

Sva prava pridržana. Ako želite reproducirati ili redistribuirati bilo koji materijal u ovoj publikaciji, prvo biste trebali dobiti pisano dopuštenje ICAEW-a.

ICAEW neće biti odgovoran ni za kakvo oslanjanje na informacije koje se donose u ovom materijalu. Trebali biste potražiti neovisni savjet.

ISBN 978-1-78363-808-6

# Sadržaj

<b>1. UVOD</b>	<b>2</b>
<b>2. ŠTO JE ZNAČAJNOST I ZAŠTO JE VAŽNA?</b>	<b>3</b>
MRevS zahtjevi	3
Definicije	3
<b>3. UTVRĐIVANJE ZNAČAJNOSTI</b>	<b>5</b>
Utvrđivanje ukupne značajnosti	5
Primjer: ukupni prihodi	8
Određivanje značajnosti za provedbu	8
Primjer: ukupni prihodi, nastavak	9
<b>4. PRIMJENA ZNAČAJNOSTI U OCJENJIVANJU IDENTIFICIRANIH POGREŠNIH PRIKAZA</b>	<b>11</b>
Kumuliranje pogrešnih prikaza tijekom revizije	11
Kategoriziranje pogrešnih prikaza	11
Procjena značajnosti pogrešnih prikaza	13
Razmatranje utjecaja pogrešnih prikaza na reviziju	16
<b>5. ZNAČAJNOST U REVIZIJAMA GRUPE</b>	<b>17</b>
Kako odrediti značajnost komponenti	17
Tko bi trebao odrediti značajnost komponente	18
Određivanje značajnosti za provedbu na razini komponente	19
Načisto beznačajan prag	19
Određivanje značajnosti komponente za zajedničke pothvate i pridružena društva	19
Učinak promjena značajnosti grupe	20
Primjeri: utvrđivanje značajnosti komponente	21
<b>6. KOMUNIKACIJA S MENADŽMENTOM I ONIMA KOJI SU ZADUŽENI ZA UPRAVLJANJE</b>	<b>24</b>
Planiranje	24
Tijekom revizije	25
Završne faze revizije	25
Primjer: sažetak/rekapitulacija utvrđenih neispravljenih pogrešnih prikaza	25
<b>7. DOKUMENTACIJA</b>	<b>27</b>
Dokumentiranje značajnosti	27
Dokumentiranje utvrđenih pogrešnih prikaza	27
Primjeri: dokumentacija	28

# 1. Uvod

Ova je publikacija praktični vodič za revizore koji u revizijama primjenjuju zahtjeve o značajnosti iz Međunarodnih revizijskim standarda (MRevS).

Vodič se osvrće na zahtjeve MRevS-a, ističući ključne izazove i česte zamke te pruža praktične ilustracije relevantne za sve jurisdikcije u kojima se MRevS-evi primjenjuju. Vodič, međutim, ne adresira nikakve posebne lokalne zahtjeve koje različite jurisdikcije uspostavljaju u ovom području, u kojem bi slučaju revizori trebali pročitati ovaj vodič zajedno s takvim lokalnim zahtjevima.

Vodič je namijenjen da bude od posebne pomoći manjim tvrtkama, samostalnim revizorima i tvrtkama s tek nekoliko revizorskih partnera, ali je ujedno relevantan i za tvrtke svih veličina.

Međunarodni ciljevi i rasprave ICAEW-a s profesionalnim tijelima izvan Ujedinjenog Kraljevstva potaknuli su nas da izdamo međunarodni vodič u ovom području. Kao što je navedeno u nalazima i pregledima globalnih inspekcija u ovom području – i iz iskustva u praksi – jasno je da rješavanje zahtjeva o značajnosti iz MRevS-ova predstavlja stvarne praktične izazove za revizorske tvrtke svih veličina te je područje u kojem se mogu poboljšati.

Nadamo se da će vodič pomoći tvrtkama da bolje razumiju i na odgovarajući način primijene zahtjeve o značajnosti iz MRevS-a na svoje revizije. Čitanje ovih smjernica, međutim, nije zamjena za čitanje MRevS-ova.

Ovaj se vodič temelji na opsežnom znanju radne skupine iskusnih revizora te ga je ta radna skupina i sastavila.

ICAEW je već izdao međunarodne verzije smjernica o reviziji grupa, kontroli kvalitete i povezanim stranama. Nadamo se da će se ove smjernice pokazati korisnima za revizore u različitim jurisdikcijama.

## 2. Što je značajnost i zašto je važna?

### MRevS ZAHTJEVI

MRevS 200 *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima* pojašnjava da je svrha revizije povećati stupanj povjerenja namjeravanih korisnika u financijske izvještaje (MRevS 200.3). To se postiže revizorovim izražavanjem mišljenja o tome jesu li sastavljeni financijski izvještaji, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Kao temelj za revizorovo mišljenje, MRevS stoga zahtijeva da revizori steknu razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina sastavljeni bez značajnog pogrešnog prikazivanja, bilo zbog prijevare ili pogreške.

MRevS 200.6 objašnjava da se općenito, pogrešno prikazivanje, uključujući i propuštanje, smatra značajnim ako se može razumno očekivati da će, pojedinačno ili u zbroju, utjecati na poslovne odluke korisnika donesene na temelju financijskih izvještaja. Prosudbe o značajnosti donose se u kontekstu okružujućih okolnosti. Na njih utječe revizorova percepcija potreba za financijskim informacijama koje imaju korisnici financijskih izvještaja te veličina ili sadržaj (ili oboje) pogrešnog prikazivanja.

Pojam značajnosti je stoga ključan za reviziju. Primjenjuju ga revizori u fazi planiranja, te prilikom obavljanja revizije i ocjenjivanja učinaka utvrđenih pogrešnih prikazivanja na reviziju kao i učinaka neispravljenih pogrešnih prikazivanja, ako isti postoje, na financijske izvještaje. Iako se značajnost najprije utvrđuje u fazi planiranja, revizori moraju imati na umu da se tijekom revizije okolnosti mogu promijeniti ili pak neki od nalaza revizije mogu značiti da se početne procjene moraju ponovno procijeniti.

### DEFINICIJE

MRevS-i su metodički strukturirani kroz sljedeće dijelove:

- uvod
- ciljevi
- definicije
- zahtjevi
- materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima.

Međutim, MRevS 320 *Značajnost u planiranju i obavljanju revizije* ne uključuje definiciju značajnosti. Možda je najvažniji razlog zašto značajnost nije definirana u MRevS-u taj što je načelo značajnosti prije svega koncept financijskog izvještavanja, a ne revizije. Tumačenje se također može razlikovati u različitim dijelovima svijeta.

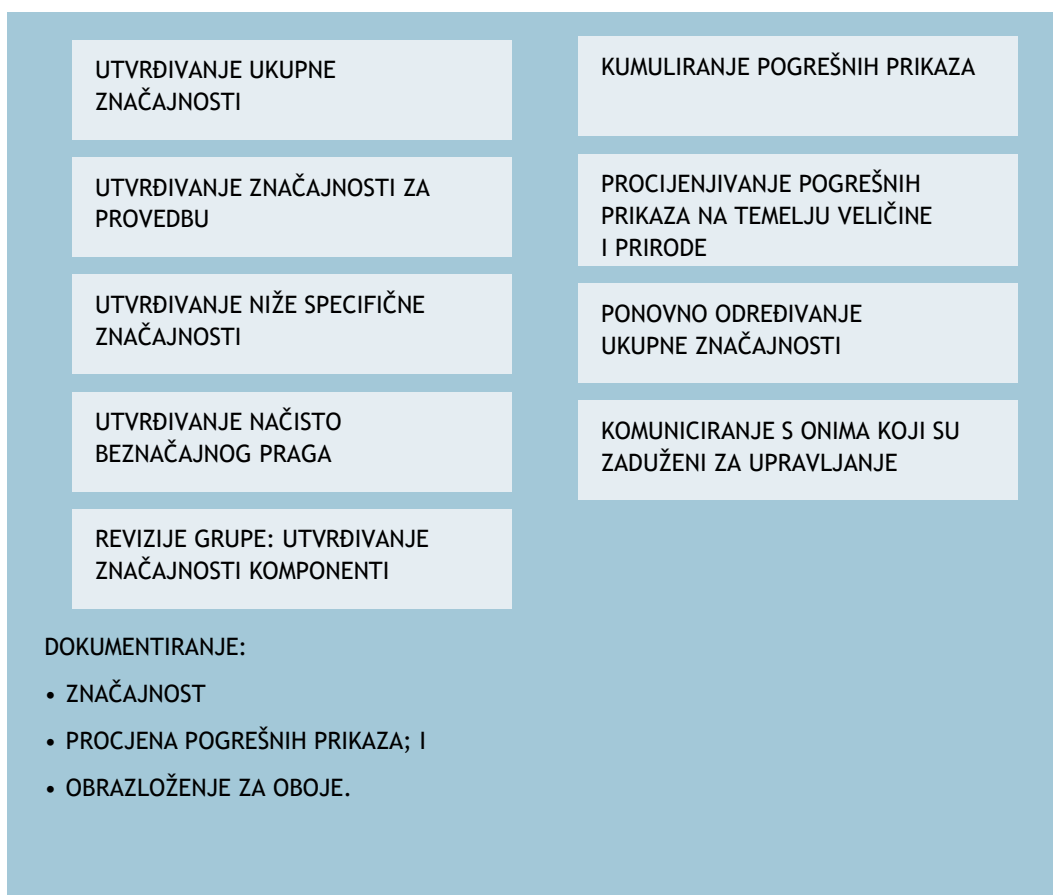
Okviri financijskog izvještavanja često raspravljaju o konceptu značajnosti u kontekstu pripreme i prezentacije financijskih izvještaja. Stoga je važno da se revizori pri određivanju značajnosti za reviziju referiraju na bilo kakvu raspravu o značajnosti postojeću u samom okviru financijskog izvještavanja. Takva rasprava, ako postoji, pruža revizorima referentni okvir.

MRevS, međutim, u kontekstu revizije ističe neke ključne riječi i fraze vezano za značajnost, koje uključuju:

- pogrešna prikazivanja (uključujući i propuštanja) koja bi mogla utjecati na odluke korisnika financijskih izvještaja;
- prosudbu (tj. ne postoji niti jedan točan odgovor) na temelju okružujućih okolnosti, uključujući veličinu i prirodu pogrešnog prikazivanja; i
- da se te odluke temelje na zajedničkim potrebama korisnika kao grupe.

Obzirom na ove karakteristike, sjediniti značajnost u jednu brojku (iako je ista ponekad dopunjena nižim razinama za pojedinačna stanja računa, klase transakcija i objave) može se činiti nemogućim. Međutim, standard to zahtijeva i u praksi postoje dobri razlozi za to.

Dijagram u nastavku sažima zahtjeve MRevS-a o značajnosti koji su obuhvaćeni ovim vodičem:



Ovi su zahtjevi obrađeni u ovom vodiču pod pet ključnih tema:

- **Utvrdivanje značajnosti**
- **Primjena značajnosti u ocjenjivanju identificiranih pogrešnih prikaza**
- **Značajnost u revizijama grupe**
- **Komunikacija s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje**
- **Dokumentiranje.**

### 3. Utvrđivanje značajnosti

Ovaj dio razmatra način na koji se utvrđuju ukupna značajnost i značajnost za provedbu (eng. *performance materiality*).

#### UTVRĐIVANJE UKUPNE ZNAČAJNOSTI

Revizori u fazi planiranja utvrđuju značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu (u ovom se vodiču ona naziva „ukupnom značajnošću”).

Primarna svrha određivanja ukupne značajnosti pri planiranju revizije jest da se ona koristi za utvrđivanje značajnosti za provedbu (koja je, primjerice, potrebna kako bi se revizorima pomoglo da osmisle svoje revizijske postupke) i načisto beznačajnog praga za akumuliranje pogrešnih prikaza.

Iako ne postoji obavezan pristup, obično za utvrđivanje ukupne značajnosti postoje tri ključna koraka:

- odabir odgovarajućeg mjerila (eng. *benchmark*);
- određivanje razine (obično postotka) tog mjerila; i
- obrazloženje izbora (tj. obrazloženje prosudbe).

Međutim, postoje i drugi praktični izazovi o kojima treba razmišljati, kao što su:

- treba li postaviti specifičnu razinu značajnosti za pojedinačna stanja računa, klase transakcija ili objave; i
- kratka i duga obračunska razdoblja.

#### Odabir mjerila

MRevS 320.A4<sup>1</sup> uključuje niz čimbenika koje treba uzeti u obzir pri odabiru mjerila. To uključuje prirodu subjekta i industrije u kojoj posluje te usredotočuju li se korisnici na određene stavke u financijskim izvještajima. Također je važna relativna volatilnost mjerila, tako da su uobičajene neke reference na prethodna razdoblja.

Odabrano odgovarajuće mjerilo trebalo bi stoga biti povezano s onime što korisnike najviše brine u financijskim izvještajima.

#### Odgovarajuća mjerila

MRevS 320 daje brojne primjere mjerila koja se mogu koristiti. Neki od njih su:

- dobit prije poreza ili normalizirana (ili prilagođena) dobit prije poreza
- ukupni prihodi ili ukupni rashodi
- bruto dobit
- ukupna glavnica
- neto imovina.

U trgovačkom društvu kojim upravlja vlasnik, dobit prije poreza može biti polazna točka. Međutim, postoji niz razloga (na primjer, volatilnost tog mjerila) zbog kojih se drugo mjerilo može smatrati prikladnijim.

Iako nije navedena kao primjer u MRevS-u, bruto imovina (kao i neto imovina) mogla bi biti prikladna za subjekt sa znatno višim vrijednostima u bilanci u usporedbi s njegovim računom dobiti i gubitka (kao na primjer kod subjekata koji se bave ulaganjem u nekretnine). Za program strukovnog mirovinskog osiguranja značajnost se obično može temeljiti na postotku ukupne vrijednosti imovine programa ili priljeva/odljeva iz poslovnih odnosa s članovima.

Iako to nije uobičajeno, postoje slučajevi u kojima su ukupni rashodi prikladnije mjerilo od ukupnih prihoda. Primjerice, razina prihoda dobrotvorne organizacije može varirati iz godine u godinu, ali troškovi mogu biti konzistentniji.

Neto imovina mogla bi biti odgovarajuće mjerilo za novoosnovano poduzeće koje ostvaruje nisku razinu prihoda ili dobiti. Također EBITDA (dobit prije kamata, poreza i amortizacije) može biti relevantna za društva s visokim troškovima financiranja.

<sup>1</sup> Točka MRevS 320.A3, Narodne novine br.49/10, prenumerirana 2015. posljedično izmjeni i dopuni MRevS-ova.

Ono što je nepobitno jest da isti model ne odgovara svima. Revizori moraju koristiti svoju profesionalnu prosudbu kako bi odredili odgovarajuće mjerilo, a odabrano mjerilo mora biti opravdano, uz jasno dokumentirano obrazloženje.

### Potencijalni problem s dobiti

Razumljivo je da se dobit smatra važnim mjerilom u profitnom poslovanju (kao što proizlazi i iz samog naziva). Međutim, nameće se nekoliko pitanja:

- Što ako je dobit vrlo nepostojana iz godine u godinu?
- Što ako subjektom upravlja vlasnik, a najveći dio dobiti u godini raspodjeljuje se kroz naknade direktorima/dioničarima ili uplatom u mirovinski program?
- Što ako je subjekt ostvario gubitak u godini?
- Što ako je subjekt tijekom godine rezultatom došao na nulu?

Ne čini se nerazumnim tvrditi da stavka koja pretvara dobit u gubitak ili obrnuto mora biti značajna. Logični slijed razmišljanja dovodi do zaključka da će se prije ili kasnije revizori multimilijardskog poslovanja suočiti s vrlo niskom značajnošću.

Neki od gore navedenih problema rješavaju se razmatranjem „normalizirane”, ili onoga što se uobičajenije naziva „ispravljene/prilagođene” dobiti u koju revizori nazad pribrajaju izvanredne stavke.

Time se postavlja pitanje koje su vrste prilagodbi prikladne i u kojim okolnostima. Odgovor leži u određivanju onoga na što se korisnici financijskih izvještaja zapravo fokusiraju.

Jasno je da se čini razumnim uključiti stavke koje su u računovodstvenom okviru definirane kao izvanredne jer se korisnici općenito usredotočuju na temeljne rezultate poslovanja. Međutim, revizori često nazad dodaju i stavke kao što je naknada isplaćena vlasnicima-menadžerima (MRevS 320.A9<sup>2</sup> isto tako sugerira). Također je moguće koristiti prosjek mjerila (npr. prosječna prilagođena dobit prije poreza tijekom 3–5 godina) što može ublažiti volatilitet. Naravno, uvijek je riječ o profesionalnoj prosudbi i revizorima mora biti jasno zašto su odabrali određeni put. Primjerice, ako je došlo do značajne promjene u poslovanju, bilo bi čudno voditi se pristupom uprosječivanja samo zato da se dođe do brojke koju revizori žele.

Bez obzira na to, tamo gdje se značajnost uvelike razlikuje iako je opseg poslovanja uglavnom isti, revizori ponekad jednostavno moraju prihvatiti činjenicu da prilagođena dobit možda nije primjerena i da je potrebno drukčije mjerilo, kao što je ukupni prihod (vidjeti primjer u ovom dijelu vodiča).

### Upotreba više mjerila

U prošlosti nije bilo neuobičajeno (ne samo zato što su to poticali različiti pružatelji metodologija) da revizorske tvrtke određuju značajnost kao prosjek dva, tri ili četiri različita mjerila.

To više nije tako često, velikim dijelom zato što se u MRevS 320 ne spominje korištenje prosjeka. Međutim, ista činjenica znači da u MRevS-u ne postoji ništa što bi moglo reći da je isto neprimjereno. Argument protiv korištenja prosjeka, međutim, bio bi da revizori ne uzimaju ni jedno ni drugo mjerilo, npr. ako revizori vjeruju da će se korisnici usredotočiti na, recimo, dobit, prihode i neto imovinu, tada će korištenje značajnosti na temelju prosjeka za ta tri mjerila vjerojatno dovesti do iznosa koji se čini poprilično prevelikim u odnosu na barem jedno od tih mjerila. Također, tamo gdje postoji opcija poništenja prosudbe, postoji i sklonost prihvaćanja rezultata, isključujući iznimno važnu komponentu promišljanja (tj. profesionalnu prosudbu).

U trenutnoj praksi za takvu bi situaciju bilo uobičajenije razmotriti druga mjerila pri odlučivanju o postotku koji će se primijeniti. To prikazuje primjer u ovom dijelu vodiča.

### Određivanje razine mjerila

U MRevS-u nema gotovo ništa o određivanju razine mjerila, ali naglasak je na profesionalnoj prosudbi. Dva primjera primjene postotka na mjerilo u MRevS-u 320.A8<sup>3</sup> odnose se na profitno orijentiran proizvodni subjekt (5% dobiti prije oporezivanja iz kontinuiranog poslovanja) i na neprofitni subjekt (1% ukupnih prihoda ili rashoda). MRevS naglašava i da se viši ili niži postoci mogu smatrati primjerenima.

Za smjernice u ovom području korisno je pogledati metodologije koje koriste mala i srednja revizorska društva (iako te metodologije mudro nastoje izbjeći prekomjernu preskriptivnost), kao i primjere uključene u preglede regulatora, na primjer Tematski pregled kvalitete revizije vezano za značajnost Vijeća za financijsko izvještavanje Ujedinjene Kraljevine (FRC) (2013.). Dvije stvari odmah postaju očite:

- revizori obično upotrebljavaju raspon razina za svako mjerilo; i
- rasponi koji se koriste su slični.

<sup>2</sup> Točka MRevS 320.A8, Narodne novine br.49/10, prenumerirana 2015. posljedično izmjeni i dopuni MRevS-ova.

<sup>3</sup> Točka MRevS 320.A7, Narodne novine br.49/10, prenumerirana 2015. posljedično izmjeni i dopuni MRevS-ova.



Druga značajka koja je istaknuta tematskim pregledom FRC-a jest da veće tvrtke imaju tendenciju korištenja različitih raspona za subjekte koji kotiraju na burzi i subjekte koji ne kotiraju na burzi. To je razumno jer su dionici često različiti i mogu imati različite prioritete na kojima temelje svoje gospodarske odluke.

Tvrtke i mreže obično izdaju smjernice u kojima se navodi „do X%” ili „Y% ili manje” kako bi se istaknula činjenica da će se razine mjerila razlikovati ovisno o okolnostima i da se zahtijeva prosudba. Ipak, kao redovitu kritiku regulatori navode kako zamjećuju da revizori uzimaju "nepromišljeni" pristup u kojem uvijek koriste gornji kraj raspona.

#### **Specifične razine značajnosti za pojedinačna stanja računa, klase transakcija ili objave**

Ponekad određeni saldo računa, klase transakcija ili objave u financijskim izvještajima zahtijevaju nižu razinu značajnosti jer se može razumno očekivati da će i manje promjene u brojkama koje se izvješćuju utjecati na korisnike financijskih izvještaja. MRevS 320.A11<sup>4</sup> predlaže sljedeće faktore koje treba uzeti u obzir:

- utječu li zakoni i propisi na očekivanja korisnika (npr. transakcije s povezanim stranama i nagrađivanje direktora/povjerenika);
- ključne objave u vezi s djelatnošću u kojoj subjekt posluje (npr. troškovi istraživanja i razvoja u farmaceutskom subjektu); ili
- je li pozornost usmjerena na određeni aspekt poslovanja koji se zasebno objavljuje (npr. objave o segmentima ili značajnoj poslovnoj kombinaciji).

Najčešća situacija u kojoj se to događa je kod transakcija s pojedincima koji su povezane osobe, a primjer naveden u nastavku ovog dijela vodiča odražava tu situaciju.

Ponekad se čini da jedna brojka za značajnost nije dovoljna, pa iako MRevS 320 zahtijeva jednu ukupnu značajnost, mogućnost postavljanja niže specifične razine značajnosti za pojedinačna stanja računa, klase transakcija ili objave može pomoći u ovakvim slučajevima.

Ukupna vrijednost ulaganja u strukovni mirovinski fond iznosi £1 milijun, ali ukupna potraživanja za doprinose aktivnih članova iznose samo £250.000. Jasno je da će korištenje bilo kojeg razumnog postotka na ukupnu vrijednost ulaganja biti znatno veće od cijelog računa dobiti i gubitka i ostalih bilančnih iznosa (kao što su potraživanja).

Rješenje je utvrditi ukupnu značajnost na temelju ukupne vrijednosti ulaganja, a zatim utvrditi nižu specifičnu značajnost za potraživanja za doprinose članova, obveze za doprinose, ostale troškove, potraživanja i obveze.

#### **Kratka/duga obračunska razdoblja i utjecaj na mjerilo i značajnost**

Problem može nastati prilikom revizije financijskih izvještaja za razdoblje koje je duže ili kraće od jedne godine. MRevS 320.A7<sup>5</sup> potvrđuje da se značajnost treba odnositi na financijske izvještaje sastavljene za to razdoblje financijskog izvještavanja.

Obično se bilanca neće uvelike razlikovati od mjeseca do mjeseca, tako da nema problema ako je odabrano mjerilo, recimo, ukupna imovina. Međutim, što ako je odabrano mjerilo prethodno bilo, recimo, prihod, a sada subjekt priprema financijske izvještaje za razdoblje od šest mjeseci? Potencijalno će značajnost biti upola manja od prethodnih razdoblja. Na jedan način to ima smisla jer će brojevi u računu dobiti i gubitka biti upola manji. Međutim, potencijalno će značajnost bilančnih stanja (koja su uglavnom ekvivalentna prethodnim godinama) biti preniska. Problem je obrnut ako je obračunsko razdoblje, recimo, 18 mjeseci.

Odgovor, kao i uvijek, uključuje prosudbu, ali će često uključivati ponovnu procjenu prikladnosti uobičajeno odabranog mjerila za to razdoblje te treba li izmijeniti postotak koji se koristi na odabrano mjerilo.

#### **Obrazloženje odluka**

Često se kaže da će, bez obzira na politike i postupke tvrtke, iskusni revizori imati dobar instinkt o tome što hoće, a što neće utjecati na odluke koje donose korisnici financijskih izvještaja (a time i što je zapravo značajnost). Dobro je da standardi revizore ne zatvaraju u kalupe niti ih navode na nešto što možda nema smisla.

Ključ je, međutim, odražavati to iskustvo i misaoni proces kroz dokumentiranje. Loša dokumentacija (uključujući i onu o značajnosti) jedna je od najčešćih kritika regulatora.

<sup>4</sup> Točka MRevS 320.A10, Narodne novine br.49/10, prenumerirana 2015. posljedično izmjeni i dopuni MRevS-ova.

<sup>5</sup> Točka MRevS 320.A6, Narodne novine br.49/10, prenumerirana 2015. posljedično izmjeni i dopuni MRevS-ova.

**PRIMJER: UKUPNI PRIHODI****Određivanje ukupne značajnosti**

Primjer	Tekuća godina (20XZ) (£'000)	(20XY) (£'000)	(20XX) (£'000)
Prihodi	13.573	12.708	12.210
Dobit prije poreza	161	103	424
Izvanredna uplata u strukovni mirovinski fond	-	200	-
Prilagođena dobit prije poreza	161	303	424
1,5% prihoda	204	191	183
Procjena značajnosti financijskih izvještaja kao cjeline	140	190	180

Prethodnih godina utvrdili smo primjerenu razinu značajnosti od 1,5% prihoda. Međutim, ne očekuje se da će se povećanje prihoda tekuće godine (zbog posebnih izvanrednih narudžbi) ponoviti u narednim godinama. Prethodno navedeno, plus ukupni pad prilagođene dobiti prije oporezivanja, dovodi nas do zaključka da bi za ovu godinu 1% prihoda bila prikladnija osnova za značajnost.

**ODREĐIVANJE ZNAČAJNOSTI ZA PROVEDBU**

MRevS 320.9 definira značajnost za provedbu kao iznos(e) koji su revizori postavili ispod ukupne značajnosti kako bi smanjili na prihvatljivo nisku razinu vjerojatnosti da zbrojena neispravljenost i neotkrivena pogrešna prikazivanja prijeđu iznos ukupne značajnosti.

Jednostavnim rječnikom rečeno, značajnost za provedbu je „radna značajnost“. Njome se utvrđuje numerička razina koja revizorima pomaže da obave dovoljno posla (ali, što je najvažnije, ne previše) kako bi podržali svoje revizorsko mišljenje. Time se prepoznaje da bi revizori, ako bi jednostavno primijenili ukupnu značajnost tijekom faze planiranja i terenskog rada, preuzeli neprimjeren rizik da revizijskim radom nisu otkrivena značajna pogrešna prikazivanja.

Značajnost za provedbu uglavnom ima dvije funkcije:

- smanjiti rizik agregacije (rizik da će neispravljenost i neotkrivena pogrešna prikazivanja koja su pojedinačno ispod značajnosti zbrojena premašiti značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu) na prihvatljivu razinu;
- pružiti određenu sigurnost protiv rizika neotkrivenih pogrešnih prikazivanja.

**Postavljanje značajnosti za provedbu**

Ključna riječ je dakle „rizik“. Nakon određivanja ukupne značajnosti, značajnost za provedbu se određuje kao niža vrijednost. Koliko je niža ovisit će, primjerice, o procijenjenoj razini rizika značajnog pogrešnog prikazivanja (MRevS 320.A13<sup>6</sup>).

Uzmite za primjer dva subjekta u istoj industriji sa sličnim razinama prihoda i imovine. Slični su i dioničari, potencijalni dioničari, zaposlenici i kupci (tj. korisnici financijskih izvještaja). Ako je sve jednako, onda bi ukupna značajnost (kako god bila određena) trebala biti slična.

Međutim, na temelju znanja i iskustva prvog subjekta revizori ne očekuju da će biti potrebne prilagodbe/ispravci jer postoji vrlo snažno kontrolno okruženje i menadžment dosljedno primjenjuje učinkovite kontrolne postupke. Nasuprot tome, drugi subjekt ima slabo kontrolno okruženje i revizori predviđaju da će utvrditi brojna područja koja zahtijevaju prilagodbu/ispravke. Iako će ukupna značajnost biti slična, jasno je da je rizik u drugom subjektu veći i stoga bi značajnost za provedbu trebala biti niža.

Obično revizijske metodologije zahtijevaju da značajnost za provedbu bude postotak ukupne značajnosti (ili varijacije koje dovode do gotovo iste stvari). Što je veći procijenjeni rizik, to je niži postotak koji se primjenjuje. Obično se postotci kreću od 75% (niski rizik) do 50% (visoki rizik).

<sup>6</sup> Točka MRevS 320.A12, Narodne novine br.49/10, prenumerirana 2015. posljedično izmjeni i dopuni MRevS-ova.

**Korištenje značajnosti za provedbu u praksi**

Općenito govoreći, značajnost za provedbu koristi se u dvije faze revizije:

- rano u fazi planiranja, kako bi se utvrdilo koja područja treba revidirati te koliko je i koja je vrsta rada potrebna; i
- tijekom rane faze terenskog rada (vjerojatno još u fazi planiranja) u preciznijem utvrđivanju koje stavke treba testirati, uključujući i uzorkovanje te koliko stavki treba uključiti u uzorak.

Sljedeći primjer pojašnjava prvu gore navedenu točku, ako ukupna značajnost iznosi £140.000, a značajnost za provedbu £105.000, revizorski odgovor na jednostavnu stavku kao što je vrijednost predujmova (gdje je postojanje ključna revizorska tvrdnja) može varirati kako slijedi.

Vrijednost predujmova (£'000)	Planirani pristup
90	Ne poduzimati ništa jer ne postoji rizik značajnog pogrešnog prikazivanja.
120	Iako brojka nije značajna, iz razloga što je viša od značajnosti za provedbu revizori će moguće morati nešto učiniti. Vjerojatno će provesti analitičke postupke na temelju očekivanih predujmova.
250	Budući da je iznos znatno viši od značajnosti za provedbu, potrebno je više dokaza kako bi bili dostatni. Na primjer, revizori mogu odlučiti testirati uzorak pojedinačnih transakcija.

Revizori mogu zamijeniti značajnost za provedbu s prihvatljivim pogrešnim prikazivanjem (eng. *tolerable misstatement*). Prihvatljivo pogrešno prikazivanje navodi se u MRevS-u 530 *Revizijsko uzorkovanje* i primjer je značajnosti za provedbu kada se primjenjuje na odabir i evaluaciju rezultata prilikom uzorkovanja. Međutim, značajnost za provedbu koristi se u fazi planiranja i za druge stvari. Također je referentna točka pri ocjenjivanju rezultata drugih dokaznih analitičkih postupaka (koji se ne odnose na uzorkovanje).

**Specifična značajnost i stanja računa, klase transakcija i objave većeg rizika**

Ako su za specifična stanja računa, klase transakcija ili objave određene niže značajnosti, revizori će ovdje morati primijeniti i nižu značajnost za provedbu.

**PRIMJER: UKUPNI PRIHODI, NASTAVAK**

Nastavak **prethodnog primjera utvrđivanja ukupne značajnosti:**

**Određivanje značajnosti za provedbu**

Primjer	Tekuća godina (20XZ) (£'000)	(20XY) (£'000)	(20XX) (£'000)
Značajnost za provedbu	90	140	135

Za ovaj je angažman ove godine procijenjen srednji rizik (zbog promjena u osoblju uključenom u računovodstvenu funkciju) i stoga smo utvrdili značajnost za provedbu kao 65% ukupne značajnosti u skladu sa smjernicama naše mreže.

Niža specifična značajnost za određena stanja, klase transakcija i objave	Značajnost (£'000)	Značajnost rezultata (£'000)
Transakcije s fizičkim osobama koje su povezane osobe	5	4

Te su transakcije osjetljivije na male promjene.

**Načisto beznačajno**

Razina ispod koje se pogrešno prikazivanje smatra načisto beznačajnim utvrđena je kao 5% ukupne značajnosti. Stoga je ona £7,000. NAPOMENA: Pogrešna prikazivanja možda nisu beznačajna zbog prirode pogrešnog prikazivanja, čak i ako su manja od ove brojke.

**Ponovno procjenjivanje značajnosti tijekom revizije**

Ako revizori tijekom revizije saznaju za informacije zbog kojih bi inicijalno odredili drugačiji iznos ukupne značajnosti, istu će možda tijekom revizije morati revidirati. To se može dogoditi u praksi kada se ukupna značajnost određuje prije kraja poslovne godine subjekta na temelju prognoziranih informacija (npr. prognozirana dobit subjekta prije oporezivanja), a stvarna se brojka značajno razlikuje od prognozirane, možda zbog neplaniranog otuđenja dijela poslovanja ili značajnog ispravka/prilagodbe identificirane tijekom revizije.

Ako revizori zaključe da je niža ukupna značajnost primjerena (i, ako je primjenjivo, razine značajnosti za određene klase transakcija, stanja računa ili objave), oni također razmatraju i da li je potrebno revidirati značajnost za provedbu, te ako je, razmatraju utjecaj istog na prirodu, vremenski raspored i opseg svojih revizijskih postupaka.

## 4. Primjena značajnosti u ocjenjivanju identificiranih pogrešnih prikaza

MRevS 450 *Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tijekom revizije* bavi se odgovornošću revizora da ocijeni učinak identificiranih pogrešnih prikaza na reviziju, kao i neispravljenih pogrešnih prikaza, ako ih ima, na financijske izvještaje. Ovaj dio razmatra praktična pitanja vezana za:

- kumuliranje pogrešnih prikaza tijekom revizije;
- kategoriziranje pogrešnih prikaza prema njihovoj prirodi;
- procjenu značajnosti pogrešnih prikaza; i
- razmatranje utjecaja pogrešnih prikaza na reviziju.

Ocjenjivanje identificiranih pogrešnih prikaza zahtijeva od revizora primjenu profesionalne prosudbe. Važno je uzeti u obzir i veličinu i prirodu utvrđenih pogrešnih prikaza jer bi pogrešni prikazi koji se vrijednosno mogu činiti relativno niskima i dalje mogli biti značajni zbog svoje prirode.

### KUMULIRANJE POGREŠNIH PRIKAZA TIJEKOM REVIZIJE

MRevS 450.5 zahtijeva od revizora da kumuliraju pogrešne prikaze identificirane tijekom revizije, osim onih koji su načisto beznačajni. MRevS 450.A3<sup>7</sup> objašnjava da revizor „može odrediti iznos ispod kojeg bi pogreške bile načisto beznačajne i ne bi se trebale kumulirati jer revizor očekuje da kumuliranje takvih iznosa načisto ne bi imalo značajan učinak na financijske izvještaje“.

Korisno je izbjeći potrebu za bilježenjem malih pogrešnih prikaza koja se mogu pronaći tijekom revizije. Stoga revizori često postavljaju prag za bilježenje pogrešnih prikaza. U ovom se vodiču to navodi kao „načisto beznačajan prag“. Pri određivanju iznosa tog praga revizori koriste profesionalnu prosudbu, uzimajući u obzir svoje iskustvo vezano za subjekt, uključujući i, na primjer, prethodnu povijest pogrešnih prikaza otkrivenih tijekom revizije i njihovu procjenu revizijskog rizika. U praksi revizori općenito smatraju da je prikladan iznos u rasponu do 5% ukupne značajnosti. Pozicija unutar raspona, odnosno može li se opravdati iznos izvan raspona, ovisi o prosudbi revizora. Primjerice, ako se utvrdi povijest utvrđenog velikog broja pogrešnih prikaza, prikladan bi bio iznos blizu donjeg kraja raspona kako bi se smanjio rizik da se pogrešni prikazi niske vrijednosti (koji se ne bi evidentirali ako bi prag bio postavljen previsoko) mogu zbrojiti na razinu koju bi trebalo prijaviti menadžmentu i onima koji su zaduženi za upravljanje.

Pogrešni prikazi ispod praga koji su postavili revizori ne moraju se evidentirati u sažetku/rekapitulaciji pogrešnih prikaza, osim ako se smatra da je to prikladno jer priroda pogrešnog prikaza nije načisto beznačajna (kao što je prikazano u primjeru u **dijelu 3., Određivanje značajnosti**).

Možda postoji niz pogrešnih prikaza manjih vrijednosti koji utječu na isto područje, kao što su npr. zalihe, što ukazuje na moguće nedostatke u unutarnjim kontrolama u tom području, a te bi informacije menadžmentu mogle biti korisne.

Ponekad oni koji su zaduženi za upravljanje traže od revizora da prijave sve pogrešne prikaze utvrđene tijekom revizije, bez obzira na veličinu, te se u tom slučaju prag ne koristi.

### KATEGORIZIRANJE POGREŠNIH PRIKAZA

Kako bi se revizorima pomoglo ocijeniti učinak pogrešnih prikaza i priopćiti ih menadžmentu i onima koji su zaduženi za upravljanje, MRevS 450.A6<sup>8</sup> objašnjava da bi moglo biti korisno razlikovati stvarne, prosudbene i projicirane pogrešne prikaze, koje definira kako slijedi:

**Stvarni pogrešni prikazi** su oni pogrešni prikazi o kojima nema dvojbi.

**Prosudbeni pogrešni prikazi** su razlike koje proizlaze iz prosudbi menadžmenta, uključujući i one koje se tiču priznavanja, mjerenja, prezentiranja i objavljivanja u financijskim izvještajima (uključujući odabir ili primjenu računovodstvenih politika) koje revizori smatraju nerazumnima ili neprijemjenima.

**Projicirani pogrešni prikazi** su revizorove najbolje procjene pogreške u populacijama, koje uključuju projiciranje pogreške otkrivene u revizijskim uzorcima na cijelu populaciju iz koje su izvučeni uzorci. Smjernice

<sup>7</sup> Točka MRevS-a 450.A2, Narodne novine br.49/10, prenumerirana 2015. posljedično izmjeni i dopuni MRevS-ova.

<sup>8</sup> Točka MRevS-a 450.A3, Narodne novine br.49/10, prenumerirana 2015. posljedično izmjenama i dopunama MRevS-ova.

za određivanje projicirane pogreške i ocjenu rezultata navedene su u MRevS 530.

### Stvarni pogrešni prikazi

Stvarni pogrešni prikaz uključuje, na primjer, jednostavnu pogrešku u bilježenju transakcija.

Faktura zabilježena u knjigovodstvenoj evidenciji u iznosu od £5.000 umjesto £15.000.

### Prosudbeni pogrešni prikazi

Prosudbeni pogrešni prikazi nastaju u vezi s računovodstvenim procjenama. Procjene se ne mogu sa sigurnošću smatrati točnima te stoga revizori općenito za svaku procjenu izrađuju raspon iznosa koji bi se smatrali razumnima. Procjena menadžmenta obično je prihvatljiva ako je unutar tog raspona. Međutim, ako revizori smatraju da je procjena subjekta nerazumna, razlika između te procjene i najbližeg kraja raspona revizora smatra se prosudbenim pogrešnim prikazom – prosudba revizora razlikuje se od prosudbe menadžmenta, možda u odnosu na određenu pretpostavku kao što je korištena diskontna stopa.

Revizori mogu utvrditi da je odgovarajući raspon rezerviranja za zastarjele zalihe između £160.000 i £200.000. Ako je subjekt zabilježio rezerviranje u iznosu £140.000, prosudbeni pogrešni prikazi je £20.000 (tj. £160.000 minus £140.000).

U nekim slučajevima, iako se procjene pojedinačno mogu smatrati razumnima, one bi mogle skupno ukazivati na moguću pristranost menadžmenta subjekta. U tom slučaju revizori kvalitativno procjenjuju jesu li financijski izvještaji materijalno pogrešno prikazani.

### Projicirani pogrešni prikazi

Ako se kao rezultat revizijskog uzorkovanja pronađu pogrešni prikazi, revizori projiciraju rezultate uzorka na populaciju kao cjelinu iz koje je uzorak odabran. Ti se projicirani pogrešni prikazi zatim bilježe u sažetku/rekapitulaciji pogrešnih prikaza.

Revizori su osmislili test za potraživanja koji uključuje dvije metode odabira stavki za testiranje (na temelju MRevS 500.A52):

1. odabir pojedinih stavki za testiranje (na temelju njihove veličine i/ili rizika); i
2. uzorkovanje stavki iz preostale populacije.

Identificirani su pogrešni prikazi i u testiranim pojedinim stavkama i u uzorku. Pogrešni prikazi u uzorku su projicirani kako bi se utvrdio potencijalni pogrešni prikaz u populaciji:

#### Ukupna populacija: £5,000,000 (456 stavki)

1. Pojedine stavke odabrane prije uzorkovanja: £890.000 (10 stavki). Pogrešni prikazi identificirani testiranjem = £3.400 (ovo predstavlja stvarni pogrešni prikaz a budući da ovdje nije bilo uzorkovanja, ove nalaze nije prikladno ekstrapolirati)
2. Uzorkovanje: vrijednost stavki uključenih u uzorak = £474.000. Pogrešna prikazivanja u uzorkovanim stavkama = £1.290

Projicirani pogrešni prikazi = £9.895 [ $£1.290/£474.000 * (£5.000.000 - £890.000 - £474.000)$ ]

Za uključivanje u sažetak/rekapitulaciju pogrešnih prikaza:

Stvarni pogrešni prikazi = £3.400 + £1.290

Projicirani pogrešni prikazi = £9.895

Revizori traže od menadžmenta subjekta da ispravi bilo koje utvrđene stvarne pogrešne prikaze (MRevS 450.8) te raspravlja s menadžmentom o razlikama u prosudbi kako bi se usuglasili oko toga da li je prilagodba/ispravak potreban. Međutim, bit će teško uvjeriti menadžment da financijske izvještaje treba „ispraviti” za projicirane pogrešne prikaze jer, s obzirom na rizik uzorkovanja, ne može biti sigurnosti da projicirani pogrešni prikazi predstavljaju točne pogrešne prikaze u populaciji. Ako je projicirani pogrešni prikaz,

u kombinaciji s drugim utvrđenim pogrešnim prikazima, ispod ukupne značajnosti, revizori još uvijek mogu zaključiti da financijski izvještaji nisu značajno pogrešno prikazani. No, ako je ukupna značajnost premašena, revizori imaju problem jer to znači da bi izvještaji mogli biti značajno pogrešno prikazani. Revizori će možda također morati razmotriti je li, na primjer, kombinacija projiciranog pogrešnog prikaza i drugih utvrđenih pogrešnih prikaza ispod ukupne značajnosti, ali joj je vrlo blizu (s obzirom na povećani rizik od neispravljenih pogrešnih prikaza i neotkrivenih pogrešnih prikaza koja premašuju značajnost). U tim slučajevima imaju dvije opcije – ili zatražiti od menadžmenta da istraži populaciju (a zatim provjeriti rezultate rada menadžmenta), ili izravno provesti dovoljno dodatnih testiranja kako bi se smanjio utjecaj bilo kakvog projiciranog pogrešnog prikaza.

### PROCJENA ZNAČAJNOSTI POGREŠNIH PRIKAZA

Nakon što su prikupili različite stvarne, prosudbene i projicirane pogrešne prikaze u sažetku/rekapitulaciji pogrešnih prikaza, revizori sukladno zahtjevima MRevS 450.11 utvrđuju jesu li neispravljeni pogrešni prikazi značajni, pojedinačno ili skupno.

Prema MRevS 450.A16<sup>9</sup> „Svaki pojedini pogrešan prikaz sagledava se kako bi se ocijenio učinak na relevantne klase transakcija, stanja računa ili objave, uključujući je li premašena razina značajnosti za određenu klasu transakcija, stanje računa ili objavu, ako je ona bila utvrđena.“

Pri procjeni jesu li pogrešna prikazivanja značajna, revizori moraju uzeti u obzir i veličinu i prirodu tih pogrešnih prikazivanja.

U smislu veličine pogrešnih prikazivanja, to znači razmatranje premašuju li kvantitativne količine tih pogrešnih prikazivanja ukupnu značajnost (ili nižu specifičnu značajnost). Ali to nije dovoljno. To nije samo jednostavna kvantitativna procjena premašuje li £X £Y. Postoji niz pitanja koja će revizori možda morati razmotriti, uključujući i sljedeća:

- kvalitativna procjena;
- pogrešne klasifikacije u stavkama bilanci;
- prijeboj pogrešnih prikazivanja;
- pogrešni prikazi vezani uz objave; i
- utjecaj neispravljenih pogrešnih prikazivanja povezanih s prethodnim razdobljima.

### Kvalitativna procjena

Priroda nekih pogrešnih prikaza može dovesti do toga da ih revizori ocjenjuju kao značajne, pojedinačno ili kada se uzimaju u obzir zajedno s drugim pogrešnim prikazima kumuliranim tijekom revizije, čak i ako su niži od ukupne značajnosti koju su utvrdili za financijske izvještaje kao cjelinu. MRevS 450.A21<sup>10</sup> navodi neke primjere tih okolnosti, poput pogrešnog prikazivanja koje se odnosi na neispravnu primjenu računovodstvene politike koja nema značajan učinak na financijske izvještaje tekućeg razdoblja, ali je vjerojatno da će imati značajan učinak na financijske izvještaje budućih razdoblja. Druge situacije mogu uključivati pogrešna prikazivanja koja bi, ako se isprave, pretvorila dobit u gubitak ili koja bi mogla izazvati neispunavanje klauzula o zaduživanju u bankovnom ugovoru.

Kao što je navedeno u MRevS 450.A22<sup>11</sup>, revizijski standard o odgovornostima revizora u vezi s prijevarama (MRevS 240) objašnjava kako posljedice pogrešnog prikaza koji je ili može biti posljedica prijevare, trebaju biti sagledane u vezi s ostalim aspektima revizije, čak ako veličina pogrešnog prikaza nije značajna u odnosu na financijske izvještaje. Prijevarno financijsko izvještavanje koje rezultira pogrešnim prikazivanjem koje je prouzročio menadžment, po definiciji je gotovo uvijek značajno (bez obzira na veličinu pogrešnih prikaza) zbog namjere menadžmenta da utječe na neku radnju ili odluku. Primjerice, ako je menadžment namjerno prodaju blizu kraja godine prebacio u sljedeću financijsku godinu, možda je to učinio kako bi smanjio poreznu obvezu subjekta.

Važno je imati na umu da su revizori možda odredili niže specifične razine značajnosti za određena stanja računa, klase transakcija i objave. Pogrešne prikaze u tim područjima treba uzeti u obzir u kontekstu njihove specifične značajnosti, a ne u odnosu na ukupnu značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu. Obično se to može primijeniti na područja kao što su povezane osobe i objavljivanje primitaka direktora – budući da su takva područja obično posebno osjetljiva, čak i ako revizori nisu formalno utvrdili nižu specifičnu značajnost, i relativno mala pogrešna prikazivanja u tim područjima općenito će se smatrati značajnima zbog njihove prirode.

<sup>9</sup> Točka MRevS-a 450.A13, Narodne novine br.49/10, prenumerirana 2015. posljedično izmjeni i dopuni MRevS-ova.

<sup>10</sup> Točka MRevS-a 450.A16, Narodne novine br.49/10, prenumerirana 2015. posljedično izmjeni i dopuni MRevS-ova.

<sup>11</sup> Nova točka MRevS-a 450, posljedično izmjeni i dopuni MRevS-ova u 2015.

**Pogrešne klasifikacije u stavkama bilance**

Ako su revizori koristili mjerilo utemeljeno na dobiti kako bi utvrdili značajnost, onda kako je objašnjeno u MRevS 450.A20<sup>12</sup>, razmatraju da li pogrešna prikazivanja koja utječu samo na klasifikacije u stavkama bilance, moguće nisu značajna čak i ako premašuju ukupnu značajnost. Važno je uzeti u obzir sve relevantne čimbenike, uključujući iznos pogrešnog prikazivanja u odnosu na veličinu povezanih stavki bilance i svaki mogući utjecaj na ključne pokazatelje uspješnosti i financijske omjere/pokazatelje (uključujući i utjecaj na bankovne klauzule o zaduživanju). Mogu postojati okolnosti u kojima revizori zaključe da pogrešne klasifikacije nisu značajne u kontekstu financijskih izvještaja kao cjeline.

Pogrešna klasifikacija iznosa koji premašuje ukupnu značajnost između dviju stavaka imovine u bilanci moguće se neće smatrati značajnom ako se radi o iznosima koji predstavljaju mali postotak svake stavke. Ali ako su te dvije stavke novac i potraživanja, a iznos novca je korišten u izračunu ključnog bilančnog omjera/pokazatelja, iznos bi se najvjerojatnije smatrao značajnim (a ako se radi o situaciji da ovakva greška utječe baš na ključni omjer/pokazatelj, vjerojatno bi se smatrao značajnim čak i ako je ispod ukupne razine značajnosti).

**Prijeboj pogrešnih prikazivanja**

Revizori mogu ponekad naići i na situaciju u kojoj se pogrešna prikazivanja međusobno poništavaju.

Mogu postojati pogrešna prikazivanja koja znače da su i prihodi i rashodi pojedinačno pogrešno prikazani u iznosima koji premašuju ukupnu značajnost, ali neto učinak na dobit prije oporezivanja nije značajan. Ako su revizori utvrdili ukupnu značajnost koristeći dobit prije poreza kao mjerilo, znači li takav prijeboj da pogrešna prikazivanja u pojedinačnim pozicijama (tj. приходima i rashodima) nisu značajna?

Odgovor je da je to „malo vjerojatno“. MRevS 450.A19\* objašnjava da ako revizori prosude da je određeni pogrešan prikaz značajan, nije vjerojatno da on može biti poništen drugim pogrešnim prikazom. Revizori moraju pažljivo razmisliti bi li prepravljavanje prihoda i rashoda na ispravne iznose moglo utjecati na stavove korisnika o financijskim izvještajima - možda bi prepravljani iznos pokazao da su se prihodi zapravo smanjili, a ne povećali u odnosu na prethodnu godinu, a to bi moglo biti važno za procjenu uspješnosti subjekta od strane korisnika.

\* Točka MRevS-a 450.A14, NN 49/10, prenumerirana 2015. posljedično izmjeni i dopuni MRevS-ova.

Ponekad će biti pogrešnih prikaza koji utječu na istu stavku izvještaja.

Testiranjem iznosa unutar potraživanja od kupaca moguće je pronaći stavku koja je precijenjena za £4.000 te još jednu stavku koja je podcijenjena za £1.000. Iako bi revizori obavijestili menadžment o oba pogrešna prikaza (ako su iznad načisto beznačajnog praga), oni učinak tog pogrešnog prikaza mogu procijeniti na temelju neto iznosa od £3.0000.

**Pogrešni prikazi vezani uz objave**

Kao i kod svih drugih pogrešnih prikaza, revizori moraju evidentirati nepotpune, izostavljene ili netočne objave u financijskim izvještajima koje nisu načisto beznačajne, te utvrditi jesu li ti pogrešni prikazi značajni. Neke od objava mogu biti narativne a ne sadržavati novčane iznose, ili biti kombinacija narativnih i novčanih iznosa. Ponekad je teško procijeniti je li pogrešno prikazivanje u narativnoj objavi značajno u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i posebnih okolnosti subjekta, a kako napominje MRevS 450.A17<sup>13</sup> ova procjena uključuje korištenje profesionalne prosudbe.

MRevS 450.A17 daje sljedeće primjere kada takva pogrešna prikazivanja mogu biti značajna:

- Netočni ili nepotpuni opisi informacija o ciljevima, politikama i procesima upravljanja kapitalom za subjekte koji se bave poslovima osiguranja i bankarstva.
- Izostavljanje informacija o događajima ili okolnostima koje su dovele do umanjenja vrijednosti (npr. značajan dugotrajni pad potražnje za metalom ili robom) u subjektu koji djeluje u rudarskoj industriji.
- Netočan opis računovodstvene politike koja se odnosi na značajnu stavku u izvještaju o financijskom položaju, izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaju o promjenama u kapitalu ili izvještaju o novčanim tokovima.
- Neodgovarajući opis osjetljivosti na promjene deviznog tečaja u subjektu koji obavlja međunarodne trgovinske aktivnosti.

<sup>12</sup> Točka MRevS-a 450.A15, Narodne novine br.49/10, prenumerirana 2015. posljedično izmjeni i dopuni MRevS-ova.

<sup>13</sup> Nova točka MRevS-a 450, posljedično izmjeni i dopuni MRevS-ova u 2015.



MRevS 450.A22<sup>14</sup> također napominje da pogrešni prikazi u objavama mogu ukazivati na prijevaru te daje sljedeće primjere gdje se takvo što može dogoditi:

- obmanjujuće objave koje su rezultat pristranosti u prosudbama menadžmenta; ili
- opsežne ponavljajuće ili pak neinformativne objave koje imaju za cilj zamagliti ispravno razumijevanje stanja stvari u financijskim izvještajima.

Područja u kojima se problemi s objavljivanjem mogu pojaviti u praksi uključuju primjerice:

- objavljivanje računovodstvenih procjena te posebno primjerenost objavljivanja analiza osjetljivosti od strane menadžmenta – menadžment možda želi izbjeći/nejasno objaviti kako relativno mala promjena u ključnoj pretpostavci može dovesti do umanjenja vrijednosti; ili
- nesigurnosti vezane uz neograničenost poslovanja, posebice da li je iz objave jasno da postoji značajna nesigurnost koja može izazvati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s neograničenim poslovanjem.

MRevS 450.A4<sup>15</sup> objašnjava da revizori kumuliraju pogrešna prikazivanja u objavama koja nisu načisto beznačajna kako bi im to pomoglo u ocjenjivanju učinka takvih pogrešnih prikazivanja na relevantna objavljivanja i financijske izvještaje kao cjelinu. To ponekad može izazvati zabunu kod revizora jer standardi financijskog izvještavanja ne zahtijevaju objavljivanje pitanja koja nisu značajne prirode. Dakle, ako menadžment izostavi objavu za koju vjeruje da nije značajna, a revizori se slažu, trebaju li izostavljanje prijaviti kao pogrešno prikazivanje onima koji su zaduženi za upravljanje (pod pretpostavkom da nije načisto beznačajno)? Jedno je stajalište da se ne radi o pogrešnom prikazivanju jer ne postoji zahtjev za objavom pitanja koja nisu značajna, te to izostavljanje stoga nije potrebno navoditi u sažetku/rekapitulaciji pogrešnih prikaza. Međutim, revizori moraju o tom pitanju razgovarati s onima koji su zaduženi za upravljanje kako bi razumjeli da li oni to izostavljanje smatraju beznačajnim, i iz tog razloga revizori mogu smatrati potrebnim uključiti ga u sažetak/rekapitulaciju pogrešnih prikaza.

#### Utjecaj neispravljenih pogrešnih prikaza povezanih s prethodnim razdobljima

Pri razmatranju pogrešnih prikaza revizori moraju uzeti u obzir utjecaj pogrešnih prikaza koji su se pojavili u prethodnim razdobljima. Primjerice, ako prilagodba/ispravak ima ponavljajući učinak svake godine (kao što su ispravci vezani uz ponavljajuće neispravno razgraničenje (eng. *cut off*) prihoda od prodaje), potrebno je uzeti u obzir učinak prethodne godine, koji bi mogao utjecati na povećanje ili smanjenje ukupne razine pogrešnih prikaza.

MRevS 450.A23<sup>16</sup> objašnjava da kumulativni učinak neznačajnih neispravljenih pogrešnih prikaza povezanih s prethodnim razdobljima može imati značajan učinak na financijske izvještaje tekućeg razdoblja. Navodi se da postoje različiti prihvatljivi pristupi ocjenjivanju takvih neispravljenih pogrešnih prikazivanja na financijske izvještaje tekućeg razdoblja i da se korištenjem istog pristupa ocjenjivanja osigurava dosljednost među razdobljima.

Razmotrite situaciju u kojoj je troškovna stavka svake godine u razdoblju od 5 godina bila previše ukalkulirana za iznos od £10.000. Svake godine ovaj iznos je procijenjen kao nematerijalan i nije ispravljen. Do pete godine kumulativni učinak na bilancu je £50,000 i to se sada smatra materijalnim. Primjenom jedne metode ocjene, puni iznos pogrešnog prikazivanja (£50.000) može se ispraviti u računu dobiti i gubitka tekućeg razdoblja. Alternativno, samo bi se pogrešan prikaz tekućeg razdoblja od £10.000 ispravio u računu dobiti i gubitka, a preostalih £40.000 bio bi ispravak početnog stanja zadržane dobiti. Primijenjena metoda ocjene utjecaja neispravljenih pogrešnih prikaza je stvar prosudbe, s time da bi se odabrana metoda trebala primjenjivati dosljedno, a također bi trebala u obzir uzeti primjenjivi okvir financijskog izvještavanja i način na koji se taj okvir bavi ispravljanjem pogrešnih prikaza iz prethodne godine.

#### Oblikovanje ukupne prosudbe

Generalno je važno da pri utvrđivanju značajnosti pogrešnog prikaza revizori u obzir uzmu i veličinu i prirodu pogrešnog prikaza. Stoga umjesto da se fiksiraju na numeričke procjene, moraju primijeniti profesionalnu prosudbu. Uzimajući u obzir svoje ukupno znanje o subjektu i njegovom okruženju, revizori moraju imati na umu da je „test“ pitanje - mogu li, prema njihovoj procjeni, neispravljeni pogrešni prikazi utvrđeni tijekom revizije utjecati na korisnike financijskih izvještaja.

<sup>14</sup> Nova točka MRevS-a 450, posljedično izmjeni i dopuni MRevS-ova u 2015.

<sup>15</sup> Nova točka MRevS-a 450, posljedično izmjeni i dopuni MRevS-ova u 2015.

<sup>16</sup> Točka MRevS-a 450.A18, Narodne novine br.49/10, prenumerirana 2015. posljedično izmjeni i dopuni MRevS-ova.

**RAZMATRANJE UTJECAJA POGREŠNIH PRIKAZA NA REVIZIJU**

Ako se tijekom revizije utvrde pogrešni prikazi, revizori procjenjuju učinak na cjelokupnu revizijsku strategiju i plan, uključujući i sljedeće:

- **Razumijevanje zašto je došlo do pogrešnog prikaza:** na primjer, je li do toga došlo zbog nedostatka u kontrolama i ako je tako, može li biti drugih sličnih pogrešnih prikaza, osobito ako su postojali sistemski problemi s kontrolama?
- **Procjena rizika od daljnjih neotkrivenih pogrešnih prikaza:** ako je zbroj utvrđenih pogrešnih prikaza blizu značajnosti, zbog mogućnosti postojanja daljnjih neotkrivenih pogrešnih prikaza mogao bi postojati neprihvatljivo visok rizik da su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani.

Razmotrite situaciju u kojoj su revizori utvrdili ukupnu značajnost u iznosu od £100.000. Tijekom revizije utvrđeni su stvarni i prosudbeni pogrešni prikazi koji ukupno utječu na dobit prije poreza u iznosu od £90.000. Iznos je ispod ukupne značajnosti i revizori nisu utvrdili nikakve čimbenike, poput pristranost menadžmenta, koji bi upućivali na to da su ova pogrešna prikazivanja kvalitativno značajna. Stoga revizori mogu zaključiti da pogrešna prikazivanja nisu značajna. No, koliko oni mogu biti sigurni da nema daljnjih neotkrivenih pogrešnih prikaza? Korištenje značajnosti za provedbu kod planiranja i provođenja revizije osigurava određeni sigurnosni prostor vezano za rizik neotkrivenih pogrešnih prikaza, ali u ovoj situaciji imalo bi smisla da revizori osiguraju da se barem isprave stvarni pogrešni prikazi.

Postoji niz mjera koje revizori mogu poduzeti u slučaju kada su pogrešni prikazi u ukupnom zbroju blizu ukupne značajnosti. Oni mogu:

- Zatražiti da se utvrđeni pogrešni prikazi isprave.
- Zatražiti od menadžmenta subjekta da ispita sporna područja kako bi se shvatilo zašto su se dogodili pogrešni prikazi te kako bi se proveli postupci kojima bi se utvrdilo postoje li daljnji pogrešni prikazi. U tom slučaju revizori moraju provesti odgovarajuće testiranje menadžmentovih procedura.
- Provesti dodatna testiranja usmjerena na područja za koja se smatra da imaju veći rizik pogrešnog prikazivanja, na primjer dodatna dokazna testiranja u onim područjima u kojima su pronađeni pogrešni prikazi. To može uključivati dodatni rad na svim značajnim računovodstvenim procjenama ako postoje dokazi o pristranosti menadžmenta.

Možda će biti potrebno i smanjiti inicijalnu značajnost za provedbu i ponovno procijeniti učinak na testiranja tijekom revizije. Takvo što će vjerojatno biti potrebno samo ako su utvrđena prožimajuća pogrešna prikazivanja.

## 5. Značajnost u revizijama grupe

Kao što bi u reviziji jednog subjekta revizori koristili profesionalnu prosudbu, isto to čine i revizori grupe kako bi utvrdili sljedeće:

- značajnost za grupu;
- niže razine značajnosti za određena stanja računa, određene klase transakcija ili objave;
- značajnost za provedbu na razini grupe; i
- prag iznad kojeg se pogrešni prikazi ne mogu smatrati načisto beznačajnima za financijske izvještaje grupe.

Isto tako bi se od njih očekivalo da dokumentiraju svoje obrazloženje za gore navedene profesionalne prosudbe u skladu s MRevS-om 320.14.

Ključna razlika je u tome što osim utvrđivanja gore navedenog, revizori grupe moraju odrediti i razine značajnosti komponenti za komponente za koje se provode revizije ili uvidi za potrebe revizije grupe. U ovom dijelu posebno obrađujemo sljedeće:

- kako odrediti značajnost komponente;
- tko bi trebao odrediti značajnost komponente;
- određivanje značajnosti za provedbu na razini komponente;
- postavljanje načisto beznačajnog praga;
- određivanje značajnosti komponente za pridružena društva i zajedničke pothvate; i
- učinke promjena značajnosti grupe.

### KAKO ODREDITI ZNAČAJNOST KOMPONENTI

U MRevS-u 600 *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente)* ne postoje smjernice o tome kako odrediti značajnost komponente, osim da ona mora biti niža od značajnosti grupe. Razlog zbog kojeg mora biti niža od značajnosti grupe sličan je razlogu zbog kojeg je potrebno utvrditi značajnost za provedbu: treba na dovoljno nisku razinu smanjiti vjerojatnosti da će zbroj neispravljenih i neotkrivenih pogrešnih prikaza u financijskim izvještajima grupe premašiti značajnost financijskih izvještaja grupe kao cjeline.

Obično se očekuje da će se s povećanjem broja komponenti povećati i vjerojatnost pojave neotkrivenih i neispravljenih pogrešnih prikaza koji se agregiraju u značajan iznos – osobito ako sve komponente ne podliježu revizijama ili uvidima za potrebe revizije grupe.

Određivanje razina značajnosti komponente bit će profesionalna prosudba koja će se temeljiti na kvantitativnim i kvalitativnim čimbenicima ovisno o broju, prirodi i karakteristikama komponenti. Uobičajeno je da su za različite komponente određene i različite razine njihovih materijalnosti.

Značajnost komponenti mora se koristiti za revizije ili postupke uvida u financijske informacije komponenti. Međutim, MRevS 600 ne navodi da se značajnost komponente **mora** koristiti kada revizori grupe ili revizori komponenti obavljaju samo (a) reviziju jedne ili više stanja računa, klasa transakcija ili objava ili (b) određene postupke koji se odnose na vjerojatno značajne rizike financijskih izvještaja grupe. U tim se slučajevima materijalnost komponenti ipak često određuje i koristi, iako MRevS to ne zahtijeva.

MRevS 600 pojašnjava da značajnost komponente ne mora biti aritmetički dio značajnosti za financijske izvještaje grupe kao cjeline i, posljedično, za različite komponente zbroj njihovih značajnosti može premašiti značajnost za financijske izvještaje grupe kao cjeline.

Postoje različite metodologije koje revizori grupe obično koriste za određivanje razina značajnosti komponenti, a one uključuju sljedeće pristupe.

- Postavljanje apsolutnog limita na agregirane značajnosti komponente u odnosu na značajnost grupe (koja se zatim dijeli između komponenti koje se nalaze u opsegu revizije). Očekivano je da se taj limit povećava kako se povećava broj komponenti.
- Razine značajnosti komponente variraju ovisno o relativnoj veličini komponente u odnosu na grupu, ali bez apsolutnog limita. To bi moglo značiti da komponenta koja je činila recimo 50% grupe, može imati značajnost komponente koja je veća od 50% značajnosti grupe.
- Korištenje značajnosti primjerene za pojedinačnu zakonsku reviziju komponente.

**Pogledajte primjer na kraju ovog dijela** kako biste vidjeli kako se značajnost komponenti može odrediti u ovim okolnostima.

Čimbenici koji mogu utjecati na razinu značajnosti komponente uključuju:

- činjenicu da značajnost komponente uvijek mora biti niža od značajnosti grupe;
- veličinu komponente (njezino pojedinačno financijsko značenje za grupu);
- da li je komponenta obveznik zakonske revizije, u kojem se slučaju može koristiti razina značajnosti za potrebe te revizije (koja će vjerojatno biti niža);
- karakteristike ili okolnosti koje čine komponentu značajnom;
- kvaliteta kontrolnog okruženja komponente;
- da li je komponenta nova za grupu pa revizori grupe imaju manje razumijevanje njezina poslovanja;
- da li je poslovanje komponente slično onome u ostatku grupe; i
- vjerojatnu učestalost pogrešnih prikaza, uzimajući u obzir procjenu rizika i prethodno iskustvo.

U mnogim bi se slučajevima očekivalo da je značajnost komponente kod zakonske revizije niža od značajnosti grupe, međutim, to nije nužno uvijek slučaj. Na primjer, kada se značajnost grupe određuje kao postotak dobiti prije poreza a postoje i komponente koje su profitabilne i one koje ostvaruju gubitke, moguće je da dobit pojedine komponente bude veća od dobiti grupe. U ovom slučaju korištena značajnost komponente morala bi biti niža od značajnosti grupe (ne može se ograničiti na značajnost grupe), a određivanje koliko će ona biti niža je stvar profesionalne prosudbe.

Što se tiče relativne veličine komponente, važno je u obzir uzeti smislenost korištene značajnosti komponente. Ako se za malu komponentu koristi vrlo visoka značajnost, može se dogoditi da samo nekoliko stanja računa, klasa transakcija ili objava bude značajno pa se stoga pri obavljanju posla na toj razini ne može očekivati utvrđivanje značajnih pogrešnih prikaza, čime bi se mogla dovesti u pitanje vrijednost obavljanja bilo kakvih poslova na toj komponenti.

Značajnost komponente postavljena je na £100.000, ali su jedina stanja računa, klase transakcija ili objave koje prelaze tu razinu prihodi (£150.000) i troškovi prodane robe i usluga (£120.000). Utvrđivanje značajnosti komponente na toj razini vjerojatno neće rezultirati smislenim revizijskim radom jer je vrlo malo vjerojatno da će revizori komponente uz tu značajnost utvrditi bilo kakva značajna pogrešna prikazivanja. Moguća rješenja uključuju zahtjev prema revizorima komponente da koriste manju značajnost, da revizori grupe isključe tu komponentu iz opsega ili da revizori grupe zatraže da se provedu samo ograničeni revizijski postupci vezano uz prihode i troškove prodane robe i usluga.

### TKO BI TREBAO ODREDITI ZNAČAJNOST KOMPONENTE

Postavljanje značajnosti komponenti je zadatak revizora grupe iz razloga što je funkcija tih značajnosti pomoći revizorima grupe da obave reviziju grupe. Revizori grupe često će odrediti značajnost komponente koja je veća od značajnosti koja bi se koristila za zakonsku reviziju. U ovoj situaciji, budući da revizori komponenti možda već obavljaju revizijski rad za potrebe zakonske revizije istodobno s revizijom grupe, komponenta se može dogovoriti s revizorima grupe da izvješćuje po toj nižoj značajnosti za zakonsku reviziju.

Revizori grupe i revizori komponenti mogu usvojiti različite pristupe za određivanje značajnosti, uključujući korištenje različitih mjerila. U konačnici, revizori grupe odgovorni su za određivanje razine značajnosti komponente i, iako se njihova metodologija može razlikovati od metode koju bi odredili revizori komponente ili koju će revizori komponente koristiti za svoju zakonsku reviziju, revizori komponente trebali bi moći izvješćivati revizore grupe koristeći značajnost komponente koju su utvrdili revizori grupe.

## ODREĐIVANJE ZNAČAJNOSTI ZA PROVEDBU NA RAZINI KOMPONENTE

Na isti način na koji će revizori grupe morati odrediti značajnost za provedbu na razini grupe, morat će se odrediti i značajnost za provedbu na razini komponente. To mogu odrediti revizori grupe ili revizori komponenti.

Ako revizori grupe ne utvrde izravno značajnost za provedbu na razini komponente, morat će procijeniti prikladnost značajnosti za provedbu na razini komponente koju su utvrdili revizori komponente.

Iako to nije izričito navedeno u MRevS 600, značajnost za provedbu na razini komponente trebala bi biti manja od značajnosti za provedbu na razini grupe. U mnogim slučajevima to ne bi bio problem, ali moglo bi biti problematično u slučajevima kada značajnost komponente predstavlja visok postotak značajnosti grupe, a značajnost za provedbu na razini komponente predstavlja visok postotak značajnosti komponente.

Značajnost za provedbu na razini grupe postavljena je na 80% značajnosti grupe. Kod komponente A, značajnost komponente je 90% značajnosti grupe, a značajnost za provedbu na razini komponente je 90% značajnosti komponente, što bi značilo da značajnost za provedbu na razini komponente iznosi 81% značajnosti grupe i stoga je veća od značajnosti za provedbu na razini grupe.

Pri ocjenjivanju jesu li razine značajnosti za provedbu na razini komponente prikladne, revizori grupe će možda htjeti uzeti u obzir prosudbe donesene pri određivanju značajnosti za provedbu na razini komponente te jesu li one dosljedne u odnosu na cijelu grupu, a ako nisu, trebali bi moći razumjeti razloge zbog kojih postoje razlike.

Značajnost za provedbu na razini grupe postavljena je na 75% značajnosti grupe. U komponenti A, značajnost za provedbu na razini komponente postavljena je na 85% značajnosti komponente. Za komponentu A, revizori grupe možda će htjeti razumjeti zašto je relativno veća značajnost za provedbu primijenjena na ovu komponentu u odnosu na onu koja je primijenjena na grupu u cjelini. Moguće objašnjenje moglo bi biti da u prošlosti nije bilo pogrešnih prikaza u ovoj komponenti u usporedbi s ponavljajućim pogrešnim prikazima u drugim komponentama grupe.

Određivanje značajnosti za provedbu na razini komponente kao postotka značajnosti komponente nije strogo matematička funkcija i pojedinačne činjenice i okolnosti revizijskog rada na komponenti utjecat će na određivanje značajnosti za provedbu na razini komponente. Čimbenici o kojima se već raspravljalo u dijelu **Određivanje značajnosti za provedbu** jednako su primjenjivi kada se razmatra značajnost za provedbu na razini komponente.

## NAČISTO BEZNAČAJAN PRAG

Revizori grupe dužni su utvrditi prag iznad kojeg se pogrešni prikazi ne mogu smatrati načisto beznačajnima za financijske izvještaje grupe i zatražiti od revizora komponenti da prijave sve neispravljene pogrešne prikaze iznad tog praga. Dok značajnost komponente može varirati ovisno o komponenti, revizori grupe mogu odlučiti postaviti samo jedan prag revizorima komponenti za izvješćivanje o neispravljenim pogrešnim prikazima.

Bez obzira na prag za neispravljene pogrešne prikaze koji su dostavili revizori grupe, od revizora komponenti također će se očekivati da identificiraju svoj načisto beznačajan prag u svrhu akumuliranja pogrešnih prikaza kako bi se procijenio učinak identificiranih pogrešnih prikaza na reviziju komponente i učinak neispravljenih pogrešnih prikaza za tu komponentu. Međutim, o neispravljenim pogrešnim prikazivanjima moraju izvijestiti samo kada su ona iznad praga za izvješćivanje određenog na razini grupe, kao i o drugim manjim pogrešnim prikazivanjima za koja revizori komponenti smatraju da ih je potrebno izvijestiti zbog prirode pogrešnog prikazivanja.

Značajnost grupe postavljena je na £200.000, a prag izvješćivanja grupe za pogrešna prikazivanja iznosi £10.000 (5% značajnosti grupe). Značajnost komponente postavljena je na £50.000. Revizori komponenti određuju svoj načisto beznačajan prag od £2.500 i akumuliraju sva pogrešna prikazivanja iznad te razine. U ovom slučaju revizori komponenti i dalje bi izvještavali revizore grupe samo o identificiranim pogrešnim prikazima iznad £10.000, pod pretpostavkom da nema pogrešnih prikaza ispod te razine koji se trebaju priopćiti zbog njihove prirode.

**ODREĐIVANJE ZNAČAJNOSTI KOMPONENTE ZA ZAJEDNIČKE POTHVATE I PRIDRUŽENA DRUŠTVA**

Određivanje značajnosti komponente za pridružena društva ili zajedničke pothvate može biti teško, osobito kada su pridružena društva ili zajednički pothvati znatno veći od same grupe. U ovom slučaju može izgledati kao da revizori pridruženog društva ili zajedničkog pothvata koriste značajnost koja je veća od značajnosti grupe. Međutim, s obzirom na to da grupa ne konsolidira u potpunosti rezultate pridruženog društva ili zajedničkog pothvata, pri utvrđivanju primjerenosti primijenjene značajnosti komponenti uzimanje u obzir postotka vlasništva u njima može se smatrati prikladnim.

Grupa ima 30% ulaganja u pridruženo društvo koje je puno veće od grupe kao cjeline. Značajnost grupe postavljena je na £100.000 funti, a značajnost za zakonsku reviziju pridruženog društva £150.000. Množenje značajnosti pridruženog društva (£150.000) s postotkom vlasništva (30%) rezultiralo bi efektivnom značajnošću komponente u iznosu od £45.000, što je manje od značajnosti grupe u iznosu od £100.000.

**UČINAK PROMJENA ZNAČAJNOSTI GRUPE**

Ako revizori grupe smatraju da je potrebna promjena značajnosti (na primjer, iz razloga što se značajnost grupe izvorno temeljila na projiciranim brojevima, a konačni su brojevi znatno niži od očekivanih), tada bi se očito sve promjene značajnosti grupe trebale razmotriti zbog njihovog učinka na razine značajnosti koje koriste komponente.

U tim slučajevima ne znači automatski da se značajnost komponente mora promijeniti – osobito ako je značajnost komponente znatno niža od izvorno utvrđene značajnosti grupe i još uvijek bi bila niža od revidirane značajnosti grupe. Naravno, u slučaju kada je značajnost komponente visok postotak grupne materijalnosti, to će biti veći problem, osobito tamo gdje bi to značilo da bi značajnost komponente bila veća od značajnosti grupe.

Ako revizori grupe utvrde da su potrebne promjene, morat će to što je prije moguće komunicirati revizorima komponente kako bi revizori komponente mogli utvrditi koji je dodatni rad potreban te kako bi mogli izvršiti sve dodatne radove na vrijeme i u roku postavljenom za izvještavanje na razini grupe.

Obzirom na pitanja koja se mogu pojaviti u slučajevima kada se značajnost grupe temelji na projiciranim brojevima, revizori grupe možda žele biti donekle konzervativni pri određivanju razina značajnosti komponente, tako da bilo kakve promjene u značajnosti grupe ne bi nužno zahtijevale promjenu razina značajnosti komponente.

**Pogrešna prikazivanja utvrđena na razini komponenta**

Razine značajnosti grupe i komponente, kao i značajnost za provedbu, možda će se morati preispitati kao rezultat bilo kakvih pogrešnih prikaza identificiranih na razini komponenti. Stoga revizori komponenti moraju odmah obavijestiti revizore grupe ako utvrde bilo kakva značajna pogrešna prikazivanja na razini komponente, tako da revizori grupe mogu razmotriti utjecaj istih na reviziju grupe.

**PRIMJERI: UTVRĐIVANJE ZNAČAJNOSTI KOMPONENTE****Primjer 1**

Značajnost grupe utvrđena je na temelju neto imovine u iznosu od £200.000. Grupa se sastoji od 10 komponenti iz Velike Britanije i inozemstva koje imaju sljedeće relativne veličine:

Komponenta	Obvezna zakonska revizija	Veličina kao udio neto imovine	Veličina kao udio prihoda
A*	Ne	30%	20%
B*	Da	20%	25%
C*	Da	10%	15%
D+	Ne	10%	8%
E+	Ne	10%	5%
F*	Da	5%	10%
G	Ne	5%	5%
V	Ne	4%	8%
I*	Da	3%	2%
J	Ne	3%	2%

\* Puni opseg revizije provodi se za potrebe revizije grupe i za značajne i za neznačajne komponente

+ Revizija jednog ili više stanja računa, klasa transakcija ili objava obavlja se za potrebe revizije grupe

Za komponente u kojima je potrebna zakonska revizija (B, C, F, I), revizori grupe izvorno su, nakon razmatranja kvalitativnih čimbenika, utvrdili sljedeće:

Komponenta	Kvalitativni čimbenici koje su uzeli u obzir revizori grupe	Značajnost komponente koju su utvrdili revizori grupe	Zakonska značajnost koju su utvrdili revizori komponente
B	Značajna komponenta Poslovanje je u osnovi isto kao i u ostatku grupe Dio grupe više od 10 godina	£130.000	£150.000
C	Dio grupe više od 10 godina Poslovanje je u osnovi isto kao i u ostatku grupe	£90.000	£75.000
F	Poslovanje je vrlo različito, društvo je samo riznica	£40.000	£30.000
I	Poslovanje je u osnovi isto kao u ostatku grupe Uočene značajne pogreške u prethodnom razdoblju	£30.000	£25.000

U ovoj situaciji, revizori grupe prihvatili bi da revizorski tim komponente za komponente C, F i I koristi svoju značajnost za zakonsku reviziju. Međutim, za komponentu B revizori komponente ne bi mogli koristiti značajnost za zakonsku reviziju jer ista premašuje utvrđenu značajnost komponente.

Za preostale komponente unutar opsega (A, D, E) trebat će utvrditi značajnost komponente, opet uzimajući u obzir kvalitativne čimbenike, ali to ne mora nužno biti jednostavan matematički izračun. Stoga utvrđena značajnost komponente može predstavljati veći udio u značajnosti grupe u odnosu na relativnu veličinu komponente u odnosu na grupu.

Komponenta	Kvalitativni čimbenici koje su uzeli u obzir revizori grupe	Značajnost komponente koju su utvrdili revizori grupe
A	Značajna komponenta Dio grupe od njezinog osnutka Glavni trgovački subjekt grupe - obavlja niz aktivnosti koje ne obavljaju druga društva grupe Računalni sustav/kontrolno okruženje po mjeri	£150.000
D	Novo ovisno društvo stečeno tijekom godine Komponenta u usporedbi s grupom poduzima nove aktivnosti Od akvizicije bilježi brzu ekspanziju aktivnosti Tijekom godine prešla na računalni sustav koji koristi grupa	£80.000
E	Dio grupe više od 5 godina Poslovanje je u osnovi isto kao i u ostatku grupe	£90.000

To znači da su odgovarajuće razine značajnosti komponente sljedeće:

Komponenta	Značajnost komponente koju su odredili revizori grupe	Značajnost komponente kao postotak značajnosti grupe
A	£150.000	75%
B	£130.000	65%
C	£75.000	37%
D	£80.000	40%
E	£90.000	45%
F	£30.000	15%
I	£25.000	13%
<b>Ukupna značajnost komponente</b>	<b>£580.000</b>	<b>290%</b>



**Primjer 2**

Situacija je ista kao u primjeru 1, ali revizijska metodologija revizora grupe navodi da ukupna značajnost komponente za ovaj broj komponenti koje podliježu reviziji ne može biti veća od trostruke značajnosti grupe.

U tablici u nastavku ukupni iznos od £600.000 (£200.000 x 3) razmjerno je raspoređen na komponente u opsegu, uzimajući u obzir i gore navedene kvalitativne čimbenike:

Komponenta	Veličina kao udio neto imovine	Ponderiranje neto imovine komponenti u opsegu	Prilagodba za kvalitativne čimbenike	Značajnost komponente određena od strane revizora grupe	Značajnost komponente kao postotak značajnosti grupe
A	30%	34%	Da	£184.000	92%
B	20%	23%	Ne	£138.000	69%
C	10%	11%	Da	£75.000	38%
D	10%	11%	Da	£60.000	30%
E	10%	11%	Da	£80.000	40%
F	5%	6%	Ne	£30.000	15%
I	3%	4%	Ne	£24.000	12%
<b>Ukupno razina značajnosti komponente</b>	<b>88%</b>	<b>100%</b>	-	<b>£591.000</b>	<b>296%</b>

~ Ograničeno na 90% značajnosti grupe jer je  $34\% \times £200.000 \times 3 = £204.000$ , što je više od značajnosti grupe

^ £75.000 je značajnost za zakonsku reviziju. Predstavlja u skladu na gore u odnosu na izračunati iznos od £66.000 ( $11\% \times £200.000 \times 3$ ) kako bi se reflektirala činjenica da se radi o dugogodišnjem ovisnom društvu

@ Prilagođeno na dolje u odnosu na £66.000 kako bi se reflektirala činjenica da se radi novom ovisnom društvu stečenom tijekom godine

= Prilagođeno na gore u odnosu na izračunati iznos od £66.000 kako bi se reflektirala činjenica da se radi o dugogodišnjem ovisnom društvu

# Značajnost komponente manja je od zakonske značajnosti koja iznosi £25.000

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

Tijekom revizije bit će obavljen niz razgovora s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje, kako u pogledu značajnosti, tako i u pogledu pogrešnih prikaza utvrđenih od strane revizora.

Iako su revizori uvijek bili dužni komunicirati pojedinosti o pogrešnim prikazima koje su utvrdili, praksa u vezi s komuniciranjem razine značajnosti bila je različita.

Ovaj dio razmatra komuniciranje:

- u fazi planiranja;
- tijekom revizije, kako revizija napreduje; i
- u završnim fazama revizije.

### PLANIRANJE

#### **Jesu li revizori obvezni komunicirati razinu značajnosti?**

Ne postoji zahtjev da revizori komuniciraju razinu značajnosti koju očekuju da će koristiti za većinu revizija. MRevS 260.A13 navodi da, u sklopu komuniciranja planiranog opsega i vremena revizije, revizori **moгу** komunicirati primjenu koncepta značajnosti u kontekstu revizije.

To je u suprotnosti sa zahtjevima za subjekte od javnog interesa osnovane u EU (Uredba (EU) br. 537/2014), gdje postoji izričit zahtjev za komuniciranjem razine značajnosti koja se koristi, uključujući, gdje je to relevantno, razinu(e) koja(e) se primjenjuje(u) za određene klase transakcija, stanja računa ili objave. Osim toga, revizori subjekata od javnog interesa osnovanih u EU obvezni su komunicirati kvalitativne čimbenike koji su se upotrebljavali pri utvrđivanju značajnosti. Vrijeme ove potrebne komunikacije nije navedeno, ali bi bilo logično da se komunicira tijekom procesa planiranja.

Iako se zahtjevi za subjekte od javnog interesa osnovane u EU ne primjenjuju na druge subjekte (u nedostatku jednakovrijednih lokalnih propisa), u slučajevima kada revizori komuniciraju razine značajnosti koje su koristili, ovi zahtjevi im pružaju koristan primjer onoga što uključiti u komunikaciju. Naravno da bilo bi korisno komunicirati obrazloženje za određivanje razine značajnosti i za bilo koje korištene niže razine značajnosti. U slučaju revizije grupe, revizori također mogu htjeti komunicirati razine značajnosti komponenti koje su koristili.

Iako revizori mogu izvještavati o značajnosti, i dalje mogu odlučiti ne izvještavati o značajnosti za provedbu jer ovo često može biti previše složen koncept za sažeto komuniciranje.

#### **Razgovori s onima koji su zaduženi za upravljanje**

Iako to nije potrebno, revizori će možda o korištenoj razini značajnosti i o pragu za izvještavanje o pogrešnim prikazima htjeti razgovarati s onima koji su zaduženi za upravljanje. Time se onima koji su zaduženi za upravljanje daje prilika da vide slažu li se s predloženim razinama kao primjerenima, iz razloga što će oni vjerojatno imati vlastiti pogled na značajnost i prag za prijavljivanje pogrešnih prikaza.

Ako oni koji su zaduženi za upravljanje žele da revizori koriste drugačiju razinu značajnosti, revizori bi trebali razumjeti njihove razloge za to. Revizori bi imali manje problema ako bi oni koji su zaduženi za upravljanje željeli nižu razinu značajnosti, pod uvjetom da razumiju da bi to zahtijevalo više revizijskog rada i potencijalno povećanje naknade za reviziju. Međutim, bilo bi neprimjereno da oni koji su zaduženi za upravljanje žele da revizori povećaju razinu značajnosti iznad razine koju su utvrdili revizori, posebno ako je glavni motiv smanjenje revizijske naknade.

Iako revizori postavljaju načisto beznačajan prag za akumuliranje pogrešnih prikaza, oni koji su zaduženi za upravljanje mogu im komunicirati da su zainteresirani za pogrešne prikaze na drugoj razini. Ako oni koji su zaduženi za upravljanje izjave da su zainteresirani za pogrešne prikaze ispod praga koji su postavili revizori, revizori će morati procijeniti u kojoj je mjeri moguće akumulirati pogrešne prikaze na toj nižoj razini, jer sama činjenica da su oni koji su zaduženi za upravljanje zainteresirani za pogrešne prikaze na toj nižoj razini može značiti da ih je teško odbaciti kao načisto beznačajne. Ako oni koji su zaduženi za upravljanje kažu da su zainteresirani samo za pogrešne prikaze na višoj razini od praga određenog od strane revizora (npr. revizori su odredili načisto beznačajan prag od £2.000, ali su oni koji su zaduženi za upravljanje izjavili da ih zanimaju samo pogrešni prikazi koji prelaze £5.000), tada će revizori i dalje morati priopćiti sve pogrešne prikaze, ali mogu odlučiti da ih ne prijave pojedinačno. U nastavku pogledajte primjer kako se ti pogrešni prikazi mogu priopćiti.

### TIJEKOM REVIZIJE

Revizori će možda morati revidirati značajnost tijekom revizije. Ako su prethodno komunicirali razinu značajnosti onima koji su zaduženi za upravljanje, onda bi se očekivalo da će što je prije moguće komunicirati i svaku promjenu te razine. U toj bi se komunikaciji revizore također trebalo poticati da navedu razloge zbog kojih se značajnost mijenja.

Osim ako to nije isključeno zakonom ili propisom, MRevS 450.8 zahtijeva da revizori pravodobno komuniciraju sve akumulirane pogrešne prikaze odgovarajućoj razini menadžmenta kako bi menadžment imao vremena procijeniti učinak takvih pogrešnih prikaza.

U slučajevima kada revizori pogrešne prikaze komuniciraju menadžmentu, prema MRevS 450.8 od njih se također zahtijeva i da zatraže od menadžmenta da ispravi te pogrešne prikaze.

### ZAVRŠNE FAZE REVIZIJE

MRevS 450.12 zahtijeva da revizori priopće neispravljene pogrešne prikaze (osim onih koji se smatraju načisto beznačajnima) onima koji su zaduženi za upravljanje, osim ako takvo što nije zabranjeno zakonom ili regulativom. Pri utvrđivanju je li pogrešni prikaz načisto beznačajan i treba li ga komunicirati revizori će morati u obzir uzeti i prirodu pogrešnog prikaza, a ne samo njegovu veličinu. I ovdje se od revizora izričito zahtijeva da zatraže da se pogrešni prikazi isprave.

Primjer kako to priopćiti naveden je u nastavku.

### PRIMJER: SAŽETAK/REKAPITULACIJA UTVRĐENIH NEISPRAVLJENIH POGREŠNIH PRIKAZA

Sljedeći neispravljene pogrešni prikazi utvrđeni su do datuma ovog izvješća za koje tražimo da ih menadžment ispravi u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima.

	Vrsta pogrešnog prikaza	Duguje/ (potražuje) u računu dobiti i gubitka £	Duguje/ (potražuje) u neto imovini £	Duguje/ (potražuje) u zadržanoj dobiti prethodne godine £
<b>Pogrešni prikazi utvrđeni u tekućoj godini</b>				
Naknada za umanjenje vrijednosti	Prosudbeni	7.000		
Nekretnine, postrojenja i oprema			(7.000)	
Odgođeni prihodi	Stvarni		12.000	
Prihod		(12.000)		
<b>Preneseni pogrešni prikazi identificirani u prethodnim godinama</b>				
Nema				
Agregiranje pogrešnih prikazivanja pojedinačno < £5.000	Stvarni	6.000	(6.000)	
<b>Ukupno</b>		<b>1.000</b>	<b>(1.000)</b>	<b>-</b>

Ne postoji zahtjev za priopćavanjem ispravljenih pogrešnih prikaza, ali se isto potiče jer može pomoći onima koji su zaduženi za upravljanje u ispunjavanju njihovih upravljačkih odgovornosti. Posebno ako revizori utvrde veliki pogrešni prikaz i menadžment ga ispravi, revizori mogu utvrditi da oni koji su zaduženi za upravljanje moraju biti svjesni tog pogrešnog prikaza. To bi također moglo pomoći onima koji su zaduženi za upravljanje u izvršavanju njihovih odgovornosti u pogledu unutarnjih kontrola.

MRevS 450.14 također zahtijeva da revizori dobiju izjavu od onih koji su zaduženi za upravljanje o tome zašto priopćeni pogrešni prikazi nisu ispravljani te o razlozima zbog kojih nisu ispravljani. Općenito, za to će postojati samo dva razloga – oni se ne ispravljaju jer oni koji su zaduženi za upravljanje vjeruju da su pogrešni prikazi beznačajni ili se ne slažu s revizorima oko prosudbenih pogrešnih prikaza. Revizori mogu prihvatiti da se pogrešni prikazi ne ispravljaju samo pod uvjetom da pojedinačno i skupno oni nisu značajni za financijske izvještaje kao cjelinu.

## 7. Dokumentacija

Ovaj dio razmatra:

- dokumentiranje značajnosti
- dokumentiranje identificiranih pogrešnih prikaza.

### DOKUMENTIRANJE ZNAČAJNOSTI

MRevS 320.14 zahtijeva da revizori dokumentiraju iznose značajnosti i faktore razmotrene u njihovom određivanju.

Dokumentacija stoga uključuje objašnjenje o tome kako su razmotrene specifične okolnosti subjekta, zajedno s prosudbama donesenim pri određivanju značajnosti, uključujući:

- ukupnu značajnost;
- značajnost za provedbu;
- sve niže iznose specifične značajnosti za određene klase transakcija, stanja računa ili objave (i svaku povezanu značajnost za provedbu za njih);
- iznos koji se smatra načisto beznačajnim za potrebe evidentiranja pogrešnih prikaza; i
- u reviziji grupe, značajnost komponenti za one komponente u kojima će revizori komponenti obaviti reviziju ili uvid za potrebe revizije grupe. Primjer dokumentiranja određivanja značajnosti komponente uključen je u **dio 5., Značajnost u revizijama grupe**.

Dokumentacija može uključivati, na primjer, bilješke o sastanku u fazi planiranja na kojem se raspravlja o značajnosti. Za dokumentaciju ne postoji propisani format – važno je da se u njoj evidentira obrazloženje/logička podloga revizora za određivanje značajnosti, a ne samo iznos.

Primjer dokumentiranja ukupne značajnosti i značajnosti za provedbu uključen je u **dijelu 3., Određivanje značajnosti**. **Dodatni primjeri** dokumentiranja ukupne značajnosti, kada se koriste različita mjerila, prikazani su na kraju ovog odjeljka.

Ako se u određivanju ukupne značajnosti u obzir uzimaju procjene stajališta korisnika financijskih izvještaja kao npr. analitičara, u revizijsku dokumentaciju treba uključiti i odgovarajuće dokaze, kao što su relevantni izvadci iz izvješća analitičara.

Ako se značajnost revidira tijekom revizije (na primjer, ako je ukupna značajnost izvorno utvrđena na temelju prognoziranih informacija), pojedinosti o izmjeni bilježe se u revizijskoj dokumentaciji. Ovo treba uključiti i dokumentiranje revizorove procjene učinka izmjene materijalnosti na revizijsku strategiju i plan.

Opseg potrebne dokumentacije ovisi o složenosti prosudbi o značajnosti – u složenijim situacijama vjerojatno će biti potrebno više obrazloženja.

Revizori mogu izraditi predložak kako bi osigurali dokumentiranje svake mjere relevantne za određivanje značajnosti. Međutim, zbog profesionalne prosudbe koja je svojstvena određivanju značajnosti, važno je da svaki takav predložak omogućuje angažiranom timu da zabilježi i sve specifične razloge za svoje odluke.

### DOKUMENTIRANJE UTVRĐENIH POGREŠNIH PRIKAZA

Sažetak/rekapitulacija pogrešnih prikaza koja se koristi za objedinjavanje pogrešnih prikaza iznad načisto beznačajnog praga utvrđenog u planu revizije komunicira se menadžmentu, a u mjeri u kojoj pogrešni prikazi ostaju neispravljeni, uključuje se ili prilaže uz pismo s izjavom menadžmenta (eng. *management representation letter*) (prema zahtjevima MRevS 450.14). Primjer sažetka/rekapitulacije pogrešnih prikaza nalazi se u **odjeljku 6., Komunikacija s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje**.

**PRIMJERI: DOKUMENTACIJA****Primjer 1: Uporaba neto imovine kao mjerila za utvrđivanje ukupne značajnosti, s nižom specifičnom značajnošću za određena područja**

Subjekt je društvo za ulaganje u nekretnine i njegova strategija je prvenstveno razvoj nekretnina kako bi imao koristi od rasta vrijednosti tih nekretnina. Osim toga, ostvaruje prihode od najma. Glavni ključni pokazatelj uspješnosti na temelju kojega menadžment ocjenjuje uspješnost i koji ističe u objavama u godišnjem izvješću je ukupni povrat na nekretnine, koji se odnosi na rast vrijednosti kapitala, uključujući dobitke i gubitke od otuđenja nekretnina, plus primljene najamnine umanjene za povezane troškove.

Najvažnija mjera za korisnike financijskih izvještaja stoga je vrijednost ulaganja u nekretnine. Kao rezultat toga, odabrali smo neto imovinu kao mjerilo za utvrđivanje značajnosti i koristit ćemo 1% neto imovine. Pri tome smo u obzir uzeli kvalitativne čimbenike, posebno činjenicu da je glavna klauzula o zaduživanju u bankovnom ugovoru subjekta omjer kredita i vrijednosti nekretnina. To naglašava važnost neto imovine, ali s obzirom da subjekt ima dovoljno prostora u kontekstu odnosa trenutne pozicije i pozicije određene klauzulom o zaduživanju, smatramo da je 1% neto imovine prikladno.

Iako je fokus na fer vrijednosti nekretnina, korisnici financijskih izvještaja neće zanemariti financijske rezultate prihoda od najma i povezanih troškova jer oni čine mali dio ukupnog povrata na nekretnine. U skladu s tim, primijenit ćemo nižu specifičnu značajnost na stavke u računu dobiti i gubitka i izvještaju o financijskom položaju koje se ne odnose na stavke ulaganja u nekretnine i kretanja fer vrijednosti ulaganja u nekretnine. Ona će se temeljiti na 5% prihoda od najma umanjanih za povezane troškove.

Značajnost za provedbu bit će 75% ukupne značajnosti (ili 75% niže specifične značajnosti gdje je primjenjivo) iz razloga što je prethodnih godina utvrđeno nekoliko pogrešnih prikaza te smo utvrdili da su unutarnje kontrole učinkovite.

Načisto beznačajan prag bit će 5% ukupne značajnosti jer je u prethodnim revizijama utvrđeno malo pogrešnih prikaza.

Zaključno:

	£'000
Neto imovina	42.056
Ukupna značajnost (1%)	400
Značajnost za provedbu	300
Niža specifična značajnost za stavke osim ulaganja u nekretnine i kretanja fer vrijednosti ulaganja u nekretnine	30
Načisto beznačajan prag	20

**Primjer 2: Uporaba prilagođene dobiti prije poreza kao mjerila za utvrđivanje ukupne značajnosti**

Subjekt je privatno društvo koje se smatra profitno orijentiranim. Ukupna značajnost određena je na temelju 10% dobiti prije poreza (DPP) iz neprekinutog poslovanja. To je mjera koja je utvrđena kao relevantna za korisnike financijskih izvještaja kao što su menadžment i vlasnici, koji se usredotočuju na dobit jer ona izravno ili neizravno utječe na njihove primitke i dividende te njihovu sposobnost ponovnog ulaganja kako bi povećali poslovanje.

DPP je usklađena za rashod od umanjenja vrijednosti – kao rezultat utjecaja ponovne procjene prodajnih cijena na predviđanja novčanog tijeka, ove je godine priznat izvanredni rashod od umanjenja vrijednosti. Prošle godine nije bilo sličnih rashoda, te se ne očekuje ponavljanje takvog umanjenja u budućnosti. Stoga smo utvrdili značajnost zanemarujući rashod od umanjenja vrijednosti jer vjerujemo da će se korisnici financijskih izvještaja usredotočiti na temeljne rezultate subjekta. Smatramo da je primjereno koristiti 10% ovako usklađene brojke, jer se radi o općeprihvaćenom postotku za DPP za privatna poduzeća koji smatramo prikladnim za korištenje s prilagođenom DPP.

Stoga je ukupna značajnost utvrđena na sljedeći način:

	£'000
DPP	6.186
Dodan rashod od umanjenja vrijednosti	450
Prilagođena DPP	6.636
Ukupna značajnost (10%)	650 (zaokruženo od 664)

Obzirom na potencijalnu osjetljivost rashoda od umanjenja vrijednosti, za njega ćemo koristiti nižu specifičnu značajnost u iznosu od £50.000.

Značajnost za provedbu bit će 75% ukupne značajnosti, uzimajući u obzir naše iskustvo identificiranja malog broja pogrešnih prikaza u prethodnim revizijama.



## ***Zajednički rad na implementaciji međunarodnih standarda***

IAAE je digitalni resurs o međunarodnim standardima koji pruža pristup visokokvalitetnim tehničkim informacijama koje su i praktične i online, donoseći koristi profesionalnim računovođama i revizorima te njihovim lokalnim profesionalnim tijelima, podržavajući ugled globalne profesije.

Usluga omogućuje stručnim tijelima i međunarodnim mrežama da svojim članovima i pretplatnicima ponude pristup tehničkim informativnim materijalima, smjernicama i webinarima. U skladu s korporativnim ugovorom, IAAE uključuje zajedničku stranicu dobrodošlice i redoviti bilten.

**Pridružite se IAAE-u i postanite dio naše rastuće globalne zajednice:**

- Baker Tilly International
- Hong Kong Institut ovlaštenih javnih računovođa
- Institut ovlaštenih javnih računovođa Cipra
- Malezijski institut računovođa
- Saudijska organizacija ovlaštenih javnih računovođa
- Institut ovlaštenih računovođa Zimbabvea
- Vijetnamsko udruženje ovlaštenih javnih računovođa.

T +44 (0)20 7920 8528

E [iaae@icaew.com](mailto:iaae@icaew.com)



ICAEW povezuje više od 147.000 ovlaštenih računovođa i revizora širom svijeta, pružajući ovoj zajednici profesionalaca moć za izgradnju i održavanje snažnih gospodarstava.

Obučavajući, razvijajući i podržavajući računovođe i revizore tijekom njihove karijere, osiguravamo da oni posjeduju stručnost i vrijednosti kako bi zadovoljili potrebe poslovnih subjekata u budućnosti.

Naša profesija je u središtu odluka koje će definirati budućnost, a mi doprinosimo dijeljenjem naših znanja, uvida i sposobnosti s drugima. Na taj način možemo biti sigurni da gradimo robusna, odgovorna i pravedna gospodarstva diljem svijeta.

ICAEW je član udruge Chartered Accountants Worldwide (CAW), koja okuplja 11 ovlaštenih računovodstvenih i revizorskih tijela, koja predstavljaju više od 1,6 milijuna članova i studenata širom svijeta.

[www.charteredaccountantsworldwide.com](http://www.charteredaccountantsworldwide.com)  
[www.globalaccountingalliance.com](http://www.globalaccountingalliance.com)

## **ICAEW**

Chartered Accountants' Hall  
Moorgate Place  
London EC2R 6EA UK

T +44 (0)20 7920 8528  
E [iaae@icaew.com](mailto:iaae@icaew.com)  
[icaew.com/iaae](http://icaew.com/iaae)

