

Vodič za korištenje MRevS-a u revizijama malih i srednjih subjekata

1. svezak - Ključni koncepti

Treće
izdanje



Nakladnik
HRVATSKA REVIZORSKA KOMORA
Zagreb, Radnička cesta 52/V
web: www.revizorska-komora.hr
email: hrk@revizorska-komora.hr
tel. +385 1 4649618

Za nakladnika:
Zdenko Balen, dipl.oec.

Odbor za praćenje prevođenja:
mr.sc. Damir Krajačić, Ivana Grlić, dipl.oec., mr.sc. Ivan Bašić,
Joško George Džida, dipl.oec, Zdenko Balen, dipl.oec., Zlatko Benčić, dipl.oec.

Glavni prevoditelj:
mr.sc. Damir Krajačić

Prevoditelj:
Studio Nixa prijevodi d.o.o. Zagreb, Nova Ves 40
(Ana Dumančić, Marta Vlaić, Ena Gumbas-Špiranec)

Ovaj *Vodič za korištenje MRevS-a u revizijama malih i srednjih subjekata, 1. Svezak – Ključni koncepti, treće izdanje*, kojeg je objavio Odbor za mala i srednja revizorska društva Međunarodne federacije računovođa (IFAC) u studenom 2011. na engleskom jeziku, na hrvatski jezik je prevela Hrvatska revizorska komora u prosincu 2013. i objavljuje ga uz dopuštenje IFAC-a. IFAC ne preuzima odgovornost za točnost i potpunost prijevoda ili za aktivnosti koje mogu uslijediti kao rezultat toga. Odobreni tekst svih IFAC publikacija je onaj kojeg je IFAC objavio na engleskom jeziku.

Tekst na engleskom jeziku Vodiča za korištenje MRevS-a u revizijama malih i srednjih subjekata, 1. Svezak – Ključni koncepti, treće izdanje © 2011. Međunarodna federacija računovođa (IFAC). Sva prava pridržana.

Tekst na hrvatskom jeziku Vodiča za korištenje MRevS-a u revizijama malih i srednjih subjekata, 1. Svezak – Ključni koncepti, treće izdanje © 2013. Međunarodna federacija računovođa (IFAC). Sva prava pridržana.

Izvorni naslov Vodiča za korištenje MRevS-a u revizijama malih i srednjih subjekata, 1. Svezak – Ključni koncepti, treće izdanje: *Guide to Using ISAs in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities, Volume 1 – Core Concepts, Third Edition*, ISBN: 978-1-60815-099-1

ISBN 978-953-56066-3-5

Odbor za mala i srednja revizorska društva
Međunarodna federacija računovođa
545 Fifth Avenue, 14. kat
New York, NY 10017 SAD

Ovaj vodič za primjenu pripremio je Odbor za mala i srednja revizorska društva Međunarodne federacije računovođa (IFAC). Odbor zastupa interese profesionalnih računovođa koji djeluju u malim i srednjim revizorskim društvima i drugih profesionalnih računovođa koji pružaju usluge malim i srednjim subjektima.

Ova publikacija može se preuzeti besplatno s web stranice IFAC-a: www.ifac.org. Odobreni tekst izdan je na engleskom jeziku.

IFAC-ova misija je služiti javnom interesu, ojačati računovodstvenu profesiju u cijelom svijetu, i pridonijeti razvoju snažnih međunarodnih gospodarstava na način da uspostavlja i promiče poštivanje kvalitetnih profesionalnih standarda i govori o pitanjima od javnog interesa gdje je najbitnija stručnost profesije.

Za više informacija, molimo pošaljite e-mail na: paulthompson@ifac.org.

Sadržaj

| 1. svezak | Primarna MRevS referenca | Broj stranice |
|------------------------------------------------------|----------------------------------------|---------------|
| Predgovor | | 5 |
| Zahtjev za komentarima | | 6 |
| 1. Kako koristiti Vodič | | 8 |
| 2. MRevS-i | | 13 |
| Ključni koncepti | | 21 |
| 3. Etika, MRevS-i, i kontrola kvalitete | MSKK 1, 200, 220 | 21 |
| 4. Revizija temeljena na riziku - Pregled | Višestruka | 34 |
| 5. Interna kontrola - Svrha i komponente | 315 | 54 |
| 6. Tvrdnje u financijskom izvještaju | 315 | 80 |
| 7. Značajnost i revizijski rizik | 320 | 87 |
| 8. Postupci procjene rizika | 240, 315 | 99 |
| 9. Reagiranje na procijenjene rizike | 240, 300, 330, 500 | 109 |
| 10. Daljnji revizijski postupci | 330, 505, 520 | 120 |
| 11. Računovodstvene procjene | 540 | 142 |
| 12. Povezane stranke | 550 | 151 |
| 13. Naknadni događaji | 560 | 160 |
| 14. Vremenska neograničenost poslovanja | 570 | 167 |
| 15. Sažetak ostalih zahtjeva MRevS-a | 250, 402, 501, 510, 600, 610, 620, 720 | 177 |
| 16. Revizijska dokumentacija | MSKK 1, 220, 230, 240, 300, 315, 330 | 211 |
| 17. Formiranje mišljenja o financijskim izvještajima | 700 | 224 |

Sadržaj

| 2. svezak | Primarna MRevS referenca | Broj stranice |
|--------------------------------------------------------------|--------------------------|---------------|
| Predgovor | | 5 |
| Zahtjev za komentarima | | 6 |
| 1. Kako koristiti Vodič | | 8 |
| 2. Uvod u studije slučaja | | 13 |
| I. FAZA: Procjena rizika | | 24 |
| 3. Procjena rizika - Pregled | | 24 |
| Preliminarne aktivnosti | | 27 |
| 4. Prihvatanje i zadržavanje angažmana | MSKK 1, 210, 220, 300 | 27 |
| Planiranje revizije | | 43 |
| 5. Opća strategija revizije | 300 | 43 |
| 6. Određivanje i korištenje značajnosti | 320, 450 | 54 |
| 7. Rasprave revizijskog tima | 240, 300, 315 | 70 |
| Provedba postupaka procjene rizika | | 79 |
| 8. Inherentni rizici- Prepoznavanje | 240, 315 | 79 |
| 9. Inherentni rizici - Procjena | 240, 315 | 107 |
| 10. Značajni rizici | 240, 315, 330 | 117 |
| 11. Razumijevanje interne kontrole | 315 | 127 |
| 12. Ocjenjivanje interne kontrole | 315 | 141 |
| 13. Priopćavanje nedostataka u internim kontrolama | 265 | 171 |
| 14. Zaključenje Faze procjene rizika | 315 | 184 |
| II. FAZA: Reakcija na rizik | | 194 |
| 15. Reakcija na rizik - Pregled | – | 194 |
| 16. Plan revizije primjeren procijenjenim rizicima | 260, 300, 330, 500 | 197 |
| 17. Određivanje obujma testiranja | 330, 500, 530 | 220 |
| 18. Dokumentiranje obavljenog posla | 230 | 249 |
| 19. Pisane izjave | 580 | 253 |
| III. FAZA Izvješćivanje | | 266 |
| 20. Izvješćivanje - Pregled | – | 266 |
| 21. Ocjenjivanje revizijskih dokaza | 220, 330, 450, 520, 540 | 269 |
| 22. Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje | 260, 265, 450 | 286 |
| 23. Modifikacijerevizorovog izvješća | 705 | 297 |
| 24. Odjelci za isticanje pitanja i odjelci za ostala pitanja | 706 | 310 |
| 25. Usporedne informacije | 710 | 316 |

Predgovor

Dobrodošli u treće izdanje *Vodiča za korištenje Međunarodnih revizijskih standarda u reviziji malih i srednjih subjekata* IFAC-ovog Odbora za mala i srednja revizorska društva (SMP-ove).

U ovom smo izdanju iskoristili priliku kako bismo usavršili dio tehničkog sadržaja te napravili druga manja poboljšanja u prezentaciji. Međutim, imajući na umu da su vjerojatno mnogi korisnici u procesu prevođenja ovog Vodiča, nastojali smo izmjene u ovom izdanju zadržati na minimalnoj razini.

Prvi put objavljen 2007. u suradnji s Kanadskim institutom ovlaštenih računovođa (CICA), Vodič je namijenjen kako bi putem objašnjenja i ilustrativnih primjera omogućio profesionalnim računovođama u javnoj praksi dublje razumijevanje revizije koja se provodi u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-i). Vodič nudi praktičan revizijski "kako riješiti" pristup koji profesionalni računovođe u javnoj praksi mogu koristiti kada provode reviziju temeljenu na riziku malih ili srednjih subjekata (SME-ova). U konačnici bi trebao pomoći profesionalnim računovođama u javnoj praksi u provođenju kvalitetnih i isplativih revizija, omogućavajući im pružanje kvalitetnije usluge malim i srednjim subjektima (SME-ovima) te shodno tome i širem javnom interesu.

Vodič nudi smjernice o primjeni MRevS-a koje nemaju snagu standarda. Ne smije se koristiti kao nadomjestak čitanju MRevS-a, već kao dodatak koji podržava dosljednu provedbu tih standarda u reviziji malih i srednjih subjekata (SME-ova). Vodič se ne bavi svim aspektima MRevS-a, te se ne bi trebao koristiti u svrhu utvrđivanja ili prikazivanja suglasnosti s MRevS-ima.

Kako bi se pomoglo tijelima članovima da što više koriste kako ovaj Vodič tako i njegovu sestrinsku publikaciju, *Vodič kontrole kvalitete za mala i srednja revizorska društva (SMP-ove)*, Odbor za mala i srednja revizorska društva (SMP-ove) razvija popratni vodič, zajedno s dodatnim materijalima osmišljenim kako bi se podržala uporaba Vodiča u svrhu edukacije i osposobljavanja. Popratni vodič će uključivati prijedloge o tome kako članice i tvrtke članice IFAC-a mogu najbolje iskoristiti Vodič prema vlastitim potrebama i ovlastima.

Na kraju, pozivamo čitatelje da posjete dio IFAC-ove web stranice posvećen malim i srednjim revizorskim društvima (SMP-ovima) [www.ifac.org / SMP](http://www.ifac.org/SMP) za više informacija o radu IFAC-ovog Odbora za mala i srednja revizorska društva (SMP-ove) i za pristup širokoj zbirci dodatnih besplatnih publikacija i resursa.

Sylvie Voghel

Predsjednik odbora, IFAC-ov Odbor za mala i srednja revizorska društva (SMP-ove)

Studeni, 2011.

Zahtjev za komentarima

Ovo je treće izdanje Vodiča. Iako smatramo da je ovaj Vodič koristan i visoke kvalitete, on se može poboljšati. Zalažemo se za redovito ažuriranje ovog Vodiča kako bi se osiguralo da odražava trenutne standarde te da je što korisniji.

Pozdravljamo komentare osoba zaduženih za usvajanje nacionalnih standarda, tijela članova IFAC-a, profesionalnih računovođa u javnoj praksi, i drugih. Konkretno, pozdravljamo mišljenja o sljedećim pitanjima.

1. Kako koristite Vodič? Na primjer, koristite li ga kao temelj za osposobljavanje i/ili kao praktičan referentni vodič, ili na neki drugi način?
2. Smatrate li da je Vodič u dovoljnoj mjeri prilagođen reviziji malih i srednjih subjekata?
3. Snalazite li se lako kroz Vodič? Ako ne, možete li predložiti kako da se omogući lakše snalaženje?
4. Na koje bi se još načine Vodič mogao učiniti još korisnijim?
5. Jeste li upoznati s proizvodima - poput materijala za osposobljavanje, obrazaca, popisa, i programa -koji su razvijeni na temelju Vodiča? Ako da, molimo da navedete pojedinosti.

Molimo pošaljite svoje komentare Paulu Thompsonu, zamjeniku direktora na:

E-mail: paulthompson@ifac.org
Fax: +1 212-286-9570
Adresa: Odbor za mala i srednja revizorska društva
Međunarodna federacija računovođa
545 Fifth Avenue, 14. kat
New York, NY 10017, SAD

Izuzeće od odgovornosti

Ovaj Vodič je osmišljen kako bi pomogao računovođama u javnoj praksi u provedbi Međunarodnih revizijskih standarda (MRevS-i) u reviziji malih i srednjih subjekata, ali nije namijenjen kao zamjena za same MRevS-e. Osim toga, profesionalni računovođa u javnoj praksi trebao bi iskoristiti ovaj Vodič u skladu sa svojom profesionalnom prosudbom te okolnostima koje su uključene u svaku pojedinu reviziju. IFAC se odriče bilo kakve odgovornosti ili obveze koja može proizaći, izravno ili neizravno, kao posljedica uporabe i primjene ovog Vodiča.

1. Kako koristiti Vodič

Svrha ovog Vodiča je pružanje praktičnih smjernica za profesionalne računovođe u javnoj praksi koji su uključeni u revizijske angažmane za male i srednje subjekte (SME-ove). Međutim, nijedan materijal iz Vodiča ne bi se trebao koristiti kao zamjena za:

- **Čitanje i razumijevanje MRevS-a**

Pretpostavlja se da su profesionalni računovođe u javnoj praksi pročitali tekst Međunarodnih revizijskih standarda (MRevS-a) koji su sadržani u *Knjizi s objavama za međunarodnu kontrolu kvalitete, revidiranje, uvid, ostala izražavanja uvjerenja i povezane usluge*, koji se mogu besplatno preuzeti iz IAASB-ovih online publikacija i stranica s resursima na www.ifac.org/publications-resources/2010-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-a. MRevS 200.19 navodi da revizor mora razumjeti cjelokupan tekst MRevS-a, uključujući njegovu primjenu te ostale materijale s objašnjenjima, kako bi razumio njegove ciljeve i ispravno primijenio njegove zahtjeve. MRevS-i, kao i učestalo postavljana pitanja te ostali popratni materijali, mogu se također dobiti od Centra za razjašnjavanje standarda na www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center.

- **Korištenje profesionalne prosudbe**

Kako bi se MRevS-i učinkovito primijenili, potrebna je profesionalna prosudba temeljena na pojedinačnim činjenicama i okolnostima vezanima uz tvrtku i uz svaki pojedini angažman.

Iako se očekuje da će mala i srednja revizorska društva (SMP-ovi) biti značajna korisnička grupa, ovaj Vodič je namijenjen za pomoć svim računovođama u javnoj praksi u primjeni MRevS-a u reviziji malih i srednjih subjekata (SME-ova).

Ovaj Vodič može se koristiti za:

- Razvijanje dubljeg razumijevanja revizije provedene u skladu s MRevS-ima;
- Razvijanje priručnika za zaposlenike (dopunjenog prema potrebi za lokalne zahtjeve i postupke pojedine tvrtke) za svakodnevno referiranje, te kao osnova za programe osposobljavanja te individualno proučavanje i raspravu; i
- Pomaganje u osiguravanju da zaposlenici usvoje dosljedan pristup planiranju i provedbi revizije.

Ovaj Vodič često spominje revizijski tim, što implicira da je više od jednog revizora uključeno u provedbu revizijskog angažmana. Međutim, isti opći principi također se primjenjuju na revizijske angažmane koje provodi isključivo jedna osoba (profesionalni računovođa u javnoj praksi).

1.1 Reprodukcijska, prijevod i adaptacija Vodiča

IFAC potiče i potpomaže reprodukciju, prijevod i adaptaciju svojih publikacija. Zainteresirane strane koje žele reproducirati, prevoditi ili prilagođavati ovaj Vodič mogu se obratiti s takvim zahtjevom na e-mail adresu permissions@ifac.org.

1.2 Sadržaj i organizacija poglavlja

Ovaj Vodič ne sadržava sažetke svakog pojedinog MRevS-a, već je organiziran u dva sveska na idući način:

- 1. svezak — Ključni koncepti
- 2. svezak — Praktični vodič

Ovo je 1. svezak Vodiča, koji daje pregled cjelokupne revizije te raspravlja o ključnim konceptima revizije poput značajnosti, tvrdnji u izvještajima, internoj kontroli, postupku procjene rizika, te upotrebi daljnjih revizijskih postupaka u reagiranju na procijenjene rizike. Također nudi sažetak zahtjeva iz MRevS-a s obzirom na:

- Specifična područja poput računovodstvenih procjena, povezanih stranaka, naknadnih događaja, vremenske neograničenosti poslovanja, i drugih;
- Zahtjeve vezane uz dokumentaciju; i
- Formiranje mišljenja o financijskim izvještajima.

2. svezak Vodiča usredotočuje se na to kako primijeniti koncepte navedene u 1. svesku. Vodič slijedi tipične faze u obavljanju revizije, počevši od prihvatanja klijenta, preko planiranja i procjene rizika do reakcije na rizik, ocjenjivanja pribavljenih revizijskih dokaza i formiranja odgovarajućeg revizijskog mišljenja.

Sažetak organizacije

Svako poglavlje u oba sveska ovog Vodiča organizirano je u sljedećem obliku:

- **Naslov poglavlja**
- **Prikaz revizijskog procesa - Izvadak**
Većina poglavlja sadrži izvadak iz prikaza revizijskog procesa (gdje je to primjenjivo) kako bi istaknuli pojedine aktivnosti kojima se bavi određeno poglavlje.
- **Sadržaj poglavlja**
Navodi sadržaj i svrhu poglavlja.
- **Relevantni MRevS-i**
Većina poglavlja u ovom Vodiču počinje nekim izvadcima iz MRevS-a koji su relevantni za sadržaj poglavlja. Ti izvadci uključuju relevantne zahtjeve i, u nekim slučajevima, ciljeve (neki su zasebno istaknuti ako/kada je poglavlje prvenstveno usmjereno na određeni MRevS), te odabrane definicije i materijale za primjenu. Uključivanje ovih izvadaka ne znači nužno da ne bi trebalo razmotriti i drugi materijal MRevS-a koji nije izričito spomenut, ili pak neke druge MRevS-e koji se odnose na predmetno pitanje. Izvadci u Vodiču temelje se isključivo na prosudbi autora o tome što je relevantno za sadržaj svakog pojedinačnog poglavlja. Na primjer, zahtjevi MRevS-a 200, 220, i 300 primjenjuju se na više mjesta u revizijskom procesu, ali su specifično spomenuti u samo jednom ili dva poglavlja.
- **Pregled i materijal koji se obrađuje u poglavlju**
Pregled svakog poglavlja pruža:
 - Izvatke iz primjenjivih MRevS-a; i
 - Pregled onoga čime se poglavlje bavi.

Nakon pregleda, slijedi detaljnija rasprava o predmetnom pitanju, te opis i smjernice za praktičnu implementaciju, te upute vode korak-po-korak kroz metodologiju provedbe različitih MRevS-a. To može uključivati neke unakrsne reference na primjenjive MRevS-e. Iako je Vodič usredotočen isključivo na MRevS-e (osim serije 800) koji se primjenjuju u revizijama povijesnih financijskih informacija, u njemu se

također poziva na *Kodeks etike za profesionalne računovođe* izdan od strane Odbora za međunarodne etičke standarde za računovođe (IESBA kodeks), i Međunarodni standard kontrole kvalitete 1 (MSKK 1), *Kontrola kvalitete za tvrtke koje obavljaju reviziju i uvid financijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge*.

- **Točke za razmatranje**

Kroz cijeli Vodič uključene su točke za razmatranje. Točke za razmatranje nude praktične smjernice za revizijska pitanja koja se lako mogu previdjeti, ili kod kojih bi profesionalni računovođe u javnoj praksi mogli imati teškoće pri razumijevanju i provedbi određenih koncepata.

- **Ilustrativne Studije slučaja**

Kako bi se prikazalo na koji način se MRevS-i mogu primijeniti u praksi, 2. svezak Vodiča uključuje i dvije studije slučaja. Na kraju mnogih poglavlja unutar 2. sveska raspravlja se o dva moguća načina primjene zahtjeva MRevS-a. Za više informacija o studijama slučaja, molimo pogledajte 2. svezak, 2. poglavlje.

Studije slučajeva te sva sadržana dokumentacija isključivo su prikazani za ilustrativne svrhe. Priložena dokumentacija je kratak izvadak iz tipičnog revizijskog dosjea, te opisuje samo jedan mogući način postupanja u skladu sa zahtjevima MRevS-a. Podaci, analize i priloženi komentari predstavljaju samo dio okolnosti te svega što će revizor trebati uzeti u obzir pri obavljanju svake pojedine revizije. Kao i uvijek, revizor se u svom radu mora voditi profesionalnom prosudbom.

Prva studija slučaja temeljena je na izmišljenom subjektu naziva Dephta Furniture. To je lokalni proizvođač namještaja u obiteljskom vlasništvu s 15 stalnih zaposlenika. Subjekt ima jednostavnu strukturu upravljanja, nekoliko razina menadžmenta te neposrednu obradu transakcija. Funkcija računovodstva koristi standardni programski paket dostupan u prodaji.

Druga studija slučaja temeljena je na drugom izmišljenom subjektu naziva Kumar & Co. Subjekt je mikro veličine, ima dva zaposlenika zaposlena na puno radno vrijeme, vlasnika te knjigovođu koji radi sa skraćenim radnim vremenom.

Ostale IFAC-ove publikacije

Vodič se može čitati i zajedno s *Vodičem kontrole kvalitete za mala i srednja revizorska društva* koji je moguće besplatno preuzeti s IFAC-e internetske stranice na kojoj se nalaze IFAC-ove publikacije i ostali resursi <http://web.ifac.org/publications/small-and-medium-practices-committee/implementation-guides>.

1.3 Pojmovnik

Vodič se služi mnogim pojmovima definiranim u pojmovniku IESBA kodeksa (*Kodeks etike za profesionalne računovođe*), te MRevS-ima (kako su navedeni u *Knjizi s objavama za međunarodnu kontrolu kvalitete, revidiranje, uvid, ostala izražavanja uvjerenja i povezane usluge*). Partner i zaposlenici moraju voditi računa o tim definicijama.

U Vodiču se također koriste sljedeći pojmovi:

Kontrola za sprječavanje prijevара

Kontrole takve vrste oblikuje menadžment kako bi se spriječio ili pak razotkrila pogrešna prikazivanja proizašla iz prijevара. S obzirom na menadžmentovo zaobilaženje kontrola, one ne mogu spriječiti nastajanje prijevара, ali će otežati počinjenje prijevара kao i prikriivanja istih. Tipični primjeri su:

- Politike i postupci koje donose dodatnu odgovornost za određena djela, poput potpisanog odobrenja za sve unose u dnevnik;
- Poboljšanja u kontroli pristupa osjetljivim podacima i transakcijama;

- Nečujni alarmi;
- Izvještaji o neskladu i o izuzecima;
- Revizijski postupci;
- Planovi nepredvidivih mogućnosti vezanih uz prijevaru;
- Postupci u sklopu organizacije ljudskih resursa kao što su identifikacija/nadzor osoba s iznadprosječnim potencijalom za počinjenje prijevara (primjerice, onih s pretjerano raskošnim stilom života); i
- Mehanizmi za anonimno prijavljivanje potencijalnih prijevara.

Kontrole na razini subjekta

Kontrole na razini subjekta bave se prožimajućim rizicima. Takve kontrole pridonose poboljšanju morala organizacije od vrha prema dnu te utvrđuju očekivanja vezana uz okruženje u kojem postoje kontrole. One su često manje opipljive u odnosu na kontrole koje djeluju na razini transakcija, ali imaju sveobuhvatan i značajan učinak i utjecaj na sve ostale interne kontrole. Kao takve, one čine važan temelj na koji se nadograđuju ostale interne kontrole (ako ih ima). Primjeri kontrola na razini subjekta uključuju predanost menadžmenta etičkom ponašanju, stavove u odnosu na internu kontrolu, način zapošljavanja i kompetentnost zaposlenika te izvješćivanje o borbi protiv prijevara i financijskom izvještavanju na kraju razdoblja. Te kontrole će imati utjecaj na sve ostale poslovne procese unutar subjekta.

Menadžment

Osoba (e) koje nose izvršnu odgovornost za vođenje poslovanja subjekta. Za neke subjekte u pojedinim jurisdikcijama, menadžment uključuje neke ili sve osobe koje su zadužene za upravljanje - primjerice, izvršne članove upravnog odbora, ili vlasnika - menadžera.

Oni koji su zaduženi za upravljanje (TCWG)

Osoba (e) ili organizacija (e) (primjerice, korporativni povjerenik) s odgovornošću za nadgledanje strateškog smjera subjekta i obveza povezanih s odgovornošću subjekta. To uključuje nadzor procesa financijskog izvještavanja. Za neke subjekte, u pojedinim jurisdikcijama, osobe koje su zadužene za upravljanje mogu biti i članovi menadžmenta- primjerice, izvršni članovi upravnog odbora subjekta u privatnom ili javnom sektoru, ili pak vlasnik - menadžer.

Vlasnik-menadžer

To se odnosi na vlasnika subjekta koji je uključen u svakodnevno vođenje poslovnih aktivnosti subjekta. U većini slučajeva, vlasnik-menadžer je ujedno i osoba zadužena za upravljanje subjektom.

Malo i srednje revizorsko društvo (SMP)

Revizorsko društvo ima sljedeće karakteristike:

- Njegovi klijenti su uglavnom mali i srednji subjekti (SME-ovi);
- Vanjski izvori služe kao dopuna ograničenim unutarnjim tehničkim resursima; i
- Zapošljava ograničen broj stručnih zaposlenika.

Što je malo i srednje revizorsko društvo (SMP), razlikovat će se od jedne do druge jurisdikcije.

1.4 Akronimi korišteni u Vodiču

| | |
|---------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|
| AR | Potraživanja |
| Tvrđnje | |
| (Kombinirane) | C = Potpunost |
| | E = (<i>existence</i>) Postojanje |
| | A = (<i>accuracy</i>) Točnost i razgraničenje |
| | V = Vrednovanje |
| CAATs | <i>Computer-assisted audit techniques</i> Računalno potpomognute revizijske tehnike |
| CU | <i>Currency units</i> Valuta jedinice (standardna obračunska jedinica se naziva "€") |
| F / S | Financijski izvještaji |
| HR | <i>Human resources</i> Ljudski resursi |
| IAASB | Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja |
| IC | <i>Internal Control</i> Interna kontrola. Pet glavnih komponenti interne kontrole su kako slijedi: |
| | CA = <i>Control activities</i> Kontrolne aktivnosti |
| | CE = <i>Control environment</i> Okruženje kontrola |
| | IS = informacijski sustavi |
| | MO = Monitoring |
| | RA = <i>Risk assessment</i> Procjena rizika |
| IESBA | Kodeks IESBA Kodeks etike za profesionalne računovođe |
| IFAC | Međunarodna federacija računovođa |
| MSFI | Međunarodni standardi financijskog izvještavanja |
| ISAs | Međunarodni revizijski standardi |
| ISAES | Međunarodni standardi za angažmane s izražavanjem uvjerenja |
| IAPSS | Međunarodne smjernice revizijske prakse |
| MSKK | Međunarodni standard kontrole kvalitete |
| ISREs | Međunarodni standardi za angažmane uvida |
| ISRSs | Međunarodni standardi za povezane usluge |
| IT | Informacijska tehnologija |
| PC | Osobno računalo |
| R&D- | Istraživanje i razvoj |
| RMM | <i>Risks of material misstatement</i> Rizik značajnog pogrešnog prikazivanja |
| RAPs | Postupci procjene rizika |
| SME | Mali i srednji subjekti |
| SMP | Mala i srednje velika revizorska društva |
| | TOC Testovi kontrola |
| TCWG | Osobe zadužene za upravljanje |
| WP | <i>Work papers</i> Radni papiri |

2. MRevS-i

Struktura MRevS-a

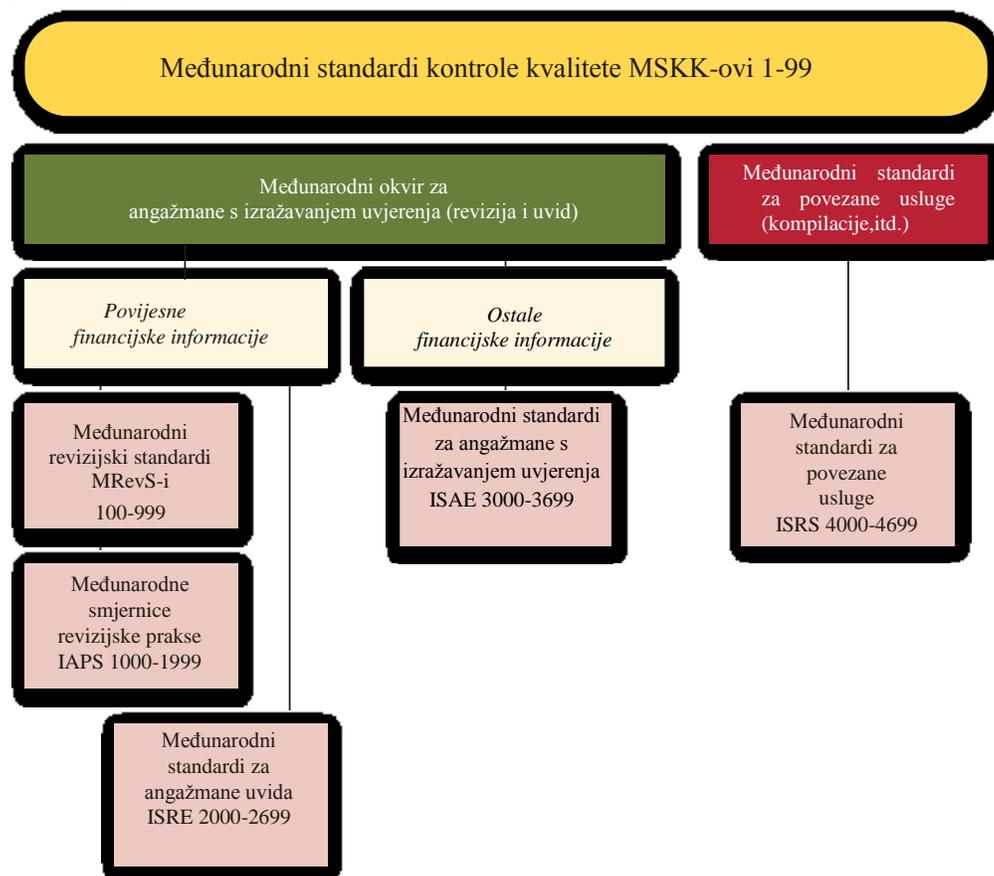
MRevS-i imaju zajedničku strukturu, koja je opisana u nastavku.

| Element MRevS-a | Komentari: |
|-------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Uvod | Objašnjenje svrhe i djelokruga MRevS-a, uključujući i u kakvom je odnosu MRevS s drugim MRevS-ima, predmetom MRevS-a, specifičnim očekivanjima od revizora i drugih, i kontekstom u koji je MRevS postavljen. |
| Ciljevi | Cilj koji revizor mora ostvariti kao rezultat postupanja u skladu sa zahtjevima MRevS-a. Kako bi se ostvarili opći ciljevi revizora, revizor se u planiranju i obavljanju revizije treba služiti ciljevima navedenima u relevantnim MRevS-ima, obraćajući pažnju na međuodnose između MRevS-a. MRevS 200.21 (a) zahtijeva od revizora da: a) Odredi jesu li potrebni još koji postupci uz one koje zahtijevaju MRevS-i kako bi se postigli ciljevi navedeni u MRevS-ima; i b) Ocijeni jesu li pribavljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi. |
| Definicije | Opis značenja koja se pripisuju pojedinim pojmovima u svrhu MRevS-a. One su ponuđene kako bi pomogle u dosljednoj uporabi i tumačenju MRevS-a. Nisu namijenjene da zaobiđu definicije koje mogu biti ustanovljene u neke druge svrhe, poput onih sadržanih u zakonima i odredbama. Osim ako nije drugačije navedeno, ovi pojmovi imaju isto značenje kroz cjelokupan sadržaj MRevS-a. |
| Zahtjevi | Ovaj dio opisuje specifične zahtjeve revizora. Svaki zahtjev sadrži riječ "mora". Na primjer, MRevS 200.15 sadrži sljedeći zahtjev: "Revizor mora planirati i obavljati reviziju služeći se profesionalnim skepticizmom, prepoznajući da možda postoje okolnosti koje uzrokuju značajno pogrešno prikazane financijske izvještaje." |

| Element MRevS-a | Komentari: |
|-------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Materijali za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima | <p>Primjena i ostali materijali s objašnjenjima pružaju daljnje objašnjenje zahtjeva MRevS-a, i smjernice o tome kako ih provesti. Specifično, mogu:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Preciznije objasniti što zahtjev znači ili što bi trebao obuhvatiti, • Gdje je to primjenjivo, uključivati razmatranja specifična manjim subjektima; i • Uključivati primjere postupaka koji mogu biti primjereni u određenim uvjetima. Međutim, stvarni postupci koje revizor odabire zahtijevaju korištenje profesionalne prosudbe na temelju posebnih okolnosti subjekta i procijenjenih rizika značajnog pogrešnog prikazivanja. <p>Iako ovakve smjernice same po sebi nisu zahtjev, one su relevantne za pravilnu primjenu zahtjeva MRevS-a. Materijali za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima mogu također pružiti pozadinske informacije o pitanjima kojima se bavi određeni</p> |
| Prilozi | Prilozi čine dio materijala za primjenu i ostalih materijala s objašnjenjima. Svrha i namijenjena uporaba priloga objašnjeni su u glavnom dijelu s njim povezanog MRevS-a, ili su navedeni u naslovu i uvodu samog priloga. |

2.1 Kazalo pojmova i unakrsne reference MRevS-a

Okvir MRevS-a prikazan je u nastavku.



Sljedeća tablica povezuje MRevS-e i MSKK1 s odgovarajućim poglavljima u Vodiču. Napomena: Ova tablica uključuje samo reference na poglavlja u Vodiču koja uključuju primarne zahtjeve za primjenu pripadajućih standarda. Ostale reference na bilo koji standard mogu se pojaviti i u ostalim poglavljima.

| MRevS/ MSKK1 Referenca | | Svezak i poglavlja V1 = 1. svezak V2 = 2. svezak |
|------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------|
| MSKK 1 | Kontrola kvalitete za tvrtke koje obavljaju revizije i uvid u financijske izvještaje, i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge | V1-3, 16 V2-4 |
| 200 | Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima | V1-3, 4 |
| 210 | Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana | V2-4 |
| 220 | Kontrola kvalitete za reviziju financijskih izvještaja | V1-3, 16, V2-4, 21 |
| 230 | Revizijska dokumentacija | V1-3, 16, V2-18 |
| 240 | Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja | V1-8, 9, 16 V2-7, 8, 9, 10 |
| 250 | Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja | V1-15 |
| 260 | Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje | V2-16, 22 |
| 265 | Priopćavanje nedostataka u internoj kontroli onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu | V2-13, 22 |
| 300 | Planiranje revizije financijskih izvještaja | V1-9, 16 V2-4, 5, 7, 16 |
| 315 | Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja razumijevanjem subjekta i njegovog okruženja | V1-4, 5, 6, 8, 16, V2-7, 8, 9, 10, 11, 12,14 |
| 320 | Značajnost u planiranju i obavljanju revizije | V1-7, V2-6 |
| 330 | Revizorove reakcije na procijenjene rizike | V1-4, 9, 10, 16 V2-10, 16, 17, 21 |
| 402 | Revizijska razmatranja u vezi sa subjektom koji koristi uslužnu organizaciju | V1-15 |
| 450 | Ocjenjivanje pogrešnih prikazivanja utvrđenih tijekom revizije | V2-6, 21, 22 |
| 500 | Revizijski dokazi | V1-9, V2-16, 17 |
| 501 | Revizijski dokazi - Posebna razmatranja za odabrane stavke | V1-15 |
| 505 | Eksterne potvrde | V1-10 |
| 510 | Početni revizijski angažmani- Početna stanja | V1-15 |
| 520 | Analitički postupci | V1-10, V2-21 |
| 530 | Revizijsko uzorkovanje | V2-17 |
| 540 | Revidiranje računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti, i s tim povezanih objava | V1-11, V2-21 |
| 550 | Povezane stranke | V1-12 |
| 560 | Naknadni događaji | V1-13 |

| MRevS/ MSKK 1 Referenca | | Svezak i poglavlja V1 = 1.svezak V2 = 2. svezak |
|-------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------|
| 570 | Vremenska neograničenost poslovanja | V1-14 |
| 580 | Pisane izjave | V2-19 |
| 600 | Posebna razmatranja - revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući i rad revizora komponente) | V1-15 |
| 610 | Korištenje radom internih revizora | V1-15 |
| 620 | Korištenje radom revizorovog eksperta | V1-15 |
| 700 | Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima | V1-4, 17 |
| 705 | Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora | V2-23 |
| 706 | Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora | V2-24 |
| 710 | Usporedne informacije –podudarni iznosi i usporedni financijski izvještaji | V2-25 |
| 720 | Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje | V1-15 |
| 800 | Posebna razmatranja - revizije financijskih izvještaja pripremljenih u skladu s okvirima posebne namjene | Nije navedeno * |
| 805 | Posebna razmatranja - revizije pojedinačnih financijskih izvještaja i određenih elemenata, računa, ili stavki financijskih izvještaja | Nije navedeno * |
| 810 | Angažmani zbog izvješćivanja o sažetim financijskim izvještajima | Nije navedeno * |

* Za MRevS-e 800, 805 i 810 se smatralo da u ovom trenutku imaju ograničenu primjenu u reviziji SME-ova, pa ih ovaj Vodič izričito ne navodi.

Sljedeća tablica povezuje poglavlja Vodiča s glavnim navedenim poglavljinama MRevS-a.

Napomena: Ova tablica nudi isključivo općenite reference. Mnoga poglavlja u ovom Vodiču obuhvaćaju aspekte kojima se bavi više od jednog određenog MRevS-a.

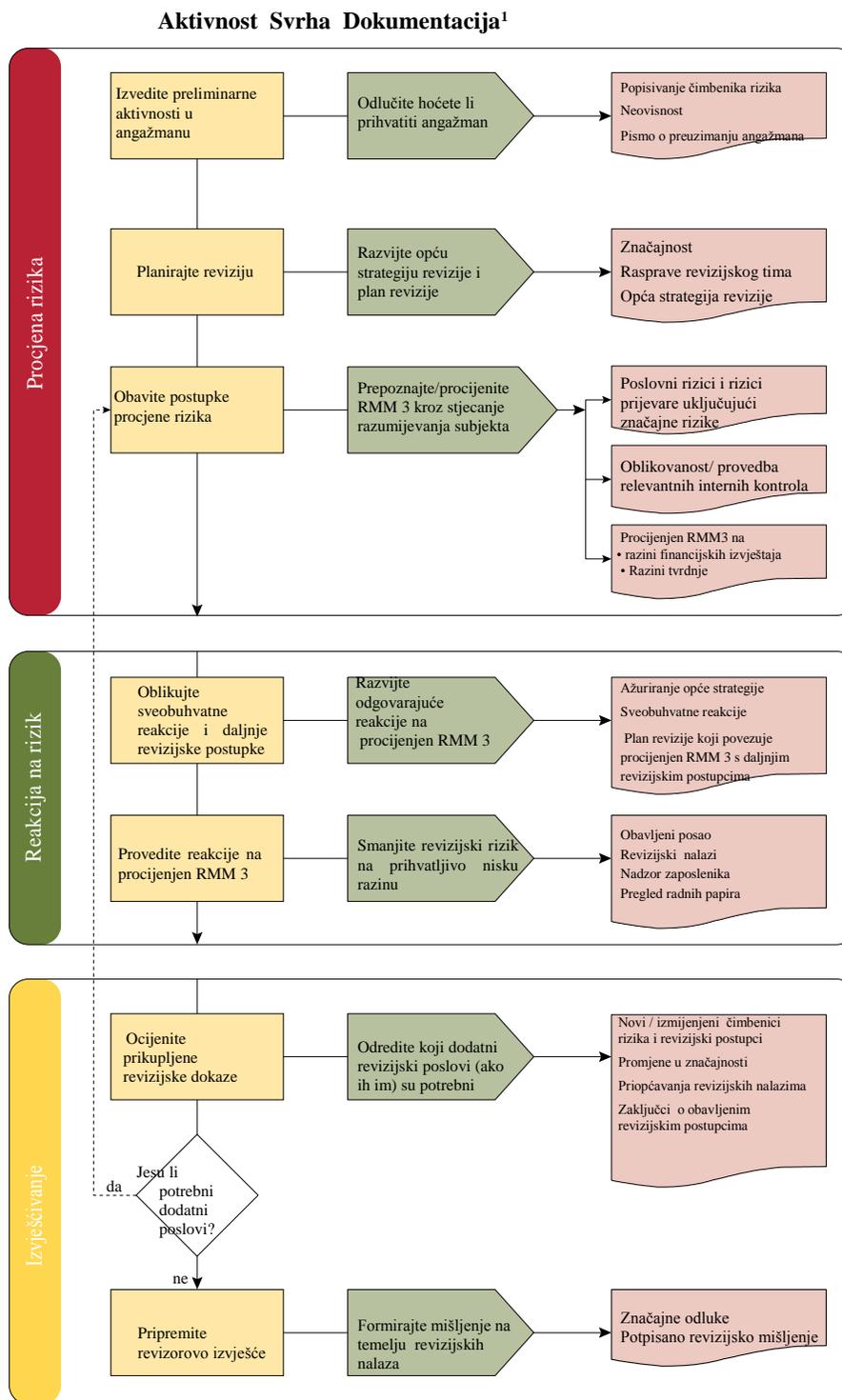
| Poglavlje | Naslov | MRevS/MSKK 1Referenca |
|-----------|----------------------------------------|--------------------------|
| V1 - 3 | Etika, MRevS-i i kontrola kvalitete | MSKK1,200, 220 |
| V1 - 4 | Revizija temeljena na riziku - Pregled | Višestruka |
| V1 - 5 | Interna kontrola - Svrha i komponente | 315 |
| V1 - 6 | Tvrdnje u financijskom izvještaju | 315 |
| V1 - 7 | Značajnost i revizijski rizik | 320 |
| V1 - 8 | Postupci procjene rizika | 240, 315 |
| V1 - 9 | Reakcija na procijenjene rizike | 240, 300, 330, 500 |
| V1 - 10 | Daljnji revizijski postupci | 330, 505, 520 |

| Poglavlje | Naslov | MRevS/MSKK 1Referenca |
|-----------|------------------------------------------------------------|---------------------------------------------|
| V1 - 11 | Računovodstvene procjene | 540 |
| V1 - 12 | Povezane stranke | 550 |
| V1 - 13 | Naknadni događaji | 560 |
| V1 - 14 | Vremenska neograničenost poslovanja | 570 |
| V1 - 15 | Sažetak ostalih zahtjeva MRevS-a | 250, 402, 501, 510, 600, 610,620, 720 |
| V1 - 16 | Revizijska dokumentacija | MSKK1, 220,230, 240,300,315, 330 |
| V1 - 17 | Formiranje mišljenja o financijskim izvještajima | 700 |
| V2 – 4 | Prihvatanje i zadržavanje angažmana | MSKK1, 210, 220,300 |
| V2 – 5 | Opća strategija revizije | 300 |
| V2 – 6 | Određivanje i korištenje značajnosti | 320, 450 |
| V2 – 7 | Rasprave revizijskog tima | 240, 300, 315 |
| V2 – 8 | Inherentni rizici - Prepoznavanje | 240, 315 |
| V2 – 9 | Inherentni rizici - Procjena | 240, 315 |
| V2 – 10 | Značajni rizici | 240, 315, 330 |
| V2 – 11 | Razumijevanje interne kontrole | 315 |
| V2 – 12 | Ocjenjivanje interne kontrole | 315 |
| V2 – 13 | Priopćavanje nedostataka u internoj kontroli | 265 |
| V2 – 14 | Zaključenje faze procjene rizika | 315 |
| V2 – 16 | Odgovarajući plan revizije | 260, 300, 330, 500 |
| V2 – 17 | Određivanje obujma testiranja | 330, 500, 530 |
| V2 – 18 | Dokumentiranje obavljenog posla | 230 |
| V2 – 19 | Pisane izjave | 580 |
| V2 – 21 | Ocjenjivanje revizijskih dokaza | 220, 330, 450, 520, 540 |
| V2 – 22 | Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje | 260, 265, 450 |
| V2 – 23 | Modifikacije revizorovog izvješća | 705 |
| V2 – 24 | Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja | 706 |
| V2 – 25 | Usporedne informacije | 710 |

2.2 Proces revizije

Pristup reviziji opisan u ovom Vodiču podijeljen je u tri faze - procjena rizika, reakcija na rizik, i izvješćivanje. To je pokazano u Prikazu 2.2-1. Za svaku fazu revizije, prikaz navodi glavne aktivnosti, njihovu svrhu i rezultirajuću dokumentaciju. Dodatne informacije o aktivnostima i dokumentaciji potrebnima za svaku od te tri faze nalaze se na više mjesta u ovom Vodiču te posebice u 2. svesku, koji se bavi tipičnom revizijom od početka do kraja.

Prikaz 2.2-1



Napomene:

1. Pogledajte MRevS 230 za potpuniji popis potrebne dokumentacije.
2. Planiranje (MRevS 300) je kontinuiran i iterativan proces koji se provodi tijekom cijele revizije.
3. RMM = Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja

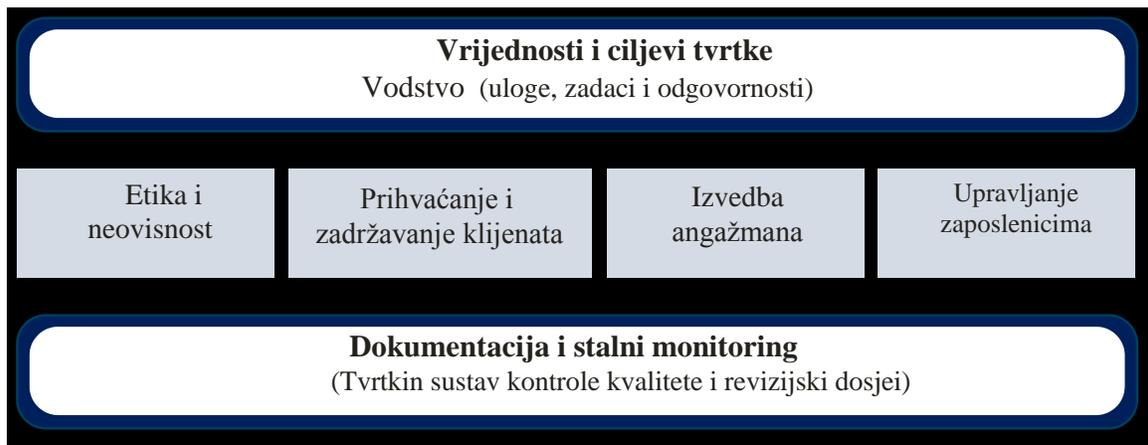
1. svezak

Ključni koncepti

3. Etika, MRevS-i i kontrola kvalitete

| Sadržaj poglavlja | Relevantni MRevS-i |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|
| Pitanja kojima se potrebno baviti u sustavu kontrole kvalitete pojedine tvrtke kako bi se osigurala neovisnost i sukladnost s etičkim zahtjevima i MRevS-ima. | MSKK 1, 200, 220 |

Prikaz 3.0-1



| Točka # | MSKK/ Cilj (evi) MRevS-a |
|-----------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| MSKK 1.11 | Cilj je tvrtke uspostaviti i održavati sustav kontrole kvalitete koji će joj pružiti razumno jamstvo da: (a) tvrtka i njezino osoblje postupaju u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima; i (b) izvješća, koja izdaje tvrtka ili angažirani partneri, primjerena su u danim okolnostima. |
| 220.6 | Cilj revizora je implementirati postupke kontrole kvalitete na razini angažmana koji osiguravaju revizoru razumno uvjerenje da je: (a) revizija u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima; i (b) izdano revizorovo izvješće primjereno u danim okolnostima. |

| Točka # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|-----------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| MSKK 1.13 | Osoblje unutar tvrtke odgovorno za uspostavljanje i održavanje tvrtkinog sustava kontrole kvalitete steći će razumijevanje cjelokupnog sadržaja ovog MSKK-a, njegovog materijala za primjenu i drugih materijala s objašnjenima kako bi shvatili cilj MSKK-a i ispravno ispunili njegove zahtjeve. |
| MSKK 1.18 | Tvrtka će ustanoviti politike i postupke oblikovane za promicanje internog stava da je kvaliteta prijeko potrebna u obavljanju svakog angažmana. Takve politike i postupci zahtijevat će da tvrtkin glavni izvršni dužnosnik (ili ekvivalent) ili, ako je primjereno, tvrtkin upravni odbor partnera (ili ekvivalent) preuzme krajnju odgovornost za sustav kontrole kvalitete tvrtke. (Vidjeti točke A4 – A5.) |
| MSKK 1.19 | Tvrtka će ustanoviti politike i postupke tako da svaka osoba kojoj, ili sve osobe kojima, tvrtkin glavni izvršni dužnosnik ili upravni odbor partnera dodijeli operativnu odgovornost za tvrtkin sustav kontrole kvalitete ima dostatno i primjereno iskustvo i mogućnost, i nužnu ovlast, da preuzme tu odgovornost. (Vidjeti točku A6.) |
| MSKK 1.29 | Tvrtka će ustanoviti politike i postupke oblikovane na način koji će joj pružiti razumno jamstvo da ima dovoljno osoblja s kompetencijama, sposobnostima i privrženosti etičkim načelima nužnim za: <ul style="list-style-type: none"> (a) obavljanje angažmana u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima; i (b) omogućavanje tvrtki ili angažiranim partnerima izdavanja izvješća koja su primjerena u okolnostima. (Vidjeti točke A24-A29.) |
| MSKK 1.32 | Tvrtka će ustanoviti politike i postupke oblikovane na način koji će joj pružiti razumno jamstvo da su angažmani obavljani u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima te da tvrtka ili angažirani partner izdaje izvješća koja su primjerena u okolnostima. Takve će politike i postupci uključiti: <ul style="list-style-type: none"> (a) pitanja relevantna za promicanje postojanosti kvalitete u obavljanju angažmana; (Vidjeti točke A32-A33.) (b) odgovornosti nadziranja; i (Vidjeti točku A34.) |
| MSKK 1.48 | Tvrtka će ustanoviti postupak monitoringa oblikovan na način koji će joj pružiti razumno jamstvo da su politike i postupci u vezi sa sustavom kontrole relevantni i primjereni, te da učinkovito djeluju. Taj postupak će: <ul style="list-style-type: none"> (a) uključiti trajno razmatranje i ocjenjivanje tvrtkinog sustava kontrole kvalitete, uključujući cikličnu provjeru barem jednog dovršenog angažmana za svakog angažiranog partnera; (b) zahtijevati da se odgovornost za postupak monitoringa dodijeli partneru ili partnerima ili drugim osobama s dostatnim i primjerenim iskustvom i ovlastima u tvrtki za preuzimanje takve odgovornosti; i (c) zahtijevati da u provjeravanje angažmana nisu uključeni oni koji su obavili angažman ili obavili pregled kontrole kvalitete angažmana. (Vidjeti točke A64-A68.) |
| MSKK 1.57 | Tvrtka će ustanoviti politike i postupke koji zahtijevaju primjerenu dokumentaciju radi osiguranja dokaza djelovanja svakog sastavnog dijela svog sustava kontrole kvalitete. (Vidjeti točke A73-A75.) |
| 200.14 | U vezi s angažmanima revizije financijskih izvještaja, revizor će postupati u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući one koji se odnose na neovisnost. (Vidjeti točke A14-A17.) |

| Točka # | Relevantni izvadci iz MRevS-a/MSKK 1 |
|---------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 200.15 | Revizor će planirati i obavljati reviziju s profesionalnim skepticizmom prihvaćajući mogućnost postojanja okolnosti koje mogu uzrokovati da financijski izvještaji budu značajno pogrešno prikazani. (Vidjeti točke A18-A22.) |
| 200.16 | Revizor će koristiti profesionalnu prosudbu u planiranju i obavljanju revizije financijskih izvještaja. (Vidjeti točke A23-A27.) |
| 220.17 | Na datum ili prije datuma revizorova izvješća, angažirani će se partner, kroz pregled revizijske dokumentacije i raspravu s angažiranim timom, uvjeriti da su pribavljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi za potkrjepljivanje stvorenih zaključaka i za revizorovo izvješće koje će se izdati. (Vidjeti točke A18-A20.) |
| 220.18 | Angažirani partner će: (a) preuzeti odgovornost da angažirani tim koristi primjereno konzultiranje o složenim ili osjetljivim pitanjima; (b) uvjeriti se da su članovi angažiranog tima koristili primjereno konzultiranje tijekom angažmana, međusobno unutar angažiranog tima i između angažiranog tima i drugih na primjerenoj razini unutar ili izvan tvrtke; (c) uvjeriti se da su sadržaj i djelokrug takvih konzultacija, kao i zaključci stvoreni njima, dogovoreni sa strankom koja konzultira; i (d) utvrditi da su zaključci koji su nastali temeljem takvih konzultacija bili provedeni. (Vidjeti točke A21-A22.) |
| 220.19 | Za revizije financijskih izvještaja izlistanih poslovnih subjekata, i one druge revizijske angažmane, ako ih ima, za koje je tvrtka odredila da se zahtijeva pregled kontrole kvalitete angažmana, angažirani partner: (a) utvrdit će da je imenovan pregledavatelj kontrole kvalitete angažmana; (b) raspravit će s pregledavateljem kontrole kvalitete angažmana važna pitanja nastala tijekom revizijskog angažmana, uključujući ona pronađena tijekom pregled kontrole kvalitete angažmana; i (c) neće datirati revizorovo izvješće do dovršavanja pregleda kontrole kvalitete angažmana. (Vidjeti točke A23-A25.) |

3.1 Pregled

Obavljanje kvalitetnog posla započinje sa snažnim vodstvom unutar tvrtke i angažiranim partnerima koji se zalažu za najviše etičke standarde.

Ovo poglavlje usredotočeno je na razvijanje sustava kontrole kvalitete unutar tvrtke. Pruža neke praktične smjernice vezane uz pitanja kojima se potrebno baviti kada tvrtka odluči provesti revizijske angažmane.

Pružanje kvalitetnih revizija i povezanih usluga neophodno je za:

- Zaštitu javnog interesa;
- Održavanje zadovoljstva klijenta;
- Isporuku vrijednosti novca;
- Osiguravanje usklađenosti s profesionalnim standardima; i
- Uspostavljanje i održavanje profesionalnog ugleda.

IFAC-ov *Vodič za kontrolu kvalitete za mala i srednja revizorska društva* nudi detaljan opis standarda kontrole kvalitete i smjernice o tome kako provesti sustav kontrole kvalitete za mala i srednja revizorska društva (SMP-ove).²

Kodeks etike za profesionalne računovođe (stupio na snagu 1. siječnja 2011.), izdan od strane IESBA-e (Odbora za međunarodne etičke standarde za računovođe), može se preuzeti na web stranici IFAC-a.³

3.2 Sustavi kontrole kvalitete

Sustav kontrole kvalitete u jednoj računovodstvenoj tvrtci mogao bi se preslikati na pet elemenata interne kontrole koje revizori moraju ocijeniti kako bi razumjeli bilo koji subjekt u kojem obavljaju reviziju. U tvrtki, ovih pet elemenata interne kontrole bi također bilo primjenjivo na postojeće sustave kontrole (osim kontrole kvalitete), poput sustava evidentiranja vremena i naplate, obavljanja rada u uredu, kontrole troškova i marketinških aktivnosti.

Sljedeća tablica povezuje elemente kontrole kvalitete opisane u MSKK 1 s pet komponenti interne kontrole sadržanih u MRevS-u 315, koji su primjenjivi na elemente u reviziji. Svaki od tih pet kontrolnih elemenata je detaljnije opisan u 1.svesku, 5. poglavlju ovog Vodiča.

Prikaz 3.2-1

| Elementi interne kontrole (MRevS 315) | Elementi kontrole kvalitete na razini tvrtke (MSKK 1) | Elementi kontrole kvalitete na angažmanu (MRevS 220) |
|------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Okruženje kontrola (<i>Od vrha prema dnu</i>) | Odgovornosti vodstva za kvalitetu unutar tvrtke Relevantni etički zahtjevi Ljudski resursi | Odgovornosti vodstva za kvalitetu revizija Relevantni etički zahtjevi Dodjeljivanje angažiranih timova |
| Procjena rizika (<i>Što bi moglo poći po zlu?</i>) | Prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentom i posebni angažmani. | Prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentom i revizijskih angažmana Rizici da izvješće možda nije prikladno okolnostima |
| Informacijski sustavi (<i>Praćenje poslovnih rezultata</i>) | Sustav kontrole kvalitete Dokumentacija | Revizijska dokumentacija |
| Kontrolne aktivnosti (<i>Spriječiti & otkriti/ispraviti kontrole</i>) | Izvedba angažmana | Izvedba angažmana |
| Monitoring (<i>Jesu li ispunjeni ciljevi tvrtke/angažmana?</i>) | Stalni monitoring politika i postupaka kontrole kvalitete tvrtke | Primjena rezultata stalnog monitoringa na specifične revizijske angažmane |

3.3 Okruženje kontrola

Pružanje kvalitetnih i isplativih usluga glavni je pokretač profesionalnih revizijskih tvrtki. Kvalitetna usluga također je od iznimne važnosti za odgovornosti profesionalnih računovođa prema javnom interesu.

Pružanje kvalitetnih usluga mora uvijek biti glavni cilj u poslovnoj strategiji tvrtke i taj cilj mora se redovito naglašavati čitavom osoblju te pratiti rezultate. To zahtijeva vodstvo i odgovornost za obećane mjere. Loša kontrola kvalitete može dovesti do neodgovarajućih mišljenja, loše usluge klijentima, tužbi i gubitka ugleda.

² Ova web poveznica je <http://web.ifac.org/publications/small-and-medium-practices-committee/implementation-guides>

³ Ova web poveznica je www.ifac.org/publications-resources/2010-handbook-code-ethics-professional-accountants

Prepreke snažnom moralu od vrha prema dnu mogu uključivati sljedeće:

Prikaz 3.3-1

| Prepreka | Opis |
|------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Loši oblici ponašanja | <p>Loše ponašanje je u srži većine prepreka kvaliteti. To uključuje ponašanja (ali ne nužno i ovoliko ekstremna) kao što su:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Tvrtka kontinuirano djeluje u kriznim situacijama; • Loše planirani angažmani i aktivnosti su pravilo; • Slaba predanost kvaliteti odnosno poštivanju najviših etičkih standarda; • Nedostatak brige o tome kakva su očekivanja javnosti i ostalih dionika povezana s kvalitetom; • Stav da su promjene u revizijskim standardima primjenjive isključivo na velike subjekte. Neke prakse i terminologija mogu se promijeniti kako bi se ostvario samo površinski privid usklađenosti, no u suštini se nastavlja sa starim revizijskim praksama; • Vjerovanje da ne postoji rizik za tvrtku pri malim revizijama - te da bi zbog toga obavljeni posao trebao biti minimalan; • Revizijski posao prilagođen primljenoj naknadi - a ne riziku koji takav posao donosi; • Partner koji provodi kontrolu smatra klijente potpuno pouzdanima; • Umanjivanje ili izbjegavanje potrebe za "pregledom kontrole kvalitete angažmana"; • Vjerovanje da, zbog toga što klijenti plaćaju, moraju dobiti što žele; • Partneri zadržavaju (ili prihvataju) klijenta za reviziju (zbog prihoda koje on donosi) čak i ako je (ili bi bio) takav postupak veoma rizičan za tvrtku; • Nespremnost da se usvoji standardne politike tvrtke za kontrolu kvalitete. Partner želi da se dosjei i radni papiri pripreme na njegov način ne uzimajući u obzir što rade druge osobe; i • Partner koji traži od zaposlenika da poštuju i slijede politike tvrtke, ali ih se osobno ne drži (tj. vodi se izrekom "čini onako kako ti kažem, a ne onako kako ja radim"). |
| Nespremnost na ulaganja u osposobljavanje, edukaciju ili razvoj | <p>Konzistentno provođenje kvalitetnih revizija ovisi o privlačenju i zadržavanju kvalificiranih i sposobnih ljudi koji će obavljati taj posao. Takvo što zahtijeva stalno profesionalno usavršavanje i procjenu rada svih partnera i profesionalnih zaposlenika (u svakom razdoblju). Nedostatak ulaganja u zaposlenike također dovodi do fluktuacije zaposlenika.</p> |
| Nedostatak discipline | <p>Neuspjeh u discipliniranju partnera ili zaposlenika u slučajevima kada oni hotimično postupaju protivno politici tvrtke šalje vrlo jasnu poruku zaposlenicima da pisana pravila nisu zapravo toliko važna. Takvo što potkopava poštivanje svih aspekata politike tvrtke, i povećava rizik za tvrtku.</p> |

Menadžment tvrtke i angažirani partneri mogu razvijati zdravi pristup pomoću sljedećih aktivnosti.

Prikaz 3.3-2

| Postavljanje | Opis |
|-----------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Uspostavite ciljeve, prioritete i vrijednosti tvrtke | To može uključivati: <ul style="list-style-type: none"> • Nepokolebljivu predanost kvaliteti i visokim etičkim standardima; • Ulaganje u obrazovanje zaposlenika, usavršavanje i razvoj vještina; • Ulaganje u potrebne tehnološke, ljudske i financijske resurse; • Politike koje osiguravaju učinkovit angažman i fiskalni menadžment; i • Tolerancije na rizik za upotrebu prilikom donošenja odluka. |
| Redovito komunicirajte | Učvrstite vrijednosti i privrženosti tvrtke, redovitom komunikacijom (usmenom i pismenom) sa zaposlenicima. Predmet komunikacije trebao bi biti integritet, objektivnost, neovisnost, profesionalni skepticizam, razvoj zaposlenika i odgovornost prema javnosti. Takva komunikacija može se odvijati kroz sustav ocjenjivanja obavljenog posla, dopise partnera, elektronsku poštu, uredske sastanke i interne biltene. |
| Ažurirajte Priručnik za kontrolu kvalitete | Za svako razdoblje, ažurirajte politike i postupke tvrtke vezane uz kontrolu kvalitete kako biste se posvetili slabim točkama i eventualnim novim zahtjevima. |
| Dajte ljudima da snose odgovornost | Dodijelite jasne odgovornosti i preuzimanja odgovornosti za funkcije kontrole kvalitete (poput pitanja neovisnosti, savjetovanja, uvida u dosjee, itd.) |
| Razvijajte sposobnosti zaposlenika i nagrađujte kvalitetan rad | Razvijajte zaposlenike putem: <ul style="list-style-type: none"> • Jasnog opisa poslova i dokumentirane procjene rada na godišnjoj razini koji kvalitetu rada stavljaju na prvo mjesto liste prioriteta; • Pružanja mogućnosti za ostvarenje poticaja/nagrada za kvalitetno obavljen posao; i • Poduzimanje disciplinarnih mjera kada se namjerno postupa suprotno politikama tvrtke. |
| Kontinuirani rad na unapređenju | Potrebno je promptno poduzimanje mjera kako bi se ispravili nedostaci kada ih se prepozna, i to putem nadzora revizijskih dosjea tvrtke, te putem cikličkih provjera završnih dosjea. |
| Svojim ponašanjem služite kao primjer | Pružite zaposlenicima uzor na pozitivnom primjeru svakodnevnog ponašanja partnera. Na primjer, ako politika naglašava potrebu za kvalitetnim radom, zaposlenika se ne bi smjelo koriti ako iz legitimnih razloga prijeđe planirani rok. |

3.4 Procjena rizika tvrtke

Upravljanje rizikom je kontinuirani proces koji pomaže tvrtki predvidjeti negativne događaje, razviti okvir za učinkovito donošenje odluka, i na profitabilan način iskoristi resurse tvrtke.

U većini tvrtki pojavljuje se neki oblik upravljanja rizikom, ali je on često neslužben i nedokumentiran. Partneri obično prepoznaju rizike pojedinačno te odgovaraju na njih na temelju vlastite izravne uključenosti u tvrtku i njezine klijente. Formaliziranje i dokumentacija procesa na nivou cijele tvrtke proaktivniji je i učinkovitiji pristup procjeni rizika. A takvo što ne mora nužno značiti veliki gubitak vremena kao što ni ne mora biti teško provedivo. Zapravo, učinkovito upravljanje procjenom rizika tvrtke može pridonijeti smanjivanju razine stresa i partnerima i zaposlenicima, a donosi i uštede u smislu vremena i novca, te poboljšava mogućnosti tvrtke da ostvari zacrtane ciljeve.

Jednostavan proces procjene rizika može se primijeniti na tvrtku bilo koje veličine, pa čak i na tvrtke samo s jednim vlasnikom. Sastoji se od sljedećih aktivnosti.

Prikaz 3.4-1

| Aktivnost | Opis |
|-------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Odredite za tvrtku tolerancije na rizik. | Te tolerancije mogu biti kvantitativni iznosi, poput dopustivih odustajanja od posla koji je u tijeku, ili kvalitativni čimbenici, poput karakteristika klijenata koji nisu prihvatljivi za tvrtku. Jednom uspostavljene, te tolerancije pružaju partnerima i zaposlenicima korisnu referentnu točku za donošenje odluka (npr. odustajanje od klijenta i prihvaćanje klijenta, itd.). |
| Prepoznajte što može poći po zlu | Prepoznajte događaje (odnosno, čimbenike rizika ili izloženosti riziku) koji bi mogli spriječiti tvrtku u postizanju njezinih postavljenih ciljeva. Ovaj korak podrazumijeva da je tvrtka već uspostavila jasne ciljeve te da se opredijelila za obavljanje kvalitetnog rada. |
| Poredajte rizike prema prioritetu | Služeći se gore navedenim tolerancijama na rizik, poredajte po prioritetu događaje prepoznate na temelju procjene vjerojatnosti i njihova učinka. |
| Kakva je reakcija na rizik potrebna? | Razvijte odgovarajuću reakciju na procijenjene rizike kako biste smanjili njihov potencijalni utjecaj unutar prihvatljivih tolerancija tvrtke. Prvo bi se trebalo baviti potencijalnim događajima (rizicima) najvišeg prioriteta. |
| Dodijelite odgovornost | Za sve rizike koji zahtijevaju poduzimanje određenih aktivnosti ili pak nadzor, imenujte nekoga tko će biti odgovoran za poduzimanje odgovarajućih mjera i svakodnevno upravljanje rizikom. |
| Pratite napredak | Zahtijevajte periodičke (jednostavne) izvještaje od svake osobe koja ima zadatak upravljanja rizicima za tvrtku (to može obuhvatiti pitanja poput suglasnosti s postupcima kontrole kvalitete tvrtke, uvjeta osposobljavanja, procjene rada zaposlenika i pitanja neovisnosti). |

Uzorak radnog lista za procjenu rizika tvrtke može izgledati kao radni list koji se nalazi u sljedećem prikazu.

Prikaz 3.4-2

Tvrтка _____

Pripremio/la _____

Datum _____

| # | Čimbenik rizika događaja Što bi moglo spriječiti ostvarivanje ciljeva tvrtke | Vjerojatna posljedica | Procjena inherentnog rizika | | | Reakcija tvrtke kako bi se ublažili/kontrolirali rizici | Tko je odgovoran | Rezidualni rizik (V,S,N) | Dodatne mjere potrebne | |
|---|--------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------|--------|-----------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|--------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|
| | | | Vjerojatnost nastanka | Učinak | Ukupni rezultat | | | | Što? | Tko? |
| 1 | Tvrтка je prihvatila visoko rizičnog klijenta | Nemogućnost naplate vremena ili parnični postupak. | 4 | 4 | 16 | Priručnik kontrole kvalitete navodi kriterije, a angažirani partner mora odobriti sve nove klijente | Upravni partner | Nizak | Nema | |
| 2 | Kod novog/postojećeg klijenta možda se neće prepoznati pitanje neovisnosti | Neprijmjereno je izraziti mišljenje, rezultat čega bi mogao biti gubitak ugleda u zajednici. | 2 | 4 | 8 | Priručnik za kontrolu kvalitete određuje pravila. Zaposlenici potpisuju godišnju izjavu, a Jack Billing osvrće se na eventualne prepoznate probleme | Jack Billing | Nizak | Nema | |
| 3 | Revizijski angažirani nisu pravilno planirani | Zaposlenici trate vrijeme. Čimbenici rizika (tj. prijevara) nisu prepoznati, a revizijska reakcija je neprijmjerena. | 4 | 5 | 20 | Sastanak u svrhu planiranja potreban je za sve revizije. Cindy vodi popis klijenata I evidentira planirane datume. Joe Gisp provjerava s partnerima. | Joe Gisp | Nizak | Nema | |
| 4 | Zaposlenici nisu upoznati sa novim razjašnjenim standardima koji su stupili na snagu | Nekvalitetan rad nije usuglašen s standardima MRevS-a. | 4 | 5 | 20 | Joe Gisp prijavljuje zaposlenike na treninge usavršavanja koji odgovaraju njihovim potrebama | Joe Gisp | Srednji | Joe treba razviti proces praćenja pohađaju li zaposlenici doista treninge usavršavanja | Joe Gisp do 1/1/xx |

Napomena:

Procijenite vjerojatnost nastanka na ljestvici od 1 do 5 (Vrlo mala vjerojatnost=1 Mala vjerojatnost=2 Moguće=3 Vjerojatno=4 Gotovo sigurno=5)

Procijenite učinak na ljestvici od 1 do 5 (Neznačajan=1 Mali=2 Umjeren=3 Velik=4 Značajan=5)

Procijenite je li rezidualni rizik nizak, srednji ili visok. To je preostali rizik nakon što je primijenjena reakcija tvrtke

3.5 Informacijski sustavi

Većina tvrtki ima dobro razvijene informacijske sustave za praćenje klijenata, utrošenog vremena i fakturiranja, troškova, zaposlenika, a koji ujedno služe i za upravljanje revizijskim dosjeom. Međutim, informacijski sustavi koji prate kvalitetu proizvedenog rada i usuglašenost s priručnikom za kontrolu kvalitete tvrtke često nisu toliko dobro razvijeni.

Informacijski sustavi bi također trebali biti osmišljeni na način da se bave prepoznatim rizicima koji su procijenjeni kao dio procesa koji tvrtka koristi za procjene rizika.

Dokumentacija i kontinuiran pregled su aspekti kontrole kvalitete koji uključuju praćenje stavki navedenih u sljedećem prikazu.

Prikaz 3.5-1

| Pratite: | Opis |
|-------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Izloženost tvrtke riziku i predanost zaposlenika kvaliteti | <ul style="list-style-type: none"> • Procjene prihvaćanja/zadržavanja klijenata. • Izvješća svih osoba odgovornih za određeni aspekt kvalitete. Takvo što može uključivati zapisnike sa sastanaka odbora (odbora za kontrolu kvalitete), razmatrana pitanja, ili jednostavno, da nema ništa o čemu treba izvijestiti. • Komunikacija na razini tvrtke na temu kvalitete. • Najnovije izvješće o monitoringu i konkretne mjere potrebne za svaki pronađen nedostatak ili donesenu preporuku (tko, što, kada, itd.). Također, potrebno je pratiti datume kada su određene mjere izvršene te poslati podsjetnike kada je to potrebno. • Pojedinstvi o bilo kojem klijentu ili pritužbe od treće strane na rad tvrtke ili ponašanje osoblja tvrtke. Također pratite na koji su način istražene ove pritužbe, rezultati i komunikacija s podnositeljem pritužbe, te sve ostale mjere koje su poduzete. |
| Etika i neovisnost | <ul style="list-style-type: none"> • Popis zabranjenih ulaganja. • Pojedinstvi o identificiranim etičkim (uključujući neovisnost) prijetnjama i zaštitnim mjerama poduzetim u svrhu uklanjanja, ili barem ublažavanja, takvih prijetnji. |
| Osoblje | <ul style="list-style-type: none"> • Ponuda za zaposlenje. • Dokazi o provedenoj provjeri referenci za sve nove zaposlenike. • Aktivnosti vezane za mentorstvo, usmjeravanje i osposobljavanje novih zaposlenika. • Kopija i datum godišnjih potvrda zaposlenika o neovisnosti te o upoznatosti s priručnikom tvrtke za kontrolu kvalitete. • Dokazi o procjeni osoblja, uključujući i datum, te o svim aktivnostima proizašlim iz toga, poput pohađanja programa osposobljavanja, itd. • Raspored osoblja, s usporedbama planiranog i stvarnog rasporeda. • Datumi unutarnjih i vanjskih programa osposobljavanja, obuhvaćene teme i imena sudionika. • Pojedinstvi o svim poduzetim disciplinarnim mjerama. |
| Upravljanje angažmanom | <ul style="list-style-type: none"> • Datumi kada su zakazani sastanci tima u vezi s planiranjem te kada su se stvarno održali za sve revizijske angažmane. • Za koje dosjee je potrebno provesti pregled kontrole kvalitete angažmana, kome je dodijeljen taj zadatak, te planirani datum. Zatim taj plan usporedite s tim tko je stvarno proveo pregled; kada je proveden; koji problemi su se pojavili te kako su riješeni. • Razlozi za sva odstupanja od bilo kojeg primjenjivog zahtjeva MRevS -a, te koji su alternativni revizijski postupci provedeni kako bi se ispunio cilj tog zahtjeva. • Pojedinstvi o savjetovanjima s drugima, te rješenja proizašlih iz revizijskih/računovodstvenih problema, ako ih je bilo. • Razlozi kašnjenja na angažmanu te pristup i način rješavanja navedenih kašnjenja. Oni mogu uključivati promjene osoblja, kašnjenje s pribavljanjem informacija, nedostupnost osoblja klijenta, ograničenje djelokruga, te bilo kakva neslaganja s vodstvom/menadžmentom klijenta. • Datum revizorovog izvješća te suglasnost sa 60-dnevnom preporukom za dovršavanje konačnih revizijskih dosjea. • Na koji način se bavilo komentarima osobe zadužene za monitoring. |

3.6 Kontrolne aktivnosti

Kontrolne aktivnosti osmišljene su kako bi se osigurala sukladnost s uspostavljenim politikama i postupcima tvrtke. Jedan od mogućih načina osmišljavanja, provedbe i nadzora kontrole kvalitete je slijediti PDCA (planiraj-uradi-provjeri-djeluj) proces. Svaki od elemenata opisan je u nastavku.

Prikaz 3.6-1

| Korak | Opis |
|-----------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| PLANIRAJ | Utvrđite ciljeve i procese kontrole kvalitete koji su nužni za postizanje potrebnih rezultata. |
| URADI | Provedite nove procese, često na manjoj razini ako je moguće. |
| PROVJERI | Mjerite nove procese, te usporedite rezultate s očekivanim rezultatima kako biste utvrdili postoje li kakve razlike. |
| DJELUJ | Analizirajte razlike kako biste utvrdili koji im je uzrok. Svaki će biti dio ili jednog ili više P-D-C-A koraka. Odredite gdje primijeniti promjene koje uključuju unapređivanje. |

Na primjer, cilj tvrtke može biti da ne objavi revizijsko izvješće dok se ne riješe sva neraščišćena pitanja i otvorene stavke. Tražena politika je da se konačno izvješće o angažmanu ne može izdati, arhivirati, ili na drugi način distribuirati dok se ne dobiju određena odobrenja. Provedba politike može se kontrolirati putem procesa konačne objave prilikom kojeg bi osoba provjeravala jesu li doista dobivena i dokumentirana sva odobrenja. Učinkovitost politike može se provjeriti periodičkim provjerama dobivenih odobrenja. Ako se utvrde odstupanja, istražuju se razlozi, te se razmatraju odgovarajuće mjere poput disciplinskih mjera, osposobljavanja, ili izmjena politike.

Kontrolne aktivnosti za rješavanje svih politika i postupaka ne bi bile moguće ili isplative. Tvrtke bi trebale koristiti profesionalnu prosudbu i vlastitu procjenu rizika kako bi utvrdile koje bi kontrole trebalo provesti. Kontrolne aktivnosti mogu se razmatrati za:

- Sve politike i postupke dokumentirane u priručniku tvrtke za kontrolu kvalitete;
- Politike obavljanja rada u uredu;
- Operativne politike i postupke; i
- Ostale politike i postupke vezane uz osoblje.

Djelokrug kontrolnih aktivnosti obuhvaćao bi kontrolu kvalitete, etičke zahtjeve i zahtjeve o neovisnosti, te usuglašenost tvrtke s MRevS-ima relevantnim za reviziju.

Prikaz 3.6-2

Djelokrug mogućih kontrolnih aktivnosti.

3.7 Monitoring

Važan element sustava kontrole je monitoring adekvatnosti i operativne učinkovitosti sustava. To se može postići neovisnim pregledom operativne učinkovitosti politika/postupaka na razini tvrtke i na razini angažmana, te provjeru završenih revizijskih dosjea.

Učinkovit monitoring procesa pomaže razviti praksu stalnog unapređivanja, pri čemu se partneri i zaposlenici zalažu za kvalitetan rad te su nagrađeni za poboljšanje rada.

Sustav monitoringa tvrtke može se podijeliti na dva dijela koja slijede u nastavku:

- **Stalni monitoring** (osim cikličkih provjera dosjea)

Stalno (predlaže se godišnje) razmatranje i ocjenjivanje sustava kontrole kvalitete tvrtke pomaže osigurati relevantnost, adekvatnost i učinkovito funkcioniranje postojećih politika i postupaka. Proveden i dokumentiran na godišnjoj razini, takav nadzor ispunjava zahtjev da se jednom godišnje zaposlenicima priopće planovi tvrtke u vezi poboljšanja kvalitete angažmana. Ovakav opseg stalnog nadzora obuhvaća svaki element kontrole kvalitete, te uključuje procjenu je(su) li:

- priručnik za kontrolu kvalitete tvrtke ažuriran novim zahtjevima i razvojima,
- oni kojima su dodijeljene odgovornosti vezane uz kontrolu kvalitete tvrtke (ako ih ima) zaista ispunili svoje uloge,
- pribavljene pismene potvrde (od strane partnera i zaposlenika) kako bi se osiguralo da se svaki pojedinac pridržava politika i postupaka tvrtke povezanih s neovisnošću i etikom,
- postoji kontinuirani profesionalni razvoj partnera i zaposlenika,
- u skladu s politikama tvrtke one odluke koje su povezane s prihvaćanjem i zadržavanjem odnosa s klijentom te specifičnim angažmanima,
- se poštivao etički kodeks,
- za pregledavatelje kontrole kvalitete angažmana određeni ljudi odgovarajućih kvalifikacija i

- jesu li takvi pregledi završeni prije datuma revizijskog izvješća,
- nedostaci priopćeni odgovarajućem osoblju, i
- provedene odgovarajuće popratne aktivnosti u svrhu osiguranja pravovremene reakcije na identificirane kvalitativne pogreške.

• **Ciklička provjera završenih dosjea**

Kontinuirano razmatranje i ocjenjivanje sustava kontrole kvalitete tvrtke uključuje cikličku provjeru barem jednog završenog revizijskog dosjea za svakog partnera. Navedeno je potrebno kako bi se osigurala usklađenost s profesionalnim / zakonskim uvjetima, te izdavanje izvješća s izražavanjem uvjerenju koji odgovaraju okolnostima. Cikličke provjere pomažu u prepoznavanju nedostataka i potrebe za usavršavanjem, te omogućuju tvrtki pravovremeno uvođenje nužnih promjena.

Po završetku pregleda, osoba zadužena za monitoring treba pripremiti izvješće koje se, nakon rasprave s partnerima, priopćava svim menadžerima i profesionalnom osoblju zajedno s mjerama koje je potrebno poduzeti.

Tko može biti imenovan osobom zaduženom za monitoring?

• **Monitoring politika na razini tvrtke**

Pregled usklađenosti s politikama tvrtke trebala bi obavljati odgovarajuće kvalificirana osoba koja u idealnom slučaju nije ujedno i odgovorna za upravljanje ili razvoj kontrole kvalitete unutar tvrtke. Međutim, MSKK 1 prepoznaje da u manjim tvrtkama to možda neće uvijek biti moguće, pa je prihvatljivo i da iste osobe vrše i monitoring. Alternativno, može se imenovati i pojedinac izvan tvrtke, s kompetencijama i sposobnostima da djeluje kao angažirani partner. Navedeno bi povećalo neovisnost i objektivnost tvrtke.

• **Provjere završenih dosjea**

Osoba imenovana za izvršenje provjere završenih revizijskih dosjea mora imati odgovarajuće kvalifikacije, te ne smije biti prethodno uključena u provedbu angažmana ili pregled kontrole kvalitete angažmana za dotični dosje.

3.8 Poštivanje relevantnih MRevS-a

| Točka # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|---------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 200.18 | Revizor će postupati u skladu sa svim MRevS-ovima relevantnim za reviziju. Neki je MRevS relevantan za reviziju kada je MRevS na snazi i postoje okolnosti koje se uređuju tim MRevS-om. (Vidjeti točke A53-A57.) |
| 200.22 | Ovisno o točki 23, revizor će postupiti u skladu sa svakim zahtjevom MRevS-a, osim ako u okolnostima revizije: (a) cijeli MRevS nije relevantan; ili (b) zahtjev nije relevantan jer je uvjetan, a uvjet nije ispunjen. (Vidjeti točke A72-A73.) |
| 200.23 | U iznimnim okolnostima, revizor može prosuditi da je nužno odstupiti od relevantnog zahtjeva iz MRevS-a. U takvim okolnostima revizor će obaviti alternativne revizijske postupke kako bi postigao cilj tog zahtjeva. Očekuje se da će potreba revizorovog odstupanja od relevantnog zahtjeva nastati samo gdje je zahtjev u vezi s određenim postupkom koji treba obaviti i, u određenim okolnostima revizije, taj bi postupak bio nedjelotvoran za postizanje cilja zahtjeva. (Vidjeti točku A74.) |
| 230.12 | Ako, u iznimnim okolnostima, revizor prosudi da je nužno odstupiti od relevantnog zahtjeva iz nekog MRevS-a, revizor će dokumentirati kako obavljeni alternativni revizijski postupak postiže cilj tog zahtjeva i razloge odstupanja. (Vidjeti točke A18-A19.) |

MRevS-i utvrđuju odgovornosti i zahtjeve koje revizori moraju ispuniti pri obavljanju revizije. Kao što je navedeno u MRevS-u200.18, 22, i 23, svaki relevantni zahtjev (opisan u dijelu MRevS-a koji se odnosi na zahtjeve) revizor mora slijediti, osim u izvanrednim okolnostima, gdje treba provesti alternativne revizijske postupke kako bi se postigao cilj tog specifičnog zahtjeva. Obratite pozornost na sljedeće

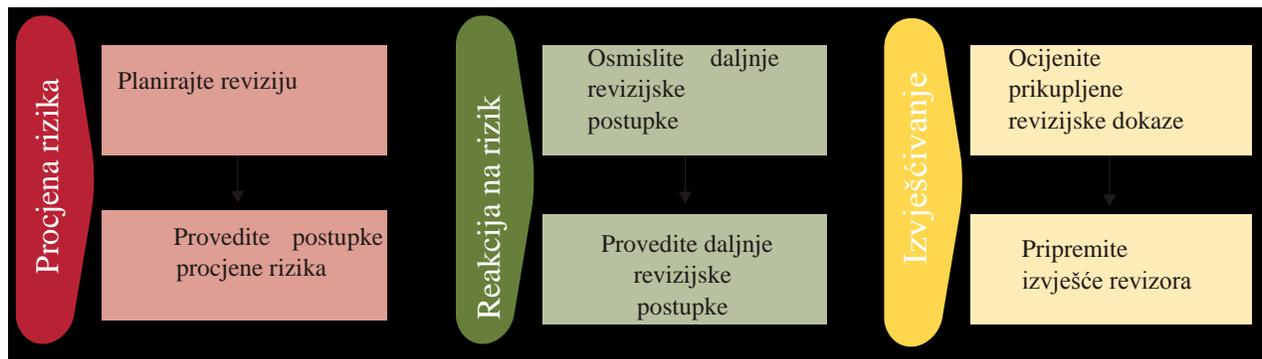
Prikaz 3.8-1

| MRevS-i | Opis |
|-----------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Status | <p>MRevS-i, sagledani u cjelini, pružaju standarde za posao revizora u postizanju općih ciljeva revizora.</p> <p>MRevS-i se bave općim odgovornostima revizora, kao i daljnjim razmatranjima revizora relevantnima za primjenu tih odgovornosti na određenim predmetima.</p> |
| Relevantnost | <p>Neki MRevS-i (a time i svi njihovi zahtjevi) možda nisu relevantni s obzirom na okolnosti (npr. interna revizija ili financijski izvještaji grupe).</p> <p>Neki MRevS-i sadrže uvjetne zahtjeve. Ovi su zahtjevi relevantni kada su zamišljene okolnosti primjenjive na situaciju i kada postoji uvjet.</p> <p>Odstupanja od relevantnih zahtjeva MRevS-a potrebno je dokumentirati, zajedno s alternativnim revizijskim postupcima koji su obavljeni te razlozima za odstupanje.</p> |
| Lokalni zakoni | <p>Revizori će možda trebati (uz MRevS-e) djelovati u skladu s određenim zakonskim ili regulatornim zahtjevima ili drugim revizijskim standardima određene nadležnosti ili države.</p> |
| Ostalo | <p>Djelokrug, datum stupanja na snagu, te svako specifično ograničenje primjenjivosti određenog MRevS-a jasno su navedeni u samom MRevS-u. Međutim, na dan stupanja na snagu MRevS-a mogu također utjecati zakonski uvjeti određene jurisdikcije.</p> <p>Ako nije drugačije navedeno u MRevS-u, revizoru je dopušteno primijeniti MRevS ranije od u njemu navedenog datuma stupanja na snagu.</p> |

4. Revizija temeljena na riziku- Pregled

| Sadržaj poglavlja | Relevantni MRevS-i |
|---------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|
| Ciljevi revizora, osnovni elementi i pristup obavljanju revizije temeljene na riziku. | Višestruki |

Prikaz 4.0-1



| Točka # | Cilj (evi) MRevS-a |
|---------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 200.11 | U obavljanju revizije financijskih izvještaja, opći ciljevi revizora su: <ol style="list-style-type: none"> steći razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja, bilo zbog prijevare ili zbog pogreške, omogućavajući tako revizoru da izrazi mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji pripremljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja; i izvijestiti o financijskim izvještajima te komunicirati kako se zahtijeva MRevS-ovima, u skladu s revizorovim nalazima. |

| Točka # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|---------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 200.3 | Svrha revizije je povisiti stupanj povjerenja namjeravanih korisnika u financijske izvještaje. To se postiže izražavanjem revizorova mišljenja o tome jesu li financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. U slučaju većine okvira opće namjene, to je mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama, ili pružaju istinit i fer prikaz u skladu s okvirom. Revizije obavljene u skladu s MRevS-ovima i relevantnim etičkim zahtjevima omogućavaju revizoru da formira takvo mišljenje. (Vidjeti točku A1.) |
| 200.5 | Kao osnovu za revizorovo mišljenje, MRevS-ovi zahtijevaju da revizor stekne razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja bilo zbog prijevare ili zbog pogreške. Razumno uvjerenje je viša razina uvjerenja. Ono se stječe kada je revizor pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze kako bi smanjio revizijski rizik (tj. rizik da revizor izrazi neodgovarajuće mišljenje kada su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani) na prihvatljivo nisku razinu. Međutim, razumno uvjerenje nije apsolutna razina uvjerenja jer postoje ograničenja svojstvena reviziji koja za posljedice imaju da najveći dio revizijskih dokaza, pomoću kojih revizor stvara zaključke i na kojima temelji revizorovo mišljenje, više stvaraju dojam, nego što su nedvojbeni. (Vidjeti točke A28-A52.) |
| 200.A34 | Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja mogu postojati na dvjema razinama: <ul style="list-style-type: none"> • na razini cjelokupnih financijskih izvještaja; i • na razini tvrdnje za klasu transakcija, stanje računa i objave |
| 200.A40 | MRevS-ovi se uobičajeno ne odnose odvojeno na inherentni rizik i kontrolni rizik, nego umjesto toga na kombiniranu procjenu "rizika značajnog pogrešnog prikazivanja". Međutim, revizor može napraviti odvojene ili kombinirane procjene inherentnog i kontrolnog rizika, ovisno o preferiranim revizijskim tehnikama ili metodologijama i praktičnim razlozima. Procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja može biti izražena u količinskim izrazima, kao što su postoci ili nekoličinskim izrazima. U svakom slučaju, važnija je potreba da revizor napravi procjenu rizika nego različiti pristupi kojima se to može obaviti. |
| 200.A45 | Od revizora se ne očekuje, i on ni ne može, smanjiti revizijski rizik na nulu te stoga ni dobiti apsolutno uvjerenje da su financijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške. To je zbog toga jer postoje inherentna ograničenja revizije, koja su posljedica toga što najveći dio revizijskih dokaza, pomoću kojih revizor stvara zaključke i na kojima temelji revizorovo mišljenje, više stvaraju dojam, nego što su nedvojbeni. Inherentna ograničenja revizije nastaju zbog: <ul style="list-style-type: none"> • sadržaja financijskog izvještavanja; • sadržaja revizijskih postupaka; i • potrebe da se revizija obavi u razumnom vremenskom razdoblju i uz razumni trošak |

4.1 Pregled

Opći ciljevi revizora, kako su navedeni u MRevS-u 200.11, mogu se sažeti na sljedeće:

- steći razumno uvjerenje da financijski izvještaji kao cjelina ne sadrže značajna pogrešna prikazivanja, bilo zbog prevare ili zbog pogreške, omogućavajući tako revizoru da izrazi mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji pripremljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja; i
- izvijestiti o financijskim izvještajima, te komunicirati sukladno zahtjevima MRevS-a, u skladu s revizorovim nalazima.

Razumno uvjerenje

Razumno uvjerenje je visoka, ali ne i apsolutna razina uvjerenja. Postiže se kada revizor pribavi dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza potrebnih za smanjenje revizijskog rizika (odnosno, rizika da revizor izrazi neodgovarajuće mišljenje kada su financijski izvještaji značajno materijalno pogrešno prikazani) na prihvatljivo nisku razinu. Revizor ne može pružati apsolutno uvjerenje zbog inherentnih ograničenja u obavljenom poslu. To je posljedica toga što je većina revizijskih dokaza (na temelju kojih revizor donosi zaključke i temelji revizorovo mišljenje) uvjerljiva, a ne i odlučujuća.

Inherentna ograničenja revizije

Sljedeći prikaz navodi neka od inherentnih ograničenja revizijskog rada.

Prikaz 4.1-1

| Ograničenja | Razlozi |
|------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Priroda financijskog izvještavanja | <p>Sastavljanje financijskih izvještaja uključuje:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Prosudbu menadžmenta u primjeni primjenjivog okvira financijskog izvještavanja; i • Subjektivne odluke ili procjene (poput procjena vrijednosti) od strane menadžmenta koje uključuju niz prihvatljivih tumačenja ili prosudbi. |
| Priroda raspoloživih revizijskih dokaza | <p>Većina revizorovog posla prilikom formiranja revizorovog mišljenja sastoji se od prikupljanja i ocjenjivanja revizijskih dokaza. Ti dokazi su po prirodi češće uvjerljivi nego odlučujući.</p> <p>Revizijski dokazi se prvenstveno pribavljaju obavljanjem revizijskih postupaka za tijekom procesa revizije. Također, mogu uključivati informacije pribavljene iz drugih izvora kao što su:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Revizije iz prethodnih razdoblja; • Postupci kontrole kvalitete tvrtke povezani s prihvaćanjem i zadržavanjem klijenata; • Računovodstvene evidencije subjekta; i • Revizijski dokazi pripremljeni od strane eksperta kojeg je subjekt zaposlio ili zadužio za tu svrhu. |
| Priroda revizijskih postupaka | <p>Revizijski postupci, koliko god dobro osmišljeni, neće otkriti svako pogrešno prikazivanje. Uzmite u obzir sljedeće:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bilo koji uzorak koji obuhvaća manje od 100 % populacije predstavlja određeni rizik da pogrešno prikazivanje neće biti otkriveno; • Menadžment ili ostali možda neće pružati, namjerno ili nenamjerno, sve potrebne informacije. Prijevarena može uključivati sofisticirane i pažljivo organizirane sheme osmišljene za prikrivanje iste; i • Revizijski postupci korišteni za prikupljanje revizijskih dokaza možda neće otkriti nepostojanje nekih informacija. |
| Pravodobnost financijskog izvještavanja | <p>Relevantnost/vrijednost financijskih informacija ima tendenciju smanjivanja s vremenom, pa je potrebno uspostaviti ravnotežu između pouzdanosti informacija i njihovog troška.</p> <p>Korisnici financijskih izvještaja očekuju da će revizor formirati njegovo ili njezino mišljenje u razumnom vremenu te uz razuman trošak. Prema tome, nepraktično je baviti se svim postojećim informacijama, ili iscrpno istraživati svaku stavku na temelju pretpostavke da je informacija pogrešna ili da ukazuje na prijevaru sve dok se ne dokaže suprotno.</p> |

Djelokrug revizije

Djelokrug revizorovog rada i pruženo mišljenje su obično ograničeni na pitanje jesu li pripremljeni financijski izvještaji, u svim značajnim aspektima, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Kao rezultat, nemodificirano revizorovo izvješće ne osigurava buduću održivost subjekta, niti učinkovitost ili djelotvornost kojima je menadžment vodio poslovanje subjekta.

Svako proširenje ove osnovne odgovornosti revizora, poput one koja je obvezna prema lokalnim zakonima ili propisima o vrijednosnim papirima, zahtijeva od revizora obavljanje daljnjeg rada te u skladu s tim i modificiranje ili proširivanje revizorovog izvješća.

Značajno pogrešno prikazivanje

Značajno pogrešno prikazivanje (bilo u obliku individualnog prikazivanja ili kao zbroj svih neispravljenih pogrešnih prikazivanja i objava u financijskim izvještajima koje nedostaju ili su varljive) pojavljuje se kada je razumno očekivati da će utjecati na ekonomske odluke korisnika donesene na temelju financijskih izvještaja.

Tvrdnje

Tvrdnje su izjave menadžmenta, izravne ili neizravne, a koje se nalaze u financijskim izvještajima. One se odnose na priznavanje, mjerenje, prezentaciju, i objavu različitih elemenata (iznosa i drugih podataka) u financijskim izvještajima. Na primjer, tvrdnja o potpunosti odnosi se na činjenicu da su sve transakcije i događaji koji su trebali biti evidentirani uistinu i evidentirani. Njih revizor koristi u razmatranju različitih vrsta pogrešnih prikazivanja koja se mogu pojaviti.

4.2 Revizijski rizik

Revizijski rizik je rizik da revizor izrazi neodgovarajuće mišljenje kada su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani. Cilj revizije je da se revizijski rizik smanji na prihvatljivo nisku razinu.

Revizijski rizik sastoji se od dva ključna elementa, kao što je prikazano u nastavku.

Prikaz 4.2-1

| Rizik | Vrsta | Izvor |
|--------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------|
| Inherentni i kontrolni rizici | Financijski izvještaji mogu sadržavati značajno pogrešno prikazivanje. | Ciljevi/poslovanje subjekta te planiranje/provedba interne kontrole od strane menadžmenta. |
| Rizik neotkrivanja | Revizor možda neće uspjeti otkriti značajno pogrešno prikazivanje u financijskim izvještajima. | Vrsta i opseg postupaka koje obavlja revizor. |

Kako bi smanjio revizijski rizik na prihvatljivo nisku razinu, revizor treba:

- Procijeniti rizik značajnog pogrešnog prikazivanja; i
- Ograničiti rizik neotkrivanja. To se može postići obavljanjem postupaka koji reagiraju na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja, kako na razini financijskog izvještaja tako i na razini tvrdnje za klase transakcija, stanja računa i objava.

Komponente revizijskog rizika

Glavne komponente revizijskog rizika opisane su u sljedećem prikazu.

Prikaz 4.2-2

| Vrsta | Opis | Komentari |
|---------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Inherentni rizik | Osjetljivost tvrdnje o klasi transakcija, stanju računa, ili objavljivanja potencijalno značajnog pogrešnog prikazivanja, bilo pojedinačno ili zbrojeno s drugim pogrešnim prikazivanjima, prije razmatranja bilo kojih povezanih kontrola. | To uključuje događaje ili uvjete (unutarnje ili vanjske) koji bi mogli dovesti do pogrešnog prikazivanja (pogreške ili prijevare) u financijskim izvještajima. Izvori rizika (često kategorizirani kao poslovni rizici ili rizici prijevare) mogu proizaći iz ciljeva subjekta, vrste njegove djelatnosti/industrije, regulatornog okruženja u kojem subjekt djeluje, te iz njegove veličine i složenosti. |
| Kontrolni rizik | Rizik da se pogrešno prikazivanje koje se može pojaviti u tvrdnji o klasi transakcije, stanju računa ili pak u objavi, a koje može biti značajno, bilo kao pojedinačno prikazivanje ili zbrojeno s drugim prikazivanjima, neće pravovremeno spriječiti, ili otkriti i ispraviti putem interne kontrole subjekta. | Menadžment osmišljava kontrole kako bi ublažio specifičan inherentni čimbenik rizika (poslovnog ili rizika prijevare). Subjekt procjenjuje svoje rizike (procjena rizika) i tada osmišljava i provodi odgovarajuće kontrole kako bi smanjio izloženost riziku na prihvatljivu razinu. Kontrole mogu biti: <ul style="list-style-type: none"> • Prožimajuće prema vrsti, kao što su stav menadžmenta prema kontroli, predanost zapošljavanju sposobnih ljudi, te sprečavanje prijevare. One se općenito nazivaju kontrolama na razini subjekta; te • Specifične za pokretanje, obradu, ili evidentiranje pojedine transakcije. One se često nazivaju i kontrolama poslovnog procesa, kontrolama na razini aktivnosti, ili kontrolama transakcija. |
| Rizik neotkrivanja | Rizik da postupci koje obavlja revizor kako bi smanjio revizijski rizik na prihvatljivo nisku razinu neće otkriti pogrešno prikazivanje koje postoji i koje bi moglo biti značajno, bilo pojedinačno ili zbrojeno s drugim pogrešnim prikazivanjima. | Revizor procjenjuje rizik značajnog pogrešnog prikazivanja (inherentni i kontrolni rizik) na razini financijskog izvještaja te na razini tvrdnje. Nakon toga se razvijaju revizijski postupci kako bi se revizijski rizik smanjio na prihvatljivo nisku razinu. To uključuje i razmatranje potencijalnog rizika od: <ul style="list-style-type: none"> • Odabira neodgovarajućeg revizijskog postupka; • Pogrešne primjene odgovarajućeg revizijskog postupka; ili • Pogrešnog tumačenja rezultata revizijskog postupka. |

Napomena: MRevS-i navode da se rizik značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje sastoji od dvije komponente: inherentnog rizika i kontrolnog rizika. Kao posljedica toga, MRevS-i se obično ne pozivaju pojedinačno na inherentni rizik i kontrolni rizik, već na kombiniranu procjenu "rizika značajnog pogrešnog prikazivanja". Međutim, revizor može napraviti pojedinačne ili kombinirane procjene inherentnog i kontrolnog rizika, ovisno o preferiranim revizijskim tehnikama ili metodologijama i praktičnim razmatranjima.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Razdvajanje poslovnih rizika i rizika prijevare

Mnogi inherentni rizici mogu imati kao posljedicu i poslovni rizik i rizik prijevare. Na primjer, novi računovodstveni sustav može otvoriti mogućnost za pogreške (poslovni rizik), ali također može nekome pružati priliku da manipulira financijskim rezultatima ili da protupravno prisvoji sredstva (rizik prijevare).

Dakle, kada prepoznate poslovni rizik trebate uvijek razmišljati o tome stvari li on također i rizik prijevare. Ako je tako, evidentirajte i procijenite čimbenike rizika prijevare odvojeno od čimbenika poslovnog rizika. U suprotnom je moguće da će se revizijska reakcija baviti samo elementom poslovnog rizika, a ne i elementom rizika prijevare.

Evidentiranje rizika prijevare

Prijevare se često otkriva pomoću istraživanja:

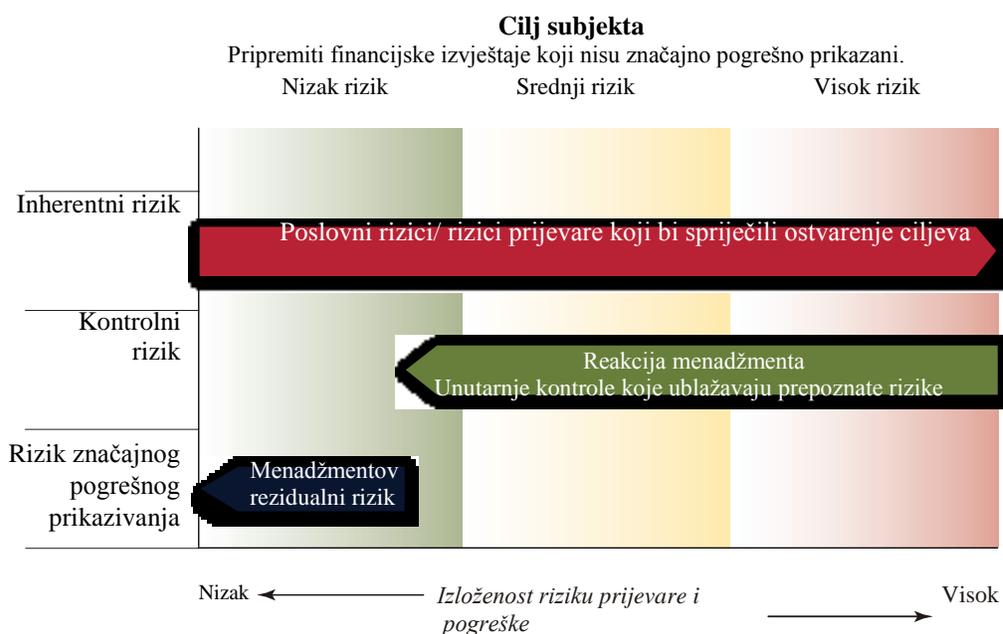
- neobičnih uzoraka, izuzetaka i neobičnosti kod transakcija/događaja; ili
- pojedin(a)ca s motivom, prilikom, i racionalizacijom da počine prijevaru.

Ako se takve stvari zapaze (tijekom bilo koje faze revizije), trebaju se evidentirati i procijeniti kao rizici prijevare, iako na površini možda izgledaju neznačajno. Evidentiranje takvih rizika će pomoći osigurati njihovo pravilno razmatranje prilikom razvijanja revizijske reakcije.

Sažetak komponenti revizijskog rizika

Prikaz 4.2-3

Sljedeći prikaz pokazuje odnos između rizika i kontrole. Traka inherentnog rizika sadrži sve čimbenike poslovnog rizika i rizika prijevare koji bi mogli dovesti do značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja (prije bilo kakvih razmatranja o internoj kontroli). Trake kontrolnog rizika odražavaju prožimajuće i specifične kontrolne postupke koje je proveo menadžment kako bi se ublažio rizik od pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja. Opseg u kojem trake kontrolnog rizika ne ublažavaju u potpunosti inherentne rizike često se naziva rezidualni rizik menadžmenta, sklonost riziku ili tolerancija na rizik.

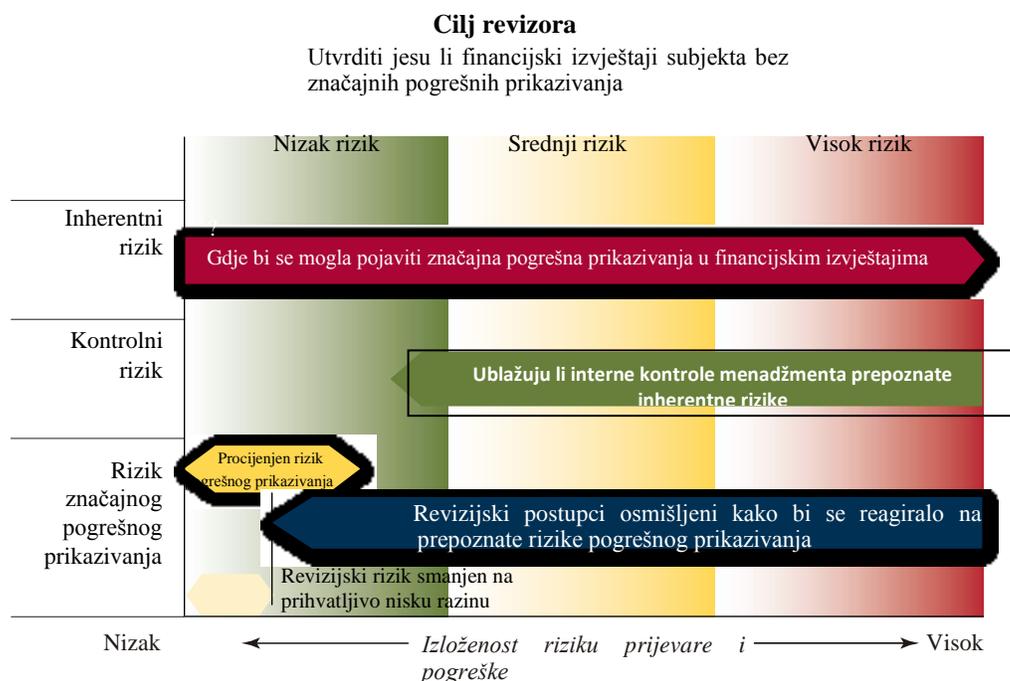


Napomena:

Dužina traka u prikazu može varirati ovisno o specifičnim okolnostima i profilu rizika subjekta.

Prikaz 4.2-4

Ovaj grafikon prikazuje ulogu revizora u procjenjivanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima i, nakon toga, provođenju revizijskih postupaka osmišljenih u svrhu smanjivanja revizijskog rizika na prihvatljivo nisku razinu.

**Napomena:**

Dužina traka u prikazu može varirati ovisno o specifičnim okolnostima i profilu rizika subjekta te vrsti revizorove reakcije.

4.3 Kako provesti reviziju temeljenu na riziku

| Točka # | Relevantni izvanci iz MRevS-a |
|---------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 200.15 | Revizor će planirati i obavljati reviziju s profesionalnim skepticizmom prihvaćajući mogućnost postojanja okolnosti koje mogu uzrokovati da financijski izvještaji budu značajno pogrešno prikazani. (Vidjeti točke A18-A22.) |
| 200.16 | Revizor će koristiti profesionalnu prosudbu u planiranju i obavljanju revizije financijskih izvještaja. (Vidjeti točke A23-A27.) |
| 200.17 | Kako bi stekao razumno uvjerenje, revizor će pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze kako bi smanjio revizijski rizik na prihvatljivo nisku razinu i time omogućio da revizor stvori razumne zaključke na kojima treba temeljiti revizorovo mišljenje. (Vidjeti točke A28-A52.) |
| 200.21 | Kako bi postigao opće ciljeve, revizor će pri planiranju i obavljanju revizije koristiti ciljeve navedene u relevantnim MRevS-ovima, vodeći računa o međusobnoj povezanosti MRevS-ova, kako bi: (Vidjeti točke A67-A69.) (a) odredio jesu li za postizanje ciljeva navedenih u MRevS-ovima potrebni neki revizijski postupci povrh onih zahtijevanih MRevS-ovima; i (Vidjeti točku A70.) (b) ocijenio jesu li pribavljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi. (Vidjeti točku A71.) |

Revizija temeljena na riziku sastoji se od tri ključna koraka, kako je prikazano u nastavku.

Prikaz 4.3-1

| Koraci (faze) | Opis |
|--------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Procjena rizika | Provođenje postupaka procjene rizika kako bi se prepoznali i procijenili rizici značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima. |
| Reakcija na rizik | Osmišljavanje i provođenje daljnjih revizijskih postupaka koji su reakcija na prepoznate i procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja, kako na razini financijskog izvještaja tako i na razini tvrdnje. |
| Izvjescivanje | To uključuje: <ul style="list-style-type: none"> • Formiranje mišljenja na temelju pribavljenih revizijskih dokaza; i • Pripremanje i izdavanje izvješća koje je prikladno donesenim zaključcima. |

Jednostavan način opisivanja tri elementa prikazan je u nastavku.

Prikaz 4.3-2



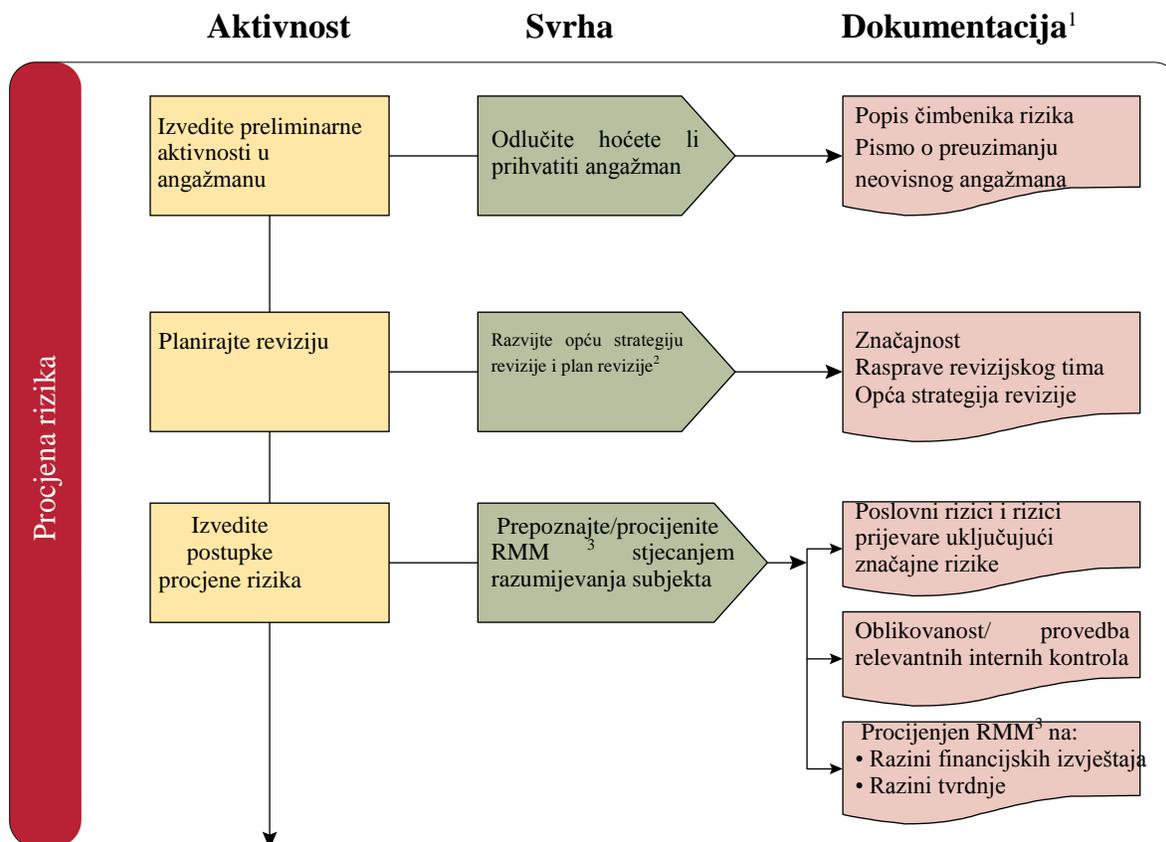
*"Događaj" je jednostavno čimbenik poslovnog rizika ili rizika prijevare (vidi opise u Prikazu 4.2-2). To također uključuje rizike proizašle iz nepostojanja interne kontrole koja ublažava mogućnost značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima.

Različiti zadaci uključeni u svaku od te tri faze opisani su u nastavku. Svaka faza je detaljnije opisana u sljedećim poglavljima ovog Vodiča.

Procjena rizika

| Točka # | Cilj (evi) MRevS-a |
|---------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 315.3 | Cilj revizora je prepoznati i procijeniti rizike značajnog pogrešnog prikazivanja, uslijed prijevare ili pogreške, na razinama financijskih izvještaja i tvrdnji, kroz stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući i subjektive interne kontrole, stvarajući na taj način osnovicu za oblikovanje i implementaciju reakcija na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja. |

Prikaz 4.3-3



Napomene:

¹ Pogledajte MRevS 230 za potpuniji popis potrebne dokumentacije.

² Planiranje (MRevS 300) je kontinuiran i iterativan proces koji se provodi tijekom cijele revizije

³ RMM = Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja

Učinkovita faza procjene rizika uključuje sljedeće.

Prikaz 4.3-4

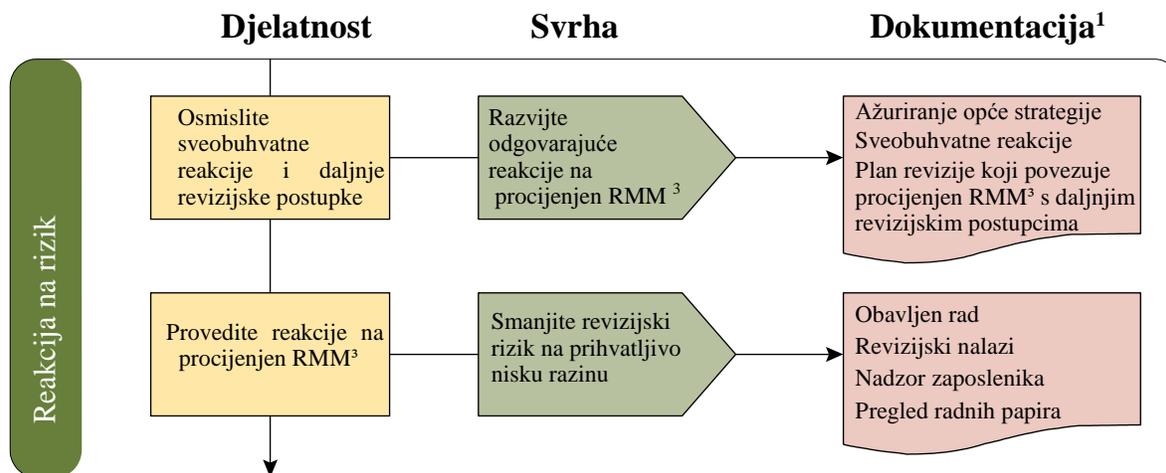
| Zahtjevi | Opis |
|-----------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Uključenost od samog početka članova tima višeg položaja | Angažirani partner i drugi ključni članovi angažiranog tima trebaju biti aktivno uključeni u planiranje revizije, te u planiranje i sudjelovanje u raspravama između članova angažiranog tima. To će osigurati da plan revizije iskoristi njihovo iskustvo i uvid. Obratite pozornost na to da MRevS-i obično koriste pojam "revizor" u značenju osobe/a koje obavljaju angažman. Kada MRevS upućuje na to da zahtjev ili odgovornost treba ispuniti angažirani partner, češće koristi pojam "angažirani partner" nego "revizor". |
| Naglasak na "profesionalnom skepticizmu" | Ne može se očekivati da će revizor zanemariti prethodno iskustvo poštenja i integriteta menadžmenta subjekta i onih koji su zaduženi za upravljanje subjektom. Unatoč tome, vjerovanje da su menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje subjektom poštenu te da imaju integritet, ne oslobađa revizora odgovornosti i potrebe zadržavanja profesionalnog skepticizma, niti dozvoljava revizoru da pri pribavljanju razumnog uvjerenja bude zadovoljan ičim drugim osim uvjerljivim revizijskim dokazima. |
| Planiranje | Vrijeme provedeno u planiranju revizije (razvijanju opće strategije revizije i plana revizije)će osigurati da se ciljevi revizije ispune na odgovarajući način, te da rad zaposlenika revizije uvijek bude usredotočen na prikupljanje dokaza u najkritičnijim područjima potencijalnog pogrešnog prikazivanja. |
| Timske rasprave i kontinuirana komunikacija | <p>Timska rasprava o planiranju/sastanak s prisutnim angažiranim partnerom pruža izvrsnu tribinu za:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Pružanje općih informacija o klijentu zaposlenicima i raspravljanje o područjima potencijalnog rizika; • Raspravu o učinkovitosti opće strategije revizije i plana revizije te potom uvođenje promjena prema potrebi; • Korištenje <i>brainstorming</i> metode o tome kako može doći do prijave te potom osmišljavanje prikladne reakcije; i • Dodjeljivanje revizijskih odgovornosti i postavljanje vremenskih okvira. <p>Kontinuirana komunikacija među revizijskim timom tijekom angažmana također je važna jer se na taj način raspravlja o problemima pri obavljanju revizije, neobičnim aktivnostima ili mogućim pokazateljima prijave. To će omogućiti pravovremena priopćenja menadžmentu te, tamo gdje je to potrebno, uvođenje promjena u strategiju revizije i u revizijske postupke.</p> |
| Fokus na prepoznavanju rizika | Najvažniji korak u procesu procjene rizika je prepoznavanje svih relevantnih rizika. Ako revizor ne prepozna čimbenike poslovnog rizika i rizika prijave, oni neće biti procijenjeni ili dokumentirani, te se neće osmisliti odgovarajuća revizijska reakcija. Iz tog su razloga dobro osmišljeni postupci procjene rizika toliko važni za učinkovitost revizije. Postupke procjene rizika također trebaju provesti i zaposlenici odgovarajuće razine. |
| Sposobnost ocjenjivanja reakcije menadžmenta na rizik | Ključni korak u procesu procjene rizika je ocijeniti učinkovitost reakcije menadžmenta (odnosno, oblikovanje/provedbu kontrola od strane menadžmenta), ako postoje, kako bi se ublažili prepoznati rizici značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima. Kod manjih subjekata, oslonac će vjerojatnije biti na okruženju kontrola (kao što je sposobnost i integritet menadžmenta, itd.), a manje vjerojatno na tradicionalnim kontrolnim aktivnostima (poput raspodjele zadataka, itd.) |

| Zahtjevi | Opis |
|------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Korištenje profesionalne prosudbe | <p>Revizijski zahtjevi MRevS-a zahtijevaju korištenje te zatim dokumentiranje značajnih prosudbi koje donosi revizor tijekom revizije. Tipični primjeri zadataka tijekom procesa procjene rizika su:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Odluka o prihvaćanju ili zadržavanju klijenta; • Razvijanje opće strategije revizije; • Utvrđivanje značajnosti; • Procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja, uključujući i prepoznavanje značajnih rizika i drugih područja gdje će možda biti nužna posebna revizijska razmatranja; i • Razvijanje očekivanja koja će se koristiti prilikom provedbe analitičkih postupaka. |

Reakcija na rizik

| Točka # | Cilj (evi) MRevS-a |
|---------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 330.3 | Cilj je revizora da oblikovanjem i implementacijom odgovarajućih reakcija na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja prikupi dostatne i primjerene revizijske dokaze koji se odnose na te procijenjene rizike. |

Prikaz 4.3-5



Napomene:

¹ Pogledajte MRevS 230 za potpuniji popis potrebne dokumentacije.

² Planiranje (MRevS 300) je kontinuiran i iterativan proces koji se provodi tijekom cijele revizije.

³ RMM = Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja

U ovoj fazi, revizor razmatra razloge (inherentne i kontrolne rizike) za procjenu rizika na razini financijskog izvještaja i na razini tvrdnje (za svaku klasu transakcija, stanje računa i objavu), te razvija revizijske postupke koji su reakcija na tu procjenu.

Reakcija revizora na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja se evidentira u revizijskom planu koji:

- Sadrži sveobuhvatnu reakciju na rizike prepoznate na razini financijskog izvještaja;
- Bavi se značajnim područjima financijskog izvještaja; i

- Sadrži vrstu, opseg, i vremenski raspored specifičnih revizijskih postupaka osmišljenih kako bi se odgovorilo na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje.

Sveobuhvatne reakcije odnose se na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na razini financijskog izvještaja. Takve reakcije uključuju dodjeljivanje odgovornosti i nadzor odgovarajućeg osoblja, potrebu za profesionalnim skepticizmom, opseg potkrjepljenja potrebnog za objašnjenja/izjave menadžmenta, razmatranje vrste revizijskih postupaka je potrebno provesti te dokumentacija koja će se pregledavati kao prilog značajnim transakcijama.

Daljnji revizijski postupci uglavnom uključuju dokazne postupke poput testova detalja, analitičkih postupaka, i testova kontrola (pri čemu se očekuje da su takve kontrole tijekom tog razdoblja učinkovito funkcionirale).

Neke od stavki koje bi revizor trebao razmotriti kada planira odgovarajuću kombinaciju revizijskih odgovora kako bi reagirao na prepoznate rizike uključuju sljedeće:

- **Korištenje testova kontrola**

- Prepoznavanje relevantnih internih kontrola koje bi, ako se testiraju, smanjile potrebu/djelokrug drugih dokaznih postupaka. Kao opće pravilo, veličina uzorka za testiranje kontrola često je značajno manja od veličine kod dokaznog testa toka transakcija. Uz pretpostavku da relevantne kontrole dosljedno funkcioniraju te da su odstupanja u kontrolama malo vjerojatna, korištenje testova kontrola često može dovesti do toga da se zapravo obavi manje posla. Međutim, ipak ne postoji zahtjev da se mora testirati operativna učinkovitost internih kontrola (izravnih ili neizravnih).
- Prepoznavanje svih tvrdnji kojima se nije moguće baviti isključivo korištenjem dokaznih postupaka. Na primjer, ovo se često može primijeniti na potpunost prodaje kod malog subjekta, te na situacije gdje postoji visoko automatizirana obrada transakcija (kao što je prodaja preko Interneta) s malo ili s potpunim odsustvom ručnog interveniranja.

- **Dokazni analitički postupci**

To su postupci kojima se pouzdano može predvidjeti ukupan iznos toka transakcija na temelju raspoloživih dokaza. Ovo se očekivanje uspoređuje sa stvarnim iznosom u računovodstvenim evidencijama, te se lako prepoznaje opseg svakog pogrešnog prikazivanja (vidi 1. svezak, 10. poglavlje). U nekim slučajevima, ako je procijenjeni rizik za određenu tvrdnju nizak (bez razmatranja povezanih kontrola), revizor može utvrditi da već i samo dokazni analitički postupci mogu pružati dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza.

- **Nepredvidljivost**

Potreba da se u izvođene postupke uključi element nepredvidljivosti, primjerice prilikom reagiranja na rizik značajnog pogrešnog prikazivanja zbog mogućnosti prijevare. Primjerice, posjeti lokacijama na kojima se provodi inventura mogu biti nenajavljeni ili se mogu provesti određeni nenajavljeni postupci prije kraja godine. Element nepredvidljivosti se također treba razmotriti i kada se razmatra koliko informacija se pruža menadžmentu u vezi s planiranim revizijskim postupcima i njihovim vremenskim rasporedom.

- **Menadžmentovo zaobilaženje kontrola**

Potreba za posebnim revizijskim postupcima koji bi se bavili mogućnošću menadžmentovog zaobilaženja kontrola.

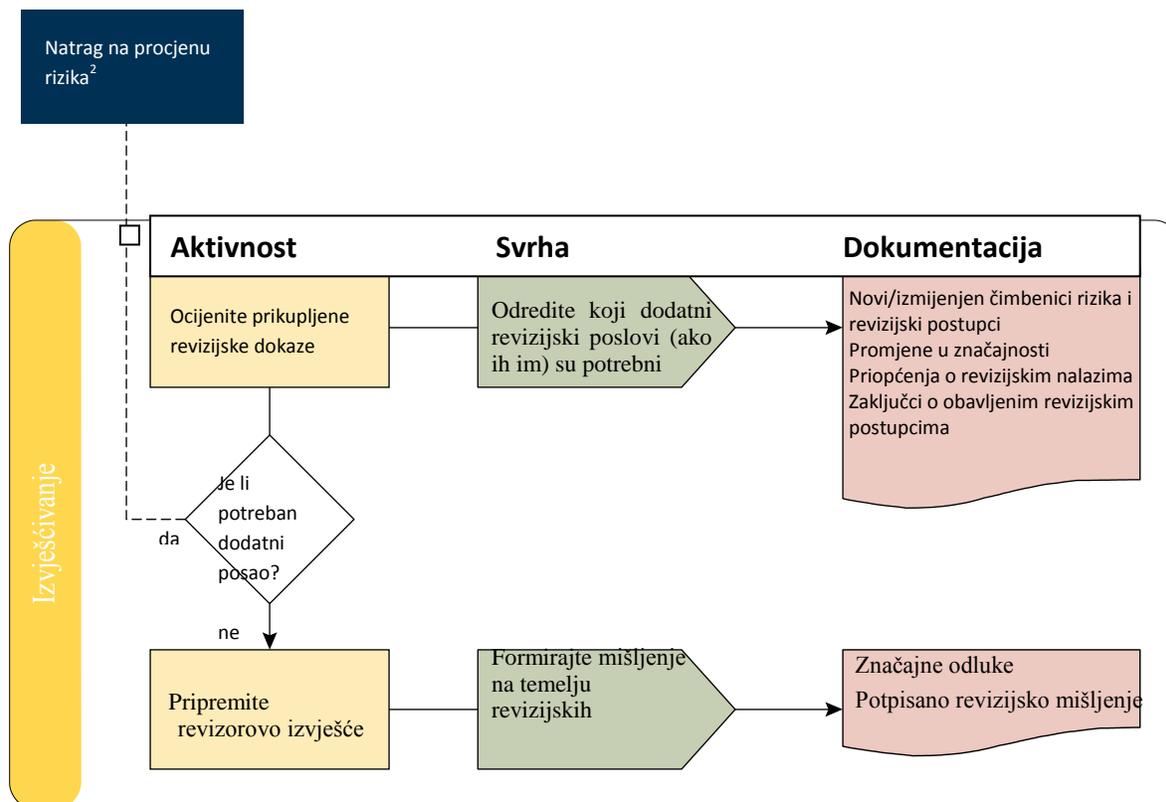
- **Značajni rizici**

Reakcija revizije na prepoznate "značajne rizike". (Vidi 2. svezak, 10. poglavlje.)

Izvješćivanje

| Točka # | Cilj (evi) MRevS-a |
|---------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 700.6 | <p>Ciljevi revizora su:</p> <p>(a) formirati mišljenje o financijskim izvještajima temeljeno na ocjeni zaključaka stvorenih iz dobivenih revizijskih dokaza; i</p> <p>(b) jasno izraziti to mišljenje u pisanom izvješću u kojem se također opisuje osnova za to mišljenje.</p> |

Prikaz 4.3-6



Napomene:

1. Pogledajte MRevS 230 za potpuniji popis potrebne dokumentacije.
2. Planiranje (MRevS 300) je kontinuiran i iterativan proces koji se provodi tijekom cijele revizije.

Završna faza revizije je procjenjivanje prikupljenih revizijskih dokaza te utvrđivanje njihove dostatnosti i prikladnosti u svrhu smanjenja revizijskog rizika.

Za vrijeme ove faze revizije važno je utvrditi:

- Je li se dogodila neka promjena u procijenjenoj razini rizika;
- Jesu li doneseni primjereni zaključci na temelju obavljenog posla;
- Jesu li uočene neke neobične okolnosti; i
- Je li se na primjeren način bavilo dodatnim rizicima (koji nisu prethodno prepoznati) te jesu li prema potrebi obavljani daljnji revizijski postupci.

Informativni sastanak tima (prije ili nakon terenskog rada) nije specifični zahtjev MRevS-a, ali može biti koristan zaposlenicima kako bi raspravljali o revizijskim nalazima, prepoznali eventualne naznake prijevare, i utvrdili potrebu (ako postoji) za obavljanjem daljnjih revizijskih postupaka.

Nakon što se provedu svi postupci i donesu zaključci:

- Potrebno je izvijestiti menadžment i one koji su zaduženi za upravljanje o revizijskim nalazima; i
- Potrebno je formirati revizijsko mišljenje i donijeti odluku o odgovarajućem formuliranju revizorovog izvješća.

4.4 Dokumentacija

Potrebna je dovoljna količina revizijske dokumentacije koja bi omogućilaiskusnom revizoru, koji nije imao prethodnih doticaja s revizijom, da razumije:

- Vrstu, vremenski rasporedi opseg obavljenih revizijskih postupaka;
- Rezultate dobivene izvođenjem tih postupaka te prikupljene revizijske dokaze; i
- Značajna pitanja koja se pojave tijekom revizije, zaključke donesene o njima te značajne profesionalne prosudbe korištene u donošenju tih zaključaka.

Revizijska dokumentacija za manji subjekt uglavnom je manje opsežna od dokumentacije za reviziju većeg subjekta. Na primjer, različiti aspekti revizije mogu biti zajedno evidentirani u jednom dokumentu, s referencama na popratne dokumente, kada je to prikladno.

Nije nužno da revizor evidentira:

- Svaku manje značajnu razmatranu pojedinost, ili svaku donesenu profesionalnu prosudbu u reviziji; i
- Suglasnost s pojedinostima za koje je već iskazana suglasnost u dokumentima uključenima u revizijski dosje. Na primjer, dokumentiran plan revizije pokazuje da je revizija planirana, a potpisano pismo o preuzimanju angažmana pokazuje da je revizor pristao na uvjete revizijskog angažmana.

4.5 Prednosti revizije temeljene na riziku

Neke od prednosti revizije temeljene na riziku sažete se u prikazu koji slijedi.

Prikaz 4.5-1

| Prednosti | Opis |
|--------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Vremenska fleksibilnost kada je potrebno obaviti revizijski posao | Zahvaljujući tome što postupci procjene rizika ne uključuju iscrpna testiranja transakcija i stanja oni se mogu izvesti i mnogo prije kraja razdoblja, pod pretpostavkom da se ne očekuju nikakve veće operativne promjene. Navedeno može pomoći pri ravnomjernijoj raspodjeli poslovnog opterećenja zaposlenika tijekom određenog razdoblja. To može klijentu dati vremena da reagira na prepoznate (i priopćene) slabosti u internim kontrolama te na druge zahtjeve za pružanjem pomoći prije početka terenskog rada u reviziji na kraju razdoblja. Međutim, kada financijske informacije o međurazdoblju nisu odmah dostupne, analitički postupci procjene rizika možda će se morati provesti na neki kasniji datum. |
| Napori revizijskog tima fokusirani na ključna područja | Razumijevanjem na kojim mjestima u financijskim izvještajima se mogu pojaviti rizici značajnog pogrešnog prikazivanja, revizor može usmjeriti napore revizijskog tima na područja visokog rizika te možda smanjiti obujam rada na područjima nižeg rizika. To će također pomoći osigurati da se učinkovito iskoriste resursi zaposlenika u reviziji. |
| Revizijski postupci fokusirani na specifične rizike | Daljnji revizijski postupci osmišljeni su kako bi se reagiralo na procijenjene rizike. Slijedom toga, testovi detalja koji se bave samo rizicima na općenitoj razini mogu se znatno smanjiti te čak i eliminirati. |
| Razumijevanje interne kontrole | Potrebno razumijevanje interne kontrole omogućuje revizoru donošenje informiranih odluka o tome je li potrebno testirati operativnu učinkovitost interne kontrole. Testovi kontrola (kod kojih će neke kontrole možda biti potrebno testirati svake tri godine) će često dovesti do obavljanja mnogo manje posla nego kada se izvode iscrpni testovi detalja. (Vidi 2. svezak, 17. poglavlje.) |
| Pravodobno priopćavanje o pitanjima važnim menadžmentu | Bolje razumijevanje interne kontrole može omogućiti revizoru da prepozna slabosti u internoj kontroli (na primjer u okruženju kontrola i kod općih IT kontrola) koje nisu prethodno prepoznate. Pravodobno priopćavanje tih slabosti menadžmentu će im omogućiti da poduzmu odgovarajuće mjere, što je u njihovu korist. Navedeno također može uštediti vrijeme provođenja revizije. |

4.6 MRevS-i za manje revizije

| Točka # | Relevantni izvadci iz Materijala za primjenu iz MRevS-a |
|---------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 200.A63 | Kada je primjereno, dodatna posebna razmatranja za revizije manjih subjekata i subjekte javnog sektora uključena su unutar materijala za primjenu i ostalih materijala s objašnjenima MRevS-ova. Ta dodatna razmatranja pomažu u primjeni zahtjeva MRevS-ova u reviziji takvih subjekata. Međutim, ona ne ograničavaju ili ne smanjuju odgovornosti revizora da primijeni i postupi u skladu sa zahtjevima MRevS-ova. |
| 200.A64 | Za svrhe određenih dodatnih razmatranja za revizije manjih subjekata, pojam "manji subjekt" odnosi se na subjekt koji uobičajeno ima kvalitativne karakteristike kao što su: (a) koncentracija upravljanja i rukovođenja u malom broju osoba (često u pojedincu – fizičkoj osobi ili drugoj pravnoj osobi koja posjeduje subjekt pod uvjetom da vlasnik ima relevantne kvalitativne karakteristike); i (b) jedno ili više od sljedećeg: (i) izravne ili nekomplikirane transakcije; (ii) jednostavno knjigovodstvo; (iii) malobrojne djelatnosti ili nekoliko proizvoda unutar djelatnosti; (iv) malobrojne interne kontrole; (v) malo razina rukovođenja s odgovornostima za širok raspon kontrola; ili (vi) malobrojno osoblje sa širokim rasponom odgovornosti. Ovo nisu sve kvalitativne karakteristike, niti su svojstvene samo manjim subjektima i manji subjekti ne moraju nužno imati sve navedene karakteristike. |
| 200.A65 | Posebna razmatranja za male subjekte uključena u MRevS-ove stvorena su imaju prvenstveno na umu poslovne subjekte koji nisu izlistani. Neka razmatranja, međutim, mogu biti od pomoći u revizijama manjih izlistanih poslovnih subjekata. |
| 200.A66 | U MRevS-ovima se vlasnik malog subjekta koji je uključen u svakodnevno vođenje subjekta naziva "vlasnik-menadžer". |

MRevS-i ne razlikuju pristup reviziji potreban za subjekt koji uključuje jednu osobu od onog potrebnog za nacionalni subjekt koji zapošljava tisuće ljudi. Revizija je revizija. Slijedom toga, osnovni pristup reviziji neće se promijeniti samo zato što je subjekt malen.

Riječ "revizija" namijenjena je kako bi se prenijela jasna poruka korisnicima financijskih izvještaja. Ta poruka je da je revizor stekao razumno uvjerenje da financijski izvještaji ne sadrže značajna pogrešna prikazivanja, bez obzira na veličinu ili vrstu revidiranog subjekta.

Ovim pitanjem razmjernosti bavili su se zaposlenici IAASB-a u dokumentu naziva *Primjena MRevS-a razmjerno veličini i složenosti subjekta*¹, izdanog u kolovozu, 2009. Njegova je svrha da pomogne revizorima na isplativ način primijeniti pojašnjene MRevS-e. Odgovor na pitanje "Na koji način se MRevS-i bave činjenicom da su karakteristike SME-a značajno drugačije od onih većeg i složenijeg subjekta" bio je sljedeći:

“Ciljevi revizora isti su za reviziju subjekata različitih veličina i složenosti. To, međutim, ne znači da će se svaka revizija planirati i izvoditi na isti način. MRevS-i prepoznaju da su specifični revizijski postupci potrebni kako bi se postiglo da revizor ispuni svoje ciljeve i da se uskladi sa zahtjevima MRevS-a i da mogu prilično varirati, ovisno o tome je li subjekt revizije velik ili mali te je li, složen ili relativno jednostavan.

¹ Primjena MRevS-a razmjerno veličini i složenosti subjekta može se pronaći na: www.ifac.org/publications-resources/applying-isas-proportionately-size-and-complexity-entity-0

Zahtjevi MRevS-a se stoga usredotočuju na pitanja kojima se revizor treba baviti prilikom revizije te obično ne opisuju specifične postupke koje bi revizor trebao provesti.

MRevS-i također objašnjavaju da odgovarajući revizijski pristup osmišljavanju i provođenju daljnjih revizijskih postupaka ovisi o revizorovoj procjeni rizika. Na primjer, na temelju potrebnog razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući njegove interne kontrole i procijenjenih rizika značajnog pogrešnog prikazivanja, revizor može utvrditi da je u danim okolnostima kombinirani pristup korištenja i testova kontrola i dokaznih postupaka najučinkovitiji pristup reagiranja na procijenjene rizike. U drugim slučajevima, primjerice, u kontekstu revizije malog ili srednjeg subjekta (SME-a) kod kojeg ne postoji mnogo kontrolnih aktivnosti koje bi revizor mogao prepoznati, revizor može odlučiti da je učinkovitije obaviti daljnje revizijske postupke koji su prvenstveno dokazni postupci.

Najvažnije je naglasiti da MRevS-i prepoznaju kako je odgovarajuće korištenje profesionalne prosudbe ključno za pravilnu provedbu revizije. Profesionalna prosudba je posebice nužna kada su u pitanju odluke o vrsti, vremenskom rasporedu i opsegu revizijskih postupaka korištene kako bi se zadovoljili zahtjevi MRevS-a i prikupili revizijski dokazi. Međutim, iako revizor malog ili srednjeg subjekta (SME-a) mora koristiti profesionalnu prosudbu, to ne znači da revizor može odlučiti ne primijeniti neki zahtjev MRevS-a osim u izvanrednim okolnostima i pod uvjetom da revizor provede alternativne postupke kako bi se postigao cilj određenog zahtjeva."

Ključne točke gore navedenog izvotka mogu se sažeti na sljedeće:

- Ciljevi revizije su isti bez obzira na veličinu revizije;
- Specifični revizijski postupci koji su potrebni mogu prilično varirati ovisno o veličini i procijenjenim rizicima;
- MRevS-i su usredotočeni na pitanja kojima se revizor treba baviti - ne na pojedinosti specifičnih postupaka;
- Oblikovanje daljnjih revizijskih postupaka ovisi o revizorovoj procjeni rizika;
- Primjereno korištenje profesionalne prosudbe ključno je za oblikovanje postupaka koji bi primjereno reagirali na procijenjene rizike; i
- Profesionalnu prosudbu ne smije se koristiti kako bi se izbjeglo zadovoljavanje bilo kojeg zahtjeva MRevS-a, osim u izvanrednim okolnostima.

Osim toga, MRevS-i sadrže brojne točke koje se bave razmatranjima specifičnima za revizije malih i srednjih subjekata (SME-ova). Ovaj materijal pruža korisne smjernice za primjenu specifičnog zahtjeva MRevS-a u kontekstu revizije malih i srednjih subjekata (SME-a).

Neki prijedlozi za uspješnu primjenu MRevS-a u manjim angažmanima uključeni su u sljedećem prikazu.

Prikaz 4.6-1

1. Uzmite dovoljno vremena za čitanje pojašnjenih MRevS-a i osposobljavanje zaposlenika.

Pogrešno razumijevanje zahtjeva može dovesti do toga da:

- Cijela faza procjene rizika revizije postane samo "dodatak" ostalim obavljenim dokaznim postupcima revizije. Upravo bi procjena rizika trebala biti ono što će najviše utjecati na odabir revizijskih postupaka, a ne samo standardiziran popis postupaka primjenjivih na subjektu. Svrha procjene rizika je da fokusira revizijske napore na područja u kojima postoji veći rizik značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima, zanemarujući manje riskantna područja.
- Ono što bi trebala biti jednostavna revizija postane složen i dugotrajan projekt. To se može dogoditi ako se sav trud uloži na ispunjavanje nepotrebnih standardnih revizijskih obrazaca, umjesto da se koristi profesionalna prosudba kako bi se odredila količina posla ovisno o veličini i složenosti subjekta u reviziji i uključenim rizicima.
- Nepridržavanje MRevS-ova ("revizor mora") zahtjeva.

2. Uzmite dovoljno vremena da sve dobro isplanirate, bez obzira na to koliko je malen angažman.

Kaže se da sat vremena utrošen na planiranje može uštediti mnogo više u provedbi. Učinkovito planiranje revizije često čini razliku između kvalitetne revizije unutar budžeta i revizije loše kvalitete koja prelazi budžet. To ne podrazumijeva nužno održavanje iscrpnih timskih sastanaka u uredu. Kod vrlo malih revizija, planirati se može i kroz kratke rasprave na početku angažmana te tijekom procesa revizije.

Ključna područja kojima se potrebno baviti prilikom planiranja:

- Poticati zaposlenike da prepoznaju područja kod kojih se uobičajeni revizijski postupci čine pretjerani u odnosu na prisutne rizike pogrešnog prikazivanja.
- Uzmite dovoljno vremena kako bi osigurali da svaki od zaposlenika razumije nužnost i svrhu dokumentacije koju on ili ona treba kompletirati. Može se izgubiti bezbroj sati zbog pokušaja zaposlenika da ispune obrasce koje ne razumiju.
- Raspravite o mogućnosti prijevare. Potičite zaposlenike da budu skeptični i radoznali, te im omogućite da slobodno postavljaju pitanja, iznose svoja zapažanja ili ukažu na neobjašnjene pojedinosti.
- Raspravite o poznatim povezanim strankama te vrsti/veličini transakcija.
- Razmislite o tome može li se revizijska dokumentacija pripremljena u prethodnim razdobljima jedino ažurirati promjenama koje su se dogodile, umjesto da se u potpunosti priprema iznova. Dokumentacija i procjena čimbenika rizika te relevantnih internih kontrola trebala bi biti dovoljna da omogući revizorima u naknadnim razdobljima da iskoriste svoje razumijevanje subjekta i usmjere pažnju na nove trendove u industriji, ključne promjene u poslovanju, nove inherentne rizike, te izmijenjene interne kontrole.

3. Ocijenite okruženje kontrola

Uzmite dovoljno vremena kako biste razumjeli prožimajuće interne kontrole koje su dio okruženja kontrola. Prožimajuće kontrole prilično se razlikuju od transakcijskih kontrola; one se bave pitanjima kao što su integritet i etika, korporativno upravljanje, sposobnost zaposlenika, stav menadžmenta o kontroli, sprečavanje prijevare, upravljanje rizikom i monitoring kontrola. Ako je "moral od vrha prema dnu" nizak, može se lako dogoditi zaobilaženje kontrola od strane menadžmenta, te čak i najbolje transakcijske kontrole mogu biti ugrožene kod procesa poput kupnje i prodaje.

4. Težite stalnom unapređivanju

Postoji tendencija među nekim revizorima da slijepo slijede primjer prethodnog revizora, što dovodi do dosjea istog onom od prethodne godine. Mnogo bolji pristup je kontinuiran pregled/propitkivanje rada obavljenog u prethodnim godinama, te prepoznavanje promjena koje će reviziju učiniti učinkovitijom i djelotvornijom.

5. Interna kontrola - svrha i komponente

| Sadržaj poglavlja | Relevantni MRevS-i |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|
| Opisivanje svrhe, djelokruga, i vrste interne kontrole nad financijskim izvještavanjem, uključujući pet komponenti koje revizor treba ocijeniti. | 315 |

Prikaz 5.0-1

Cilj subjekta = Pripremiti financijske izvještaje koji nisu značajno pogrešno prikazani.



Prva traka prikaza predstavlja sve čimbenike poslovnog rizika i rizika prijevare koji bi mogli dovesti do značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja (prije bilo kakvih razmatranja interne kontrole). Druga traka odražava kontrolne postupke osmišljene i provedene od strane menadžmenta kako bi se ublažili prepoznati rizici. Opseg unutar kojeg druga traka ne ublažava u potpunosti prepoznate rizike često se naziva i menadžmentov rezidualni rizik.

| Točka # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|----------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 315.4(c) | Interna kontrola – postupak koji su oblikovali i stavili na snagu oni koji su zaduženi za upravljanje, menadžment i ostalo osoblje kako bi se osiguralo razumno uvjerenje o postizanju ciljeva poslovnog subjekta u vezi s pouzdanim financijskim izvještavanjem, učinkovitim i uspješnim poslovanjem i udovoljavanjem primjenjivih zakona i regulativa. Pojam "kontrola" odnosi se na svaki aspekt jedne ili više komponenti interne kontrole. |
| 315.12 | Revizor će steći razumijevanje internih kontrola relevantnih za reviziju. Iako je najveći dio kontrola relevantnih za reviziju vjerojatno u vezi s financijskim izvještavanjem, za reviziju nisu relevantne sve kontrole koje su u vezi s financijskim izvještavanjem. Pitanje je za revizorovu profesionalnu prosudbu je li kontrola, pojedinačno ili u kombinaciji s drugima, relevantna za reviziju. (Vidjeti točke A42-A65.) |
| 315.13 | Kada stječe razumijevanje kontrola koje su relevantne za reviziju, revizor će ocijeniti oblikovanost kontrola i utvrditi jesu li implementirane, obavljanjem postupaka kao dopune upitima postavljenim subjektovom osoblju. (Vidjeti točke A66-A68.) |

5.1 Pregled

Internu kontrolu osmislili su, te je provode i održavaju oni koji su zaduženi za upravljanje i menadžment ostalog osoblja za rješavanje prepoznatih poslovnih rizika i rizika prijevare koji mogu ugroziti postizanje zadanih ciljeva, poput pouzdanosti financijskog izvještavanja.

Napomena: Kontrola je uvijek osmišljena tako da reagira na (ublaži) mogući rizik. Kontrola koja se ne bavi nekim rizikom očigledno je suvišna.

Prvi korak u procjeni oblikovanja određene kontrole je prepoznati rizike koje je potrebno ublažiti kontrolom. Drugi je korak utvrditi koje kontrole su primjerene za rješavanje tih rizika.

5.2 Ciljevi interne kontrole

Interna kontrola je reakcija menadžmenta namijenjena ublažavanju prepoznatog čimbenika rizika ili postizanju cilja kontrole. Postoji izravan odnos između ciljeva subjekta i interne kontrole koju on uspostavlja kako bi se osiguralo njihovo postizanje. Jednom kad se ciljevi postave, moguće je prepoznati i procijeniti potencijalne događaje (rizike) koji bi spriječili postizanje tih ciljeva. Na temelju tih informacija, menadžment može razviti odgovarajuće reakcije, koje će uključivati oblikovanje interne kontrole.

Ciljevi interne kontrole mogu se općenito podijeliti u četiri kategorije:

- Strateški ciljevi visoke razine koji podržavaju subjektovu misiju;
- Financijsko izvještavanje (interna kontrola nad financijskim izvještavanjem);
- Poslovanje (poslovne kontrole); i
- Poštivanje zakona i propisa.

Interna kontrola relevantna za reviziju prvenstveno se odnosi na financijsko izvještavanje. Ona se bavi ciljem subjekta vezanim uz pripremanje financijskih izvještaja za vanjske svrhe.

Poslovne kontrole, kao što su kontrola proizvodnje, raspoređivanje zaposlenika, kontrola kvalitete, pridržavanje zdravstvenih i sigurnosnih zahtjeva od strane zaposlenika, inače ne bi bile relevantne za reviziju osim u sljedećim slučajevima:

- Proizvedene informacije koriste se za razvijanje analitičkog postupka;
- Informacije su potrebne za objavu u financijskim izvještajima.

Na primjer, ukoliko su se koristile proizvodne statistike kao osnova analitičkog postupka, tada su i kontrole koje osiguravaju točnost takvih podataka relevantne. Ako nepridržavanje određenih zakona i propisa ima izravan i značajan utjecaj na financijske izvještaje, tada su relevantne kontrole za prepoznavanje i izvještavanje o takvom nepridržavanju.

Komponente interne kontrole

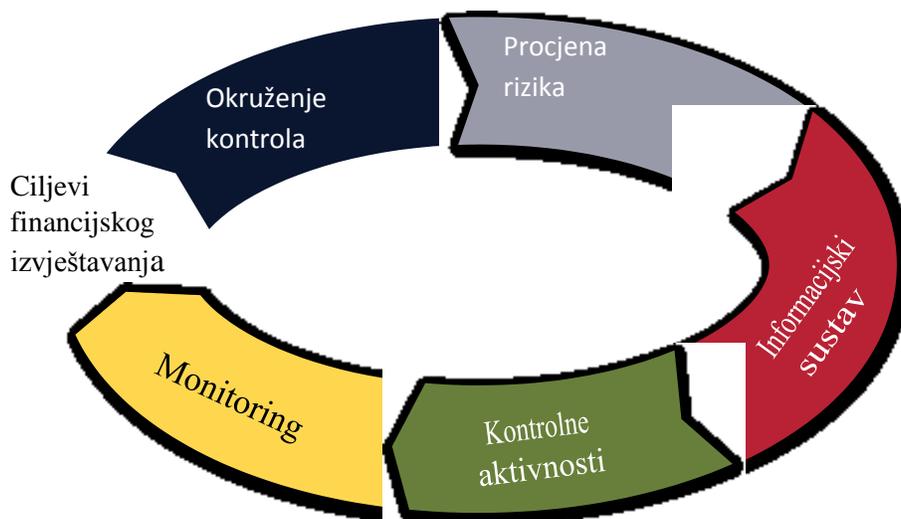
Izraz "interna kontrola" kako ga koristi MRevS 315 ne obuhvaća samo kontrolne aktivnosti poput raspodjele zadataka, autorizacije i usklađivanja računa, itd. Interna kontrola obuhvaća pet ključnih komponenti:

- Okruženje kontrola;
- Subjektov postupak procjene rizika ;
- Informacijski sustav, uključujući povezane poslovne procese, relevantne za financijsko izvještavanje i komunikaciju;
- Kontrolne aktivnosti relevantne za reviziju; i
- Monitoring interne kontrole.

Ove komponente i njihov odnos prema ciljevima financijskog izvještavanja subjekta prikazani su u nastavku.

Pet komponenti interne kontrole

Prikaz 5.2-1



Podjela interne kontrole na ovih pet komponenti pruža koristan okvir za revizore kako bi razumjeli različite aspekte sustava interne kontrole subjekta. Međutim, treba napomenuti da će:

- Način na koji je sustav interne kontrole oblikovan i proveden varirati ovisno o veličini i složenosti subjekta. Manji subjekti često koriste manje formalna sredstva i jednostavnije procese kako bi postigli svoje ciljeve. Pet komponenti interne kontrole se možda i ne može tako jasno razlikovati; međutim, njihovi su osnovni ciljevi jednako valjani. Na primjer, vlasnik-menadžer može (a u nedostatku dodatnih zaposlenika bi trebao) obavljati funkcije koje pripadaju različitim komponentama interne kontrole.

- Može se koristiti drugačija terminologija ili okviri od onih korištenih u MRevS-u 315 za opisivanje različitih aspekata interne kontrole i njihov utjecaj na reviziju, ali svih pet komponenti mora biti uključeno u reviziju.
- Glavno pitanje kojim se revizor treba baviti je da li i na koji način određena kontrola sprječava ili otkriva i ispravlja značajna pogrešna prikazivanja u klasi transakcija, stanju računa ili objavama, te s njima povezanim tvrdnjama.

Slijedi sažetak pet komponenti interne kontrole.

5.3 Okruženje kontrola

| Točka # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|---------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 315.14 | <p>Revizor će steći razumijevanje okruženja kontrola. Kao dio tog stjecanja razumijevanja, revizor će ocijeniti:</p> <p>(a) je li menadžment, pod nadzorom onih koji su zaduženi za upravljanje, stvorio i podržao klimu poštenog i etičkog ponašanja; i</p> <p>(b) osiguravaju li kvalitete sastavnih dijelova okruženja kontrola skupno odgovarajuću osnovu za ostale komponente internih kontrola i jesu li zbog nedostataka u okruženju kontrola oslabiljene te ostale komponente. (Vidjeti točke A69-A78.)</p> |



Okruženje kontrola temelj je učinkovite interne kontrole, te subjektu osigurava disciplinu i strukturu. Ono postavlja čitavo ozračje organizacije, utječući na svjesnost ili svijest zaposlenika o kontrolama.

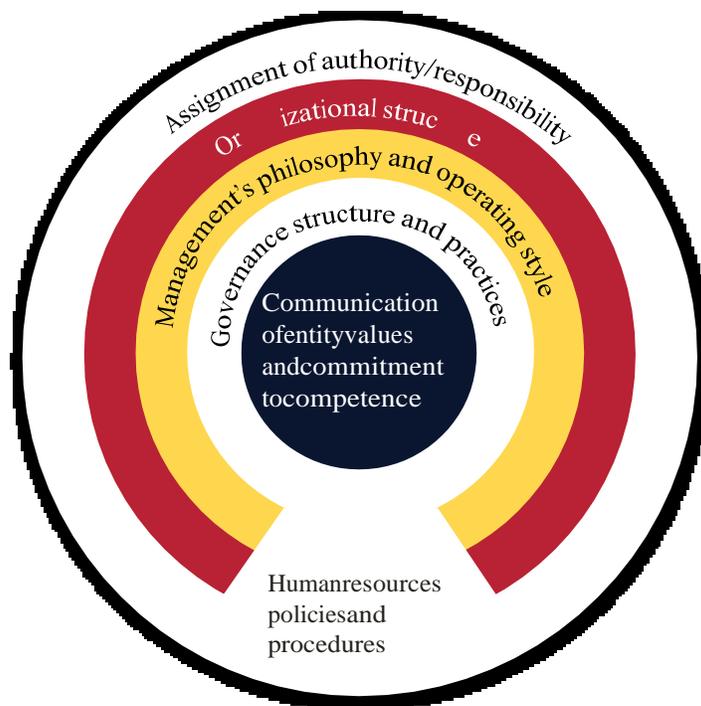
Okruženje kontrola bavi se funkcijama onih koji su zaduženi za upravljanje i menadžmenta. Također se bavi stavovima, svjesnošću i postupcima onih koji su zaduženi za upravljanje i menadžmenta u vezi s internom kontrolom subjekta i njezinom važnosti unutar subjekta.

Napomena:

Kontrole okruženja kontrola su, prema vrsti, uglavnom, prožimajuće. One neće izravno spriječiti, ili otkriti i ispraviti, značajno pogrešno prikazivanje. Umjesto toga, one čine važan temelj na koji će se nadograditi sve ostale kontrole.

Prikaz 5.3.1 opisuje različite elemente okruženja kontrola koje je potrebno razmotriti. Uzmite u obzir da će važnost i raspored (prema prioritetu) ovih elemenata neizbježno varirati od subjekta do subjekta.

Prikaz 5.3-1



Kontrole okruženja kontrola utjecat će na revizorovo ocjenjivanje učinkovitosti ostalih specifičnih kontrolnih aktivnosti koje se mogu baviti specifičnim područjima poput transakcija prodaje i nabave. Na primjer, ako menadžment ima općenito negativan stav prema kontrolama, to će umanjiti učinkovitost ostalih kontrola (poput onih koje se odnose na prodaje, itd.) bez obzira na to koliko su dobro oblikovane.

Revizorova ocjena oblikovanosti okruženja kontrola subjekta uključuje elemente navedene u nastavku.

Prikaz 5.3-2

| Ključni elementi kojima se potrebno baviti | Opis |
|-------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Priopćavanje i provedba integriteta i drugih etičkih vrijednosti | Integritet i etičke vrijednosti su ključni (temeljni) elementi, koji utječu na učinkovitost oblikovanja, upravljanja, i monitoringa ostalih kontrola. |
| Zalaganje za kvalificiranost | Menadžmentovo razmatranje razine kvalificiranosti potrebne za pojedine poslove, te što to znači u smislu potrebnih vještina i znanja. |
| Sudjelovanje onih koji su zaduženi za upravljanje | Osobine onih zaduženih za upravljanje kao što su: <ul style="list-style-type: none"> • Njihova neovisnost od menadžmenta; • Njihovo iskustvo i ugled; • Razina do koje su uključeni u poslove i informacije koje primaju, te stalno praćenje aktivnosti; i • Primjerenost njihovih aktivnosti, uključujući i koliko temeljito im se postavljaju te se s njima raspravlja o teškim pitanjima, te njihove interakcije s unutarnjim i vanjskim revizorima. |

| Ključni elementi kojima se potrebno baviti | Opis |
|--------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Filozofija i poslovni stil menadžmenta | Menadžmentov pristup prema upuštanju u poslovne rizike i u upravljanju istima, te menadžmentovi stavovi i aktivnosti vezane uz financijsko izvještavanje, obradu informacija, računovodstvene funkcije, i osoblje. |
| Organizacijska struktura | Okvir unutar kojega se planiraju, provode, kontroliraju i pregledavaju aktivnosti subjekta za postizanje njegovih ciljeva. |
| Dodjela ovlasti i odgovornosti | Na koji način se dodjeljuje ovlast i odgovornost za operativne aktivnosti, te kako se uspostavljaju odnosi u izvještavanju i formiraju hijerarhije ovlasti. |
| Politike i prakse u vezi ljudskih resursa | Zapošljavanje, profesionalna orijentacija, osposobljavanje, savjetovanje, promicanje, kompenzacija i korektivne mjere. |

Gore navedene kontrole prožimaju cijeli subjekt te je njihovo ocjenjivanje često subjektivnije nego kod tradicionalnih kontrolnih aktivnosti (poput raspodjele zadataka). Stoga revizor u tom ocjenjivanju mora koristiti profesionalnu prosudbu.

Prednosti okruženja kontrola mogu u nekim situacijama nadomjestiti ili čak zamijeniti manjkave transakcijske kontrole. Međutim, manjkavosti okruženja kontrola mogu ugroziti ili čak poništiti kvalitetno oblikovane ostale komponente interne kontrole. Na primjer, ako nije postojalo ozračje poštenja i etičkog ponašanja, revizor treba pažljivo razmotriti koja vrsta (dodatnih) revizijskih postupaka bi bila učinkovita u pronalaženju značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima. U nekim slučajevima, revizor može zaključiti da je interna kontrola zakazala do te mjere da je jedina opcija povući se iz angažmana.

Okruženje kontrola u manjim subjektima

Okruženje kontrola unutar manjih subjekata razlikuje se od onog većih subjekata, ali je jednako važno. To posebice vrijedi kada subjekt nema dovoljno zaposlenika ili sredstava za provođenje tradicionalnih kontrolnih aktivnosti poput raspodjele zadataka.

U manjim subjektima, aktivna uključenost nadležnog menadžera-vlasnika (vrlina iz domene okruženja kontrola) može smanjiti potrebu za drugim kontrolnim aktivnostima poput raspodjele zadataka. Slijedom toga, prednosti okruženja kontrola mogu poslužiti za neizravno sprječavanje ili otkrivanje i ispravljanje određenih vrsta pogrešnog prikazivanja. Na primjer, pregledavanje i odobravanje pojedinačnih transakcija od strane vlasnika-menadžera prije njihova završetka može poslužiti za sprječavanje ili otkrivanje i ispravljanje određenih specifičnih pogrešaka ili prijevare. Međutim, ova prednost okruženja kontrola ne ublažava ostale rizike poput menadžmentovog zaobilaženja kontrola.

Kod manjih subjekata će obično biti dostupno manje dokumentacije koja bi podržavala kontrole okruženja kontrola. Slijedom toga, stavovi, osviještenost i aktivnosti menadžmenta (kao što su vlasnici-menadžeri) će često stvoriti temelje za ocjenjivanje oblika i provedbe kontrola. Na primjer, veći subjekti će vjerojatnije zaposlenicima postaviti pravila ponašanja koja će opisivati prihvatljiva ponašanja te posljedice kršenja pravila. Manji subjekti mogu poticati slične vrijednosti i prihvatljiva ponašanja kroz usmenu komunikaciju i kroz primjer ponašanja menadžmenta.

Ako za određenu kontrolu ne postoji popratna dokumentacija, revizor će pripremiti zabilješku za dosje. Na primjer, pri rješavanju pitanja postoji li sustav priopćavanja i implementacije integriteta i etičkih vrijednosti, revizor može učiniti slijedeće:

- Prepoznati koje su etičke vrijednosti subjekta, prihvatljiva ponašanja te aktivnosti poticanja tih vrijednosti i ponašanja kroz razgovor s menadžmentom. Revizor tada procjenjuje da li je navedeno dovoljno za rješavanje oblikovanja kontrole.
- Upitati jednog ili nekoliko zaposlenika što oni smatraju da su subjektive vrijednosti, prihvatljiva ponašanja, te aktivnosti poticanja istih. Ovi razgovori su usmjereni na pitanja jesu li priopćene i potiču li se vrijednosti i ponašanja koje menadžment smatra prihvatljivim. To će riješiti pitanje provedbe kontrole.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Manji subjekti često nevoljko dokumentiraju interne kontrole koje djeluju neslužbeno. Međutim, menadžment često može imati koristi od izdvajanja vremena za dokumentiranje nekih od važnijih politika i postupaka. Takve politike i postupci mogu biti ponudeni zaposlenicima koji se priključe subjektu, te je moguće uštediti na vremenu trajanja revizije time što se izbjegava ponovno postavljanje pitanja u svakom slijedećem razdoblju. Na ovaj način čak i najmanji subjekt može pripremiti jednostavnu izjavu o svojim vrijednostima i prihvatljivim ponašanjima koja se može dati zaposlenicima te na koju se može pozivati kada se pojavi problem.

U sljedećem prikazu su opisana neka od ključnih područja kojima se potrebno baviti u procjeni okruženja kontrole manjih subjekata.

Prikaz 5.3-3

| Element kontrole | Ključno pitanje | Moguće kontrole |
|-------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Priopćavanje i poticanje integriteta i etičkih vrijednosti | Koje mjere menadžmenta služe za uklanjanje ili ublažavanje poticaja ili iskušenja koja bi mogla potaknuti osoblje na počinjenje nepoštenih, nezakonitih ili neetičkih djela? | <ul style="list-style-type: none"> • Menadžment stalno pokazuje, riječima ili djelima, predanost visokim etičkim standardima. • Menadžment uklanja ili ublažava poticaje ili iskušenja koja bi mogla potaknuti osoblje na počinjenje nepoštenih ili neetičkih djela. • Postoje pravila ponašanja, ili sličan akt/dokument/pravilnik, koja navode očekivane standarde etičkog i moralnog ponašanja. • Zaposlenici jasno razumiju kakvo je ponašanje prihvatljivo, a kakvo neprihvatljivo, te što trebaju činiti kada se susretnu s neprimjerenim ponašanjem. • Po potrebi se provode mjere poticanja prihvatljivog ponašanja |
| Zalaganje za kvalificiranost | Ima li osoblje znanja i vještine potrebne za obavljanje svojih zadataka? | <ul style="list-style-type: none"> • Menadžment poduzima odgovarajuće korake kako bi se osiguralo da osoblje ima neophodna znanja i vještine potrebne za njihove poslove. • Postoje opisi poslova te se učinkovito koriste. • Menadžment omogućava pohađanje programa osposobljavanja povezanih s relevantnim temama. • Početno i kontinuirano usklađivanje vještina zaposlenika s opisom njihovih poslova. |

| Element kontrole | Ključno pitanje | Moguće kontrole |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Sudjelovanje onih koji su zaduženi za upravljanje (TCWG) <i>(Osim gdje je menadžment zadužen za upravljanje)</i> | Koliko je učinkovito upravljanje nad (ako postoji) poslovanjem subjekta? | <ul style="list-style-type: none"> • Većina onih koji su zaduženi za upravljanje neovisni su od menadžmenta. • Oni koji su zaduženi za upravljanje imaju odgovarajuće iskustvo, ugled i znanje o financijama. • Značajna pitanja i financijski rezultati se pravodobno priopćavaju onima koji su zaduženi za upravljanje. • Oni koji su zaduženi za upravljanje pružaju učinkovit nadzor menadžmentovih aktivnosti. To uključuje postavljanje teških pitanja i traganje za odgovorima. • Onih koji su zaduženi za upravljanje se redovito sastaju, a zapisnici sa sastanaka pravodobno se distribuiraju. |
| Filozofija i poslovni stil menadžmenta | Kakvi su stavovi i aktivnosti menadžmenta u vezi sa financijskim izvještavanjem? | <ul style="list-style-type: none"> • Menadžment pokazuje pozitivne stavove i aktivnosti povezane s: <ul style="list-style-type: none"> – Čvrstom internom kontrolom nad financijskim izvještavanjem (uključujući zaobilaženje kontrola od strane menadžmenta i drugim vrstama prijave) – Odgovarajućim odabirom/primjenom računovodstvenih politika, kontrolama obrade informacija, i – Postupanjem prema osoblju u računovodstvu. • Menadžment je uspostavio postupke za sprečavanje neovlaštenog pristupa ili uništenja imovine, dokumenata, i evidencija. • Menadžment analizira poslovne rizike i poduzima odgovarajuće mjere. |
| Organizacijska struktura | Je li uspostavljen a relevantna organizacijska struktura? | <ul style="list-style-type: none"> • Organizacijska struktura je prikladna da se olakša postizanje subjektivih ciljeva, operativnih funkcija, i regulatornih zahtjeva. • Menadžment jasno razumije koje su njegove odgovornosti i ovlasti povezane s poslovnim aktivnostima, te posjeduje iskustvo i razinu znanja potrebnu za pravilno izvršavanje njegovih funkcija. • Struktura subjekta olakšava da odgovarajući ljudi zaduženi za planiranje i kontrolne aktivnosti primaju pouzdane i pravodobne informacije. • Nekompatibilne dužnosti razdvojene su do mjere do koje je to moguće. |
| Dodjela ovlasti i odgovornosti | Jesu li na odgovarajući način dodijeljena ključna područja ovlasti i odgovornosti? | <ul style="list-style-type: none"> • Postoje politike i postupci za dopuštenje i odobrenje transakcija. • Postoji odgovarajući sustav izvještavanja i preuzimanja odgovornosti (u skladu s veličinom subjekta i prirodom njegovih aktivnosti). • Opisi poslova uključuju odgovornosti vezane uz kontrole. |

| Element kontrole | Ključno pitanje | Moguće kontrole |
|--------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Politike i prakse u vezi ljudskih resursa | <p>Koji su standardi ustanovljeni kako bi se osiguralo:</p> <p>Zapošljavanje najkvalificiranijih i najpouzdanijih osoba?</p> <p>Omogućavanje osposobljavanja kako bi se osiguralo da ljudi mogu obavljati svoj posao?</p> <p>Poticanje napredovanja pomoću ocjenjivanja rada?</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Menadžment uspostavlja/koristi standarde za zapošljavanje najkvalificiranijih pojedinaca. • Proces zapošljavanja uključuje razgovore za posao, provjeru kandidata, te priopćavanje vrijednosti, očekivanih ponašanja, i poslovnog stila menadžmenta. • Provodi se periodičko ocjenjivanje rada, rezultati se pregledavaju sa svakim zaposlenikom, te se poduzimaju odgovarajuće mjere. • Politike osposobljavanja bave se potencijalnim ulogama i odgovornostima, očekivanom razinom izvedbe, i potrebama koje bi se mogle pojaviti. |

5.4 Procjena rizika

| Točka# | Relevantni izvanci iz MRevS-a |
|--------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 315.15 | Revizor će steći razumijevanje o tome ima li subjekt postupak za: (a) prepoznavanje poslovnih rizika relevantnih za ciljeve financijskog izvještavanja; (b) procjenjivanje značajnosti rizika; (c) procjenjivanje vjerojatnosti njihova nastanka; i (d) odlučivanje o radnjama koje treba usmjeriti na te rizike. (Vidjeti točku A79.) |
| 315.16 | Ako je subjekt ustanovio takav postupak (u daljnjem tekstu naziva se – "subjektov postupak procjene rizika"), revizor će steći razumijevanje o njemu i njegovim rezultatima. Ako revizor prepozna rizike značajnog pogrešnog prikazivanja koje je menadžment propustio prepoznati, revizor će ocijeniti je li to rizik one vrste koji je trebao biti identificiran subjektovim postupkom za procjenu rizika. Ako je to takav rizik, revizor će steći razumijevanje o tome zašto je postupak uzrokovao da se propusti prepoznati taj rizik i ocijeniti je li postupak primjeren u okolnostima u kojima se provodi ili odrediti radi li se o značajnom nedostatku u internim kontrolama u vezi sa subjektovim postupkom procjene rizika. |
| 315.17 | Ako subjekt nije ustanovio takav postupak ili ima <i>ad hoc</i> postupak, revizor će s menadžmentom raspraviti jesu li prepoznati poslovni rizici relevantni za ciljeve financijskog izvještavanja i što je u vezi s njima poduzeto. Revizor će ocijeniti je li nepostojanje dokumentiranog postupka procjene rizika odgovarajuće u danim okolnostima, ili odrediti predstavlja li to značajan nedostatak u internim kontrolama. (Vidjeti točku A80.) |



Proces procjene rizika pruža menadžmentu potrebne informacije kako bi utvrdio kojim poslovnim rizicima odnosno rizicima prijevare se potrebno baviti, te koje mjere (ako ih ima) treba poduzeti. Menadžment može pokrenuti programe ili aktivnosti kako bi se osvrnuo na određene rizike, ili može, zbog troška ili iz drugih razloga, odlučiti prihvatiti rizik.

Ako proces procjene rizika subjekta odgovara okolnostima, on će pomoći revizoru u prepoznavanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja. Proces procjene rizika obično se bavi pitanjima kao što su:

- Promjene u poslovnom okruženju;
- Novo osoblje na višoj razini;
- Novi ili obnovljeni informacijski sustavi;
- Brzi rast;
- Nova tehnologija;
- Novi poslovni modeli, proizvodi ili aktivnosti;
- Korporativno restrukturiranje (uključujući otuđivanja i stjecanja vlasništva);
- Prošireno inozemno poslovanje; i
- Nove računovodstvene objave.

Kod manjih subjekata, gdje vjerojatno ne postoji službeni proces procjene rizika, revizor treba razgovarati s menadžmentom o tome kako se prepoznaju rizici te na koji način se njima bavi.

Pitanja koja bi revizor trebao razmotriti odnose se na način na koji menadžment:

- Prepoznaje rizike relevantne za financijsko izvještavanje;
- Procjenjuje značajnost rizika;
- Procjenjuje vjerojatnost njihovog pojavljivanja; i
- Odlučuje o mjerama koje je potrebno poduzeti kako bi se njima upravljalo.

Ako revizor otkrije rizike značajnog pogrešnog prikazivanja koje menadžment nije uspio otkriti, on/ona mora razmisliti o tome:

- Zbog čega su postupci menadžmenta bili neuspješni?
- Odgovaraju li postupci okolnostima?

Ako postoji značajan nedostatak u subjektovom postupku procjene rizika (ili takav postupak uopće ne postoji), to je potrebno priopćiti menadžmentu i onima koji su zaduženi za upravljanje.

Uvjeti i događaji koji mogu ukazivati na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja

Dodatak 2 MRevS-a 315 sadrži koristan popis mogućih uvjeta i događaja koji mogu ukazivati na postojanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja.

5.5 Informacijski sustav

| Točka # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|---------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 315.18 | <p>Revizor će steći razumijevanje o informacijskom sustavu, uključujući povezane poslovne postupke, relevantnom za financijsko izvještavanje, uključujući sljedeća područja:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) klase transakcija u poslovanju subjekta koje su važne za financijske izvještaje; (b) postupke, unutar IT i ručnih sustava, kojima se transakcije iniciraju, evidentiraju, obrađuju i izvještavaju u financijskim izvještajima; (c) povezane računovodstvene evidencije, elektroničke ili ručne, potkrepljujuće informacije i određeni računi u financijskim izvještajima u vezi s iniciranjem, evidentiranjem, obrađivanjem i izvještavanjem transakcija; to uključuje ispravne i neispravne informacije i kako se informacije prenose u glavnu knjigu; (d) kako se informacijski sustav hvata u koštac s događajima i uvjetima, različitim od klasa transakcija, koji su važni za financijske izvještaje; (e) postupak financijskog izvještavanja primijenjen za sastavljanje subjektivih financijskih izvještaja, uključujući važne računovodstvene procjene i objave; i (f) kontrole koje okružuju knjiženja u dnevniku, uključujući nestandardna knjiženja u dnevniku radi evidentiranja jednokratnih, neuobičajenih transakcija ili usklađivanja. (Vidjeti točke A81-A85.) |
| 315.19 | <p>Revizor će steći razumijevanje o načinu na koji subjekt priopćava uloge i odgovornosti za financijsko izvještavanje i važna pitanja koja se odnose na financijsko izvještavanje, uključujući:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) komuniciranje između menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje; i (b) eksterno komuniciranje, kao što je ono s regulativnim tijelima. (Vidjeti točke A86-A87.) |



Menadžmentu (i onima zaduženima za upravljanje) potrebne su pouzdane informacije kako bi:

- Upravljali subjektom (aktivnosti poput planiranja, određivanja budžeta, provođenja monitoringa, raspodjele resursa, određivanja cijena i pripreme financijskih izvještaja za potrebe izvještavanja);
- Postigli ciljeve; i
- prepoznali, procijenili i reagirali na čimbenike rizika.

To zahtijeva da se odgovarajuće informacije prepoznaju, bilježe i pravodobno priopće/distribuiraju osoblju (na svim razinama subjekta) kojem su potrebne za donošenje odluka.

Informacijski sustav sastoji se od infrastrukture (fizičke i hardverske komponente), softvera, ljudi, postupaka i podataka. Mnogi informacijski sustavi uvelike koriste informacijsku tehnologiju (IT). Oni prepoznaju, bilježe, i distribuiraju informacije koje podržavaju ostvarenje financijskog izvještavanja i ispunjenje ciljeva interne kontrole.

Informacijski sustav relevantan za ciljeve financijskog izvještavanja uključuje poslovne procese subjekta i računovodstveni sustav, kao što je navedeno u nastavku.

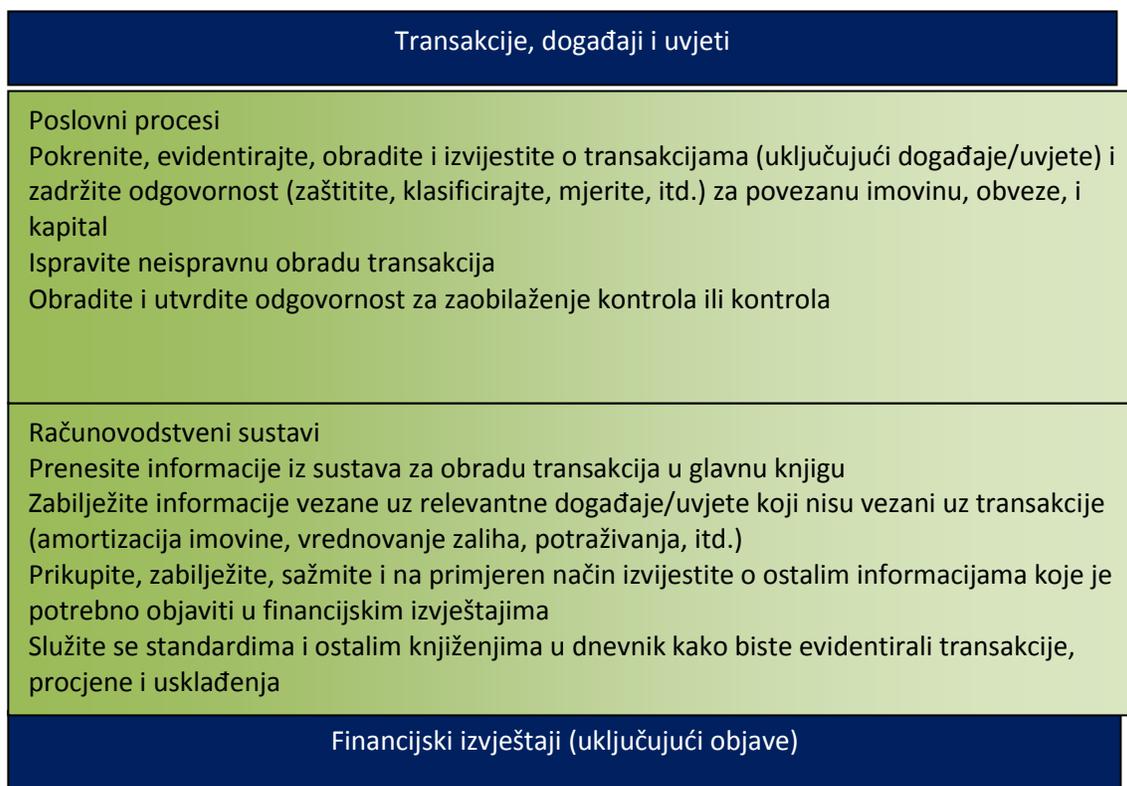
Prikaz 5.5-1

| | |
|-----------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Poslovni procesi (Prodaja, kupnja, plaće, itd.) | Poslovni procesi su strukturirane skupine aktivnosti osmišljene kako bi se postigli određeni rezultati. Oni postižu da se transakcije evidentiraju, obrađuju i izvještavaju pomoću informacijskog sustava. |
| Računovodstveni sustav | Uključuje računovodstveni program, elektroničke proračunske tablice, te politike i postupke korištene za pripremu periodičkih financijskih izvještaja, financijskih izvještaja na kraju razdoblja i objave. |

Informacijski sustav nudi postupke, politike, i evidencije (ručne i automatizirane) osmišljene za bavljenje pitanjima navedenima u nastavku.

Prikaz 5.5-2

Ulaz



Izlaz

U većim tvrtkama, informacijski sustavi mogu biti složeni, automatizirani i visoko integrirani. Manje tvrtke će se često oslanjati na ručne ili samostalne IT aplikacije.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Mnogi uobičajeni računovodstveni programski paketi (čak i oni manji) dolaze s različitim ugrađenim aplikacijskim kontrolama koje se mogu koristiti kako bi se unaprijedila kontrola financijskog izvještavanja. Te kontrole uključuju automatizirana usklađivanja, izvještavanja o izuzecima koja pregledava menadžment, te osiguravaju dosljednost u financijskom izvještavanju.

U stjecanju razumijevanja informacijskog sustava (uključujući i poslovnih procesa), revizor se treba baviti (uz već gore navedeno) i pitanjima opisanima u nastavku.

Prikaz 5.5-3

| Prepoznajte | Bavite se pitanjem |
|------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Izvori korištenih informacija | <p>Koje klase transakcija su značajne za financijske izvještaje? Kako nastaju transakcije unutar poslovnih procesa subjekta? Koje računovodstvene evidencije (elektroničke ili u papirnatom obliku) postoje?</p> <p>Na koji način sustav bilježi događaje i uvjete (osim klasa transakcija) koji su značajni za financijske izvještaje?</p> |
| Kako se bilježe i obrađuju informacije | <p>Koji se procesi financijskog izvještavanja koriste za:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Pokretanje, evidentiranje, obradu i izvještavanje o transakcijama i nestandardnim transakcijama (kao što su transakcije povezanih stranki, itd.); i • Pripremu financijskih izvještaja, uključujući značajnih računovodstvenih procjena i objave? <p>Koji se postupci bave:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja povezanim s neprimjerenim zaobilaženjem kontrola, uključujući upotrebu standardnih i nestandardnih knjiženja u dnevnik; • Zaobilaženjem ili obustavom automatiziranih kontrola; i • Otkrivanjem izuzetaka i izvještavanje o mjerama poduzetima kako bi se isti uklonili? |
| Kako se koriste proizvedene informacije | <p>Na koji način subjekt priopćava uloge u financijskom izvještavanju, odgovornosti i značajna pitanja povezana s financijskim izvještavanjem?</p> <p>Kakva izvješća informacijski sustav redovito proizvodi, te na koji način se ona koriste u upravljanju subjektom?</p> <p>Koje informacije menadžment pruža onima koji su zaduženi za upravljanje (ako su odvojeni od menadžmenta) te vanjskim strankama kao što su regulatorna tijela?</p> |

Komunikacija

Komunikacija je ključna komponenta uspješnih informacijskih sustava. Slijedom toga, ako je informacija namijenjena korištenju prilikom donošenja odluka i olakšavanju funkcioniranja interne kontrole, treba se redovito priopćavati (na unutarnjoj i vanjskoj razini) odgovarajućim ljudima.

Učinkovita unutarnja komunikacija pomaže osoblju subjekta u jasnom razumijevanju ciljeva interne kontrole, korištenih poslovnih procesa, te njihovih pojedinačnih uloga i odgovornosti. Također im pomaže da razumiju u kojoj mjeri su njihove aktivnosti povezane s radom ostalih, te koji su načini izvještavanja o izuzecima višoj razini odgovarajućih ovlasti unutar subjekta.

Komunikacijska sredstva mogu biti neslužbena (usmena) ili službena (tj. navedena u politikama i priručnicima za financijsko izvještavanje).

Unutarnja komunikacija između najviše razine menadžmenta i zaposlenika često je lakša i manje službena u manjim tvrtkama, zbog manje razina i manjeg broja osoblja te veće dostupnosti i češće prisutnosti višeg menadžmenta.

Učinkovita vanjska komunikacija osigurava da se pitanja koja utječu na postizanje ciljeva financijskog izvještavanja rasprave s relevantnim vanjskim strankama poput ključnih vlasnika udjela, financijskih institucija, regulatornih tijela i vladinih agencija.

Nedostatak dokumentacije informacijskog sustava

Manji subjekti mogu imati manje sofisticirane te i ne toliko temeljito dokumentirane informacije i komunikacijske sustave. Ako menadžment nema iscrpne opise računovodstvenih postupaka, sofisticirane računovodstvene evidencije ili pisane politike, revizor će više potrebnog razumijevanja steći pomoću upita i promatranja nego uvidom u dokumentaciju.

5.6 Kontrolne aktivnosti

| Točka # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|---------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 315.20 | Revizor će steći razumijevanje kontrolnih aktivnosti, relevantnih za reviziju, za koje revizor prosuđuje da ih je nužno shvatiti kako bi se procijenio rizik značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje i oblikovali daljnji revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike. Revizija ne zahtijeva razumijevanje svih kontrolnih aktivnosti povezanih sa svakom značajnom klasom transakcija, stanjem računa, i objavom u financijskim izvještajima ili svakom tvrdnjom relevantnom za njih. (Vidjeti točke A88-A94.) |
| 315.21 | U stjecanju razumijevanja subjektivih kontrolnih aktivnosti, revizor će steći razumijevanje o tome kako subjekt reagira na rizike nastale temeljem korištenja informacijskih tehnologija. (vidi točke A95-A97.) |

Kontrolne
aktivnosti

Kontrolne aktivnosti su politike i postupci koji pomažu osigurati provođenje instrukcija menadžmenta. Primjeri uključuju kontrole kako bi se osiguralo da se roba ne otprema onima s lošim kreditnim rizikom, ili da se omoguće samo odobrene kupnje. Te se kontrole bave rizicima koji, ako se ne ublaže, mogu ugroziti postizanje ciljeva subjekta.

Kontrolne aktivnosti (bilo unutar informacijskih ili ručnih sustava) su osmišljene za ublažavanje rizika koji su uključeni u svakodnevne aktivnosti kao što su obrada transakcija (poslovni procesi poput prodaje, kupnje i obračuna plaća) i očuvanje imovine.

Poslovni procesi su strukturirane skupine aktivnosti osmišljene kako bi se postigli određeni rezultati. Kontrole poslovnih procesa mogu se općenito podijeliti na preventivne, detektivne, korektivne, kompenzirajuće ili usmjeravajuće, kako što je i navedeno u nastavku.

Prikaz 5.6-1

| Klasifikacija | Opis |
|-----------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Preventivne kontrole | Izbjegavaju pogreške i nepravilnosti. |
| Detektivne kontrole | Otkrivaju pogreške ili nepravilnosti nakon što se dogode tako da se mogu poduzeti mjere ispravljanja. |
| Kompenzirajuće kontrole | Pružaju određenu razinu sigurnosti gdje ograničeni resursi onemogućavaju uporabu izravnijih kontrola. |
| Usmjeravajuće kontrole (npr. politike) | Usmjeravaju aktivnosti prema željenim ciljevima. |

Izbor kontrola poslovnog procesa će varirati ovisno o uključenim rizicima i određenoj primjeni. Tipične kontrole na razini poslovnog procesa uključuju niže navedene stavke.

Prikaz 5.6-2

| Kontrole | Opis | Primjeri |
|--------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Razdvajanje dužnosti | Ove kontrole mogu smanjiti mogućnost da se osoba nađe u okolnostima da može i činiti i prikriti pogreške ili prijevaru. | Zaposlenik odgovoran za obradu potraživanja nema pristup novčanim primicima. |
| Autorizacijske kontrole | Ove kontrole određuju tko ima ovlasti za odobravanje različitih rutinskih i nerutinskih transakcija i događaja. | Dodjeljivanje odgovornosti za autorizaciju: <ul style="list-style-type: none"> • Zapošljavanje novih zaposlenika; • Ulaganja; • Naručivanje robe i usluga; i • Davanje kredita kupcu. |
| Usklađivanja računa | To uključuje pravodobnu pripremu i pregled usklađivanja računa te poduzimanje eventualnih potrebnih korektivnih mjera. | Usklađivanja bankovnih računa, prodajnih transakcija, stanja među kompanijskih računa, privremenih računa, itd. |

| Kontrole | Opis | Primjeri |
|------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| IT aplikacijske kontrole | Te su kontrole programirane u IT aplikacijama poput prodaje ili kupnje. One uključuju u potpunosti automatizirane ili djelomično automatizirane kontrole. | Provjera aritmetičke točnosti evidencija, cijena iz faktura, urediti kontrole ulaznih podataka, provjera neprekinutosti brojevnog niza, te proizvodnja izvješća o izuzecima za pregled menadžera. |
| Pregledi stvarnih rezultata | Ove kontrole uključuju redovit pregled i analizu stvarnih rezultata u odnosu na budžet, prognoze i izvedbu u prošlom razdoblju. Također uključuju međusobno povezivanje različitih skupova podataka (operativnih ili financijskih) i usporedbu unutarnjih podataka s vanjskim izvorima informacija. Potrebno je istražiti neočekivana odstupanja i poduzeti korektivne mjere. | Analiza operativnih rezultata, usporedba stvarnih rezultata s budžetom i istraživanje odstupanja. |
| Fizičke kontrole | Ove se kontrole odnose na fizičku zaštitu imovine i dozvolu pristupa lokaciji subjekta, računovodstvenim evidencijama, kompjutorskim programima i datotekama s podacima. | Takve se kontrole sastoje od zaštite imovine (brave i ograničen pristup zalihama/evidencijama) te usporedbe rezultata periodičkog popisivanja novca, vrijednosnih papira i zaliha s računovodstvenim evidencijama. |

Manji subjekti

Kontrolne aktivnosti su osmišljene kako bi se spriječilo pojavljivanje ili kako bi se otkrilo i tada ispravilo značajno pogrešno prikazivanje. Kod manjih subjekata, pojmovi svojstveni kontrolnim aktivnostima vjerojatno će biti slični onima kod većih subjekata, no njihova značajnost za revizora može prilično varirati. Uzmite u obzir sljedeće:

Prikaz 5.6-3

| Kontrolne aktivnosti kod manjih subjekata | Komentari: |
|----------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Neslužbena i ograničena dokumentacija | Mnoge kontrole mogu djelovati na neslužbenoj razini i možda neće biti pravilno dokumentirane. Na primjer, odobravanje kredita kupcu može više ovisiti o prosudbi i znanju menadžera nego o unaprijed određenom kreditnom limitu. |
| Ograničen djelokrug | Kontrolne aktivnosti (u mjeri u kojoj one postoje) vjerojatno će se odnositi na glavne transakcijske cikluse poput prihoda, kupnji i rashoda za zaposlenike. |

| Kontrolne aktivnosti kod manjih subjekata | Komentari: |
|---------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>Rizike može ublažiti okruženje kontrola (Vidi 1. svezak, poglavlje 5.3)</p> | <p>Određene vrste kontrolnih aktivnosti možda neće biti relevantne zbog kontrola primijenjenih od strane višeg menadžmenta. Na primjer, menadžmentovo odobrenje značajnih transakcija može pružiti snažnu kontrolu najvažnijih stanja računa i transakcija, smanjujući ili otklanjajući potrebu za detaljnijim kontrolnim aktivnostima. Neka pogrešna prikazivanja u vezi s transakcijama (kojima se kod većih subjekata obično bave kontrolne aktivnosti) može ublažiti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Korporativno ozračje koje naglašava važnost kontrole; • Zapošljavanje visoko kvalificiranih zaposlenika; • Monitoring prihoda i rashoda u odnosu na zadani budžet; • Zahtijevanje odobrenja svih većih transakcija od strane menadžmenta; • Monitoring ključnih pokazatelja uspješnosti; i • Dodjeljivanje odgovornosti među zaposlenicima kako bi se maksimiziralo razdvajanje dužnosti. |

Kontrolne aktivnosti, relevantne za reviziju, mogu potencijalno ublažiti rizike kao što su:

- **Značajni rizici**
Prepoznati i procijenjeni rizici značajnog pogrešnog prikazivanja koji, prema prosudbi revizora, zahtijevaju posebnu pozornost revizije. (Pogledajte 2. svezak, 10. poglavlje)
- **Rizici koji se ne mogu jednostavno riješiti dokaznim postupcima**
To su prepoznati i procijenjeni rizici pogrešnog prikazivanja za koje nisu dovoljni samo dokazni postupci kako bi pružili dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza.
- **Ostali rizici značajnog pogrešnog prikazivanja**

Na revizorovu prosudbu o tome je li kontrolna aktivnost značajna za reviziju utječe:

- Znanje o prisutnosti / odsutnosti kontrolnih aktivnosti otkrivenih drugim komponentama interne kontrole. Ako se određeni rizik već riješio (na primjer, pomoću okruženja kontrola, informacijskog sustava, itd.), nema potrebe za identifikacijom eventualnih dodatnih kontrola koje bi mogle postojati.
- Postojanje više kontrolnih aktivnosti koje ostvaruju isti cilj. Nepotrebno je steći razumijevanje svake od kontrolnih aktivnosti povezane s tim ciljem.
- Povećana revizijska učinkovitost koja se postiže testiranjem operativne učinkovitosti određenih ključnih kontrola. To se može dogoditi kada:
 - Prikupljanje revizijskih dokaza testiranjem operativne učinkovitosti kontrola može biti isplativije od obavljanja dokaznih postupaka. Testovi kontrola obično rezultiraju manjom količinom uzorka od dokaznih testova. Ako su kontrole automatizirane, možda će biti dovoljna već i veličina uzorka koji se sastoji od samo jednog stavka (pod pretpostavkom da opće IT kontrole dobro funkcioniraju). Osim toga, ako se sustav kontrole i osoblje nije promijenilo u odnosu na prethodne godine, postoji mogućnost (pod određenim uvjetima) ograničavanja izvođenja testa operativne učinkovitosti na jednom u svake tri godine. (Vidi 2. svezak, 17. poglavlje.)
 - Sami dokazni postupci neće pružiti dovoljno revizijskih dokaza na razini tvrdnje. Na primjer, može biti komplicirano (te ponekad nemoguće) baviti se tvrdnjom o potpunosti za prihod od prodaje samo pomoću dokaznih postupaka. U tim situacijama, bilo bi korisno prepoznati interne kontrole koje se bave s tim povezanim rizicima i tvrdnjama. Ako se očekuje učinkovito djelovanje internih kontrola, tada se potrebni revizijski dokazi mogu prikupiti i pomoću testa operativne učinkovitosti tih kontrola.

5.7 Razumijevanje rizika i kontrola informacijskih tehnologija

Danas većina subjekata koristi informacijsku tehnologiju (IT) za upravljanje, kontrolu i izvještavanje o barem nekoj od svojih aktivnosti. Operacijama informacijskih tehnologija često upravlja središnji tim za potporu koji se brine o tome da svakodnevni korisnici (zaposlenici) imaju odgovarajući pristup hardveru, softveru, i aplikacijama potrebnima za obavljanje svojih dužnosti. U manjim subjektima, za upravljanje informacijskim tehnologijama može biti zadužena samo jedna osoba, pa čak i netko izvana zaposlen na pola radnog vremena.

Neovisno o veličini subjekta, postoje brojni čimbenici rizika povezani s upravljanjem informacijskim tehnologijama i aplikacijama koji, ako se ne ublaže, mogu dovesti do značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima.

Postoje dvije vrste IT kontrola koje se trebaju koristiti zajedno kako bi se osigurala potpuna i točna obrada informacija:

- **Opće IT kontrole**

Te kontrole djeluju unutar svih aplikacija te se obično sastoje od mješavine automatiziranih kontrola (ugrađenih u kompjutorske programe) i ručnih kontrola (poput budžeta informacijskih tehnologija i ugovora s pružateljima usluga); i

- **IT aplikacijske kontrole**

To su automatizirane kontrole koje se specifično odnose na aplikacije (kao što su obrada prodaje ili obračun plaća).

Postoji i treća vrsta kontrola, koja se sastoji od ručnog elementa i elementa informacijskih tehnologija. Te kontrole možemo nazvati kontrolama ovisnima o informacijskim tehnologijama. Kontrola se obavlja ručno, ali njezina učinkovitost ovisi o informacijama koje proizvodi IT aplikacija. Na primjer, financijski menadžer može pregledati mjesečni/tromjesečni financijski izvještaj (proizveden od strane računovodstvenog sustava) pregledati mjesečni/tromjesečni financijski izvještaj (proizveden od strane računovodstvenog sustava) te istražiti odstupanja.

Sljedeći prikaz opisuje djelokrug općih IT kontrola.

Prikaz 5.7-1

| Opće IT kontrole | |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Standardi, planiranje, politike, itd. (okruženje kontrola informacijskih tehnologija) | Struktura upravljanja informacijskim tehnologijama. Kako se rizici informacijskih tehnologija prepoznaju, ublažuju te kako se njima upravlja. Potreban informacijski sustav, strateški plan (ako postoji), i budžet. Politike, postupci i standardi informacijskih sustava. Organizacijska struktura i razdvajanje dužnosti. Planiranje nepredvidivih okolnosti |
| Zaštita podataka, infrastrukture informacijskih tehnologija i svakodnevnog poslovanja | Stjecanja, instalacije, konfiguracije, integracija i održavanje infrastrukture informacijskih tehnologija. Dostava informacijskih usluga korisnicima. Upravljanje pružateljima usluga od treće strane. Korištenje sistemskog softvera, sigurnosnog softvera, sustava za upravljanje podacima i pomoćnih programa. Praćenje incidenata, bilježenje sustava i monitoring funkcija. |

| Opće IT kontrole | |
|------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Pristup programima i aplikacijskim podacima | <p>Izdavanje / uklanjanje i zaštita korisničkih lozinki i korisničkih imena. Vatrozid i kontrole udaljenog pristupa.</p> <p>Šifriranje podataka i kriptografski ključevi. Korisnički računi i kontrole privilegiranog pristupa.</p> <p>Korisnički profili koji dopuštaju ili ograničavaju pristup.</p> |
| Razvoj programa i izmjene programa | <p>Preuzimanje i primjena novih aplikacija. Razvoj sustava i metodologija sustava za osiguranje kvalitete.</p> <p>Održavanje postojećih aplikacija, uključujući kontrole nad izmjenama programa.</p> |
| Praćenje operacija informacijskih tehnologija | <p>Politike, postupci, provjere, i izvješća o izuzecima koja osiguravaju da:</p> <ul style="list-style-type: none"> • korisnici informacija primaju točne podatke za donošenje odluka; • postoji kontinuirana usuglašenost s općim IT kontrolama; i • informacijske tehnologije udovoljavaju potrebama subjekta te da su u skladu s poslovnim zahtjevima. |

IT aplikacijske kontrole

IT aplikacijske kontrole odnose se na određenu programsku aplikaciju korištenu na razini poslovnog procesa. Aplikacijske kontrole prema vrsti mogu biti preventivne ili detektivne, te su oblikovane kako bi se osigurao integritet računovodstvenih evidencija.

Tipične aplikacijske kontrole odnose se na postupke korištene za pokretanje, evidentiranje, obradu i izvješćivanje o transakcijama ili drugim financijskim podacima. Te kontrole pomažu osigurati da su nastale transakcije odobrene, te da su potpuno i točno evidentirane i obrađene. Primjeri uključuju uređivanje kontrole ulaznih podataka s korekcijom na točki unosa podataka i provjerom numeričkih nizova s ručno rađenim izvješćima za naknadno istraživanje izuzetaka.

5.8 Monitoring

| Točka # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|---------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 315.22 | Revizor će steći razumijevanje glavnih vrsta aktivnosti koje subjekt koristi pri monitoringu internih kontrola nad financijskim izvještavanjem, uključujući one koje se odnose na takve kontrolne aktivnosti relevantne za reviziju i kako subjekt inicira korektivne aktivnosti za nedostatke u svojim kontrolama. (Vidjeti točke A98-A100.) |
| 315.24 | Revizor će steći razumijevanje o izvorima informacija korištenim u subjektovim aktivnostima monitoringa i osnovama na kojima menadžment temelji shvaćanje da su informacije dovoljno pouzdane za tu svrhu. (Vidjeti točku A104.) |



Monitoring procjenjuje učinkovitost provođenja interne kontrole tokom nekog vremenskog razdoblja. Cilj je osigurati da kontrole ispravno funkcioniraju te, ako to nije slučaj, poduzeti nužne korektivne mjere.

Monitoring pruža menadžmentu povratne informacije o tome da li sustav interne kontrole oblikovan za ublažavanje rizika:

- Je učinkovit u bavljenju zadanim kontrolnim ciljevima;
- Je pravilno uveden i da li ga zaposlenici dobro razumiju;
- Se svakodnevno koristi i usuglašava s njim; i
- Treba promijeniti ili unaprijediti u skladu s izmijenjenim uvjetima.

Menadžment ostvaruje monitoring kontrola kroz kontinuirane aktivnosti, odvojena ocjenjivanja, ili kombinacijom navedenog.

U manjim subjektima su kontinuirane aktivnosti monitoringa neslužbene, te su obično ugrađene u uobičajene svakodnevne aktivnosti subjekta. To uključuje redovito upravljanje i aktivnosti nadzora te uvid u izvješća o izuzecima koja može proizvesti informacijski sustav. Kada menadžment izravno sudjeluje u operacijama, često će prepoznati značajna odstupanja od očekivanja i netočnosti u financijskim podacima, te će poduzeti korektivne mjere kako bi izmijenili ili unaprijedili kontrolu.

Periodički monitoring (odvojena ocjenjivanja specifičnih područja unutar subjekta, kao što su ona kojima se u mnogo većoj tvrtki bavi funkcija interne revizije) nije uobičajen u manjim subjektima. Međutim, periodička ocjenjivanja kritičkih procesa mogu provoditi kvalificirani zaposlenici koji nisu izravno uključeni u te procese, ili se može zaposliti odgovarajuće kvalificirana osoba.

Menadžmentove aktivnosti monitoringa mogu također uključivati upotrebu informacija dobivenih od vanjskih stranaka koje ukazuju na probleme ili ističu područja koja je potrebno unaprijediti. Primjeri toga mogu uključivati:

- Pritužbe klijenata;
- Komentari upravnih tijela kao što su franšize, financijske institucije i regulatorna tijela; i

- Komunikacija s vanjskim revizorima i konzultantima vezana za internu kontrolu.

Izvori podataka koji se koriste za monitoring

Velik dio podataka koji se koriste u monitoringu proizvest će informacijski sustav subjekta. Menadžment je ponekad sklon pretpostaviti da su te informacije točne. Ako te informacije nisu točne, postoji rizik da menadžment dođe do netočnih zaključaka, te će to rezultirati donošenjem loših odluka.

Prema tome, kada revizor ocjenjuje monitoring kontrola, treba razumjeti:

- Izvore informacija povezanih s subjektivim aktivnostima monitoringa; i
- Osnovu na temelju koje menadžment zaključuje da je informacija dovoljno pouzdana za određenu svrhu.

5.9 Razumijevanje internih kontrola relevantnih za reviziju

Sljedeći prikaz nudi sažetak koraka uključenih u razumijevanje internih kontrola relevantnih za reviziju.

Prikaz 5.9-1

| Prepoznajte | Bavite se pitanjem |
|-------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Specifični rizici značajnog pogrešnog prikazivanja koje je potrebno ublažiti | <p>Potencijalni rizici značajnih pogrešnih prikazivanja (povezani sa značajnim klasama transakcija, stanjima računa, i objavama financijskih izvještaja) koji postoje na razini tvrdnje. Na primjer:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Redoviti svakodnevni transakcijski rizici; • Rizici prijave (kao što su menadžmentovo zaobilaženje kontrola i protupravno prisvajanje imovine); • Rizici objave (nepotpune informacije ili informacije koje nedostaju); • Značajni rizici; • Ne-rutinski rizici (poput uvođenja novog računovodstvenog sustava); i • Rizici prosudbe (procjene, vrednovanja, itd.). |
| Menadžmentova reakcija na prepoznate rizike značajnog pogrešnog prikazivanja | <p>Koje specifične kontrolne aktivnosti (koje uključuju ručne ili IT aplikacijske kontrole) sprečavaju, ili otkrivaju i ispravljaju (pojedinačno ili u kombinaciji s drugima) pogreške i prijevaru.</p> <p>Ovaj korak ne zahtijeva od revizora da prepozna sve kontrolne aktivnosti koje mogu postojati. Na primjer, subjekt je možda proveo 15 kontrolnih postupaka kako bi riješio određeni rizik. Ako je revizor zaključio da su prva tri otkrivena kontrolna postupka bila dovoljna kako bi se ublažio određeni rizik, nema potrebe da se nastavi baviti otkrivanjem i dokumentiranjem ostalih 12 kontrolnih postupaka.</p> |
| Značajni nedostaci | <p>Neuspjeh menadžmenta da ublaži rizik značajnog pogrešnog prikazivanja će vjerojatno imati za posljedicu značajan nedostatak. Treba o nedostatku izvijestiti menadžment i odrediti revizijsku reakciju.</p> |
| Provedba relevantnih kontrola | <p>To uključuje postupke (uz upite upućene osoblju klijenta) kako bi se utvrdilo da otkrivene relevantne kontrole zaista postoje te da ih subjekt koristi. To se može provesti u trenutku kada se prati transakcija kroz sustavu određenom danu. Ovo nije test kontrola, koji je namijenjen za procjenu je li kontrola uspješno djelovala tijekom razdoblja obuhvaćenog revizijom.</p> |

5.10 Ručne i automatizirane kontrole

Za većinu subjekata, sustav interne kontrole sastojat će se od mješavine ručnih i automatiziranih kontrola. Rizici i prednosti povezane s različitim vrstama kontrole opisane su u nastavku.

Prikaz 5.10-1

| Prednosti | |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Ručne kontrole | Automatizirane kontrole |
| <ul style="list-style-type: none"> • Koriste se za praćenje učinkovitosti automatiziranih kontrola. • Prikladne su za područja kod kojih je potrebna prosudba i diskrecija povezana s velikim, neobičnim ili neponavljajućim transakcijama. • Korisne su kad je teško utvrditi, pripremiti se na, ili predvidjeti pogreške. • Promjena okolnosti možda će zahtijevati kontrolnu reakciju izvan djelokruga postojeće automatizirane kontrole. | <ul style="list-style-type: none"> • Dosljedno slijede unaprijed određena poslovna pravila te provode složene izračune u obradi velike količine transakcijskih podataka. • Povećavaju pravovremenost, dostupnost i točnost informacija. • Omogućuju dodatnu analizu informacija. • Poboljšavaju sposobnost praćenja izvedbe subjektivih aktivnosti te njegovih politika i postupaka. • Smanjuju rizik da se zaobide interna kontrola. • Poboljšavaju sposobnost postizanja učinkovite raspodjela zadataka tako da se uvedu odgovarajuća ograničenja pristupa sustavu kod aplikacija, baza podataka i operativnih sustava. |

| Rizici | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Ručne kontrole | Automatizirane kontrole |
| <ul style="list-style-type: none"> • Manje su pouzdane od automatiziranih kontrola, jer ih provode ljudi. • Lakše ih se izbjegne, zanemari ili zaobiđe. • Sklone su jednostavnim pogreškama i propustima. • Ne može se pretpostaviti dosljednost primjene. • Manje su prikladne za velike ili ponavljajuće transakcije kod kojih bi automatizirane kontrole bile učinkovitije. • Manje su prikladne za aktivnosti kod kojih se određeni načini izvođenja kontrole na jednostavan način mogu adekvatno osmisliti i automatizirati. | <ul style="list-style-type: none"> • Moguće je oslanjanje na sustave ili programe koje nepravilno obrađuju podatke, obrađuju netočne podatke, ili oboje. • Neovlašten pristup podacima može dovesti do uništenja podataka ili nepravilnih promjena podataka, uključujući evidentiranje neovlaštenih ili nepostojećih transakcija, ili nepravilno evidentiranje transakcija (određeni rizici mogu se pojaviti kada više korisnika ima pristup zajedničkoj bazi podataka). • Postoji mogućnost da osoblje u informacijskim tehnologijama dobije pravo pristupa izvan onog što je potrebno za obavljanje njihovih dužnosti, čime se narušava raspodjela zadataka. • Neovlaštene izmjene podataka u matičnim datotekama. • Neovlaštene izmjene sustava ili programa. • Neuspjeh da se uvedu potrebne izmjene sustava ili programa. • Neprikladna ručna intervencija. • Mogući gubitak podataka ili nemogućnost da se pristupi podacima prema potrebi. |

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Kada subjekt koristi mješavinu ručnih i automatiziranih kontrola, uvijek utvrdite tko je odgovoran za funkcioniranje svake kontrole. Na primjer, pretpostavimo da je upravitelj skladišta odgovoran za otpremu robe. Upravitelj skladišta ručno unosi podatke u sustav prodaje s aplikacijskom kontrolom koja uparuje pošiljku s izvornom narudžbom. Ako nešto pođe po zlu u procesu uparivanja, je li to odgovornost upravitelja skladišta, IT odjela ili računovodstva? Ako jednoj osobi nije dodijeljena odgovornost za čitav proces, neizbježno je da će ljudi kriviti jedni druge kada se naprave pogreške.

U slučajevima gdje nije dodijeljena odgovornost, razmotrite:

- Vjerojatnost i ozbiljnost potencijalnih pogrešnih prikazivanja koja se mogu pojaviti u financijskim izvještajima;
- Odgovarajuću revizijsku reakciju; i
- Je li potrebno izvijestiti menadžment o dotičnom pitanju.

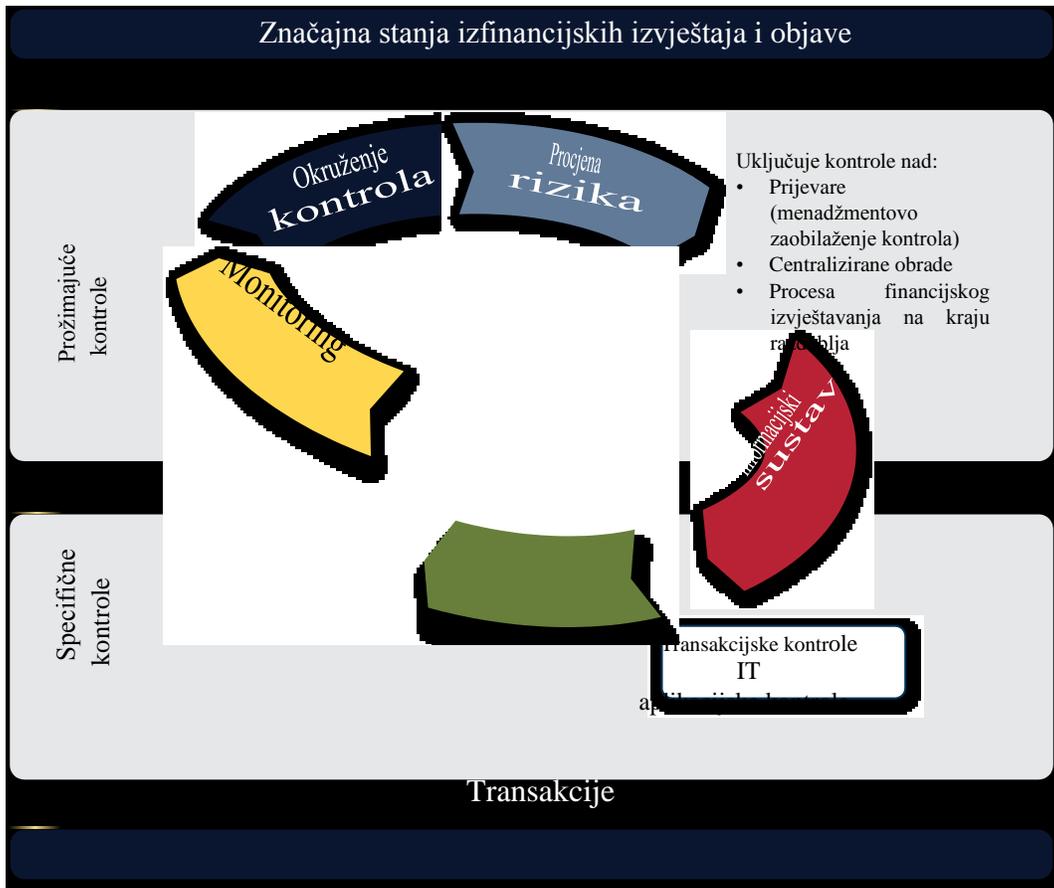
5.11 Prožimajuće kontrole

| Točka # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 315.14 (b) | Revizor će ...ocijeniti: (b) osiguravaju li kvalitete sastavnih dijelova okruženja kontrola skupno odgovarajuću osnovu za ostale komponente internih kontrola i jesu li zbog nedostataka u okruženju kontrola oslabljene te ostale komponente.(Vidjeti točke A69-A78.) |

Ovo se poglavlje bavilo svakom od pet komponenti interne kontrole. Neke od tih kontrola su prema vrsti prožimajuće te samo neizravno služe kako bi se spriječilo pojavljivanje pogrešnog prikazivanja, ili kako bi se isto otkrilo i ispravilo. Ostale kontrole odnose na pojedine transakcijske rizike (kao što su obračun plaća, kupnja i prodaja), a osmišljeni su kako bi se spriječilo ili otkrilo i ispravilo pogrešno prikazivanje.

Sljedeći prikaz pokazuje interakciju između dvije razine kontrole transakcija kako se kreću od nastanka i obrade (razina transakcije) preko računovodstvenih evidencija (razina subjekta) te konačno do financijskih izvještaja. Primijetite kako barem tri od pet komponenti interne kontrole prvenstveno uključuju prožimajuće kontrole.

Prikaz 5.11-1



Napomene:

1. Ovaj prikaz je opći vodič. U nekim slučajevima, prožimajuće kontrole mogu biti oblikovane na način da djeluju na razini preciznosti koja bi spriječila ili otkrila određena pogrešna prikazivanja na razini poslovnog procesa. Na primjer, detaljni budžet odobren od strane onih koji su zaduženi za upravljanje može poslužiti menadžmentu da otkrije neovlaštene administrativne izdatke. U drugim slučajevima, mogu postojati kontrolne aktivnosti i dijelovi informacijskog sustava koji se odnose na aktivnosti na razini subjekta.
2. Kontrole na razini subjekta (kao što su predanost kompetentnosti) mogu biti manje opipljive od onih na razini poslovnog procesa (kao što su uparivanje primljene robe s narudžbom), ali su jednako važne za sprječavanje i otkrivanje prijevare i pogrešaka.
3. Proces financijskog izvještavanja na kraju razdoblja uključuje postupke za:
 - Unos ukupnih iznosa transakcija u glavnu knjigu;
 - Odabir i primjenu računovodstvenih politika;
 - Pokretanje, odobrenje, evidentiranje i obradu knjiženja u glavnoj knjizi;
 - Evidentiranje ponavljajućih i ne-ponavljajućih usklađenja financijskih izvještaja; i
 - Pripremu financijskih izvještaja i povezanih objava.
4. Opće kontrole informacijskih tehnologija (IT) slične su kontrolama na razini subjekta, osim što se fokusiraju na to kako subjekt upravlja IT operacijama (poput organizacije, zaposlenika, integriteta podataka).
5. IT aplikacijske kontrole slične su transakcijskim kontrolama. One se bave time kako se obrađuju specifične transakcije na razini poslovnog procesa.

Prožimajuće kontrole čine temelj na koji se nadograđuju specifične transakcijske kontrole. One određuju moral od vrha prema dnu te očekivanja o tome kakvo će općenito biti okruženje kontrola organizacije. Loše oblikovane prožimajuće kontrole mogu čak i potaknuti nastanak svih vrsta pogreške i prijevare. Na primjer, subjekt se možda služi visoko kontroliranim i učinkovitim procesom prodaje. Međutim, ako viši menadžment ima loš stav o kontrolama te ih je ponekad zaobilazio, ipak se može dogoditi značajna pogreška u financijskim izvještajima. Menadžmentovo zaobilazanje kontrola te loš moral od vrha prema dnu česte su vrste korporativnih prijestupa.

Prožimajuće kontrole također uključuju monitoring kontrola koje procjenjuju je li stvarni moral od vrha prema dnu u skladu s ciljanim moralom, te u kojoj mjeri su ispunjena očekivanja u vezi s kontrolama.

Prožimajuće kontrole (nekad zvane kontrolama na razini subjekta) mogu uključivati:

- Kontrole povezane s okruženjem kontrola;
- Kontrole menadžmentovog zaobilazanja kontrola;
- Proces subjektove procjene rizika;
- Kontrole koje prate rezultate poslovanja i drugih kontrola;
- Kontrole procesa financijskog izvještavanja na kraju razdoblja; i
- Politike koje se bave značajnim praksama poslovnih kontrola i upravljanja rizicima.

Manji subjekti

U manjim subjektima, nedostatak specifičnih kontrola poslovnog procesa (zbog ograničenja zaposlenika i resursa) često nadoknađuje visoka razina uključenosti menadžmenta u provođenje kontrola. Zapravo, neke prožimajuće kontrole u manjim subjektima često mogu djelovati s razinom preciznosti koja de facto služi sprečavanju ili otkrivanju određenih pogrešnih prikazivanja. Međutim, povećana uključenost višeg menadžmenta također povećava rizik menadžmentovog zaobilazanja kontrola. To se može riješiti kroz daljnje revizijske postupke oblikovanjem prikladnih kontrola protiv prijevare. (Vidi 1. svezak, poglavlje 5.12)

Nedostaci prožimajućih kontrola

Iako slabosti prožimajućih kontrola najčešće nemaju odmah kao posljedicu nedostatak ili pogrešku u financijskim izvještajima, one ipak imaju značajan utjecaj na vjerojatnost pojave pogrešnih prikazivanja na razini kontrole poslovnog procesa. Odsustvo kvalitetnih prožimajućih kontrola može ozbiljno ugroziti ostale kontrole poslovnih procesa, te zbog toga treba o značajnim nedostacima tih kontrola izvijestiti menadžment i one koji su zaduženi za upravljanje.

5.12 Kontrole protiv prijevare

U posljednjih nekoliko godina, počela se pojavljivati nova vrsta internih kontrola, koja se ponekad naziva kontrolama protiv prijevare. Budući da je velik broj većih prijevara često uključivao viši menadžment, osmišljavanje kvalitetnih programa i kontrola protiv prijevare smatra se korisnim dijelom okruženja kontrola u većim subjektima. Kontrole protiv prijevare mogu se usporediti s ležećim policajcima na cesti koji su postavljeni kako bi se usporio promet, no ne i sasvim zaustavio. Kontrole protiv prijevare osmišljene su kako bi umanjile posljedice neželjenog ponašanja prije nego se ono dogodi, no ne i kako bi ga sasvim spriječile.

Kontrole protiv prijevare su osobito značajne za veće subjekte, no također mogu biti osmišljene kako bi se umanjila mogućnost prijevare u manjim subjektima. One možda neće u potpunosti spriječiti prijevare, ali će zato djelovati destimulativno. One navode počinitelje da dobro razmisle o posljedicama svojih postupaka.

Kontrole protiv prijevare mogu biti oblikovane na način da uključe svih pet komponenti interne kontrole. Međutim, kad je riječ o rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima, poseban naglasak je na moralu od vrha prema dnu. To se odnosi na stavove i aktivnosti menadžmenta povezane s kontrolom, te je dio okruženja kontrola (vidi 1. svezak, poglavlje 5.3) koje utječe na svjesnost o kontrolama kod svih zaposlenika. Visok "moral od vrha prema dnu" smatra se daleko najučinkovitijom od svih kontrola protiv prijevare .

Dva primjera kontrola protiv prijevare primjenjiva u manjim subjektima:

- **Knjiženja u dnevnik**

Menadžeri su često koristili ne-rutinska knjiženja kako bi počinili prijevaru. Politika da ne-rutinska knjiženja (koje prelaze specificirani iznos) moraju biti popraćena objašnjenjem i menadžerovim potpisom (koji označava odobrenje) jednostavna je kontrola protiv prijevare primjenjiva u subjektu bilo koje veličine. Takva politika daje ovlast računovođi subjekta da uvijek traži od menadžera (koji traži unos u dnevnik) objašnjenje i odobrenje. To neće nužno spriječiti višeg menadžera da zatraži neprikladno knjiženje, međutim već i sama pomisao da je potrebno fizički dokumentirati i objasniti odobrenje može biti dovoljno da umanju mogućnost takvog zahtjeva. Ako se takav zahtjev ipak dogodi, revizor može primijetiti da knjiženje nije odobreno i upitati zašto je tome tako. To onda može dovesti do daljnje istrage.

- **Razdvajanje dužnosti**

U manjim subjektima, računovođa ili knjigovođa često su u položaju da im se vjeruje i nadzire ih se u minimalnoj mjeri te oni stoga imaju brojne prilike da počine prijevaru. Jedna od mogućih (ali pomalo skupa) kontrola protiv prijevare je da se na mjesto dotičnih osoba zaposli knjigovođa na pola radnog vremena koji bi bio zaposlen barem jedan ili više tjedana godišnje, primjerice dok je računovođa na godišnjem odmoru ili obavlja druge poslove. Politika zapošljavanja osobe na zamjenu može u potpunosti odvratiti knjigovođu od toga da počini prijevaru, a ako je prijevara već u tijeku, ova politika pruža priliku da se otkrije prijevara.

6. Tvrdnje u financijskom izvještaju

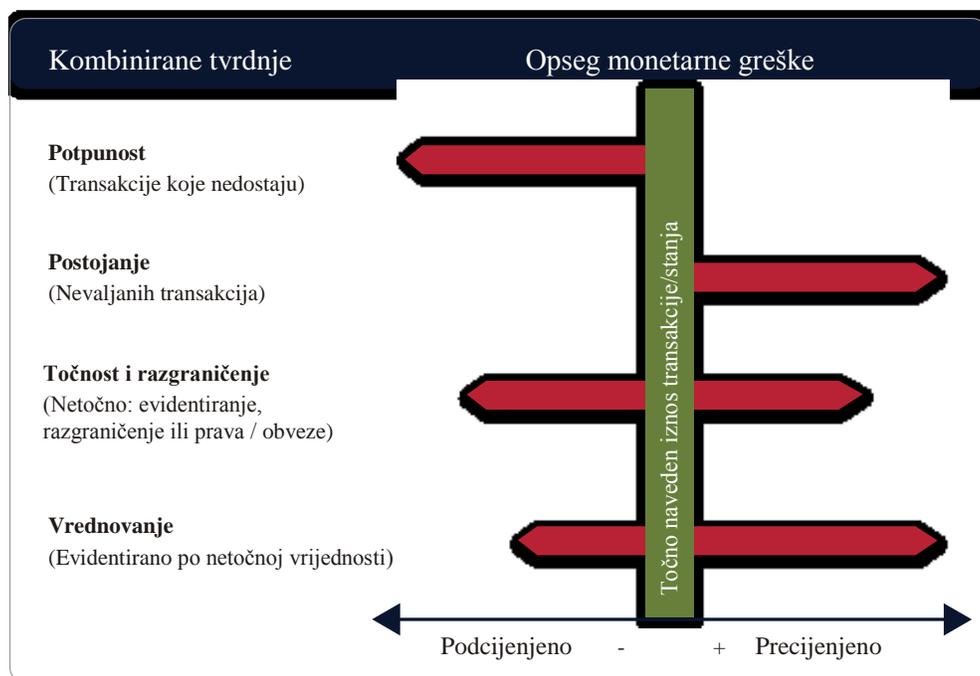
Sadržaj poglavlja

Relevantni MRevS-i

Korištenje tvrdnji menadžmenta u reviziji

315

Prikaz 6.0-1



6.1 Pregled

Točka #

Relevantni izvadci iz MRevS-a

315.4(a)

Tvrdnje

Tvrdnje – izjave menadžmenta, eksplicitne ili drugačije, koje su utjelovljene u financijskim izvještajima, a koje revizor koristi pri sagledavanju različitih vrsta potencijalnih pogrešnih prikazivanja koje mogu nastati.

Kada menadžment da izjavu revizorima poput "financijski izvještaji kao cjelina su prikazani na fer način u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja" ta izjava zapravo sadržava i niz utjelovljenih tvrdnji.

Te utjelovljene tvrdnje (koje daje menadžment) odnose se na priznavanje, mjerenje, prezentiranje i objavljivanje različitih elemenata (iznosa i objava) u financijskim izvještajima.

Primjeri tvrdnji menadžmenta su:

- Sva imovina u financijskim izvještajima postoji;
- Sve prodajne transakcije evidentirane su u odgovarajućem razdoblju;
- Zalihe su iskazane po odgovarajućoj vrijednosti;
- Obveze prema dobavljačima predstavljaju odgovarajuće dužnosti subjekta;
- Sve evidentirane transakcije nastale su u razdoblju za koje se provodi revizija; i
- Svi iznosi su ispravno prikazani i objavljeni u financijskim izvještajima.

Te su tvrdnje često sažete u jednu riječ kao što je potpunost, postojanje, nastanak, točnost, vrednovanje, i drugo. Na primjer, menadžment može tvrditi revizoru da stanje prodaje u računovodstvenim evidencijama sadrži sve prodajne transakcije (tvrdnja o potpunosti), da su se transakcije zaista dogodile te da su valjane (tvrdnja o nastanku), te da su transakcije pravilno evidentirane u računovodstvenim evidencijama te u odgovarajućem računovodstvenom razdoblju (tvrdnja o točnosti i razgraničenju).

6.2 Opis tvrdnji

Stavak A111 MRevS-a 315 opisuje kategorije tvrdnji koje revizor može koristiti kada razmatra različite vrste potencijalnih pogrešnih prikazivanja. Ove kategorije su opisane u sljedećem prikazu.

Prikaz 6.2-1

| | Tvrdnja | Opis |
|-----------------------------------------------------------------------|----------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Klase transakcija i događaja za razdoblje obuhvaćeno revizijom | Nastanak | Evidentirane transakcije i događaji zaista su se dogodili i odnose se na subjekt. |
| | Potpunost | Sve transakcije i događaji koji su trebali biti evidentirani zaista i jesu evidentirani. |
| | Točnost | Iznosi i drugi podaci povezani s evidentiranim transakcijama i događajima su ispravno evidentirani. |
| | Razgraničenje | Transakcije i događaji evidentirani su u ispravnom računovodstvenom razdoblju. |
| | Klasifikacija | Transakcije i događaji evidentirani su na odgovarajućim računima (kontima). |

| | Tvrdnja | Opis |
|-----------------------------------------|--------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Stanje računa na kraju razdoblja | Postojanje | Imovina, obveze, i glavnički interesi postoje. |
| | Prava i obveze | Subjekt drži ili kontrolira prava na imovinu i odgovornosti [koje]predstavljaju obveze subjekta. |
| | Potpunost | Sva imovina, obveze i glavnički interesi za koje postoji dužnost da ih se evidentira su evidentirani. |
| | Vrednovanje i alokacija | Imovina, obveze, i glavnički interesi uključeni su u financijske izvještaje s odgovarajućim iznosima, a eventualna posljedična usklađivanja vrednovanja ili alociranja su ispravno evidentirana. |

| | Tvrdnja | Opis |
|------------------------------|-------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------|
| Prezentacija i objava | Nastanak, prava i obveze | Objavljeni događaji, transakcije i druga pitanja su se dogodili i odnose se na subjekt. |
| | Potpunost | Sve objave koje su trebale biti uključene u financijske izvještaje su uključene. |
| | Klasifikacija i razumljivost | Financijske informacije su pravilno prezentirane i opisane, a objave su jasno izražene. |
| | Točnost i vrednovanje | Financijske i ostale informacije objavljene su na fer način te u odgovarajućem iznosu. |

Primjenjivost tvrdnji na područja financijskog izvještaja opisana je u nastavku.

Prikaz 6.2-2

| Tvrdnje | Klase transakcija | Stanja računa | Prezentacija i objava |
|-------------------------------------|--------------------------|----------------------|------------------------------|
| Postojanje / nastanak | • | • | • |
| Potpunost | • | • | • |
| Prava i obveze | | • | • |
| Točnost / klasifikacija | • | | • |
| Razgraničenje | • | | |
| Klasifikacija i razumljivost | • | | • |
| Vrednovanje/alokacija | | • | • |

6.3 *Kombinirane tvrdnje*

MRevS 315 omogućava revizoru da tvrdnje koristi u navedenom obliku ili da ih izrazi drugačije, pod uvjetom da obuhvati sve gore navedene aspekte.

Kako bi se olakšalo korištenje tvrdnji u reviziji manjih subjekata, ovaj Vodič je kombinirao nekoliko tvrdnji na način da one budu primjenjive za sve tri kategorije (tj. stanja računa, transakcije, i objave). U sljedećem prikazu navedene su četiri kombinirane tvrdnje te pojedinačne tvrdnje koje one uključuju.

Prikaz 6.3-1

| Kombinirane tvrdnje | Klase transakcija | Stanja računa | Prezentacija i objava |
|------------------------------------|-------------------------------------------|-------------------------|-----------------------------------------------------------|
| Potpunost (C) | Potpunost | Potpunost | Potpunost |
| Postojanje (E) | Nastanak | Postojanje | Nastanak |
| Točnost i razgraničenje (A) | Točnost Razgraničenje Klasifikacija | Prava i obveze | Točnost Prava i obveze Klasifikacija i razumljivost |
| Vrednovanje (V) | | Vrednovanje i alokacija | Vrednovanje |

Napomena:

Kad revizor odluči koristiti kombinirane tvrdnje, poput gore opisanih, mora zapamtiti da tvrdnja o točnosti i razgraničenju također uključuje i prava i obveze, te klasifikaciju i razumljivost.

Sljedeći prikaz opisuje četiri kombinirane tvrdnje korištene u ovom Vodiču.

Prikaz 6.3-2

| Kombinirana tvrdnja | Opis |
|------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Potpunost (C) | U financijske izvještaje uključeno je sve što se trebalo evidentirati ili objaviti. Ne postoje imovina, obveze, transakcije ili događaji koji nisu evidentirani ili objavljeni; ne nedostaje nijedna bilješka uz financijsko izvješće i nema nepotpunih bilješki uz financijske izvještaje. |
| Postojanje (E) | Sve što je evidentirano ili objavljeno u financijskim izvještajima postoji na odgovarajući datum i trebalo je biti uključeno. Imovina, obveze, evidentirane transakcije, i druga pitanja uključena u bilješke uz financijske izvještaje postoje, zaista su se dogodile i odnose se na subjekt. |
| Točnost i razgraničenje (A) | Sve obveze, prihodi, rashodi i prava na imovinu (u obliku držanja ili kontrole) vlasništvo su ili obveza subjekta te su evidentirana odgovarajućim iznosom i raspoređena (razgraničena) u odgovarajuća razdoblja. To također uključuje odgovarajuću klasifikaciju iznosa i objava u financijskim izvještajima. |
| Vrednovanje (V) | Imovina, obveze i vlasnički udjeli su evidentirani u financijskim izvještajima u odgovarajućem iznosu (vrijednosti). Eventualno usklađivanja vrednovanja ili alociranja nužna po svojoj prirodi ili zbog primjenjivih računovodstvenih načela su pravilno evidentirana. |

6.4 Upotreba tvrdnji u reviziji

| Točka # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|---------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 315.25 | Revizor će prepoznati i procijeniti rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini: (a) financijskog izvještaja; i (Vidjeti točke A105-A108.) (b) tvrdnji za klase transakcija, stanja računa, i objava (Vidjeti točke A109-A113.) kako bi osigurao osnovicu za oblikovanje i obavljanje daljnjih revizijskih postupaka. |

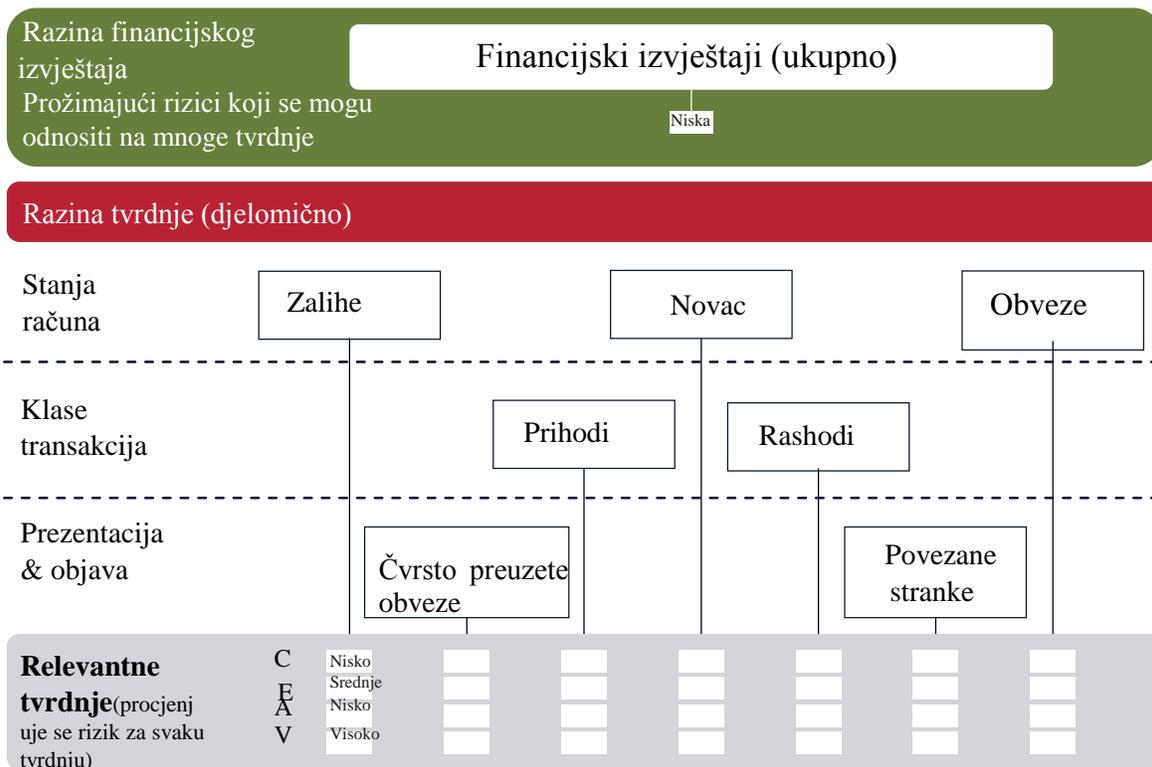
Kako je već navedeno, financijski izvještaji sadrže brojne utjelovljene tvrdnje. Revizor može koristiti tvrdnje kako bi procijenio rizike na razini financijskog izvještaja ili na razini tvrdnje.

Prikaz 6.4-1

| Procijenjeni rizik na: Komentari | |
|-----------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Razini financijskog izvještaja | Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja na razini financijskog izvještaja često su prožimajući te stoga uključuju sve tvrdnje. Na primjer, ako viši računovođa nije dovoljno kompetentan za zadatke koji su mu dodijeljeni, sasvim je moguće da se dogode pogreške u financijskim izvještajima. Međutim, takve pogreške često neće se odnositi samo na jedno određeno stanje računa, tok transakcije, ili objavu. Osim toga, pogreška vjerojatno neće obuhvatiti samo jednu tvrdnju kao što je potpunost prodaje. Vrlo će vjerojatno biti povezana i s ostalim tvrdnjama poput točnosti, postojanja, i vrednovanja. |
| razini tvrdnji | Rizici na razini tvrdnji odnose se na pojedinačna stanja računa u određenom trenutku (tj. na kraju razdoblja), na klase transakcija (za fiskalno razdoblje), te na prezentaciju i objavu u financijskim izvještajima. Relevantnost svake tvrdnje za pojedinačno stanje računa (ili klasu transakcija, ili prezentaciju i objavu) varirat će ovisno o karakteristikama stanja i potencijalnim rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja. Na primjer, kada uzima u obzir tvrdnju o vrednovanju, revizor može procijeniti rizik pogreške u obvezama prema dobavljačima niskim, međutim, kod zaliha, gdje je bitan čimbenik zastarijevanja, revizor treba procijeniti rizik vrednovanja kao visoki rizik. Drugi primjer je situacija u kojoj su rizici značajnog pogrešnog prikazivanja zbog potpunosti (stavke koje nedostaju) niski za stanja zaliha, dok su visoki za stanje prodaje. |

Razlika između te dvije razine rizika djelomično je prikazana u sljedećem prikazu.

Prikaz 6.4-2



Napomena: Ovaj prikaz koristi kombinirane tvrdnje opisane u 1. svesku, poglavlju 6.3.

Revizor koristi tvrdnje kao temelj za:

- Razmatranje različitih vrsta potencijalnih pogrešnih prikazivanja koja mogu nastati;
- Procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja; i
- Oblikovanje daljnjih revizijskih postupaka koji su reakcija na procijenjene rizike.

Prikaz 6.4-3

| Korištenje tvrdnji | Postupci |
|---------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Razmatranje vrsta potencijalnih pogrešnih prikazivanja | <p>To uključuje provođenje postupaka procjene rizika kako bi se otkrili potencijalni rizici značajnog pogrešnog prikazivanja. Na primjer, revizor može postaviti sljedeća pitanja:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Postoji li imovina? (Postojanje) • Je li subjekt vlasnik te imovine? (Prava i obveze) • Jesu li sve prodajne transakcije pravilno evidentirane? (Potpunost) • Je li stanje zaliha ispravljeno za stavke s usporenim obrtom i zastarjele stavke? (Vrednovanje) • Uključuje li stanje obveza sve poznate obveze na kraju razdoblja? (Potpunost) • Jesu li transakcije evidentirane u ispravnom razdoblju? (Razgraničenje) • Jesu li iznosi u financijskim izvještajima pravilno prezentirani i objavljeni? (Točnost) |

| Korištenje tvrdnji | Postupci |
|---------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja | <p>Rizik značajnog pogrešnog prikazivanja je kombinacija inherentnog i kontrolnog rizika. Postupak procjene uključuje:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Inherentni rizik Utvrdite potencijalna pogrešna prikazivanja i povezane tvrdnje, zatim procijenite vjerojatnost nastanka rizika i moguće posljedice. • Kontrolni rizik Otkrijte i ocijenite koje su prisutne relevantne interne kontrole koje ublažavaju procijenjene rizike i bave se tvrdnjama na koje se odnose. |
| Oblikovanje revizijskih postupaka | <p>Završni korak je oblikovanje revizijskih postupaka koji će biti reakcija na procijenjene rizike na razini tvrdnje. Na primjer, ako postoji visok rizik da su potraživanja precijenjena (tvrdnja o postojanju), trebali bi se oblikovati revizijski postupci koji će se specifično baviti tvrdnjom o postojanju. Ako se rizik odnosi na potpunost prodaje, revizor može oblikovati test kontrola koji će se baviti tvrdnjom o potpunosti.</p> |

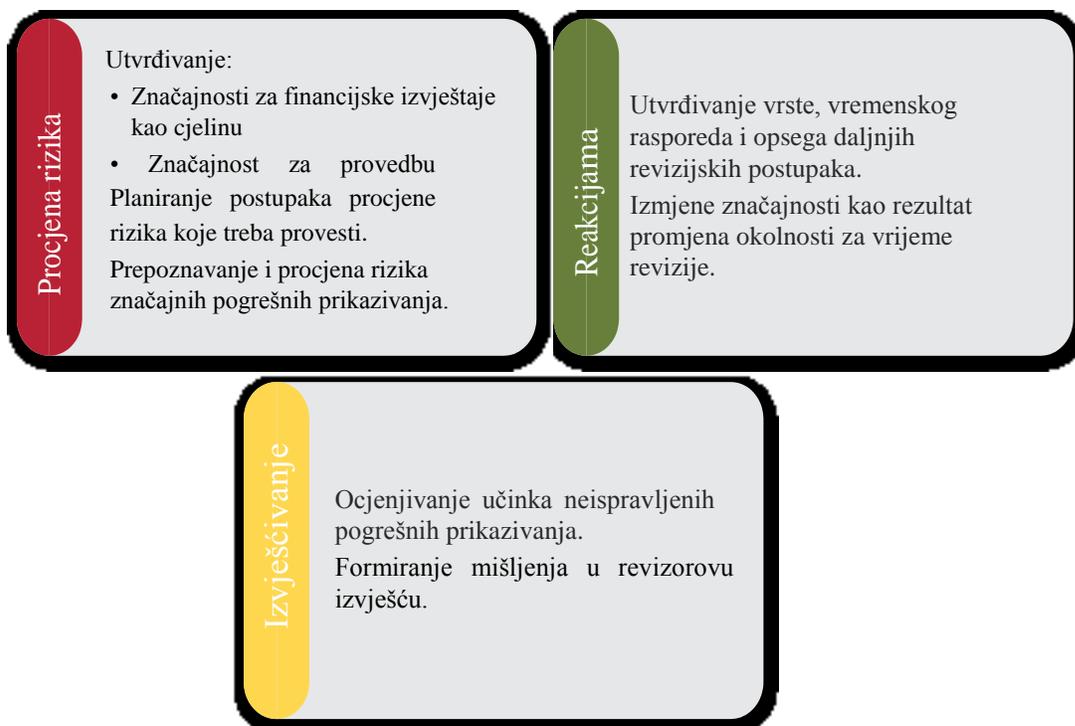
7. Značajnost i revizijski rizik

| Sadržaj poglavlja | Relevantni MRevS-i |
|---------------------------------------------------------------------------------|--------------------|
| Odgovarajuća primjena koncepta značajnosti na planiranje i obavljanje revizije. | 320 |

| Točka # | MRevS cilj(evi) |
|---------|--------------------------------------------------------------------------------------|
| 320.8 | Ciljrevizorajeprijemerenoprijemitenikonceptznačajnostiuplaniranjuioavljanjurevizije. |

Prikaz 7.0-1

Korištenje značajnosti u reviziji



| Točka # | Relevantni izvaci iz MRevS-a |
|---------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 320.9 | Za svrhe MRevS-ova, značajnost za provedbu znači iznos ili iznose koje revizor odredi niže od iznosa značajnosti za financijske izvještaje kao cjelinu kako bi smanjio na prihvatljivo nisku razinu vjerojatnost da zbrojena neispravljen i neotkrivena pogrešna prikazivanja prijeđu iznos značajnosti za financijski izvještaj kao cjelinu. Ako je primjenjivo, značajnost za provedbu odnosi se također na iznos ili iznose koje je odredio revizor niže od jedne ili više razina značajnosti za određenu klasu transakcija, stanja računa ili objave. |
| 320.10 | Kada ustanovljuje opću strategiju revizije, revizor će odrediti značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu. Ako, u određenim okolnostima subjekta, postoji jedna ili više određenih klasa transakcija, stanja računa i objava za koje je razumno očekivati da pogrešni prikazi iznosa manjih od iznosa značajnosti za financijske izvještaje kao cjelinu utječu na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi financijskih izvještaja, revizor će također odrediti razinu ili razine značajnosti koje treba primijeniti na te određene klase transakcija, stanja računa i objava. (Vidjeti točke A2-A11.) |
| 320.11 | Revizor će odrediti značajnost za provedbu za svrhe procjenjivanja rizika značajnog pogrešnog prikazivanja i utvrđivanje vrste, vremenskog rasporeda i obujma daljnjih revizijskih postupaka. (Vidjeti točku A12.) |

7.1 Pregled

Značajnost se odnosi na značajnost podataka iz financijskih izvještaja za ekonomske odluke koje korisnici donose na temelju financijskih izvještaja. Koncept značajnosti polazi od pretpostavke da su neka pitanja, bilo pojedinačno ili skupno, važna osobama koje na temelju financijskih izvještaja donose ekonomsku odluku. To bi uključivalo odluke kao, primjerice, hoće li se u neki poslovni subjekt uložiti, hoće li ga se kupiti, poslovati s njime ili mu pozajmiti novac.

Ovo poglavlje odnosi se na korištenje značajnosti u reviziji općenito. Pogledajte 2. svezak, 6. poglavlje ovoga Vodiča za dodatne smjernice o određivanju specifičnih iznosa značajnosti.

Kada je pogrešno prikazivanje (ili zbroj svih pogrešnih prikazivanja) dovoljno značajno da mijenja ili utječe na odluku informirane osobe, došlo je do značajnoga pogrešnog prikazivanja. Ispod toga praga, pogrešna prikazivanja općenito se smatraju neznačajnima. Ovaj prag, iznad kojega bi financijski izvještaji bili značajno pogrešno prikazani, naziva se "značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu." Za potrebe ovog Vodiča, taj je izraz skraćeno te glasi "sveukupna značajnost".

Napomena:

Određivanje "značajnosti za financijska izvješća kao cjelinu" (ili skraćeno "sveukupne značajnosti" za potrebe ovog Vodiča) ne temelji se na bilo kakvoj procjeni revizijskog rizika. Ona se u cijelosti određuje u odnosu na korisnike financijskih izvještaja. U pravilu je jednaka onoj koju koristi osoba koja priprema financijske izvještaje.

Pretpostavimo da na odluku skupine korisnika financijskog izvještaja utječe pogrešno prikazivanje od 10.000 € u financijskim izvještajima. To bi bila značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu (ili sveukupna značajnost) i za osobu koja je sastavila financijske izvještaje i za revizora. Svako pojedinačno pogrešno prikazivanje ili zbroj pojedinačnih neznačajnih pogrešnih prikazivanja koje prelazi iznos od 10.000 € rezultiralo bi činjenicom da su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani.

Odgovornost revizora je smanjiti na odgovarajuće nisku razinu vjerojatnost da zbroj neispravljenih i neotkrivenih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima premašuje značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu. Ukoliko bi revizor planirao izvesti samo revizijske postupke pomoću kojih bi se prepoznala individualna pogrešna prikazivanja koja premašuju 10.000 €, postoji rizik da bi zbroj pojedinačnih neznčajnih pogrešnih prikazivanja koja nisu prepoznata tijekom revizije rezultirao premašivanjem praga značajnosti od 10.000 €. Stoga revizor treba provesti dodatne radnje koje bi omogućile zadovoljavajući sigurnosni okvir ili *buffer* za moguća neotkrivena pogrešna prikazivanja. Svrha značajnosti za provedbu jest osigurati takav *buffer*.

Značajnost za provedbu omogućuje revizoru da odredi iznose značajnosti (na temelju na ukupne značajnosti, ali su niži od nje) koji odražavaju procjene rizika za različita područja financijskih izvještaja. Ti niži iznosi omogućuju sigurnosni *buffer* između značajnosti (značajnosti za provedbu) koja se koristi za određivanje vrste i opsega revizijskih postupaka koje treba obaviti i ukupne značajnosti.

U gornjem primjeru, revizor koji koristi profesionalnu prosudbu može odlučiti da će se značajnost za provedbu u iznosu od 6.000 € koristiti u određivanju opsega revizijskih postupaka koje treba izvesti. *Buffer* od 4000 € (10.000 € – 6.000 €) između značajnosti za provedbu i sveukupne značajnosti osigurava sigurnosni okvir za sva moguća neotkrivena pogrešna prikazivanja.

7.2 Korisnici financijskih izvještaja

Značajnost se koristi i u pripremi i u reviziji financijskih izvještaja. Značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu (sveukupna značajnost) često se objašnjava (primjerice u okvirima financijskog izvještavanja) pojmovima kao što je navedeno u nastavku.

Prikaz 7.2-1

| | |
|-----------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Utjecaj na donošenje ekonomskih odluka | Pogrešna prikazivanja, uključujući i propuste, smatraju se značajnima ako je razumno očekivati da bi, pojedinačno ili kao zbroj, mogla utjecati na ekonomske odluke koje korisnici donose na temelju financijskih izvještaja. |
| Prateće okolnosti | Prosudbe o značajnosti donose se u kontekstu okolnosti, a na njih utječu veličina ili vrsta pogrešnog prikazivanja, ili i jedno i drugo. |
| Zajedničke potrebe korisnika | Odluke o pitanjima koja su značajna za korisnike financijskih izvještaja temelje se na razmatranju zajedničkih potreba za financijskim informacijama korisnika kao skupine. Mogući učinak pogrešnih prikazivanja na određene pojedinačne korisnike, čije potrebe mogu biti vrlo različite, ne razmatra se. |

Revizor utvrđuje značajnost na temelju svojega opažanja potreba korisnika. Prilikom primjene profesionalne prosudbe, razumno je da revizor pretpostavi da korisnici financijskih izvještaja:

- Imaju razumnu razinu znanja o poslovanju, ekonomskim aktivnostima i računovodstvu te da žele proučiti informacije u financijskim izvještajima s razumnom pažnjom;
- Shvaćaju da su financijski izvještaji pripremljeni i revidirani do razine značajnosti;
- Prepoznaju neizvjesnosti svojstvene mjerenju iznosa koji se temelji na korištenju procjena i razmatranju budućih događaja; te da
- Donose razumne ekonomske odluke na temelju informacija u financijskim izvještajima.

7.3 Vrsta pogrešnih prikazivanja

Pogrešna prikazivanja mogu nastati iz više razloga, a mogu se razlikovati prema:

- Veličini — novčanom iznosu koji je u pitanju (kvantitativno);
- Sadržaju predmeta (kvalitativno) i
- Okolnostima u kojima nastaju.

Prikaz 7.3-1

| | |
|--------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Tipična pogrešna prikazivanja | <ul style="list-style-type: none"> • Pogreške i prijevare prepoznate tijekom pripreme financijskih izvještaja; • Odstupanja od primjenjivog okvira financijskog izvještavanja; • Prijevare koju su počinili zaposlenici ili menadžment; • Greška u upravljanju; • Priprema netočnih ili neprikladnih procjena; ili • Neprikladni ili nepotpuni opisi računovodstvenih politika ili objava. |
|--------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Značajnost nije neki apsolutan broj. Ona predstavlja sivo područje između onoga što je vrlo vjerojatno neznčajno i onoga što je vrlo vjerojatno značajno. Prema tome, procjena o tome što je značajno uvijek je pitanje profesionalne prosudbe.

U nekim se situacijama pitanje koje je znatno ispod razine kvantitativne značajnosti može ocijeniti značajnim na temelju sadržaja predmeta ili okolnosti vezanih uz pogrešno prikazivanje. Na primjer:

- Podatak da postoji više transakcija s povezanim strankama može biti vrlo značajan za osobu koja donosi odluku na temelju financijskih izvještaja.
- Postojanje prijevare koju je počinio menadžment (koliko god ona bila neznčajna) vjerojatno bi bilo značajno za korisnike financijskih izvještaja; i
- Niz pojedinačno neznčajnih pitanja mogao bi itekako postati značajan ako se promatraju kao cjelina.

Napomena:

Od revizora se tijekom revizije zahtijeva da kumulira sva pogrešna prikazivanja osim onih koja su očito trivijalna. "Očito trivijalan" nije samo još jedan izraz za "neznčajan". Trivijalna pitanja su očigledno nevažna, bilo da se promatraju pojedinačno ili skupno, te nevezano za to temelji li se takva prosudba na kriterijima veličine, sadržaja ili okolnosti.

Prikaz 7.3-2



7.4 Značajnost i revizijski rizik

Značajnost (kako je gore spomenuto) i revizijski rizik povezani su i zajedno se razmatraju tijekom postupka revizije.

Revizijski rizik je mogućnost da revizor izrazi neprimjereno revizijsko mišljenje o financijskim izvještajima koji su značajno pogrešno prikazani.

Prikaz 7.4-1

| Komponente revizijskog rizika | |
|-----------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Rizik značajnog pogrešnog prikazivanja (RMM) | Rizik da su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani prije početka bilo kakvih revizijskih radnji. Ovi rizici razmatraju se na razini financijskih izvještaja (često prožimajući rizici, koji utječu na mnoge tvrdnje) i na razini tvrdnji, što se odnosi na klase transakcija, stanja računa i objave. RMM je kombinacija inherentnog rizika (IR) i kontrolnog rizika (KR), što se može sažeti kao $IR \times KR = RMM$. |

Komponente revizijskog rizika

| | |
|---------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Rizik neotkrivanja | <p>Rizik da revizor ne otkrije značajno pogrešno prikazivanje koje postoji za neku tvrdnju koja može biti značajna. Rizik neotkrivanja (DR) rješava se:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ispravnim planiranjem revizije; • Provođenjem revizijskih postupaka koji odgovaraju prepoznatim rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja; • Odgovarajućim rasporedom osoblja za reviziju; • Primjenom profesionalnog skepticizma; te • Nadzorom i pregledavanjem obavljenog revizorskog rada. <p>Rizik neotkrivanja nikada se ne može svesti na nulu zbog inherentnih ograničenja u provedenim revizijskim postupcima, nužnim (profesionalnim) ljudskim prosudbama te naravi pregledanih dokaza.</p> |
|---------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Revizijski rizik (AR) stoga se može sažeti na sljedeći način:

$$AR = RMM \times DR$$

Značajnost i revizijski rizik razmatraju se tijekom cijelog postupka revizije na temelju:

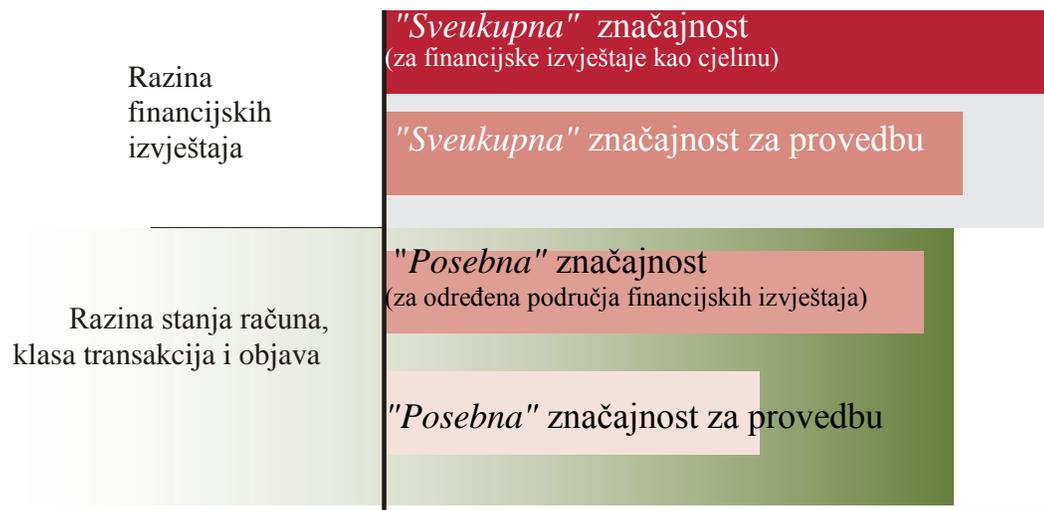
- Prepoznavanja i procjene rizika značajnog pogrešnog prikazivanja;
- Utvrđivanja vrste, vremenskog rasporeda i opsega daljnjih revizijskih postupaka;
- Utvrđivanja izmjena značajnosti (ukupne značajnosti i značajnosti za provedbu) nakon saznanja novih informacija tijekom revizije, zbog čega bi revizor na početku odredio drukčiji iznos (ili iznose); te
- Ocjenjivanja učinka neispravljenih pogrešnih prikazivanja, ako ih ima, na financijske izvještaje i na stvaranje mišljenja u revizorovu izvješću.

Ako upotrijebimo jednostavnu usporedbu sa skokom u vis u atletici, značajnost odgovara visini letvice koju atletičar treba preskočiti. Revizijski rizik odgovara stupnju težine koji je inherentan skoku na određenoj visini (RMM), u kombinaciji s dodatnim rizikom od pogreške u strategiji skakanja ili izvedbi skoka (rizik neotkrivanja).

7.5 Razine značajnosti

| Točka # | Relevantni izvaci iz MRevS-a |
|---------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 320.12 | Revizor će odrediti značajnost za provedbu za svrhe procjenjivanja rizika značajnog pogrešnog prikazivanja i utvrđivanje vrste, vremenskog rasporeda i obujma daljnjih revizijskih postupaka. (Vidjeti točku A12.) |
| 320.13 | Ako revizor zaključi da je za financijske izvještaje kao cjelinu primjerena niža značajnost (i, ako je primjenjivo, razina ili razine značajnosti za određene klase transakcija, stanja računa i objava) nego što je početno određena, revizor će utvrditi je li nužno izmijeniti značajnost za provedbu i jesu li vrste, vremenski raspored i obujam daljnjih revizijskih postupaka i nadalje primjereni. |
| 320.14 | U revizijsku dokumentaciju revizor će uključiti sljedeće iznose i faktore razmotrene u njihovom određivanju: (a) značajnost za financijski izvještaji kao cjelinu; (Vidjeti točku 10.) (b) ako je primjenjivo, razinu ili razine značajnosti za određene klase transakcija, stanja računa i objava; (Vidjeti točku 10.) (c) značajnost za provedbu; i (Vidjeti točku 11.) (d) svaku izmjenu za (a)-(c) kako revizija napreduje. (Vidjeti točke 12-13.) |

Prikaz 7.5-1



Kvantitativni iznos →

Napomena: Pojmovi "sveukupna" i "posebna" upotrijebljeni u gornjem prikazu i u tekstu ispod koriste se za potrebe ovoga Vodiča i nisu pojmovi koji se javljaju u MRevS-ima. Sveukupna značajnost odnosi se na značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu, a posebna značajnost odnosi se na značajnost za određene klase transakcija, stanja računa ili objave.

Na početku revizije revizor procjenjuje veličinu i vrstu pogrešnih prikazivanja koja se mogu smatrati značajnima. To uključuje utvrđivanje iznosa značajnosti kao što je navedeno u sljedećoj tablici.

Utvrđivanje iznosa značajnosti

Prikaz 7.5-2

| | |
|-----------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Sveukupna značajnost | Sveukupna značajnost odnosi se na financijske izvještaje kao cjelinu. Ona se temelji na onome što bi, prema realnim očekivanjima, moglo utjecati na ekonomske odluke korisnika financijskih izvještaja donesene na temelju financijskih izvještaja. Može se promijeniti tijekom revizije ako revizor postane svjestan informacija zbog kojih je na početku bio utvrdio neki drugi iznos (ili iznose). |
| Sveukupna značajnost za provedbu | Značajnost za provedbu je izražena iznosom koji je manji od sveukupne značajnosti. Značajnost za provedbu omogućuje revizoru da reagira na procjene specifičnih rizika (a da pritom ne mijenja sveukupnu značajnost) te da na odgovarajuće nisku razinu smanji vjerojatnost da zbroj neispravljenih i neotkrivenih pogrešnih prikazivanja premašuje sveukupnu značajnost. Značajnost za provedbu promijenila bi se na temelju nalaza iz revizije (primjerice ondje gdje je izmijenjena procjena rizika). |
| Posebna značajnost | Posebna značajnost određuje se za klase transakcija, stanja računa ili objave kod kojih je razumno očekivati da će pogrešna prikazivanja iznosa manjih od sveukupne značajnosti utjecati na ekonomske odluke korisnika donesene na temelju financijskih izvještaja. |
| Posebna značajnost za provedbu | Posebna značajnost za provedbu je izražena iznosom nižim od posebne značajnosti. To omogućuje revizoru da reagira na procjene specifičnih rizika te da ostavi prostora za postojanje mogućih neotkrivenih i neznačajnih pogrešnih prikazivanja koja čine značajan iznos. |

Značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu

Značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu (sveukupna materijalnost) temelji se na revizorovoj procjeni potreba korisnika financijskih izvještaja za financijskim informacijama. Ona se obično utvrđuje u iznosu sličnom onome koji koristi osoba koja priprema financijski izvještaj. Koristeći profesionalnu prosudbu, revizor će postaviti značajnost na najveći iznos pogrešnog prikazivanja koji ne bi mogao utjecati na ekonomske odluke korisnika financijskih izvještaja.

Kada se iznos sveukupne značajnosti definira, on postaje jedan od čimbenika prema kojem će se procjenjivati krajnji uspjeh ili neuspjeh revizije. Primjerice, pretpostavimo da je sveukupna značajnost postavljena na iznos od 20.000 €. Ako kao rezultat provedbe revizijskih postupaka:

- Nije prepoznato nijedno pogrešno prikazivanje - izdat će se pozitivno mišljenje.
- Neka manja (neznačajna) pogrešna prikazivanja su prepoznata i nisu ispravljena - izdat će se pozitivno mišljenje.
- Pronađena pogrešna prikazivanja premašuju značajnost (od 20.000 €) te ako menadžment nije voljan provesti potrebne prilagodbe - bit će potrebno mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje.
- U financijskim izvještajima postoje neispravljene pogreške koje premašuju značajnost (od 20.000 €), ali ih revizor nije otkrio - pogrešno je izdano pozitivno revizijsko mišljenje.

Pogledajte 2. svezak, poglavlje 21 za informacije o tome kako koristiti značajnost pri ocjeni dobivenih revizijskih dokaza.

Revizori se ponekad nađu pred iskušenjem da spuste iznos sveukupne značajnosti kada se procijeni da je rizik značajnog pogrešnog prikazivanja visok. To, međutim, ne bi bilo primjereno je sveukupna značajnost povezana je potrebama korisnika financijskih izvještaja, a ne s razinom uključenoga revizijskog rizika.

Kada bi revizijski rizik bio čimbenik u definiranju sveukupne značajnosti, visokorizična revizija završila bi iznosom sveukupne značajnosti manjim od onoga koji je definiran za subjekt slične veličine u kojem bi revizijski rizik bio nizak. Uz pretpostavku da su potrebe za informacijama korisnika financijskih izvještaja jednake, bez obzira na revizijski rizik, postavljanje iznosa sveukupne značajnosti na nižu razinu rezultiralo bi:

- Poticanjem očekivanja kod korisnika financijskih izvještaja da će revizor prepoznati manja pogrešna prikazivanja u financijskim izvještajima (od onoga što je doista potrebno); te
- Dodatnim revizijskim radnjama kako bi se osiguralo da je revizijski rizik sveden na odgovarajuće nisku razinu.

Budući da se sveukupna značajnost određuje s obzirom na potrebe korisnika financijskih izvještaja, ona se neće promijeniti na temelju nalaza dobivenih revizijom niti promjena u procijenjenim rizicima. Sveukupna značajnost treba se ažurirati kada revizor postane svjestan informacija zbog kojih bi se početna značajnost odredila drukčijim iznosom (ili iznosima).

Na završetku revizije, sveukupna značajnost koristit će se za ocjenu učinka prepoznatih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima i prikladnosti mišljenja u revizorovu izvješću.

Značajnost za provedbu

Prikaz 7.5-3



Značajnost za provedbu omogućuje revizoru da se bavi rizicima pogrešnog prikazivanja u stanjima računa, klasama transakcija i u objavama, a da pritom ne mora promijeniti sveukupnu značajnost. Značajnost za provedbu omogućuje revizoru da utvrdi iznose značajnosti koji se temelje na sveukupnoj značajnosti, ali su izraženi manjim iznosima kako bi odražavali rizik neotkrivanja pogrešnih prikazivanja i kako bi odrazili procjene rizika. Ovaj manji iznos uspostavlja *buffer* između značajnosti koja se koristi za određivanje vrste i opsega testiranja (značajnost za provedbu) i iznosa značajnosti za financijske izvještaje kao cjelinu (sveukupna značajnost).

Postavljanjem odgovarajućeg iznosa značajnosti za provedbu osigurat će se obavljanje više posla, čime se povećava vjerojatnost prepoznavanja pogrešnih prikazivanja (ako postoje). Na primjer, ako sveukupna značajnost iznosi 20.000 €, a revizijskim postupcima se planira otkriti sve pogreške koje premašuju 20.000 €, sasvim je moguće da se pogreška od, primjerice, 8000 € ne primijeti. Ako postoje tri takve pogreške, s ukupnim iznosom od 24.000 €, financijski izvještaji bili bi značajno pogrešno prikazani. Međutim, da je značajnost za provedbu postavljena na 12.000 €, daleko je vjerojatnije da bi barem jedna ili sve pogreške od 8.000 € bile otkrivene. Čak i

da se samo jedna od te tri pogreške prepozna i ispravi, preostala pogrešna prikazivanja od 16.000 € bila bi manja od sveukupne značajnosti, a financijski izvještaji kao cjelina ne bi bili značajno pogrešno prikazani.

Postavljanje odgovarajućeg iznosa značajnosti za provedbu uključuje uporabu profesionalne prosudbe i nije samo mehanički izračun, kao primjerice postotak (npr. 75%) sveukupne razine značajnosti. Međutim, na temelju posebnih okolnosti subjekta kod kojeg se provodi revizija, ona se može definirati kao samo jedan iznos za financijske izvještaje kao cjelinu, odnosno kao pojedinačni iznosi za određena stanja računa, transakcije i objave.

Utvrđivanje značajnosti za provedbu uključuje uporabu profesionalne prosudbe na temelju čimbenika koji se bave revizijskim rizikom, a to su:

- Razumijevanje subjekta i rezultati provođenja postupaka procjene rizika;
- Vrste i opseg pogrešnih prikazivanja prepoznatih u prethodnim revizijama, te
- Očekivanje mogućih pogrešnih prikazivanja u tekućem razdoblju.

Moguće je da u bilo kojem trenutku revizije treba promijeniti značajnost za provedbu kao ili za pojedinačna stanja, transakcije i objave (bez utjecaja na sveukupnu značajnost) kako bi odražavala izmijenjene procjene rizika, revizijske nalaze i prikupljene nove informacije. Na završetku revizije sveukupna značajnost koristit će se za procjenu učinka prepoznatih pogrešnih prikazivanja na financijske izvještaje te za određivanje mišljenja koje treba izraziti u revizorovom izvješću. (Pogledajte 2. svezak, 21. poglavlje za daljnje smjernice.)

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Kada se prepozna moguće pogrešno prikazivanje, pozabavite se okolnostima događaja i utjecajem na procjenu rizika/revizijske planove prije nego što ponovno razmotrite značajnost za provedbu.

Posebna značajnost

Postoje neke situacije u kojima je razumno očekivati da će pogrešna prikazivanja iznosa manjih od značajnosti za financijske izvještaje kao cjelinu utjecati na ekonomske odluke korisnika koje su donesene na temelju financijskih izvještaja.

Prikaz 7.5-4

| Na odluke utječu | Mogući primjeri |
|--------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Zakoni, regulative i zahtjevi računovodstvenog okvira | <ul style="list-style-type: none"> • Osjetljive objave u financijskim izvještajima, kao primjerice naknade menadžmentu i onima koji su zaduženi za upravljanje. • Transakcije povezanih stranaka. • Nepoštivanje klauzula ugovora o zajmu, ugovornih obveza, regulatornih odredaba i zakonskih/regulatornih zahtjeva za izvještavanje. • Pojedine vrste rashoda poput ilegalnih plaćanja ili troškova rukovoditelja. |
| Ključne objave u sektoru | <ul style="list-style-type: none"> • Rezerve i troškovi istraživanja za rudarski subjekt. • Troškovi istraživanja i razvoja za farmaceutski subjekt. |

| Na odluke utječu | Mogući primjeri |
|-------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Objave značajnih događaja i značajnih promjena u poslovanju | <ul style="list-style-type: none"> • Novostečena poduzeća ili proširenje poslovanja. • Prekinuto poslovanje. • Neobični događaji ili nepredviđene situacije (npr. tužbe). • Uvođenje novih proizvoda i usluga. |

Revizor treba razmotriti postojanje pitanja sličnih onima navedenima gore za jednu ili više određenih klasa transakcija, stanja računa ili objava. Revizor također može smatrati korisnim steći razumijevanje u vezi sa stavovima i očekivanjima menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje.

Posebna značajnost za provedbu

Ona je ista kao i ranije objašnjena značajnost za provedbu, osim što se odnosi na iznose utvrđene za posebnu značajnost. Posebna značajnost za provedbu određuje se na iznos manji od posebne značajnosti kako bi se osiguralo obavljanje dovoljno revizijskog posla kako bi se na odgovarajuće nisku razinu svela mogućnost da zbroj neispravljenih i neotkrivenih pogrešnih prikazivanja premašuje posebnu značajnost.

7.6 Dokumentiranje značajnosti

| Točka # | Relevantni izvaci iz MRevS-a |
|---------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 320.14 | <p>U revizijsku dokumentaciju revizor će uključiti sljedeće iznose i faktore razmotrene u njihovom određivanju:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) značajnost za financijski izvještaji kao cjelinu; (Vidjeti točku 10.) (b) ako je primjenjivo, razinu ili razine značajnosti za određene klase transakcija, stanja računa i objava; (Vidjeti točku 10.) (c) značajnost za provedbu; i (Vidjeti točku 11.) (d) svaku izmjenu za (a)-(c) kako revizija napreduje. (Vidjeti točke 12-13.) |

Budući da se iznosi značajnosti temelje na profesionalnoj prosudbi revizora, važno je da se čimbenici i iznosi uključeni u određivanje značajnosti na različitim razinama propisno dokumentiraju. To bi se u pravilu događalo u sljedećim slučajevima:

- Tijekom faze planiranja, kada se donose odluke o nužnom opsegu posla.
- Tijekom revizije kada, na temelju nalaza revizije, može doći do potrebe da se promijeni ukupna značajnost ili značajnost za provedbu za određene klase transakcija, stanja računa ili objave.

Dokumentacija se odnosi na:

1. Korisnike financijskih izvještaja;
2. Čimbenike koji se koriste u određivanju:
 - a. Značajnosti za financijske izvještaje kao cjelinu i, ako je to primjenjivo, razinu značajnosti ili razine za određene klase transakcija, stanja računa ili objave;
 - b. Značajnosti za provedbu; i

3. Sve izmjene iznosa značajnosti pod 2. točkom nastale tijekom revizije.

8. Postupci procjene rizika

| Sadržaj poglavlja | Relevantni MRevS-i |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|
| Vrste i upotreba postupaka procjene rizika koje revizor koristi kako bi prepoznao i procijenio rizike značajnog pogrešnog prikazivanja. | 240, 315 |

Tri tipa postupka procjene rizika sukladno zahtjevima Međunarodnog revizorskog standarda 315 (MRevS-a 315) prikazani su u nastavku.

Prikaz 8.0-1



| Točka# | Relevantni izvaci iz MRevS-a |
|--------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 315.5 | Revizor će obaviti postupke procjene rizika kako bi osigurao osnovicu za prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na razinama financijskih izvještaja i tvrdnji. Postupci procjene rizika sami po sebi, međutim, ne osiguravaju dostatne i primjerene revizijske dokaze na kojima se treba temeljiti revizijsko mišljenje. (Vidjeti točke A1-A5.) |
| 315.6 | Postupci procjene rizika uključit će sljedeće: (a) upite menadžmentu i drugima unutar subjekta koji po revizorovoj prosudbi mogu imati informacije za koje je vjerojatno da će pomoći u prepoznavanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške; (Vidjeti točku A6.) (b) analitičke postupke; i (Vidjeti točke A7-A10.) (c) promatranje i provjeravanje. (Vidjeti točku A11.) |

| Točka # | Relevantni izvaci iz MRevS-a |
|---------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 315.11 | <p>Revizor će steći razumijevanje o sljedećem:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) industrijskim, regulativnim i ostalim vanjskim faktorima, kao i o primjenjivom okviru financijskog izvještavanja; (Vidjeti točke A17-A22.) (b) vrsti subjekta, uključujući: <ul style="list-style-type: none"> a. njegovo poslovanje; b. njegovo vlasništvo i strukture upravljanja; c. vrste ulaganja koje je subjekt obavio ili planira obaviti, uključujući ulaganja u subjekte posebne namjene; i d. način na koji je subjekt strukturiran i kako se financira (c) kako bi to omogućilo revizoru da razumije klase transakcija, stanja računa i objava koje treba očekivati u financijskim izvještajima. (Vidjeti točke A23-A27.) (d) subjektovom izboru i primjeni računovodstvenih politika, uključujući razloge za njihovo mijenjanje. Revizor će ocijeniti jesu li subjektove računovodstvene politike primjerene za njegovo poslovanje i konzistentne s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja i računovodstvenim politikama korištenim u relevantnoj djelatnosti; (Vidjeti točku A28.) (e) subjektovim ciljevima i strategijama i onim povezanim poslovnim rizicima koji za posljedicu mogu imati rizike značajnog pogrešnog prikazivanja; i (Vidjeti točke A29-A35.) (f) mjerenju i pregledavanju subjektove financijske uspješnosti. (Vidjeti točke A36-A41.) |
| 315.12 | <p>Revizor će steći razumijevanje internih kontrola relevantnih za reviziju. Iako je najveći dio kontrola relevantnih za reviziju vjerojatno u vezi s financijskim izvještavanjem, za reviziju nisu relevantne sve kontrole koje su u vezi s financijskim izvještavanjem. Pitanje je za revizorovu profesionalnu prosudbu je li kontrola, pojedinačno ili u kombinaciji s drugima, relevantna za reviziju. (Vidjeti točke A42-A65.)</p> |

8.1 Pregled

Svrha postupaka procjene rizika je prepoznati i procijeniti rizike značajnog pogrešnog prikazivanja. To se postiže kroz stjecanje razumijevanja subjekta i njegova okruženja, kao i internih kontrola. Informacije se mogu dobiti iz vanjskih izvora, kao što su internet i stručna literatura, ili iz unutarnjih izvora poput razgovora s ključnim osobljem. Stjecanje razumijevanja subjekta kontinuiran je i dinamičan proces prikupljanja, ažuriranja i analiziranja informacija tijekom revizije.

8.2 Revizijski dokazi

Postupci procjene rizika osiguravaju revizijske dokaze koji podupiru procjenu rizika na razini financijskih izvještaja i tvrdnja, no ti dokazi nisu jedini. Dokazi dobiveni na temelju postupaka procjene rizika nadopunjuju se daljnjim revizijskim postupcima (koji su reakcija na prepoznate rizike), primjerice testovima kontrola i/ili dokaznim postupcima.

Potrebni postupci

Revizor koristi profesionalnu prosudbu da bi utvrdio koje postupke procjene rizika treba provesti te potreban opseg ili dubinu razumijevanja subjekta. U prvoj godini u kojoj revizor obavlja reviziju nekog subjekta, rad koji je nužan za pribavljanje i dokumentiranje informacija često će zahtijevati značajnu količinu vremena. No ako su prikupljene informacije dobro dokumentirane u prvoj godini, vrijeme potrebno za njihovo ažuriranje u narednim godinama trebalo bi biti znatno kraće od onoga koje je bilo potrebno prve godine.

Revizor treba provesti adekvatne postupke procjene rizika kako bi prepoznao čimbenike rizika prijave i poslovnog rizika koji bi mogli dovesti do značajnih pogrešnih prikazivanja. To uključuje razmatranje bilo kojeg događaja ili uvjeta koji može izazvati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem.

Opseg ili dubina potrebni za razumijevanje subjekta definirani su u točkama 11. i 12. MRevS-a 315 (navedeni su gore). Revizorovo ukupno razumijevanje nužno je manje od razumijevanja koje ima menadžment pri upravljanju subjektom.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Pri određivanju vrste i opsega postupaka procjene rizika koje treba provesti, imajte na umu da neki MRevS-i sadrže specifična pitanja koja treba razmotriti. Neki primjeri navedeni su u nastavku:

MRevS 240.16 Prijavara u reviziji financijskih izvještaja

Prilikom obavljanja postupaka procjene rizika i povezanih aktivnosti kojima će se steći razumijevanje subjekta i njegova okruženja, što uključuje i subjektive interne kontrole, kako to zahtijeva MRevS 315, revizor treba obaviti postupke navedene u točkama 17-24 (MRevS-a 240) kako bi prikupio informacije koje će koristiti pri prepoznavanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja koji proizlaze iz prijave.

MRevS 540.8 Revizija računovodstvenih procjena

Prilikom obavljanju postupaka procjene rizika i povezanih radnja radi stjecanja razumijevanja subjekta i njegova okruženja, što uključuje i njegove interne kontrole, sukladno zahtjevu MRevS-a 315, revizor treba steći razumijevanje sljedećih elemenata kako bi imao osnovu za prepoznavanje i procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja za računovodstvene procjene:

- (a) Zahtjeva važećeg okvira financijskog izvještavanja relevantnog za računovodstvene procjene, uključujući i povezane objave.
- (b) Kako menadžment prepoznaje transakcije, događaje i uvjete koji bi mogli dovesti do potrebe da se računovodstvene procjene prepoznaju ili objave financijskim izvještajima. Pri stjecanju tog razumijevanja, revizor treba menadžmentu postaviti upite o promjenama u okolnostima koje mogu dovesti do novih ili do potrebe izmjene postojećih računovodstvenih procjena.
- (c) Načina na koji menadžment donosi računovodstvene procjene i razumijevanja podataka na kojima se one temelje, što uključuje i:
 - (i) Metodu, a gdje je to moguće i model, koji se koristi pri donošenju računovodstvenih procjena;
 - (ii) Relevantne kontrole;
 - (iii) Pitanje je li menadžment koristio stručnjaka;
 - (iv) Pretpostavke na kojima se temelje računovodstvene procjene;
 - (v) Pitanje je li došlo ili je li trebalo doći do promjene u usporedbi s prethodnim razdobljem u smislu metoda izrade računovodstvenih procjena i ako je, zašto; te
 - (vi) Pitanje je li, i ako je, kako je menadžment procijenio učinak nesigurnosti procjene.

MRevS 550.11 Povezane stranke

Kao dio postupaka procjene rizika i povezanih radnji koje revizor treba provesti tijekom revizije sukladno zahtjevu MRevS-a 315 i MRevS-a 240, revizor treba obaviti revizijske postupke i povezane radnje navedene u točkama 12-17 (MRevS-a 550) kako bi prikupio informacije relevantne za prepoznavanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja koji se tiče odnosa i transakcija s povezanim strankama.

MRevS 570.10 Vremenska neograničenost poslovanja

Kada obavljate postupke procjene rizika sukladno zahtjevu MRevS-a 315, revizor treba razmotriti postoje li događaji ili uvjeti koji mogu pobuditi značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi vremenski neograničeno poslovanje.

U manjim subjektima postupci nužni za prepoznavanje tih rizika mogu biti minimalni, dok u većim i složenijim subjektima ti postupci mogu biti opsežniji.

8.3 *Tri postupka procjene rizika*

Svaki od tri postupaka procjene rizika trebao bi se provesti tijekom revizije, ali ne nužno za svaki aspekt potrebnog razumijevanja. U mnogim situacijama rezultati izvođenja jedne vrste postupka mogu dovesti do izvođenja drugog postupka. Na primjer, u razgovoru s voditeljem prodaje mogao bi se prepoznati neobičan ali značajan ugovor o prodaji. Nakon toga mogao bi se pregledati taj ugovor o prodaji i analizirati utjecaj na prodajne marže. S druge strane, nalazi iz provedenih analitičkih postupaka o preliminarnim rezultatima poslovanja mogli bi otvoriti nova pitanja za menadžment. Odgovori na ta pitanja zatim mogli bi dovesti do zahtjeva za pregled određenih dokumenata ili promatranje određenih aktivnosti.

Vrste tih triju postupaka i način njihova korištenja opisani su u nastavku.

8.4 *Upiti menadžmentu i drugima (uključujući i upite koji se odnose na prijevaru)*



Upiti
menadžmentu
i drugima

| Točka # | Relevantni izvaci iz MRevS-a |
|---------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 240.17 | Revizor će postaviti upite menadžmentu o: <ul style="list-style-type: none"> (a) procjeni rizika menadžmenta da financijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani uslijed prijevarne, uključujući vrstu, opseg i učestalost takvih procjena; (Vidjeti točke A12- A13.) (b) procesu menadžmenta za prepoznavanje i reagiranje na rizike prijevara u subjektu, uključujući specifične rizike prijevarne koje je menadžment otkrio ili o kojima je obaviješten ili klasama transakcija, stanjima računa ili objavama za koje je vjerojatno da postoji rizik od prijevarne; (Vidjeti točku A14.) (c) komuniciranju menadžmenta s onima koji su zaduženi za upravljanje, ako postoje, o procesima za prepoznavanje i reagiranje na rizike prijevara u subjektu; i (d) komunikaciji menadžmenta s djelatnicima, ako postoje, u pogledu njihovih pogleda o poslovnim praksama i etičkom ponašanju. |
| 240.18 | Revizor će postaviti upite menadžmentu, i ostalima unutar subjekta kako je primjereno, kako bi ustanovio posjeduju li saznanje o nekoj aktualnoj, na koju se sumnja ili navodnoj prijevari koja je zahvatila subjekt. (Vidjeti točke A15-A17.) |

| Točka # | Relevantni izvaci iz MRevS-a |
|---------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 240.20 | Osim ako oni koji su zaduženi za upravljanje nisu uključeni u rukovođenje subjektom revizor će steći razumijevanje kako oni koji su zaduženi za upravljanje provode nadzor nad procesima menadžmenta za prepoznavanje i reagiranje na rizike prijevara u subjektu i internim kontrolama koje je menadžment uspostavio za otklanjanje tih rizika. (Vidjeti točke A19-A21.) |
| 240.21 | Revizor će postaviti upite onima koji su zaduženi za upravljanje kako bi ustanovio imaju li saznanje o bilo kakvoj aktualnoj, na koju se sumnja ili navodnoj prijevari koja je zahvatila subjekt. Ti se upiti postavljaju u dijelu u kojem se iz drugog izvora potvrđuju odgovori na upite menadžmentu. |

Revizor koristi upite zajedno s drugim postupcima procjene rizika kao pomoć u prepoznavanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja. Težište pitanja jest stjecanje razumijevanja svakog potrebnog aspekta, kako je navedeno u 11. i 12. točki MRevS-a 315 (navedeno gore).

U pravilu se većina informacija iz upita dobiva od menadžmenta i osoba odgovornih za financijsko izvještavanje. Međutim, postavljanje upita drugim osobama unutar subjekta i zaposlenicima s različitim razinama nadležnosti može osigurati drukčiji pogled i dodatne informacije koje bi mogle biti korisne u prepoznavanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja koji bi se inače propustili. Na primjer, razgovor s direktorom prodaje mogao bi ukazati na to da su određene prodajne transakcije (kasno u istom razdoblju) obrađene na brzinu i da nisu upisane sukladno politikama priznavanja prihoda toga subjekta.

Područja upita navedena u prikazu u nastavku teksta.

Prikaz 8.4-1

| Razgovor | Postavite upit o ... |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>Oni koji su zaduženi za upravljanje (ako nisu uključeni u rukovođenje subjektom)</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Okolini u kojoj se pripremaju financijski izvještaji. • Nadgledanju postupaka menadžmenta za prepoznavanje i reagiranje na rizike prijevare ili pogreške u subjektu te interne kontrole koje je menadžment uspostavio za ublažavanje tih rizika. • Informacijama o stvarnoj ili navodnoj prijevarama u subjektu te sumnja li se na prijevare koje bi utjecale na subjekt. • Razmislite o sudjelovanju na sastanku onih koji su zaduženi za upravljanje i čitanje zapisnika s njihovih prošlih sastanaka. |
| <p>Menadžment i oni koji su odgovorni za financijsko izvještavanje</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Procjeni rizika menadžmenta da bi financijski izvještaji mogli biti značajno pogrešno prikazani zbog prijevare ili pogreške, uključujući vrstu, opseg i učestalost takvih procjena. • Priopćenju menadžmenta zaposlenicima, ako postoji, o svojem mišljenju o poslovnim praksama i etičnom ponašanju. • Kulturi subjekta (vrijednostima i etici). • Poslovnom stilu menadžmenta. • Poticajnim planovima menadžmenta. • Mogućnostima menadžmentovog zaobilaženja kontrola. • Informacijama o prijevarama ili prijevarama na koju se sumnja. • Načinu pripreme procjena. • Pripremi financijskih izvještaja i postupka pregleda. • Komunikaciji menadžmenta, ako je ima, s onima koji su zaduženi za upravljanje. |
| <p>Ključni zaposlenici (nabava, plaće, računovodstvo, itd.)</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Poslovnim trendovima i neobičnim događajima. • Iniciranju, obradi ili evidentiranju složenih ili neobičnih transakcija. • Opsegu menadžmentovog zaobilaženja kontrola (tj. jesu li te zaposlenike ikada tražili da zaobiđu interne kontrole). • Prikladnosti/primjeni korištenih računovodstvenih politika. |
| <p>Osoblje marketinga ili prodaje</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Strategijama prodaje i trendovima u prodaji. • Poticajima za učinkovitost prodaje. • Ugovornim aranžmanima s kupcima. • Opsegu menadžmentovog zaobilaženja kontrola (tj. jesu li od tih zaposlenika ikada zatražili da zaobiđu interne kontrole ili računovodstvene politike priznavanja prihoda). |

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Nemojte ograničiti pitanja (pogotovo u manjim revizijama) na vlasnika-menadžera i računovođu. Pitajte ostale zaposlenike (ako ih ima) u subjektu (primjerice direktora prodaje, direktora proizvodnje ili druge zaposlenike) o kretanjima, neobičnim događajima, velikim poslovnim rizicima, funkcioniranju interne kontrole i bilo kakvim slučajevima menadžmentovog zaobilaženja kontrola.

Ako se otkrije moguća prijevara koja uključuje više položaje menadžmenta ili one koji su zaduženi za upravljanje, odmah se konzultirajte s angažiranim partnerom i razmislite o traženju pravne pomoći za nastavak revizije. Informacije također treba čuvati u tajnosti kako bi se osiguralo odgovarajuće poštivanje zahtjeva za privatnost i povjerljivost. Također provjerite etički kodeks za bilo kakve dodatne zahtjeve i smjernice.

8.5 Analitički postupci

Analitički postupci koji se koriste kao postupci procjene rizika pomažu pri prepoznavanju pitanja koja imaju implikacije na financijske izvještaje i reviziju. Neki primjeri su neobične transakcije ili događaji, iznosi, omjeri i trendovi.

Osim što su jedna vrsta postupaka procjene rizika, analitički postupci također se mogu koristiti kao daljnji revizijski postupci pri:

- Prikupljanju dokaza o tvrdnjama iz financijskih izvještaja. To bi bio dokazni analitički postupak o kojem se detaljnije govori u 1. Svesku u 10. poglavlju ovoga Vodiča; i
- Dobivanju cjelovitog uvida u financijske izvještaje na kraju ili pri kraju revizije.

Većina analitičkih postupaka nije vrlo detaljna ili složena. U njima se često koriste podaci sažeti na visokoj razini klasifikacije, što znači da njihovi rezultati mogu dati tek široke početne naznake o postojanju značajnijih pogrešnih prikazivanja.

Koraci koji su uključeni u provođenju analitičkih postupaka navedeni su u prikazu u nastavku.

Prikaz 8.5-1

| Što učiniti | Kako to učiniti |
|-----------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Prepoznajte odnose među podacima | <p>Razvijte očekivanja o vjerojatnim odnosima među različitim vrstama informacija za koje je razumno očekivati da postoje. Gdje je to moguće, nastojite koristiti nezavisne izvore informacija (odnosno one koje ne nastaju u samom subjektu).</p> <p>Financijske i nefinancijske informacije mogu uključivati:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Financijske izvještaje za usporediva prethodna razdoblja; • Proračune, prognoze i ekstrapolacije, uključujući ekstrapolacije iz podataka za međurazdoblja ili godišnjih podataka; te • Informacije o sektoru u kojem subjekt posluje i trenutne gospodarske uvjete. |
| Usporedite | Usporedite očekivanja s evidentiranim iznosima ili omjerima dobivenim na temelju evidentiranih iznosa. |
| Vrednujte rezultate | <p>Vrednujte rezultate.</p> <p>Ondje gdje pronađete neobične ili neočekivane odnose, razmotrite potencijalne rizike značajnog pogrešnog prikazivanja.</p> |

Rezultati tih analitičkih postupaka trebali bi se razmotriti zajedno s ostalim informacijama prikupljenima radi:

- Prepoznavanja rizika značajnog pogrešnog prikazivanja koji se odnose na tvrdnje utjelovljene u značajnim stavkama financijskih izvještaja; i
- Pomoći u definiranju vrsta, vremenskog rasporeda i opsega daljnjih revizijskih postupaka.

Napomena: Manji subjekti možda neće moći dati revizoru trenutne financijske informacije kao što su privremene ili mjesečne financijske informacije za provođenje analitičkih postupaka. U tim okolnostima, neke informacije mogu se dobiti putem upita, ali će se možda za detaljne upite morati pričekati dok ne bude dostupan rani nacrt financijskih izvještaja subjekta.

8.6 Promatranje i provjeravanje



Promatranje i provjeravanje:

- Čine podršku upitima postavljenih menadžmentu i ostalima; te
- Pružaju dodatne informacije o subjektu i njegovom okruženju.

Postupci promatranja i pregledavanja obično uključuju postupak i primjenu, kao što je navedeno u prikazu u nastavku teksta.

Prikaz 8.6-1

| Postupak | Primjeri primjene |
|----------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Promatranje | <p>Razmislite o promatranju sljedećega:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Kako subjekt posluje i kako je organiziran; • Sjedišta subjekta i postrojenja; • Stila poslovanja menadžmenta i stava prema internoj kontroli; • Funkcioniranju različitih postupaka interne kontrole; i • Poštivanja ključnih politika. |
| Provjeravanje | <p>Razmislite o provjeravanju dokumenata kao što su:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Poslovni planovi, strategije i prijedlozi; • Stručne studije i medijski izvještaji o subjektu; • Važni ugovori i čvrsto preuzete obveze; • Propisi i korespondencija s nadzornim tijelima; • Korespondencija s odvjetnicima, bankarima i ostalim zainteresiranim stranama; • Računovodstvene politike i evidencije; • Priručnici za internu kontrolu; • Izvještaji koje je pripremio menadžment (primjerice podaci o rezultatima i privremeni financijski izvještaji); te • Ostali izvještaji, primjerice zapisnici sa sastanaka onih koji su zaduženi za upravljanje, izvještaji konzultanata, i sl. |

8.7 Oblikovanje i implementacija internih kontrola

Postupci procjene rizika također uključuju postupke uključene u ocjenu oblikovanja i implementacije relevantnih internih kontrola. Više detalja o ovim postupcima pronađite u 2. svesku u 11. poglavlju.

8.8 Ostali izvori informacija o rizicima

Ostali postupci koje provodi revizor mogu se koristiti u svrhe procjene rizika. Neki tipični primjeri navedeni su u sljedećem prikazu.

Prikaz 8.8-1

| Izvor | Opis |
|------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Prihvatanje ili zadržavanje | Relevantne informacije prikupljene provođenjem preliminarnih postupaka. |
| Prethodni posao | <p>Relevantno iskustvo stečeno iz prethodnih angažmana i ostalih vrsta angažmana obavljenih za subjekt.</p> <p>To može uključivati:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Područja interesa iz prethodnih revizija; • Slabosti u internoj kontroli; • Promjene u organizacijskoj strukturi, poslovnim procesima i sustavima interne kontrole; te • Prethodna pogrešna prikazivanja i činjenicu jesu li ispravljena na vrijeme. |
| Vanjske informacije | <ul style="list-style-type: none"> • Upiti subjektovom vanjskom pravnom savjetniku ili stručnjaku za procjenu vrijednosti. • Pregled izvješća koje su pripremile banke ili agencije za rejting. • Informacije o sektoru i stanju gospodarstva dobivene pretraživanjem interneta, stručnih i ekonomskih časopisa te regulatornih i financijskih publikacija. |
| Rasprave revizijskog tima | Rezultati rasprava tima (uključujući i partnera) o osjetljivosti subjektovih financijskih izvještaja na značajna pogrešna prikazivanja, uključujući i prijevare. |

9. Reagirane na procijenjene rizike

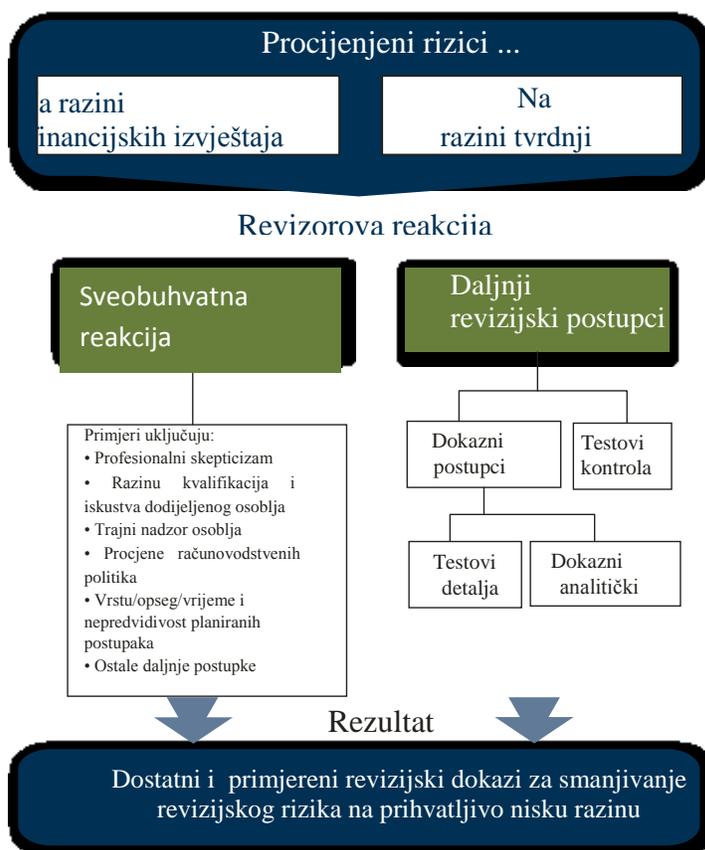
Sadržaj poglavlja

Relevantni MRevS-i

Oblikovanje i implementacija odgovarajućih reakcija na procijenjene rizike.

240, 300, 330, 500

Prikaz 9.0-1



Točka #

Ciljevi MRevS-a

330.3

Cilj je revizora da oblikovanjem i implementacijom odgovarajućih reakcija na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja prikupi dostatne i primjerene revizijske dokaze koji se odnose na te procijenjene rizike.

| Točka # | Relevantni izvaci iz MRevS-a |
|---------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 300.9 | Revizor će sastaviti plan revizije koji će uključiti opis: (a) vrste, vremenskog rasporeda i obujma planiranih postupaka procjene rizika, kako je određeno u MRevS-u 315; (b) vrste, vremenskog rasporeda i obujma planiranih daljnjih revizijskih postupaka na razini tvrdnje, kako je određeno u MRevS-u 330; (c) ostalih planiranih revizijskih postupaka za koje se zahtijeva da se obave kako bi angažman bio sukladan MRevS-ovima. (Vidjeti točku A12.) |
| 330.7 | Prilikom oblikovanja daljnjih revizijskih postupaka koje treba obaviti, revizor će: (a) razmotriti razloge za danu procjenu rizika nastanka značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje za svaku klasu transakcija, stanje računa ili objavu, uključujući: (i) vjerojatnost značajnog pogrešnog prikazivanja zbog određenih karakteristika relevantne klase transakcija, stanja računa, ili objavljivanja (tj. inherentni rizik); i (ii) pitanje je li se prilikom procjene rizika vodilo računa o relevantnim kontrolama (tj. o kontrolnom riziku), zahtijevajući time od revizora da pribavi revizijske dokaze kako bi utvrdio djeluju li kontrole učinkovito (tj. revizor se namjerava pouzdati u učinkovito djelovanje kontrola prilikom određivanja vrsta, vremenskog rasporeda i obujma dokaznih postupaka); i (Vidjeti točke A9-A18.) (b) prikupiti to uvjerljivije revizijske dokaze što je viši revizijski rizik. (Vidjeti točku A19.) |
| 500.6 | Revizor će oblikovati i izvesti revizijske postupke koji su prikladni u danim uvjetima kako bi pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze. (Vidjeti točke A1-A25.) |

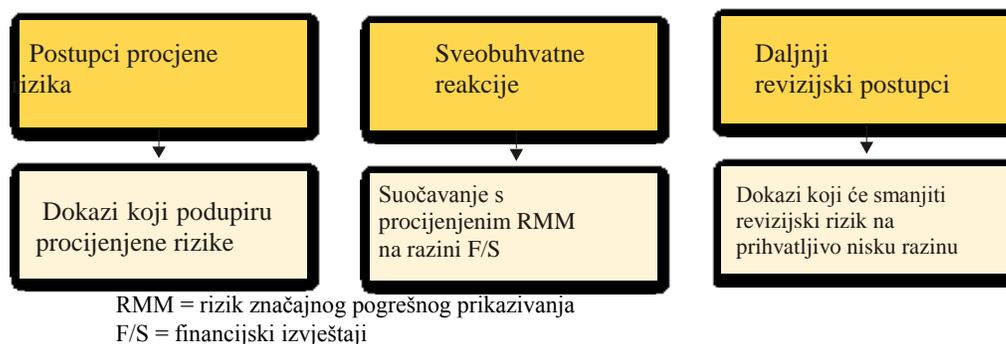
9.1 Pregled

Postupci procjene rizika (vidi 1. svezak, 8. poglavlje ovog Vodiča) oblikovani su za prepoznavanje i procjenu rizika podjednako na razini financijskih izvještaja i razini tvrdnja za značajne klase transakcija, stanja računa i objave.

Daljnji revizijski postupci (vidi 1. svezak, 10. poglavlje ovog Vodiča) oblikovani su kao reakcija na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnja. Njihova svrha je dobivanje dostatnih primjerenih revizijskih dokaza za smanjenje rizika revizije na prihvatljivo nisku razinu.

Glavne tri kategorije revizijskih postupaka ilustrirane su u nastavku.

Prikaz 9.1-1



Procijenjeni rizici na razini financijskih izvještaja po vrsti su prožimajući i zahtijevaju sveobuhvatne revizijske reakcije, kao što je utvrđivanje iskustva osobama kojima se dodjeljuje izvođenje posla, razine potrebnog nadzora i bilo koje potrebne izmjene vrsta i opsega planiranih revizijskih postupaka.

Procijenjeni rizici na razini tvrdnja odnose se na određena stanja računa, klase transakcija i objave. Reakcija uključuje provođenje daljnjih revizijskih postupaka kao što su testovi detalja, testovi kontrola i dokazni analitički postupci.

Na oblikovanje daljnjih revizijskih postupaka utjecat će:

- Rezultati provedbe postupaka procjene rizika i procjene rizika na razini tvrdnje koje iz njih proizlaze; te
- Sveobuhvatna reakcija koju je revizor razvio u odnosu na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na razini financijskih izvještaja.

9.2 Sveobuhvatne reakcije na rizike na razini financijskih izvještaja

| Točka # | Relevantni izvaci iz MRevS-a |
|---------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 330.5 | Revizor će oblikovati i ugraditi sveobuhvatne reakcije kako bi se suočio s procijenjenim rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja na razini financijskih izvještaja. (Vidjeti točke A1-A3.) |

Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja na razini financijskih izvještaja podrazumijevaju rizike koji se prožimajuće odnose na financijske izvještaje kao cjelinu, a mogu utjecati na mnoge tvrdnje. Kao rezultat, ti rizici (kao primjerice loš stav menadžmenta prema kontroli) mogu neizravno pridonijeti značajnim pogrešnim prikazivanjima na razini tvrdnja. Na primjer, ako računovođa subjekta nije kompetentan, mogu se pojaviti brojne prilike za pogrešku ili prijevaru u više stanja računa, klasa transakcija ili objava. Zbog toga na razini financijskih izvještaja često ne mogu neutralizirati obavljanjem specifičnih revizijskih postupaka, već zahtijevaju sveobuhvatnu reakciju.

MRevS-i 240 i 330 opisuju neke moguće sveobuhvatne reakcije na rizike prepoznate na razini financijskih izvještaja. Neki su primjeri navedeni u nastavku.

Prikaz 9.2-1

| Moguće sveobuhvatne reakcije na procijenjene rizike na razini financijskih izvještaja | |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Rukovođenje angažmanom | <p>Naglasite revizijskom timu potrebu zadržavanja profesionalnog skepticizma.</p> <p>Uključite više iskusnog osoblja ili osoba s posebnim vještinama, primjerice stručnjake za forenziku, vrednovanje i informacijske tehnologije.</p> <p>Osigurajte redovitiji nadzor osoblja tijekom njihova rada.</p> |
| Uključite nepredvidivost u izbor daljnjih revizijskih postupaka | <p>Uključite element nepredvidivosti u izbor vrsta, vremenskog rasporeda i opsega daljnjih revizijskih postupaka koje treba izvesti. To je osobito važno kada se bavite rizicima prijevare jer bi pojedinci unutar subjekta mogli biti upoznati s revizijskim postupcima koji se obično provode, čime bi lakše mogli prikriti prijevare u financijskom izvještavanju.</p> <p>Nepredvidivost se može postići:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Provođenjem dokaznih postupaka na odabranim stanjima računa i tvrdnjama koje se inače ne testiraju zbog svoje značajnosti ili rizika; • Mijenjanjem vremena revizijskih postupaka u odnosu na ono koje se inače očekuje; • Korištenjem različitih metoda uzorkovanja; te • Provođenjem revizijskih postupaka na različitim mjestima ili na mjestima koja nisu najavljena (kao što je inventura). |
| Izmijenite planirane revizijske postupke | <p>Izmijenite vrstu, vremenski raspored ili opseg revizijskih postupaka. Prijedlozi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Provedite dokazne postupke na kraju razdoblja umjesto na neki datum u međurazdoblju; • Provedite fizičko promatranje ili provjeru određene imovine; • Provedite daljnji pregled evidencija zaliha kako biste prepoznali neuobičajene stavke, neočekivane iznose i ostale stavke za postupke naknadnog ispitivanja; • Provedite dodatne radnje da biste ocijenili razumnost procjena menadžmenta te odluke i pretpostavke na kojima se temelje; • Povećajte veličine uzoraka ili izvedite analitičke postupke na podrobnijoj razini; • Koristite računalno potpomognute revizijske tehnike (CAAT) radi: <ul style="list-style-type: none"> – Prikupljanja više dokaza o podacima sadržanim na značajnim računima ili datotekama elektroničkih transakcija, – Provedite opsežnije testiranje elektroničkih transakcija i datoteka računa, – Odaberite uzorak transakcija iz ključnih elektroničkih datoteka, – Sortirajte transakcije specifičnih karakteristika i – Testirajte cijelu populaciju umjesto uzorka; • Zatražite dodatne informacije u eksternim konfirmacijama. Na primjer, kod konfirmacije potraživanja revizor bi mogao zatražiti konfirmaciju detalja sporazuma o prodaji, uključujući datuma, bilo kojeg prava povrata i uvjeta isporuke; i • Izmijenite vrstu i opseg revizijskih postupaka kako biste dobili više revizijskih dokaza iz dokaznih postupaka. |

Moguće sveobuhvatne reakcije na procijenjene rizike na razini financijskih izvještaja**Promjene u revizijskom pristupu**

Razmotrite razumijevanje stečeno o okruženju kontrola.

Ako je okruženje kontrola učinkovito, revizor može imati više povjerenja u internu kontrolu i pouzdanost revizijskih dokaza nastalih unutar subjekta. To bi moglo podrazumijevati:

- Više revizijskog posla obavljenog na datum u međurazdoblju nego na kraju razdoblja; i
- Pristup u kojem se koriste testovi kontrola, kao i dokazni postupci (kombinirani pristup).

Ako je okruženje kontrola neučinkovito, to bi moglo dovesti do:

- Provođenja više revizijskih postupaka na kraju razdoblja nego na datum u međurazdoblju;
- Prikupljanja opsežnijih revizijskih dokaza iz dokaznih postupaka; te
- Povećanja broja mjesta koja će biti uključena u djelokrug revizije.

Pregledajte računovodstvene politike koje se koriste

Procijenite ukazuju li odabir i primjena računovodstvenih politika u subjektu, osobito onih koje su povezane sa subjektivnim mjerenjima i složenim transakcijama, na prijevarno financijsko izvještavanje kao rezultat nastojanja menadžmenta da upravlja zaradom.

TOČKA ZA RAZMATRANJE**Vrijeme**

Sveobuhvatne reakcije mogu se razviti u fazi planiranja, a zatim unijeti u opću strategiju revizije. U novim angažmanima, sveobuhvatne reakcije mogu se razviti na preliminaran način tijekom planiranja, a kasnije potvrditi ili izmijeniti na temelju rezultata procjene rizika.

Dokumentacija

Ustanovljivanje sveobuhvatne revizijske reakcije i strategije revizije u manjem subjektu ne mora nužno biti složen ili dugotrajan posao. U nekim slučajevima oba bi se koraka mogla provesti pripremom kratke zabilješke po završetku revizije prethodnog razdoblja (pod pretpostavkom da ona pokriva sva nužna pitanja), koja se kasnije može ažurirati na temelju razgovora s menadžmentom.

Menadžmentovo zaobilaženje kontrola

| Točka # | Relevantni izvaci iz MRevS-a |
|---------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 240.26 | <p>Kod prepoznavanja i procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevара, revizor će, temeljem pretpostavki rizika prijevара u priznavanju prihoda, ocijeniti koje vrste prihoda, transakcija prihoda ili tvrdnje uzrokuju takve rizike. Točka 47 navodi potrebnu dokumentaciju za slučajeve kada revizor zaključi da pretpostavka nije primjenjiva na angažman, i posljedično, priznavanje prihoda nije prepoznat kao rizik značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevара. (Vidjeti točke A28-A30.)</p> |
| 240.32 | <p>Neovisno o revizorovoj procjeni rizika menadžmentovog zaobilaženja kontrola, revizor će oblikovati i obaviti revizijske postupke kako bi:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) testirao primjerenost knjiženja provedenih u glavnoj knjizi i ostalih usklađenja provedenih u pripremi financijskih izvještaja. U oblikovanju i provođenju revizijskih postupaka za takva testiranja, revizor će: <ul style="list-style-type: none"> (i) postaviti upite pojedincima koji su uključeni u proces financijskog izvještavanja o neprimjerenim ili neobičnim aktivnostima povezanim s procesiranjem knjiženja i ostalih usklađenja; (ii) odabrati knjiženja i ostala usklađenja provedena na kraju izvještajnog razdoblja; (iii) razmotriti potrebu za testiranjem knjiženja i ostalih usklađenja tijekom razdoblja; (Vidjeti točke A41-A44.) (b) pregledao računovodstvene procjene zbog subjektivnosti i procijenio predstavljaju li okolnosti koje proizvode takve subjektivnosti, ako postoje, rizik značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevара. Pri provođenju takvih pregleda, revizor će: <ul style="list-style-type: none"> (i) ocijeniti upućuju li procjene i odluke od strane menadžmenta u pripremi računovodstvenih procjena uključenih u financijske izvještaje, iako su pojedinačno razumne, na moguće subjektivnosti o dijelu subjektivnog menadžmenta što može predstavljati rizik značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevара. Ako je tako, revizor će ponovo ocijeniti računovodstvene procjene kao cjelinu; i (ii) obaviti retroaktivni pregled menadžmentovih procjena i pretpostavki povezanih sa značajnim računovodstvenim procjenama u financijskim izvještajima prethodne godine; (Vidjeti točke A45-A46.) (c) za značajne transakcije koje su izvan redovnog poslovanja subjekta, ili koje su na drugi način neobične uzimajući u obzir revizorovo razumijevanje subjekta i njegovog okruženja i ostale informacije prikupljene tijekom revizije, revizor ocijenio sugerira li poslovna opravdanost (ili nedostatak iste) transakcije da je možda došlo do prijevernog financijskog izvještavanja ili počinjanja zloupotrebe imovine. (Vidjeti točku A47.) |
| 240.33 | <p>Revizor će utvrditi, kako bi reagirao na prepoznate rizike menadžmentovog zaobilaženja kontrola, treba li provesti ostale revizijske postupke povrh onih posebno prethodno navedenih (tj. kada postoje posebni dodatni rizici menadžmentovog zaobilaženja kontrola koji nisu pokriveni kao dio postupaka provedenih zbog ispunjavanja zahtjeva iz točke 32).</p> |

Pretpostavlja se da su menadžmentovo zaobilaženje kontrola i prijeverno priznavanje prihoda značajni rizici (vidi 2. svezak, 10. poglavlje ovog Vodiča) te im kao takvima treba pristupati. Zbog toga postoje određeni revizijski postupci koji bi se trebali provoditi tijekom svake revizije, a navedeni su u izvacima MRevS-a citiranim gore u tekstu. Neki dodatni komentari uključeni su u prikazu koji slijedi.

Prikaz 9.2-2

| Postupci za suočavanje s menadžmentovim zaobilaženjem kontrola | |
|----------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Knjiženja u dnevnik | <p>Prepoznajte, odaberite i testirajte knjiženja u dnevnik i druga usklađenja na temelju:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Razumijevanja subjektovog procesa financijskog izvještavanja i oblikovanja/implementacije interne kontrole; te • Razmatranja: <ul style="list-style-type: none"> – Obilježja prijevernih unosa u dnevnik ili drugih usklađenja, – Prisutnosti čimbenika rizika prijevera koji se odnose na specifične klase unosa u dnevnika i drugih usklađenja, i – Upita pojedincima uključenim u proces financijskog izvještavanja o neprimjerenim ili neobičnim aktivnostima. |
| Procjene | <p>Pregledajte procjene koje se odnose na specifične transakcije i stanja kako biste prepoznali moguće pristranosti menadžmenta. Daljnji postupci mogu uključivati:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Razmatranje procjena promatranih kao cjelina; • Obavljanje retrospektivnog pregleda menadžmentovih prosudbi i pretpostavki vezanih za značajne računovodstvene procjene u prethodnom razdoblju; te • Određivanje doseže li kumulativni efekt iznos značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima. |
| Značajne transakcije | <p>Steknite razumijevanje poslovne logike za značajne transakcije koje su neobične ili izvan redovnog poslovanja. To uključuje i procjenu o tome:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Stavlja li menadžment veći naglasak na potrebu za posebnim računovodstvenim tretmanom nego na ekonomsku logiku koja je u podlozi transakcije; • Jesu li aranžmani koji okružuju takve transakcije pretjerano složeni; • Je li menadžment raspravio o sadržaju i računovodstvu za takve transakcije s osobama koje su zadužene za upravljanje; • Uključuju li transakcije prethodno neprepoznate povezane stranke ili stranke koje nemaju materijalnu ili financijsku snagu za podršku transakcije bez pomoći subjekta pod revizijom; • Jesu li transakcije koje uključuju nekonsolidirane povezane stranke, uključujući i subjekte posebne namjene, propisno pregledane i odobrene od strane onih koji su zaduženi za upravljanje, te • Postoji li odgovarajuća dokumentacija. |
| Priznavanje prihoda | <p>Provedite dokazne analitičke postupke. Razmotrite revizijske tehnike potpomognute primjenom računala da biste prepoznali neobične ili neočekivane odnose prihoda ili transakcija.</p> <p>Potvrdite s klijentima relevantne uvjete ugovora (kriterije prihvaćanja te uvjete isporuke i plaćanja) i nedostatak popratnih odredbi (pravo na povrat proizvoda, zajamčene iznose preprodaje, itd.).</p> |

9.3 Reakcija na procijenjene rizike na razini tvrdnja

| Točka # | Relevantni izvaci iz MRevS-a |
|---------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 330.6 | Revizor će oblikovati i provoditi daljnje revizijske postupke čija se vrsta, vremenski raspored i opseg temelje na procijenjenim rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje i koji predstavljaju reakciju na te rizike. (Vidjeti točke A4-A8.) |

Revizorova procjena prepoznatih rizika na razini tvrdnja osigurava polazište za:

- Razmatranje odgovarajućeg revizijskog pristupa; i
- Oblikovanje i izvođenje daljnjih revizijskih postupaka. Pogledajte 1. svezak, 10. poglavlje za ovog Vodiča detaljan opis daljnjih revizijskih postupaka.

Odgovarajući revizijski pristup

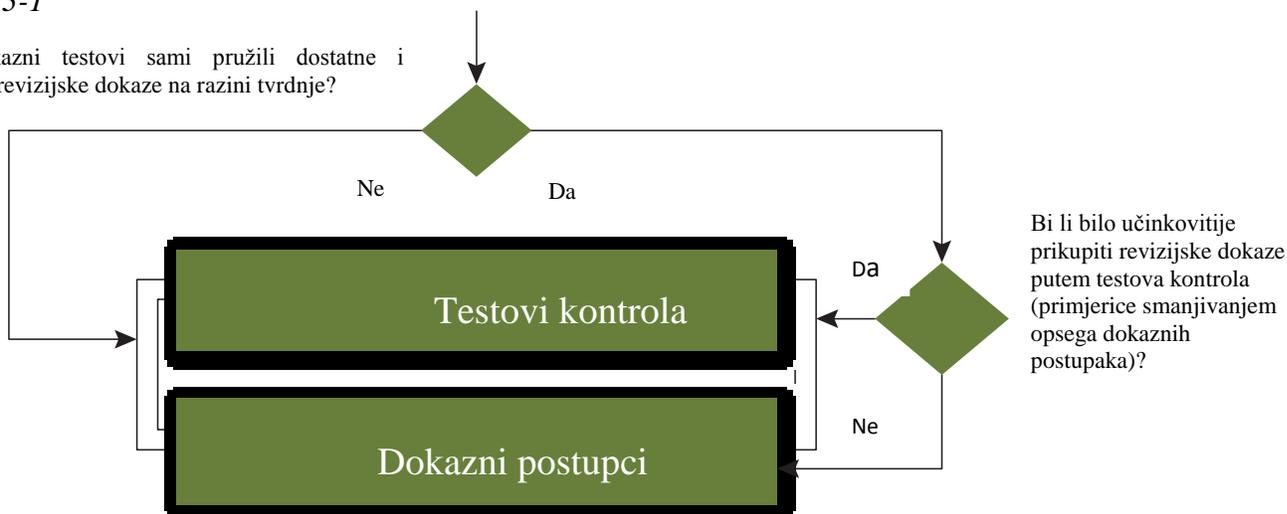
Revizijski pristup u oblikovanju i provođenju daljnjih revizijskih postupaka temeljit će se na procjeni prepoznatih rizika i na razini financijskih izvještaja i na razini tvrdnja.

Budući da će se procijenjeni rizici razlikovati ovisno o značajnim klasama transakcija, stanjima računa i objavama, najučinkovitiji revizijski pristup također će varirati. Na primjer, moglo bi biti primjereno testirati kontrole u vezi s tvrdnjom o potpunosti prihoda od prodaje i koristiti dokazne postupke za ostale tvrdnje. Kod obveza prema dobavljačima pristup korištenja dokaznih postupaka mogao bi biti primjenjiv na sve tvrdnje. Ključno je razviti revizijske postupke koji su prikladna reakcija na prepoznate rizike.

Sljedeći prikaz prikazuje neka od razmatranja pri razvijanju odgovarajućeg revizijskog pristupa za stanje računa ili klasu transakcija.

Prikaz 9.3-1

Bi li dokazni testovi sami pružili dostatne i primjerene revizijske dokaze na razini tvrdnje?



Napomena: U manjim subjektima moguće je da pouzdane kontrolne aktivnosti ne postoje ili su vrlo ograničene. U tim slučajevima, jedina alternativa je pristup korištenja dokaznih postupaka.

Oblikovanje i provođenje daljnjih revizijskih postupaka

Vrsta, vremenski raspored i opseg daljnjih revizijskih postupaka temelje se i reakcija su na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnja. To omogućuje jasnu poveznicu između revizorovih daljnjih revizijskih postupaka i procjene rizika.

Prvi korak jest pregledati informacije dobivene do trenutnog datuma, jer one će biti temelj za oblikovanje daljnjih revizijskih postupaka. To uključuje:

- Vrstu i obrazloženje za procijenjene rizike (kao što su poslovni rizici i rizici prijevare) i na razini financijskih izvještaja i na razini tvrdnja;
- Stanja računa, klase transakcija ili objave koje su značajne za financijske izvještaje;
- Potrebu (ako postoji) za obavljanje testova kontrola. Oni su potrebni kada dokazni postupci sami ne mogu pružiti dostatne i primjerene revizijske dokaze za razinu tvrdnja;
- Revizorovo razumijevanje okruženja kontrola i kontrolnih aktivnosti. Konkretnije, jesu li prepoznate relevantne interne kontrole koje bi, u slučaju da ih se testira, pružile učinkovitu reakciju na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja za određenu tvrdnju; te
- Vrstu i opseg specifičnih revizijskih postupaka koji mogu biti nužni sukladno određenim MRevS-ima ili lokalnim pravilima i propisima.

Na temelju gore navedenih podataka, revizor može odrediti vrste i opseg postupaka koje treba obaviti. U nastavku pogledajte neka razmatranja koja se tiču oblikovanja postupaka.

Prikaz 9.3-2

| Razmotrite | Utjecaj na oblikovanje revizijskih postupaka |
|---------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Vrsta tvrdnje koja se obrađuje | <p>Koji je najprimjereniji revizijski postupak za bavljenje s tvrdnjom u pitanju?</p> <p>Razmotrite:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Učinkovitost Dokazi za potpunost prihoda od prodaje najbolje se mogu prikupiti testom kontrola, dok će se dokazi za podršku vrednovanja zaliha vjerojatno prikupiti dokaznim postupcima; te • Pouzdanost dobivenih dokaza Osigurajte pouzdanije dokaze za pojedinu tvrdnju. Konfirmacija potraživanja kako bi se utvrdilo postojanje može pružiti bolje dokaze nego jednostavno pregledavanje faktura ili obavljanje nekih analitičkih postupaka. |
| Razlozi za procijenjeni rizik | <p>Koji su razlozi u pozadini procjene rizika?</p> <p>To će uključivati razmatranje obilježja područja financijskih izvještaja, prepoznate i procijenjene inherentne rizike te relevantne interne kontrole. Ako je procijenjeni rizik nizak kao rezultat oblikovanih i provedenih relevantnih internih kontrola, moglo bi se smatrati da testovi kontrola potvrđuju procijenjeni rizik te da potencijalno smanjuju opseg dokaznih postupaka koji bi inače bili nužni.</p> |

| Razmotrite | Utjecaj na oblikovanje revizijskih postupaka |
|----------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Procijenjena razina rizika | Jesu li pouzdaniji i relevantniji revizijski dokazi nužni za neke procijenjene rizike? Opseg postojećih postupaka možda će se trebati proširiti ili će možda biti potrebno kombinirati neke različite vrste revizijskih postupaka kako bi se postigla potrebna sigurnost. Na primjer, radi sigurnosti da stvarno postoje stavke zaliha visoke vrijednosti, uz ispitivanje popratne dokumentacije mogla bi se obaviti i fizička provjera. |
| Izvori korištenih informacija | Oslanjaju li se planirani revizijski postupci na nefinancijske informacije koje je pružio subjektov informacijski sustav? Ako je tako, trebaju se prikupiti dokazi o njihovoj točnosti i potpunosti. Na primjer, u visokoj stambenoj zgradi broj najamnih jedinica pomnožen s mjesečnom najamninom može se iskoristiti za usporedbu s ukupnim prihodima. Ako je tako, bilo bi važno osigurati da je broj najamnih jedinica utemeljen na činjenicama i da iznosi mjesečnog najma odgovaraju potpisanim ugovorima o najmu. |
| Potencijal za testove dvostruke svrhe | Bi li bilo učinkovito na istoj transakciji istovremeno provesti test kontrola i test detalja? Na primjer, ako je neka faktura pregledana radi dokaza o odobrenju (testovi kontrola), mogla se istovremeno pregledati i radi dokazivanja drugih aspekata transakcije (testovi detalja). |

Korištenje tvrdnji pri odabiru populacije koju treba testirati

Pri oblikovanju postupka revizor treba pomno razmotriti vrstu tvrdnje za koju se prikupljaju dokazi. To će odrediti vrstu dokaza koje treba ispitati, vrstu postupka i populaciju iz koje se bira uzorak.

Na primjer, dokazi za tvrdnju o postojanju mogli bi se dobiti odabirom stavki koje se već nalaze u nekom iznosu financijskog izvještaja. Odabiranje stanja potraživanja za confirmiranje osigurat će dokaze da stanje potraživanja postoji. Međutim, odabirom stavki koje su već sadržane u nekom iznosu financijskog izvještaja neće se prikupiti nikakvi dokazi vezani za tvrdnju o potpunosti.

Za potpunost se stavke moraju odabrati iz evidencija koje ukazuju na to da bi neka stavka trebala biti uključena u relevantni iznos financijskog izvještaja. Kako bi se utvrdilo da je prodaja potpuna (odnosno da nema neevidentiranih prodaja), izbor naloga za otpremu i njihovo povezivanje s izlaznim fakturama pružilo bi (ovisno o potpunosti naloga za otpremu) dokaze za neevidentirane slučajeve prodaje.

Vremenski raspored postupaka

Vrijeme se odnosi na trenutak kada se provode revizijski postupci, odnosno na razdoblje ili datum na koji se primjenjuju revizijski dokazi.

Na završetku razdoblja ili prije njega?

U većini slučajeva (osobito kod manjih subjekata) revizijski postupci provodit će se na kraju razdoblja i kasnije. Nadalje, što je veći rizik značajnog pogrešnog prikazivanja, vjerojatnije je da će se dokazni postupci provoditi blizu ili nakon završetka razdoblja.

U nekim situacijama obavljanje revizijskih postupaka prije samog završetka razdoblja može imati prednosti. Na primjer:

- Pomoć pri prepoznavanju značajnih pitanja u ranoj fazi. To ostavlja više vremena za pitanja koja treba riješiti i daljnje revizijske postupke koje treba provesti;
- Balansiranje radnog opterećenja revizijske tvrtke premještanjem nekih postupaka iz razdoblja s mnogo posla u razdoblje kada ima više vremena;
- Balansiranje radnog opterećenja klijenta skraćivanjem vremena nakon kraja razdoblja koje je potrebno za odgovaranje na revizijske upite i pružanje traženih dokaza i rasporeda; te
- Provođenje nenajavljenih postupaka ili u nepredvidljivim trenucima.

Sljedeći prikaz navodi čimbenike koje treba razmotriti pri određivanju treba li određene postupke provesti na datum u međurazdoblju.

Prikaz 9.3-3

| Čimbenici koje treba razmotriti | |
|------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Revizijski postupci provedeni prije kraja razdoblja | Koliko je dobro opće okruženje kontrola? Popis zaliha na datum u međurazdoblju i potom njegovo ažuriranje s prometom (ulazima i izlazima) vjerojatno neće biti dovoljan ako je okruženje kontrola loše. |
| | Koliko su dobre specifične kontrole stanja računa ili klasa transakcija koje se razmatraju? |
| | Jesu li dostupni dokazi potrebni za obavljanje testa? Elektroničke datoteke mogu se naknadno prebrisati upisom novih sadržaja ili se postupci koje treba promatrati mogu odvijati samo u određeno vrijeme. |
| | Bi li se postupak prije kraja razdoblja odnosio na vrstu i sadržaj uključenog rizika? |
| | Bi li se postupak u međurazdoblju odnosio na razdoblje ili datum na koji se odnose revizijski dokazi? |
| | Koliko će dodatnih dokaza biti nužno za razdoblje koje preostaje između datuma postupka i kraja razdoblja? |

U 1. svesku u poglavlju 10.5 ovog Vodiča nalaze se dodatne informacije o vremenskom rasporedu testova i kontrola.

Nakon kraja razdoblja

Određeni revizijski postupci mogu se obavljati samo na kraju razdoblja ili nakon njega. To bi trebalo uključivati postupke razgraničenja (cutoff) (gdje postoji minimalno oslanjanje na unutarnju kontrolu), usklađenja na kraju razdoblja i naknadne događaje.

10. Daljnji revizijski postupci

| Sadržaj poglavlja | Relevantni MRevS-i |
|--------------------------------------------------------|--------------------|
| Obilježja i korištenje daljnjih revizijskih postupaka. | 330, 505, 520 |

Prikaz 10.0-1



| Točka # | Relevantni izvaci iz MRevS-a |
|---------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 330.4 | <p>Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:</p> <p>(a) Dokazni postupci – revizijski postupci oblikovani radi otkrivanja značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje. Dokazni postupci mogu uključivati:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) testove detalja (za klase transakcija, stanja račun i objave); i (ii) dokazne analitičke postupke. (iii) <p>(b) Testovi kontrola – revizijski postupci oblikovani radi ocjenjivanja učinkovitosti djelovanja kontrola u sprječavanju, ili otkrivanju i ispravljanju, značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje.</p> |

10.1 Pregled

Ovo poglavlje donosi karakteristike i uporabu daljnjih revizijskih postupaka oblikovanih kao reakcija na procijenjene rizike na razini tvrdnja.

Dokazni postupci

Revizor provodi dokazne postupke kako bi:

- Prikupio dokaze o baznim tvrdnjama (C, E, A i V) koje su ugrađene u stanja računa i klase transakcija koje su im u podlozi; te
- Otkrio značajna pogrešna prikazivanja.

Tipični dokazni postupci uključuju odabir stanja računa ili reprezentativnog uzorka transakcija s ciljem:

- Ponovnog izračunavanja evidentiranih iznosa zbog točnosti;
- Konfirmiranja postojanja stanja (potraživanja, bankovni računi, ulaganja, itd.);
- Osiguravanja da se transakcije evidentiraju u ispravnom razdoblju (testovi razgraničenja);
- Usporedbe iznosa među razdobljima ili s očekivanjima (analitički postupci);
- Provjere popratne dokumentacije (kao što su računi ili ugovori o prodaji);
- Promatranja postoji li fizički evidentirana imovina (popis zaliha); te
- Pregleda primjerenosti ispravaka za gubitak vrijednosti (sumnjivi računi i zastarjele zalihe).

Testovi kontrola

Testove kontrola obavlja revizor da bi prikupio dokaze o operativnoj učinkovitosti postupaka interne kontrole koji:

- se odnose na konkretne tvrdnje gdje se planira oslanjanje na kontrole; i
- sprječavaju ili otkrivaju/ispravljaju značajne pogreške ili prijevare.

Tipični testovi kontrola uključuju odabir reprezentativnog uzorka transakcija ili popratne dokumentacije s ciljem:

- Promatranja izvođenja nekog postupka unutarne kontrole;
- Provjere dokaza da se kontrolni postupak proveo;
- Upita o tome kako i kada je proveden postupak; te
- Ponovnog izvođenja operacije postupka kontrole (primjerice ondje gdje je informacijski sustav kompjuteriziran).

Dokazi o kontrolnim operacijama mogu se prikupiti i korištenjem računalno potpomognutih revizijskih tehnika (CAAT).

10.2 Dokazni postupci

| Točka # | Relevantni izvaci iz MRevS-a |
|---------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 330.18 | Neovisno o procijenjenim rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja, revizor će oblikovati i provesti dokazne postupke za svaku značajnu klasu transakcija, stanje računa i objavu. (Vidjeti točke A42-A47.) |
| 330.19 | Revizor će razmotriti trebaju li se postupci eksternih konfirmiranja provoditi kao dokazni revizijski postupci. (Vidjeti točke A48-A51.) |
| 330.20 | Revizorovi dokazni postupci će uključiti sljedeće revizijske postupke koji se odnose na proces zaključivanja financijskih izvještaja: (a) prihvaćanje ili usklađivanje financijskih izvještaja s povezanim poslovnim knjigama; i (b) ispitivanje značajnih knjiženja u dnevniku i drugih usklađivanja učinjenih tijekom razdoblja pripreme financijskih izvještaja (Vidjeti točku A52.) |
| 330.21 | Ako revizor utvrdi da je procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje značajan rizik, revizor će provesti dokazne postupke koji su odgovarajući za taj rizik. Kada se revizijski pristup reagiranja na značajne rizike sastoji samo u provedbi dokaznih postupaka, ti će postupci uključiti testove detalja. (Vidjeti točku A53.) |
| 330.22 | Ako se dokazni postupci provode prije datuma bilance, revizor će pokriti preostalo razdoblje provodeći: (a) dokazne postupke u kombinaciji s testovima kontrola za promatrano razdoblje; ili (b) ako revizor odredi da je dovoljno, samo daljnje dokazne postupke, koji osiguravaju razumnu osnovu za proširivanje revizijskih zaključaka na razdoblje od kada su postupci provedeni do kraja razdoblja obuhvaćenog revizijom. (Vidjeti točke A54-A57.) |
| 330.23 | Ako u tijeku obračunskog razdoblja otkrije pogrešna prikazivanja koja nije očekivao da će otkriti kada je procjenjivao rizik značajnog pogrešnog prikazivanja, revizor će ocijeniti trebaju li se mijenjati povezana procjena rizika i planirane vrste, vremenski raspored ili obujam dokaznih postupaka koji se odnose na preostalo razdoblje do datuma bilance. (Vidjeti točku A58.) |

Revizor oblikuje dokazne postupke kako bi otkrio značajna pogrešna prikazivanja na razini tvrdnja. Postoje dva tipa dokaznih postupaka, kao što je navedeno u nastavku.

Prikaz 10.2-1

| Postupak | Opis |
|------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Testovi detalja | Postupci oblikovani za prikupljanje dokaza koji će dokazati iznos financijskog izvještaja. Oni se koriste za dobivanje revizijskih dokaza vezanih za tvrdnje poput postojanja, točnosti i vrednovanja. |
| Dokazni analitički postupci | Postupci oblikovani za dokazivanje iznosa nekog financijskog izvještaja korištenjem predvidljivih odnosa između financijskih i nefinancijskih podataka. Oni su uglavnom primjenjivi na velike volumene transakcija koji s vremenom postaju predvidljivi. |

Testovi detalja

Pri oblikovanju dokaznih postupaka kao reakcije na procijenjene rizike revizor će razmotriti niz pitanja, kao što je navedeno u nastavku.

Prikaz 10.2-2

| Pitanje | Opis |
|-----------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Svako značajno stanje računa, klasa transakcija i objava | To je nužno bez obzira na procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja. |
| Nužni revizijski postupci | To uključuje sve specifične postupke potrebne za usklađenost s Međunarodnim revizijskim standardima i svim lokalnim zahtjevima. Sažetak nekih od tih postupaka nalazi se u 1. svesku, u poglavljima 11 do 15. Potrebni postupci uključuju: <ul style="list-style-type: none"> • Ispitivanje knjiženja u dnevnik i ostalih usklađenja provedenih za vrijeme pripreme financijskih izvještaja; • Rješavanje pitanja menadžmentovog zaobilaženja kontrola (vidjeti 1. svezak, poglavlje 9.2); i • Usuglašavanje financijskih izvještaja s potkrjepljujućim računovodstvenim evidencijama. |
| Potreba za postupcima eksterne potvrđivanja | Razmotrite potrebu dobivanja eksternih potvrđivanja radi bavljenja tvrdnjama povezanim sa stanjima računa i njihovim elementima (bankovna stanja, ulaganja, potraživanja, i sl.) ili drugim pitanjima kao što su: <ul style="list-style-type: none"> • Uvjeti sporazuma i ugovora; • Transakcije između subjekta i drugih stranaka; i • Dokazi o odsutnosti određenih uvjeta (primjerice da za neki ugovor o prodaji ne postoji "pobočni ugovor"). <p>Također pogledajte raspravu o eksternim potvrđivanjima u nastavku.</p> |
| Značajni rizici | Oblikujte i provedite dokazne postupke (testove detalja) koji su specifična reakcija na prepoznate rizike i pružaju visoku razinu potrebnog revizijskog uvjerenja. |
| Vrijeme | Ako se postupci provedu prije kraja razdoblja, u preostalom razdoblju treba obaviti dokazne postupke, kombinirane s testovima kontrola ili daljnjim dokaznim postupcima koji pružaju razumnu osnovu za proširenje revizijskih zaključaka od datuma u međurazdoblju do kraja razdoblja. Ako se na datum u međurazdoblju prepoznaju neočekivana pogrešna prikazivanja, treba se razmotriti hoće li biti potrebno izmijeniti preostale planirane postupke. |

Pri određivanju koji dokazni postupci najviše odgovaraju procijenjenim rizicima, revizor može obaviti:

- Samo testove detalja; ili
- Gdje ne postoji značajan rizik pogrešnog prikazivanja, samo dokazne analitičke postupke; ili
- Kombinaciju testova detalja i dokaznih analitičkih postupaka.

Kada se provode dokazni analitički postupci, revizor treba ocijeniti pouzdanost podataka iz kojih se izvode revizorova očekivanja za evidentirane iznose ili pokazatelje (primjerice nefinancijskih podataka).

Provođenje dokaznih postupaka na datum u međurazdoblju

Kada se dokazni postupci provode na datum u međurazdoblju, revizor bi trebao provesti daljnje dokazne postupke, ili dokazne postupke u kombinaciji s testovima kontrola, kako bi pokrio preostalo razdoblje. To pruža razumnu osnovu za proširenje revizijskih zaključaka od datuma u međurazdoblju do kraja razdoblja i smanjuje rizik neotkrivanja pogrešnih prikazivanja koja postoje na kraju razdoblja. Međutim, ako dokazni postupci sami po sebi ne bi bili dovoljni, trebalo bi provesti i testove relevantnih kontrola.

Postupci koji se odnose na razdoblje između datuma u međurazdoblju i kraja razdoblja

Pri oblikovanju dokaznih postupaka, ili dokaznih postupaka kombiniranih s testovima kontrola, koji se odnose na razdoblje između datuma u međurazdoblju i kraja razdoblja razmotrite sljedeće:

- Usporedite podatke na kraju razdoblja s usporedivim podacima na datum u međurazdoblju;
- Identificirajte iznose koji djeluju neobično. Ti se iznosi trebaju istražiti izvođenjem daljnjih dokaznih analitičkih postupaka ili testova detalja za preostalo razdoblje;
- Kada se planiraju dokazni analitički postupci, razmotrite jesu li stanja s kraja razdoblja određeni klasa transakcija ili stanja računa razumno predvidljiva s obzirom na iznos, relativnu značajnost i sastav; te
- Razmotrite subjektive postupke analiziranja i prilagođavanja klasa transakcija ili stanja računa na datume u međurazdoblju te za postavljanje odgovarajućih računovodstvenih razgraničenja.

Korištenje dokaznih postupaka obavljenih u prethodnim razdobljima

Korištenje revizijskih dokaza dobivenih iz dokaznih postupaka obavljenima u prethodnim razdobljima može biti korisno pri planiranju revizije, ali (osim ako postoji kontinuirana relevantnost za tekuću godinu kao što je nabavna vrijednost dugoročne imovine ili detalja ugovora) to obično pruža malo ili nimalo revizijskih dokaza za tekuće razdoblje.

10.3 Eksterne potvrde

| Točka # | MRevS cilj(evi) |
|---------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 505.5 | Cilj revizora je, kada koristi postupke eksternog confirmiranja, oblikovati i obaviti takve postupke kako bi pribavio relevantne i pouzdane revizijske dokaze. |

| Točka # | Relevantni izvaci iz MRevS-a |
|---------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 505.7 | Kada se koriste postupci eksternog confirmiranja, revizor će održavati kontrolu nad zahtjevima za eksterno confirmiranje, uključujući nad: <ul style="list-style-type: none"> (a) određivanjem informacija koje treba confirmirati ili zahtijevati; (Vidjeti točku A1.) (b) odabiranjem odgovarajuće stranke kojoj se upućuje zahtjev za confirmiranje; (Vidjeti točku A2.) (c) oblikovanjem zahtjeva za confirmiranje, uključujući određivanjem da su zahtjevi ispravno adresirani i sadrže informacije za izravno slanje odgovora revizoru; i (Vidjeti točke A3-A6.) (d) slanjem zahtjeva, uključujući nad požurnicama upućenim strankama od kojih se zahtijeva confirmiranje, kada je primjenjivo. (Vidjeti točku A7.) |
| 505.8 | Ako menadžment odbije dopustiti revizoru slanje zahtjeva za confirmiranje, revizor će: <ul style="list-style-type: none"> (a) propitkivati o menadžmentovim razlozima odbijanja i tražiti revizijske dokaze za njihovu valjanost i razumnost; (Vidjeti točku A8.) (b) ocijeniti posljedice menadžmentovog odbijanja na revizorovu procjenu relevantnih rizika pogrešnog prikazivanja, uključujući na rizik prijevare i na vrste, vremenski raspored i obujam drugih revizijskih postupaka; i (Vidjeti točku A9.) (c) obaviti alternativne revizijske postupke oblikovane za pribavljanje relevantnih i pouzdanih revizijskih dokaza. (Vidjeti točku A10.) |
| 505.9 | Ako revizor zaključi da nije razumno to što mu menadžment odbija dopustiti poslati zahtjev za confirmiranje ili revizor ne može pribaviti relevantne i pouzdane revizijske dokaze pomoću alternativnih revizijskih postupaka, revizor će komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje u skladu s MRevS-om 260. Revizor će također utvrditi posljedice za reviziju i revizorovo mišljenje u skladu s MRevS-om 705. |
| 505.10 | Ako revizor prepozna faktore koji stvaraju dvojbe o pouzdanosti odgovora na zahtjeve za confirmaciju, revizor će pribaviti daljnje revizijske dokaze kako bi riješio te dvojbe. (Vidjeti točke A11-A16.) |
| 505.11 | Ako revizor utvrditi da odgovor na zahtjev za confirmaciju nije pouzdan, revizor će ocijeniti posljedice na procjenu rizika pogrešnog prikazivanja, uključujući na rizik prijevare i na vrste, vremenski raspored i obujam drugih revizijskih postupaka. (Vidjeti točku A17.) |
| 505.12 | U slučaju svakog neodgovaranja, revizor će obaviti alternativne revizijske postupke kako bi pribavio relevantne i pouzdane revizijske dokaze. (Vidjeti točke A18-A19.) |
| 505.13 | Ako je revizor utvrdio da je nužan odgovor na zahtjev za pozitivnu confirmaciju kako bi se pribavili dostatni i primjereni revizijski dokazi, alternativni revizijski postupci neće osigurati revizijske dokaze koje revizor zahtijeva. Ako revizor ne dobije takvu confirmaciju, revizor će utvrditi posljedice za reviziju i revizorovo mišljenje u skladu s MRevS-om 705. (Vidjeti točku A20.) |
| 505.14 | Revizor će istražiti izuzetke kako bi utvrdio ukazuju li ili ne na pogrešne prikaze. (Vidjeti točke A21-A22.) |

| Točka # | Relevantni izvaci iz MRevS-a |
|---------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 505.15 | <p>Negativne potvrde osiguravaju manje uvjerljive revizijske dokaze nego od pozitivnih potvrda. U skladu s tim, revizor neće koristiti zahtjeve za negativne potvrde kao jedine dokazne revizijske postupke za suočavanje s procijenjenim rizikom pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje, osim ako nije ispunjeno sve od sljedećeg: (Vidjeti točku A23.)</p> <p>(a) revizor je procijenio rizik značajnog pogrešnog prikazivanja niskim i pribavio je dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s operativnom učinkovitošću kontrola relevantnih za tvrdnju;</p> <p>(b) populacija stavki podvrgnutih postupcima negativnog potvrđivanja obuhvaća veliki broj malih, homogenih stanja računa, transakcija ili uvjeta;</p> <p>(c) očekuje se mali postotak izuzetaka; i</p> <p>(d) revizor nema spoznaju o okolnostima ili uvjetima koji bi uzrokovali da se primatelji zahtjeva za negativne potvrde ne slažu s takvim zahtjevima.</p> |
| 505.16 | <p>Revizor će ocijeniti osiguravajući rezultat postupaka eksternog potvrđivanja relevantne pouzdanosti revizijskih dokaza. (Vidjeti točke A24-A25.)</p> |

Eksterne potvrde obično se koriste radi prikupljanja revizijskih dokaza o potpunosti neke obveze i o postojanju imovine. Eksterne potvrde također mogu pružiti dokaze o tome je li iznos točno evidentiran u računovodstvenim evidencijama (točnost) i u odgovarajućem razdoblju (razgraničenje). Potvrde su manje značajne za rješavanje pitanja vrednovanja kao što je naplativost potraživanja ili zastarjelost postojećih zaliha.

Tipične situacije u kojima postupci eksterne potvrde pružaju relevantne revizijske dokaze uključuju:

- Bankovna stanja i ostale informacije relevantne za bankovne odnose;
- Stanja potraživanja i uvjete;
- Zalihe koje drže treće stranke u carinskim skladištima za obradu ili kao pošiljku;
- Isprave o pravu vlasništva koje drže odvjetnici ili financijeri za čuvanje ili kao instrument sigurnosti;
- Ulaganja koja treće stranke drže radi čuvanja ili koja su kupljena od burzovnih mešetara, ali nisu dostavljena na datum iz bilance;
- Iznose koji se duguju zajmodavcima, uključujući i relevantne uvjete otplate te ograničavajuće klauzule; te
- Stanja računa obveza i uvjete.

Pitanja koja bi revizor trebao razmotriti navedena su u sljedećoj tablici.

Prikaz 10.3-1

| Pitanje | Opis |
|------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Testovi s dvostrukom svrhom | Postoji li mogućnost da se istovremeno prikupe revizijski dokazi o ostalim važnim pitanjima (kao što su uvjeti ugovora i sl.)? |
| Saznanja stranke od koje se traži potvrda o predmetu | Odgovori će biti pouzdaniji ako ih pruži osoba koja je upućena u predmet. |
| Mogućnost/voljnost stranke od koje se traži potvrda da odgovori | Razmotrite pouzdanost prikupljenih dokaza ako postoji mogućnost da stranka od koje se traži potvrda: <ul style="list-style-type: none"> • Ne prihvaća odgovornost; • Smatra odgovaranje preskupim ili vremenski prezahtjevnim; • Pokazuje zabrinutost u vezi s potencijalnom zakonskom odgovornosti; • Vodi evidenciju o transakcijama u različitim valutama; ili • Ne postupa sa zahtjevima za potvrđivanje kao da su značajni. |
| Objektivnost stranke od koje se traži potvrda | Razmotrite pouzdanost pribavljenih dokaza ako je stranka od koje se traži potvrda ujedno i povezana stranka. U takvim situacijama razmotrite sljedeće: <ul style="list-style-type: none"> • Potvrđivanje dodatnih detalja o predmetu, kao što su uvjeti ugovora o prodaji, uključujući i datume, bilo kakva prava povrata i uvjete dostave; te • Dopunjavanje potvrde upitima upućenima nefinancijskom osoblju o predmetu, primjerice o izmjenama u ugovorima o prodaji i uvjetima dostave. |

Iako mogu postojati izuzeci (v. MRevS 500.A31), revizijski dokazi se obično smatraju pouzdanijima kada se pribavljaju iz neovisnih izvora izvan subjekta. Iz tog razloga pisani odgovori na zahtjeve za potvrđivanje zaprimljeni izravno od nepovezanih trećih stranaka mogu pomoći u smanjivanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja za povezane tvrdnje na prihvatljivo nisku razinu.

Zahtjevi za potvrđivanje mogu se sažeti kako je navedeno u nastavku.

Prikaz 10.3-2

| Pitanje | Opis |
|-------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Zadržavanje kontrole nad procesom potvrđivanja | To uključuje: <ul style="list-style-type: none"> • Razmatranje informacija koje treba potvrditi ili zatražiti; • Odabir odgovarajuće stranke od koje se traži potvrda; • Ocjenjivanje razloga odbijanja menadžmenta da se dopusti slanje potvrde. To uključuje razmatranje implikacija na procijenjene rizike, mogućnosti prijevare i koji će daljnji revizijski postupci sada biti potrebni; • Oblikovanje zahtjeva za potvrđivanje; • Utvrđivanje jesu li zahtjevi odgovarajuće riješeni i sadrže li povratne informacije za odgovore koji se trebaju izravno poslati revizoru; te • Slanje zahtjeva, uključujući i zahtjeve za naknadno postupanje kada su primjenjivi, stranki od koje se traži potvrda. |

| Pitanje | Opis |
|------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Jesu li odgovori pouzdani? | Ako čimbenici dovode do sumnje o pouzdanosti odgovora: <ul style="list-style-type: none"> • Pribavite daljnje revizijske dokaze da otklonite ili potvrdite sumnju; • Razmotrite prijevare i ostale utjecaje na procijenjene rizike; te • Istražite izuzetke kako biste ustvrdili ukazuju li na pogrešna prikazivanja. |
| Kad nije primljen nikakav odgovor | Provedite alternativne revizijske postupke (ako je moguće) za dobivanje relevantnih i pouzdanih revizijskih dokaza. |
| Ocijenite ukupne rezultate | Jesu li rezultati postupaka eksterne potvrde pružili relevantne i pouzdane revizijske dokaze koji su potrebni? |

10.4 Dokazni analitički postupci

| Točka # | Relevantni izvaci iz MRevS-a |
|---------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 520.5 | Prilikom oblikovanja i provođenja dokaznih analitičkih postupaka, bilo samostalno ili u kombinaciji s testovima detalja, kao dokaznih postupaka u skladu s MRevS-om 330 revizor će: (Vidjeti točke A4-A5.) <ol style="list-style-type: none"> odrediti prikladnost pojedinih dokaznih analitičkih postupaka za dane tvrdnje, uzimajući u obzir procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja i testove detalja, ako ih ima, za te tvrdnje; ocijeniti pouzdanost podataka iz kojih se izvode revizorova očekivanja za evidentirane iznose ili pokazatelje, uzimajući u obzir izvor, komparabilnost, vrstu i relevantnost dostupnih informacija i kontrolu u pripremi tih informacija; (Vidjeti točke A12-A14.) razviti očekivanja evidentiranih iznosa ili pokazatelja i procijeniti jesu li očekivanja dovoljno precizna da bi se prepoznao pogrešan prikaz koji, pojedinačno ili zajedno s ostalim pogrešnim prikazima, može uzrokovati da su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani; i (Vidjeti točku A15.) odrediti iznos razlike između evidentiranih iznosa i očekivanih vrijednosti koja je prihvatljiva bez potrebe provođenja daljnjih istraživanja zahtijevanih u točki 7. (Vidjeti točku A16.) |

Dokazni analitički postupci podrazumijevaju usporedbu iznosa ili odnosa u financijskim izvještajima s očekivanjima koja su nastala na temelju informacija dobivenih iz stjecanja razumijevanja subjekta i drugih revizijskih dokaza.

Ako su za neku klasu transakcija inherentni rizici niski, sami dokazni analitički postupci mogu pružiti dostatne i primjerene revizijske dokaze. Međutim, ako je procijenjeni rizik nizak uslijed povezanih internih kontrola, revizor bi također trebao provesti testove takvih kontrola. Prilikom suočavanja sa značajnim rizicima, svako korištenje analitičkih postupaka trebalo se bi se kombinirati s drugim dokaznim testovima ili testovima kontrole.

Za korištenje analitičkog postupka kao dokaznog postupka revizor bi trebao oblikovati taj postupak tako da smanjuje rizik neotkrivanja značajnog pogrešnog prikazivanja u relevantnoj tvrdnji na prihvatljivo nisku razinu. To znači da je očekivanje, o tome koliki bi evidentirani iznos trebao biti, dovoljno precizno da ukaže na mogućnost značajnog pogrešnog prikazivanja, bilo individualno ili kao zbroj.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Za svrhe planiranja revizije, dokazni analitički postupci mogu se grupirati na tri različite razine ovisno o razini dobivenog uvjerenja. Ti su postupci opisani u nastavku.

Prikaz 10.4-1

| Utjecaj na smanjivanje revizijskog rizika | Opis |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Visoko učinkovit <i>(Niska razina rizika da je evidentirani iznos pogrešno prikazan)</i> | Cilj ovog postupka jest da služi kao primaran izvor dokaza vezanih za neku tvrdnju o financijskom izvještaju. On "učinkovito" dokazuje evidentirani iznos. Međutim, ako je uključeni rizik značajan, treba se zamijeniti drugim relevantnim postupcima. |
| Umjereno učinkovit | Postupak je namijenjen samo potkrjepljivanju dokaza dobivenih drugim postupcima. Njime se dobiva srednja razina uvjerenja. |
| Ograničen | Osnovni postupci, kao što je uspoređivanje iznosa u tekućem razdoblju s prethodnim razdobljem, su korisni, ali daju samo ograničenu razinu uvjerenja. |

Tehnike

Postoji nekoliko mogućih tehnika koje se mogu koristiti za obavljanje analitičkih postupaka. Cilj je odabrati najprimjereniju tehniku da se postignu ciljane razine uvjerenja i preciznosti. Tehnike uključuju:

- Analizu pokazatelja;
- Analizu trendova;
- Analizu prijelomne točke;
- Analizu obrazaca; i
- Regresijsku analizu.

Svaka tehnika ima svoje osobite snage i slabosti koje revizor treba uzeti u obzir pri oblikovanju analitičkih postupaka. Složena tehnika poput regresijske analize može pružiti statistički pouzdane zaključke o nekom evidentiranom iznosu. Međutim, jednostavna tehnika kao što je množenje broja stanova s odobrenim najamninama (po najmu) i prilagodba rezultata za stvarna slobodna mjesta moglo bi dati pouzdanu i preciznu procjenu prihoda od najma.

Prikaz 10.4-2

| Čimbenici koje treba razmotriti | |
|---------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Oblikovanje dokaznih analitičkih postupaka | Prikladnost s obzirom na vrstu tvrdnje. |
| | Pouzdanost podataka (internih ili eksternih) na temelju kojih se razvija očekivanje evidentiranih iznosa ili pokazatelja. To će zahtijevati testove o točnosti, postojanju i potpunosti baznih informacija, kao što su testovi kontrola, ili provođenje ostalih specifičnih revizijskih postupaka, što može uključivati i računalno potpomognute revizijske tehnike (CAAT). |
| | Je li očekivanje dovoljno precizno da bi se prepoznalo značajno pogrešno prikazivanje na željenoj razini uvjerenja. |
| | Iznos svih razlika između evidentiranih iznosa i očekivanih vrijednosti koje bi bile prihvatljive. |

| Pitanja koja treba riješiti | |
|-----------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Uspostavljanje smislenih odnosa među informacijama | Jesu li se odnosi razvili u stabilnom okruženju? <ul style="list-style-type: none"> Pouzdana i precizna očekivanja možda neće biti moguća u dinamičnom ili nestabilnom |
| | Razmatraju li se odnosi na detaljnoj razini? <ul style="list-style-type: none"> Rastavljanje iznosa može osigurati pouzdanija i preciznija očekivanja od onih na ukupnoj razini. |
| | Postoje li čimbenici prijeboja ili kompleksnosti u komponentama koje su jako sažete pa bi mogle prikriti značajno pogrešno prikazivanje? |
| | Uključuju li odnosi stavke podložne nahođenju menadžmenta? <ul style="list-style-type: none"> Ako da, mogli bi pružiti manje pouzdana ili manje precizna očekivanja. |

Stupanj pouzdanosti podataka korištenih za razvijanje očekivanja treba biti konzistentan s razinama uvjerenja i preciznosti koje se trebaju izvesti iz analitičkog postupka. I drugi dokazni postupci mogu biti nužni za određivanje jesu li temeljni podaci dovoljno pouzdani. Mogu se razmotriti i testovi kontrola u vezi drugih tvrdnji kao što su potpunost podataka, njihovo postojanje i točnost. Interna kontrola nefinancijskih informacija često se može testirati u kombinaciji s ostalim testovima kontrola.

Prikaz 10.4-3

| Pitanja koja treba riješiti | |
|-----------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Jesu li podaci dovoljno pouzdani za postizanje cilja revizije? | Jesu li podaci dobiveni iz izvora unutar subjekta ili iz neovisnih izvora izvan subjekta? <ul style="list-style-type: none"> • Pouzdanost revizijskih dokaza raste (uz neke izuzetke) kada se oni dobivaju iz neovisnih izvora izvan subjekta. |
| | Jesu li podatke iz izvora unutar subjekta pružile osobe koje nisu izravno odgovorne za njihovu točnost? <ul style="list-style-type: none"> • Ako je tako, razmotrite daljnje postupke radi provjere točnosti. |
| | Jesu li podaci nastali u pouzdanom sustavu s odgovarajućom internom kontrolom? |
| | Jesu li općenitiji podaci iz industrije dostupni za usporedbu s podacima subjekta? |
| | Jesu li podaci bili predmetom revizijskog testiranja u tekućem ili prijašnjim razdobljima? |
| | Jesu li revizorova očekivanja vezana za evidentirane iznose nastala iz različitih izvora? |

Kako bi izbjegao nepotrebno oslanjanje na izvor korištenih podataka, revizor bi trebao provesti dokazne testove podataka iz tog izvora da bi odredio jesu li oni dovoljno pouzdani, ili testirati funkcioniraju li učinkovito interne kontrole potpunosti, postojanja i točnosti tih podataka.

U nekim slučajevima nefinancijski podaci (primjerice količine i tipovi proizvedenih artikla) koristit će se pri obavljanju analitičkih postupaka. Shodno tome revizor treba odgovarajući temelj za određivanje jesu li nefinancijski podaci dovoljno pouzdani za svrhu obavljanja analitičkih postupaka.

Razlike u odnosu na očekivanja

Kada se uoče razlike između evidentiranih iznosa i revizorovih očekivanja, revizor bi trebao razmotriti razinu uvjerenja koju postupci trebaju pružiti, kao i revizorovu značajnost za provedbu. Iznos prihvatljive razlike bez istraživanja trebao bi, u svakom slučaju, biti manji od značajnosti za provedbu.

Postupci koji se koriste za istraživanje mogli bi uključivati sljedeće:

- Ponovno razmatranje metoda i čimbenika korištenih kod formiranja očekivanja;
- Postavljanje upita menadžmentu o uzrocima razlika u odnosu na revizorova očekivanja i procjenjivanje menadžmentovih reakcija, vodeći računa o revizorovu razumijevanju poslovanja stečenom tijekom obavljanja revizije; te
- Provođenje ostalih revizijskih postupaka radi potkrjepljivanja menadžmentovih objašnjenja.

Kao rezultat ovog istraživanja, revizor može zaključiti da:

- Razlike između revizorovih očekivanja i evidentiranih iznosa ne čine pogrešna prikazivanja; ili
- Razlike mogu činiti pogrešna prikazivanja te treba izvesti daljnje revizijske postupke radi dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza o tome ima li značajnih pogrešnih prikazivanja ili ne.

*Primjeri učinkovitih dokaznih analitičkih postupaka**Prikaz 10.4-4*

| Iznos iz financijskog izvještaja | Odnos i postupak |
|--------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Prodaja | Prodajna cijena primijenjena na otpremljene količine. |
| Troškovi amortizacije | Stopa amortizacije primijenjena na stanja kapitalizirane imovine ispravljene za iznose nabave i otuđivanja. |
| Element općih troškova zaliha | Povezati aktualne opće troškove s aktualnim izravnim volumenima rada ili proizvodnje. |
| Rashodi za plaće | Iznos plaće primijenjen na broj zaposlenika. |
| Troškovi provizije | Stopa provizije primijenjena na prodaju. |
| Obračunate obveze za plaće | Dnevni iznos plaće primijenjen na broj obračunatih dana. |

Ostali analitički postupci

Analiza može biti u obliku:

- **Detaljnih usporedbi trenutnog financijskog izvještaja ili financijskih podataka s podacima iz proteklih razdoblja ili s trenutnim poslovnim proračunima.**
Povećanje potraživanja bez odgovarajućeg povećanja prodaje moglo bi ukazivati na to da postoji problem u naplativosti potraživanja. Porast broja zaposlenih u profesionalnoj organizaciji moglo bi potaknuti revizora da očekuje povećanje izdataka za plaće i odgovarajuće povećanje u prihodima od naknada za profesionalne usluge.
- **Komparativnih podataka o različitim tipovima prodanih proizvoda ili tipova klijenata.**
To bi moglo pomoći objasniti fluktuacije u prodaji koje se događaju od mjeseca do mjeseca ili od razdoblja do razdoblja.
- **Analize pokazatelja.**
Pokazatelji mogu podupirati tekuće financijske izvještaje (npr. usporedbe s normama industrije ili rezultatima iz prethodnih razdoblja) ili stvoriti pitanja za raspravu. Neke institucije, kao što su banke i udruženja, stvaraju financijske statističke podatke na razini cijele industrije. Takvi statistički podaci mogu biti korisni kada se usporede s podacima poslovanja nekog subjekta, a upiti se mogu postaviti kada se pojave razlike u odnosu na trendove iz industrije.
- **Grafičkih prikaza.**
Naposljetku, razmotrite korištenje grafova radi prikazivanja rezultata postupaka. Grafikoni vizualno naglašavaju značajne razlike od mjeseca do mjeseca ili od razdoblja do razdoblja.

Korištenje analitičkih postupaka u formiranju mišljenja

| Točka # | Relevantni izvaci iz MRevS-a |
|---------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 520.6 | Revizor će oblikovati i provesti analitičke postupke blizu kraja revizije koji pomažu revizoru kada formira opći zaključak o tome jesu li financijski izvještaji u skladu s revizorovim razumijevanjem subjekta. (Vidjeti točke A17-A19.) |

Nakon završetka glavnog dijela revizije, revizor treba koristiti analitičke postupke koji će mu pomoći u ocjenjivanju opće prezentacije financijskih izvještaja.

Svrha korištenja analitičkih postupaka na samom kraju ili pri kraju revizije jest utvrditi jesu li financijski izvještaji kao cjelina u skladu s revizorovim razumijevanjem subjekta.

Ovi postupci odnose se na pitanja kao što su:

- **Potkrjepljuju li zaključci doneseni na temelju takvih postupaka zaključke nastale tijekom revizije pojedinih komponenti ili elemenata financijskih izvještaja?**

Analitički postupci mogu otkriti da se određene stavke financijskih izvještaja razlikuju od revizorovih očekivanja stvorenih na temelju poznavanja subjekta poslovanja i drugih informacija prikupljenih tijekom revizije. Takve bi se razlike trebale istražiti korištenjem postupaka poput onih opisanih ranije. Ovo istraživanje može ukazati na potrebu za promjenama u prezentaciji ili objavi financijskih izvještaja.

- **Postoji li rizik značajnog pogrešnog prikazivanja koji prethodno nije uočen?**

Ako se prepoznaju dodatni rizici, revizor će možda trebati ponovno ocijeniti planirane revizijske postupke kako bi na njih primjereno reagirao.

10.5 Testovi kontrola

| Točka # | Relevantni izvaci iz MRevS-a |
|---------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 330.8 | Revizor će oblikovati i obaviti testove kontrola kako bi prikupio dostatne i primjerene revizijske dokaze o učinkovitosti djelovanja relevantnih kontrola ako: <ul style="list-style-type: none"> (a) revizorova procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje uključuje očekivanje da kontrole djeluju učinkovito (tj. revizor se namjerava pouzdati u učinkovitost djelovanja kontrola prilikom određivanja vrsta, vremenskog rasporeda i obujma dokaznih postupaka); ili (b) dokazni postupci sami za sebe ne mogu osigurati dostatne i primjerene revizijske dokaze na razini tvrdnje. (Vidjeti točke A20-A24.) |
| 330.9 | Prilikom oblikovanja i obavljanja testova kontrola, što je veći stupanj revizorova pouzdanja u učinkovitost kontrola, revizor će prikupiti uvjerljivije revizijske dokaze. (Vidjeti točku A25.) |
| 330.10 | Prilikom oblikovanja i obavljanja testova kontrola revizor će: <ul style="list-style-type: none"> (a) kako bi prikupio revizijske dokaze o učinkovitosti djelovanja kontrola provesti druge revizijske postupke u kombinaciji s postavljanjem upita, uključujući o: <ul style="list-style-type: none"> (i) načinu na koji su kontrole korištene u relevantnom vremenu tijekom razdoblja obuhvaćenog revizijom; (ii) dosljednosti njihove primjene; i (iii) tome tko ih je i u kojem smislu primijenio; (Vidjeti točke A26-A29.) (b) odrediti ovisi li kontrole koje treba testirati o drugim kontrolama (indirektne kontrole) i, ako ovisi, je li potrebno prikupiti revizijske dokaze koji će potkrjepljivati učinkovitost djelovanja tih indirektnih kontrola. (Vidjeti točke A30-A31.) |
| 330.11 | Revizor će testirati kontrole za određeno razdoblje ili kroz određeno razdoblje, u kojem se namjerava pouzdati u te kontrole, ovisno o točkama 12 i 15 u nastavku, kako bi osigurao odgovarajuću osnovu za revizorovo namjeravano pouzdavanje. (Vidjeti točku A32.) |

Svrha

Testovi kontrola oblikovani su za dobivanje revizijskih dokaza o operativnoj učinkovitosti kontrola. Kontrole mogu spriječiti značajna pogrešna prikazivanja na razini tvrdnji ili ih otkriti i potom ispraviti nakon što su se dogodila. Kontrole odabrane za testiranje trebaju biti one koje pružaju potrebne revizijske dokaze za relevantne tvrdnje.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Postupak provlačenja radi utvrđivanja je li neka kontrola provedena nije test kontrola. To je postupak procjene rizika, a njegovi rezultati mogli bi utvrditi bi li testovi kontrola bili korisni, a ako da, kako bi trebali biti oblikovani.

Revizor razmatra testove kontrola kada:

- Se procjena rizika temelji na očekivanju da interna kontrola učinkovito funkcionira; ili
- Sami dokazni postupci neće pružiti dostatne i primjerene revizijske dokaze na razini tvrdnja. To bi se moglo primijeniti u slučajevima kada se prodaja odvija na Internetu i kada se ne stvara ni zadržava nikakva dokumentacija o transakcijama, osim u IT sustavu.

Odabir veličine uzoraka za testove kontrole obrađen je u 2. svesku u 17. poglavlju ovog Vodiča u kojem se razmatra opseg testiranja. Testovi kontrola oblikuju se s ciljem dobivanja revizijskih dokaza o:

- Tome kako su se postupci interne kontrole primjenjivali tijekom cijele revizije ili u relevantnim trenucima tijekom razdoblja revizije. Ako su se u različitim trenucima tijekom razdoblja koristile značajno različite kontrole, svaki bi se kontrolni sustav trebao zasebno razmotriti;
- Konzistentnosti s kojom su se primijenili postupci interne kontrole; i
- Tko je primijenio kontrole ili pomoću kojih sredstava.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

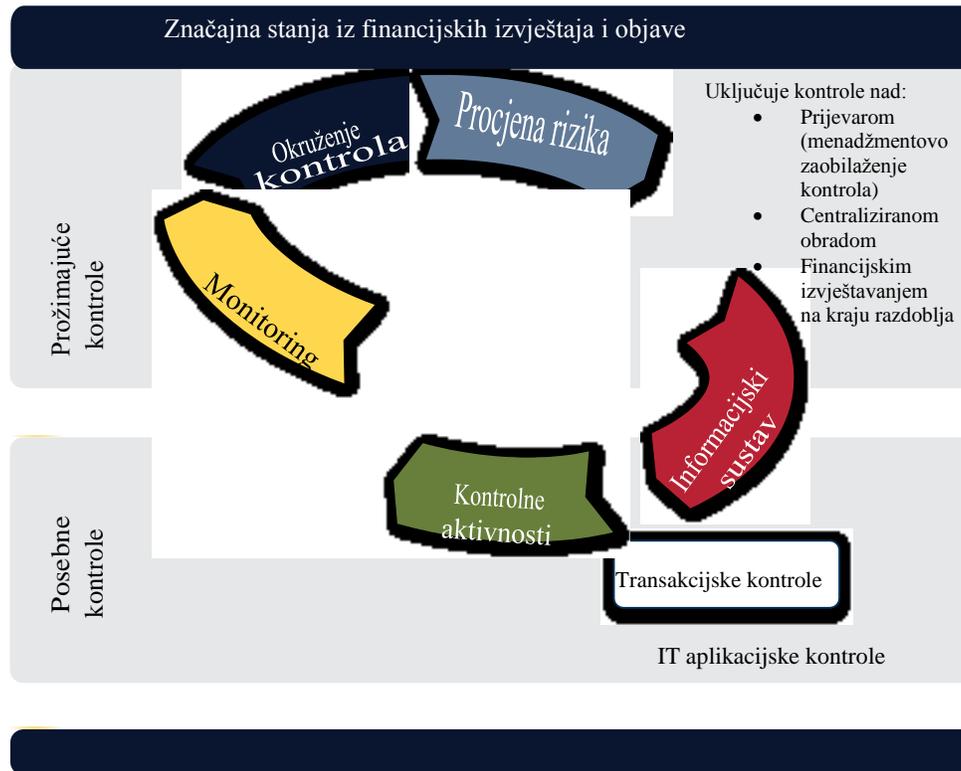
Prilikom revizije manjih subjekata, revizori često planiraju obaviti dokazne postupke, uz pretpostavku da testovi postojećih kontrolnih aktivnosti ne bi bili izvedivi zbog ograničene podjele dužnosti i sl. Prije donošenja takvog zaključka, razmotrite sljedeće:

- Snagu okruženja kontrola i ostale elemente interne kontrole;
- Postojanje kontrolnih aktivnosti nad tvrdnjama ondje gdje bi bilo učinkovitije prikupiti dokaze putem testova kontrola; i
- Tvrdnje ondje gdje sami dokazni postupci ne bi smanjili rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na prihvatljivo nisku razinu. To, primjerice, može biti slučaj kod potpunosti prihoda.

Oblikovanje testova kontrole

Testovi kontrola koriste se za prikupljanje dokaza o operativnoj učinkovitosti kontrola uključenih u bilo koji od pet elemenata interne kontrole. Pogledajte ilustraciju u nastavku i 1. svezak, 5. poglavlje ovoga Vodiča za dodatne informacije o svakom od pet elemenata interne kontrole.

Prikaz 10.5-1



Posebne kontrole (kao što su kontrolne aktivnosti) izravno se bave prevencijom ili pronalaženjem i ispravljanjem pogrešnih prikazivanja, dok prožimajuće kontrole pružaju osnovu za posebne kontrole i utječu na njihovo djelovanje.

U manjim subjektima neke prožimajuće kontrole (kao što je okruženje kontrola) također mogu poslužiti za rješavanje specifičnih rizika pogrešnog prikazivanja za neku relevantnu tvrdnju (npr. ako je viši menadžment izravno uključen u nadgledanje i odobravanje svakodnevnih transakcija). U tom slučaju, ako su prožimajuće kontrole testirane i ako je utvrđeno da učinkovito funkcioniraju, vjerojatno neće biti potrebno testirati ostale kontrole (primjerice kontrolne aktivnosti) vezane uz uključene rizike.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Činjenica da u menadžmentu dominira jedan pojedinac ne znači da je interna kontrola slaba ili da ne postoji. Ustvari, uključenost kompetentnog vlasnika-menadžera u detaljne svakodnevne operacije mogla bi biti važna prednost okruženja kontrola. Prilika za menadžmentovo zaobilaženje internih kontrola još uvijek postoji, ali se može do neke mjere smanjiti (praktički u subjektu bilo koje veličine) primjenom nekih jednostavnih kontrola protiv prijevare. (vidi 1. svezak, 5. Poglavlje ovog Vodiča).

U drugim slučajevima veza između prožimajućih i posebnih kontrola može biti izravnija. Na primjer, nekim kontrolama monitoringa mogu se prepoznati kontrolni poremećaji u posebnim kontrolama (poslovnih postupaka). Testiranje ovih kontrola monitoringa na učinkovitost moglo bi smanjiti (ali ne i eliminirati) potrebu za testiranjem posebnih kontrola.

Testovi prožimajućih kontrola (često nazivane kontrole na razini subjekta i opće IT kontrole) često su subjektivnije (kao što je ocjenjivanje ustrajanja u poštenju ili kompetentnosti), stoga ih je i teže dokumentirati od posebnih internih kontrola na razini poslovnih procesa (npr. provjera je li neko plaćanje odobreno). Zbog toga se testiranje kontrola na razini entiteta i općih IT kontrola često dokumentira u dosjeu zabilješkama koje objašnjavaju izabrani pristup i poduzete radnje (npr. razgovore s osobljem, procjene, uvid u dosjee zaposlenika, itd.), zajedno s popratnim dokazima.

Ovaj pristup ilustriran je u sljedećem primjeru.

Prikaz 10.5-2

Testiranje prožimajućih kontrola (kontrola na razini subjekta)

| Kontrolna komponenta = okruženje kontrola | |
|-------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Procijenjeni rizik | Nije stavljen nikakav naglasak na potrebu za poštenjem i etičkim vrijednostima. |
| Uočene kontrole | Menadžment zahtijeva da svi zaposlenici potpišu obrazac kojim izjavljuju da se slažu s temeljnim vrijednostima tvrtke i da razumiju posljedice nepridržavanja tih vrijednosti. |
| Oblikovanje kontrola | Pročitajte obrazac koji zaposlenici trebaju potpisati i uvjerite se da zaista spominje poštenje i etičke vrijednosti. |
| Implementacija kontrole | Pregledajte jedan dosje zaposlenika kako biste se uvjerali da postoji potpisani obrazac i razmotrite koji postojeći dokazi (primjerice disciplinska mjera) pokazuju da zaposlenici zaista poštuju vrijednosti. To se može temeljiti i na kratkom razgovoru s nekim zaposlenikom. |
| Testovi učinkovitosti kontrola | Odaberite uzorak dosjea zaposlenika i uvjerite se da su u dosjeima obrasci kojima zaposlenici izjavljuju da se slažu s temeljnim vrijednostima tvrtke i da razumiju posljedice nepridržavanja tih vrijednosti kao i da su ih zaposlenici potpisali. To bi se moglo nadopuniti postavljanjem pitanja o navedenim politikama subjekta uzorku zaposlenika. |
| Dokumentacija | Pripremite zabilješku koje će pružati detalje o odabranim dosjeima zaposlenika i bilješke iz razgovora (uključujući ime osobe i datum) zajedno sa zaključcima stvorenim na temelju tih razgovora. |

Neki ključni čimbenici koje revizor treba razmotriti prilikom oblikovanja testa kontrola navedeni su u nastavku.

Prikaz 10.5-3

| Pitanje | Opis |
|----------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| S kojim se rizikom značajnog pogrešnog prikazivanja i tvrdnjom suočavamo? | Prepoznajte rizik značajnog pogrešnog prikazivanja i povezanu tvrdnju s kojom ćemo se suočiti izvođenjem testova kontrole. Zatim razmotrite da li je najbolji način za prikupiti dokaze o relevantnoj tvrdnji izvođenje testova kontrole ili uz pomoć dokaznih postupaka. |

| Pitanje | Opis |
|--------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Pouzdanost kontrola | <p>U pravilu, nema smisla testirati kontrole koje bi se mogle pokazati nepouzdanima jer se male veličine uzoraka, koji se najčešće koriste za testiranje kontrola, temelje na pretpostavci da neće biti pronađene devijacije. Ako je bilo koji od sljedećih čimbenika značajan, moglo bi biti učinkovitije provesti dokazne postupke (ako je moguće):</p> <ul style="list-style-type: none"> • Već zabilježeno postojanje pogrešaka. • Promjene u opsegu ili vrsti transakcija. • Temeljne kontrole na razini subjekta i opće IT kontrole su slabe. • Menadžment bi mogao zaobilaziti (ili je zaobilazio) kontrole. • Rijetko obavljanje kontrole. • Promjene osoblja ili kompetencija osoba koje obavljaju kontrolu. • Postoji značajan udio ručnih postupaka u kontroli koji bi mogli biti podložni pogreškama. • Složeno djelovanje i važne prosudbe povezane s djelovanjem. |
| Postojanje indirektnih kontrola | <p>Ovisi li kontrola o učinkovitom funkcioniranju ostalih kontrola?</p> <p>To može uključivati nefinancijske informacije dobivene u odvojenom procesu, tretiranje iznimaka i periodične uvide menadžera u izvještaje.</p> |
| Vrsta testova za postizanje ciljeva | <p>Testovi kontrola obično uključuju kombinaciju sljedećega:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Upita postavljenih odgovarajućem osoblju; • Provjere relevantne dokumentacije; • Promatranja poslovanja društva; i • Ponovnog provođenja primjene kontrole. <p>Imajte na umu da upit sam po sebi ne bi bio dovoljan dokaz za podržavanje zaključka o učinkovitosti neke kontrole. Primjerice, za testiranje operativne učinkovitosti interne kontrole nad uplatnicama, revizor bi mogao promatrati postupke izdavanja i obrade uplatnica. Budući da promatranje daje rezultate samo u trenutku kada se provodi, revizor u drugim trenucima može dopuniti svoje promatranje upućivanjem upita zaposlenicima subjekta i provjerom dokumentacije o uobičajenom djelovanju takve interne kontrole.</p> |

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Odredite što čini devijaciju kontrole.

Pri oblikovanju testa kontrole posvetite vrijeme točnom definiranju onoga što čini pogrešku ili izuzetaku nekom testu. To će revizijskom osoblju uštedjeti vrijeme koje će im trebati da utvrde je li naizgled manji izuzetak (primjerice netočan telefonski broj) zapravo devijacija kontrole.

Automatizirane kontrole

Postoje slučajevi u kojima kontrolne aktivnosti obavlja računalo, a popratna dokumentacija ne postoji. U tim situacijama revizor će možda trebati ponovno izvesti neke kontrole kako bi se uvjerio da softverske aplikacijske

kontrola rade kako bi trebale. Drugi pristup jest koristiti računalno potpomognute revizijske tehnike (CAAT). Jedan primjer CAAT-a je softverski paket koji može unijeti datoteku s podacima nekoga subjekta (primjerice prodaju ili obveze prema dobavljačima), koji se potom mogu testirati. Takvi programi mogu analizirati podatke klijenta kako bi osigurali potrebne revizijske dokaze. Osim toga, oni pružaju mogućnost za obavljanje mnogo opsežnijih testiranja elektroničkih transakcija i datoteka s računima. Neke moguće uporabe CAAT-ova opisane su u nastavku.

Prikaz 10.5-4

| Korištenje CAAT-ova | |
|-------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Tipične vrste postupaka | Izdvojite specifične slogove kao što su plaćanja veća od određenog iznosa ili transakcije prije navedenog datuma. |
| | Izdvojite slogove koje se nalaze na vrhu ili dnu baze podataka. |
| | Prepoznajte dvostruke slogove i one koje nedostaju. |
| | Prepoznajte moguće prijekure (pomoću Benfordovog zakona). |
| | Odaberite uzorak transakcija iz elektroničkih datoteka koje odgovaraju unaprijed određenim parametrima ili kriterijima. |
| | Sortirajte transakcije sa specifičnim karakteristikama. |
| | Testirajte cijelu populaciju umjesto uzorka. |
| | Ponovno izračunajte (zbrojite) ukupan novčani iznos slogova u datoteci (primjerice zaliha) i provjerite podatke poput korištenih cijena. |
| | Stratificirajte i sažmite informacije te ih podijelite po starosti. |
| | Povežite podatke među datotekama. |

Manji subjekti često koriste gotove računovodstvene pakete i druge relevantne programe bez modifikacija. Međutim, mnogi programski paketi zapravo sadrže provjerene aplikacijske kontrole koje bi subjekt mogao koristiti da smanji opseg pogrešaka i da eventualno spriječi prijekure. Revizori će možda htjeti pitati svoje klijente koriste li te kontrole i, ako to nije slučaj, bi li bilo dobro da ih koriste.

Vrijeme za testove kontrola

| Točka # | Relevantni izvaci iz MRevS-a |
|---------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 330.11 | Revizor će testirati kontrole za određeno razdoblje ili kroz određeno razdoblje, u kojem se namjerava pouzdati u te kontrole, ovisno o točkama 12 i 15 u nastavku, kako bi osigurao odgovarajuću osnovu za revizorovo namjeravano pouzdanje. (Vidjeti točku A32.) |
| 330.12 | Ako revizor prikuplja revizijski dokaz o učinkovitosti djelovanja kontrola tijekom obračunskog razdoblja, revizor će: (a) prikupiti revizijske dokaze o značajnim promjenama tih kontrola za razdoblje nakon provedenih revizijskih postupaka; i (b) odrediti dodatne revizijske dokaze koji se trebaju prikupiti za preostalo razdoblje. (Vidjeti točke A33-A34.) |
| 330.15 | Ako se revizor planira pouzdati u kontrole nad rizikom koji smatra značajnim, revizor će testirati te kontrole u tekućem razdoblju. |

Testovi kontrola mogu pružiti dokaze učinkovitog poslovanja:

- U određenom trenutku (tj. fizički popis zaliha); ili
- Tijekom nekog vremenskog razdoblja, primjerice u razdoblju obuhvaćenom revizijom.

Kada se testovi kontrola provode prije kraja razdoblja, revizor treba razmotriti koji bi dodatni dokazi mogli biti potrebni za pokrivanje preostalog razdoblja. Ovi dokazi mogu se dobiti proširenjem testova koji bi pokrili preostalo razdoblje ili testiranjem subjekta monitoringa unutarnje kontrole.

Prikaz 10.5-5

| Čimbenici koje treba razmotriti | |
|--------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Razmak između testova kontrole i kraja razdoblja | Značajnost procijenjenih rizika značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnji. |
| | Specifične kontrole koje su testirane tijekom međurazdoblja. |
| | Stupanj do kojega su prikupljeni revizijski dokazi o operativnoj učinkovitosti tih kontrola. |
| | Duljina preostalog razdoblja. |
| | Obujam na koji revizor nastoji smanjiti daljnje dokazne postupke koji se temelje na oslanjanju na internu kontrolu. |
| | Okruženje kontrola. |
| | Bilo kakve značajne promjene u internoj kontroli, uključujući promjene u informacijskom sustavu, postupcima i osoblju koje su nastupile nakon međurazdoblja. |

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Kad je to učinkovito, razmotrite obavljanje testova o operativnoj učinkovitosti internih kontrola istovremeno s ocjenjivanjem oblikovanosti i primjene kontrola.

Korištenje revizijskih dokaza dobivenih u prethodnim revizijama

| Točka # | Relevantni izvaci iz MRevS-a |
|---------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 330.13 | Prilikom odlučivanja je li prikladno koristiti revizijski dokaz o učinkovitosti djelovanja kontrola, koji je prikupljen u revizijama prethodnih razdoblja i, ako je prikladno, prilikom određivanja vremena koje može proteći prije ponovnog testiranja kontrola, revizor će razmotriti sljedeće: <ol style="list-style-type: none"> učinkovitost drugih elemenata internih kontrola, uključujući kontrolnog okruženja, monitoringa kontrola te procesa procjene rizika od strane poslovnog subjekta; rizike koji proizlaze iz karakteristika kontrola, uključujući pitanje jesu li kontrole ručne ili automatizirane; učinkovitost općih IT kontrola; učinkovitost kontrola i njihovu primjenu od strane subjekta, uključujući vrstu i opseg odstupanja od njihove primjene zabilježene u prethodnim revizijama, i pitanje je li bilo promjena osoblja koja značajno utječu na primjenu kontrole; pitanje uzrokuje li, uslijed promijenjenih okolnosti, nemijenjanje određene kontrole rizik; i rizike značajnog pogrešnog prikazivanja i razmjer pouzdanja u kontrole. (Vidjeti točku A35.) |

| Točka # | Relevantni izvaci iz MRevS-a |
|---------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 330.14 | Ako revizor planira koristiti revizijski dokaz o učinkovitosti djelovanja određenih kontrola prikupljen u reviziji prethodnog razdoblja, revizor će uspostaviti kontinuiranu relevantnost tih dokaza prikupljanjem revizijskih dokaza o tome jesu li se nakon te revizije dogodile značajne promjene u tim kontrolama. Kako bi potvrdio razumijevanje tih specifičnih kontrola, revizor će taj dokaz prikupiti postavljanjem upita u kombinaciji s promatranjem ili provjeravanjem te će: (a) ako su se dogodile promjene koje utječu na nastavak pouzdanja u revizijski dokaz iz revizije prethodnog razdoblja, testirati kontrole tijekom tekuće revizije; i (Vidjeti točku A36.) (b) ako nije bilo nikakvih promjena, testirati kontrole najmanje jedanput u svakoj trećoj reviziji, a neke će kontrole testirati u svakoj reviziji kako bi se izbjegla mogućnost da se sve kontrole na koje se namjerava osloniti revizor testiraju u jednom razdoblju dok se u preostala dva razdoblja kontrole ne bi testirale. (Vidjeti točke A37-A39.) |
| 330.29 | Ako revizor planira koristiti revizijske dokaze o učinkovitosti djelovanja kontrola prikupljene u proteklom razdoblju, revizor će u revizijskoj dokumentaciji uključiti ključne veze i oslanjanje na kontrole koje su bile testirane u prethodnim revizijama. |

Rotacijsko testiranje kontrola

Prije nego što se mogu koristiti revizijski dokazi dobiveni u prethodnim revizijama, za svako razdoblje treba se ustanoviti kontinuirana relevantnost takvih dokaza. To će uključivati potvrdu razumijevanja tih posebnih kontrola kroz:

- Upute upućene menadžmentu i ostalima o promjenama; i
- Promatranje ili provjeru interne kontrole kako bi se odredila njezina kontinuirana primjena.

Oslanjanje na testiranje kontrola obavljena u prethodnim godinama NIJE dopušteno:

- Kada je potrebno oslanjanje na kontrolu da se umanjuje "značajan rizik".
- Kada se djelovanje interne kontrole promijenilo tijekom razdoblja; i/ili
- Kada se promijeni rizik koji se kontrolom umanjuje.

Ovisno o revizorovoj profesionalnoj prosudbi, i drugi čimbenici mogu isključiti korištenje rotacijskog testiranja (ili barem skratiti vremensko razdoblje između testova kontrola), kao što su:

- Postoji slabo okruženje kontrola;
- Stalni monitoring djelovanja internih kontrola je slab;
- Postoji značajan udio ručnih postupaka u djelovanju relevantnih kontrola;
- Nastupile su promjene u osoblju koje značajno utječu na primjenu kontrole;
- Promjenjive okolnosti ukazuju na potrebu za promjenama u radu kontrole; i/ili
- Opće IT kontrole su slabe ili nedjelotvorne.

Kada postoji niz kontrola za koje bi se mogli koristiti rezultati iz prethodnih revizija, oslanjanje bi se trebalo rasporediti tako da se pri svakoj reviziji provedi neko testiranje internih kontrola. Testiranje barem nekoliko kontrola u svakom razdoblju također pruža dodatne popratne dokaze o kontinuiranoj učinkovitosti okruženja kontrole. Općenito vrijedi da što je veći rizik značajnog pogrešnog prikazivanja ili što se više oslanja na internu kontrolu, to bi vremensko razdoblje između testova kontrola trebalo biti kraće.

11. Računovodstvene procjene

Sadržaj poglavlja

Relevantni MRevS-i

Revizijski postupci koji se odnose na reviziju računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti i povezane objave u reviziji financijskih izvještaja.

540

Prikaz 11.0-1

Procjena rizika

Koje procjene su potrebne?
Kako su procjene pripremljene?
Koliko su procjene značajne?
Je li potreban revizorov ekspert?
Koliko su bile točne procjene iz prethodne godine?
Je li bilo dokaza o pristranosti menadžmenta?
Opseg uključene nesigurnosti procjene?

Reakcija na rizik

Jesu li procjene propisno pripremljene uz korištenje konzistentne metodologije?
Jesu li popratni dokazi pouzdani?
Ima li dokaza o prijevari?

Slažu li se objave računovodstvenih procjena iz financijskih izvještaja s okvirom financijskog izvještavanja?
U slučaju značajnog rizika, je li bilo objava nesigurnosti procjene?
Prikupite izjave menadžmenta.

Točka

MRevS cili(evi)

540.6

Cilj revizor je pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze o tome jesu li:
(a) razumne računovodstvene procjene, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti, priznate ili objavljene u financijskim izvještajima; i
(b) odgovarajuće s tim povezane objave u financijskim izvještajima, u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja.

| Točka # | Relevantni izvaci iz MRevS-a |
|---------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 540.7 | <p>Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:</p> <p>(a) Računovodstvena procjena – aproksimacija novčanog iznosa u nedostatku mogućnosti preciznog mjerenja. Ovaj se pojam koristi za iznose mjerene po fer vrijednosti, kada je procjena nepouzdana, kao i za druge iznose koji zahtijevaju procjenjivanje. Gdje ovaj MRevS uređuje samo računovodstvene procjene koje uključuju mjerenje po fer vrijednosti, koristi se pojam "računovodstvene procjene fer vrijednosti".</p> <p>(b) Revizorova točka procjene ili revizorov raspon – iznos ili raspon iznosa, već prema tome što je primjenjivo, izveden iz revizijskih dokaza za primjenu pri ocjenjivanju menadžmentove točke procjene.</p> <p>(c) Nesigurnost procjene – podložnost računovodstvenih procjena i povezanih objavljivanja svojstvenom nepostojanju preciznosti u njihovom mjerenju.</p> <p>(d) Pristranost menadžmenta – pomanjkanje neutralnosti menadžmenta u pripremanju informacija.</p> <p>(e) Menadžmentova točka procjene – iznos koji je odabrao menadžment za priznavanje ili objavljivanje računovodstvenih procjena u financijskim izvještajima.</p> <p>(f) Ishod računovodstvene procjene – stvarni novčani iznos koji nastaje kao posljedica okončavanja transakcije, događaja ili uvjeta na koje se odnosila računovodstvena procjena.</p> |

11.1 Pregled

Prilikom revizije procjena, cilj je prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze o tome:

- Jesu li računovodstvene procjene, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti u financijskim izvještajima, bilo da su priznate ili objavljene, razumne; i
- Jesu li povezane objave u financijskim izvještajima adekvatne u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja.

Neke stavke financijskih izvještaja ne mogu se precizno izmjeriti i stoga se trebaju procijeniti. Takve računovodstvene procjene kreću se od jednostavnih (poput neto prodajne vrijednosti zaliha i potraživanja) do složenijih (poput izračuna prihoda koji će se evidentirati iz dugoročnih ugovora i budućih obveza na jamstva i garancije proizvoda). Procjene često mogu uključivati značajne analize starih i tekućih podataka te prognoze budućih događaja poput prodajnih transakcija.

Mjerenje računovodstvenih procjena može varirati ovisno o zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i uključene financijske stavke. Primjerice, cilj mjerenja neke procjene može biti:

- Prognozirati ishod jedne ili više transakcija, događaja ili uvjeta iz kojih je nastala računovodstvena procjena; ili
- Odrediti vrijednost trenutne transakcije ili stavke financijskog izvještaja na temelju uvjeta koji prevladavaju na datum mjerenja, kao što su procijenjena tržišna cijena za određenu vrstu imovine ili obveze. To može uključivati i mjerenja fer vrijednosti.

Rizik značajnog pogrešnog prikazivanja koji proizlazi iz neke procjene često će se temeljiti na uključenom stupnju nesigurnosti procjene. Neki od čimbenika koje treba razmotriti navedeni su u prikazu u nastavku.

Prikaz 11.1-1

| Uključena razina nesigurnosti procjene | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Niska razina nesigurnosti (Manji rizik značajnog pogrešnog prikazivanja) | Visoka razina nesigurnosti (Veći rizik značajnog pogrešnog prikazivanja) |
| Poslovne aktivnosti koje nisu složene. | Dosta ovisno o prosudbi, kao što su ishod parnice ili iznos i vrijeme budućih novčanih tokova, ovisno o nesigurnim događajima mnogo godina u budućnosti. |
| Povezano s rutinskim transakcijama. | NE izračunava se koristeći priznate tehnike mjerenja. |
| Izvedeno iz podataka (koji se nazivaju "zamjetljivima" u kontekstu računovodstva fer vrijednosti) koji su smjesta dostupni, kao što su podaci o objavljenim kamatnim stopama ili cijeni vrijednosnica na burzi. | Rezultati revizorova pregleda sličnih računovodstvenih procjena u financijskim izvještajima iz ranijeg razdoblja pokazuju značajnu razliku između izvorne računovodstvene procjene i stvarnog ishoda. |
| Metoda mjerenja propisana u primjenjivom okviru financijskog izvještavanja je jednostavna i jednostavno primjenjiva. | Računovodstvenim procjenama fer vrijednosti za derivativne financijske instrumente kojima se ne trguje. |
| Računovodstvene procjene fer vrijednosti, u kojima je model koji se koristi za mjerenje računovodstvene procjene poznat ili opće prihvaćen, pod uvjetom da su pretpostavke ili unosi u model primjetni. | Računovodstvene procjene fer vrijednosti za koje se koristi visoko specijalizirani model razvijen u subjektu ili za koje postoje pretpostavke ili unosi koji se ne mogu promatrati na tržištu. |

Napomena: Revizor (koristeći profesionalnu prosudbu) treba utvrditi uzrokuju li neke od prepoznatih računovodstvenih procjena (onih koje imaju visoku neizvjesnost procjene) značajne rizike. Ako se prepozna značajan rizik, revizor također treba steći razumijevanje subjektivih kontrola, uključujući i kontrolnih aktivnosti. Kada se prikupe revizijski dokazi, vrednuje se razumnost procjena i opseg prepoznatih pogrešnih prikazivanja:

- Ondje gdje dokazi podržavaju točku procjene, razlika između revizorove točke procjene i menadžmentove točke procjene čini pogrešno prikazivanje.
- Kada revizor zaključi da korištenje revizorova raspona razumnosti pruža dostatne i primjerene revizijske dokaze, revizijski dokazi neće poduprijeti menadžmentovu točku procjene koja se nalazi izvan revizorova raspona. U takvim slučajevima, pogrešno prikazivanje nije manje od razlike između menadžmentove točke procjene i najbliže točke iz revizorova raspona.

Razlika između ishoda računovodstvene procjene i iznosa koji je izvorno priznat ili objavljen u financijskim izvještajima ne mora nužno predstavljati pogrešno prikazivanje financijskih izvještaja. To je osobito slučaj za računovodstvene procjene fer vrijednosti, budući da na svaki promatrani ishod uvijek utječu događaji ili uvjeti koji nastupe poslije datuma na koji se procjenjuje mjerenje za svrhe financijskih izvještaja.

11.2 Procjena rizika

| Točka # | Relevantni izvaci iz MRevS-a |
|---------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 540.8 | <p>Kada obavlja postupke procjene rizika i povezane radnje kako bi stekao razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, kao i subjektivih internih kontrola, kako zahtijeva MRevS 315, revizor će steći razumijevanje, kako bi osigurao osnovu za prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikaza za računovodstvene procjene, sljedećeg: (VidjetitočkuA12.)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja relevantnih za računovodstvene procjene, uključujući i za povezane objave; (VidjetitočkeA13-A15.) (b) kako menadžment prepoznaje one transakcije, događaje i uvjete koji mogu stvarati potrebu da računovodstvene procjene budu priznate ili objavljene u financijskim izvještajima. U stjecanju tog razumijevanja, revizor će postaviti upite menadžmentu o promjenama u okolnostima koje mogu uzrokovati nove računovodstvene procjene ili potrebu za mijenjanjem postojeće; i (Vidjeti točke A16-A21.) (c) kako menadžment stvara računovodstvene procjene, i razumijevanje u vezi s podacima na kojima se one temelje: (Vidjeti točke A22-A23.) <ul style="list-style-type: none"> (i) metodom korištenom u stvaranju računovodstvene procjene, uključujući i, gdje je primjenjivo, modelom; (Vidjeti točke A24-A26.) (ii) relevantnim kontrolama; (Vidjeti točke A27-A28.) (iii) pitanjem je li menadžment koristio eksperta; (Vidjeti točke A29-A30.) (iv) pretpostavkama na kojima se zasnivaju računovodstvene procjene; (Vidjeti točke A31-A36.) (v) pitanjem je li bilo ili se čini da je bilo promjene metoda za stvaranje računovodstvenih procjena u odnosu na prethodno razdoblje, i ako je došlo do promjene koji je razlog tome; i (Vidjeti točku A37.) (vi) pitanjem je li menadžment procijenio učinak nesigurnosti procjene, i ako je, kako je to obavio. (Vidjeti točku A38.) |
| 540.9 | <p>Revizor će pregledati ishod računovodstvenih procjena uključenih u financijske izvještaje prethodnog razdoblja, ili, gdje je primjenjivo, njihovo kasnije ponovno procjenjivanje za svrhe tekućeg razdoblja. Vrste i obujam revizorova pregleda uzimaju u obzir vrste računovodstvenih procjena, kao i hoće li informacije pribavljene pregledom biti relevantne za prepoznavanje i ocjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja računovodstvenih procjena sadržanih u financijskim izvještajima tekućeg razdoblja. Međutim, pregled se ne obavlja s namjerom da se u pitanje dovedu prosudbe stvorene u prethodnim razdobljima koje su bile temeljene na informacijama raspoloživim u to vrijeme. (Vidjeti točke A39-A44.)</p> |
| 540.10 | <p>U prepoznavanju i procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, kako se zahtijeva MRevS-om 315.10revizor će ocijeniti stupanj nesigurnosti procjene povezan s računovodstvenom procjenom. (Vidjeti točke A45-A46.)</p> |
| 540.11 | <p>Revizor će utvrditi stvara li značajne rizike, po revizorovoj prosudbi, bilo koja od onih računovodstvenih procjena koja je prepoznata kao ona s visokim stupnjem nesigurnosti procjene. (Vidjeti točke A47-A51.)</p> |

Kod manjih subjekata, poslovi uključeni u pripremu procjena bit će manje složeni jer su njihove poslovne aktivnosti često ograničene, a transakcije manje složene. Često će jedna osoba, primjerice vlasnik-menadžer, prepoznati potrebu za računovodstvenim procjenama, a revizor će sukladno tome moći fokusirati upite. Međutim, kod manjih subjekata manja je i vjerojatnost da će menadžment imati svog eksperta koji bi koristio svoje iskustvo i kompetencije da utvrdi nužne točke procjena. U tim slučajevima, rizik značajnog pogrešnog prikazivanja može zapravo porasti, osim dakako ako se ne unajmi takav ekspert.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Ondje gdje bi korištenje menadžmentova stručnjaka bilo od velike pomoći u postupku procjene, raspravite o toj potrebi sa subjektivim menadžmentom što je ranije moguće u revizijskom postupku kako bi se mogle poduzeti primjerene radnje.

Ključna područja koja revizor treba pregledati navedena su u prikazu u nastavku.

Prikaz 11.2-1

| Pitanje | Opis |
|---------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Kako se prepoznaje potreba za procjenom? | To bi se moglo vidjeti iz računovodstvenog okvira koji se koristi ili iz transakcija, događaja i uvjeta koji mogu dovesti do potrebe za priznavanjem ili objavom računovodstvenih procjena u financijskim izvještajima. Nadalje, revizor postavlja upite menadžmentu o promjenama u okolnostima koje dovode do novih, ili stvaraju potrebu za izmjenu postojećih računovodstvenih procjena. |
| Menadžmentov proces stvaranja procjena | Pregledajte i ocijenite menadžmentove procese procjene uključujući i razvoj baznih pretpostavki, pouzdanost korištenih podataka i bilo koji interni proces odobravanja ili pregleda. Gdje je to primjenjivo, to bi moglo uključivati i korištenje menadžmentovog eksperta. Potreba za menadžmentovim ekspertom može nastati zbog, primjerice: <ul style="list-style-type: none"> • Specijalizirane vrste pitanja koje zahtijeva procjenu; • Tehničke prirode modela potrebnih za ispunjenje zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja (kao što su određena mjerenja po fer vrijednosti); i • Neobične ili rijetke vrste stanja, transakcije ili događaja koji zahtijevaju računovodstvenu procjenu. |
| Ishodi procjena pripremljenih u prethodnim razdobljima | Pregledajte ishod procjena iz prethodnog razdoblja i shvatite razloge zašto postoje razlike između procjena iz prethodnih razdoblja i aktualnih iznosa. To će vam pomoći da razumijete: <ul style="list-style-type: none"> • (Ne)učinkovitost menadžmentova procesa procjene; • Postojanje moguće pristranosti menadžmenta (pregled procjena za moguće prijave također je nužan prema MRevS-u 240); • Postojanje relevantnih revizijskih dokaza; te • Opseg uključene nesigurnosti procjene, koju će možda biti nužno objaviti u financijskim izvještajima. |

| Pitanje | Opis |
|----------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Opseg uključene nesigurnosti procjene | <p>Uzmite u obzir sljedeće:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Opseg uključenog menadžmentovog prosuđivanja; • Osjetljivost na promjene u pretpostavkama; • Postojanje priznatih tehnika mjerenja koje ublažavaju neizvjesnost; • Duljinu prognoziranog razdoblja i relevantnost korištenih podataka; • Dostupnost pouzdanih podataka iz vanjskih izvora; • Opseg do kojeg se procjena temelji na primjetnim ili neprimjetnim unosima; te • Podložnost pristranosti. <p>Napomena: Odredite jesu li računovodstvene procjene s visokom nesigurnošću procjene ujedno i "značajni rizici" koje revizor treba riješiti.</p> |
| Značajnost procjena | <p>Pri procjenjivanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja razmotrite sljedeće:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Pitanja navedena gore u tablici; • Stvarni ili očekivani raspon procjene; te • Predstavlja li procjena značajan rizik. Pogledajte "opseg nesigurnosti procjene" naveden gore. |

11.3 Reakcije na procijenjene rizike

| Točka # | Relevantni izvaci iz MRevS-a |
|---------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 540.12 | <p>Temeljeno na procijenjenim rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja, revizor će utvrditi: (Vidjeti točku A52.)</p> <p>(a) je li menadžment na odgovarajući način primijenio zahtjeve primjenjivog okvira financijskog izvještavanja relevantne za računovodstvenu procjenu; i (Vidjeti točke A53-A56.)</p> <p>(b) jesu li primjerene metode za stvaranje računovodstvenih procjena i jesu li dosljedno primijenjene te jesu li promjene u odnosu na prethodno razdoblje, ako ih ima, u računovodstvenim procjenama ili u metodi za njihovo stvaranje, primjerene u danim okolnostima. (Vidjeti točke A57-A58.)</p> |

| Stavak # | Relevantni izvaci iz MRevS-a |
|----------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 540.13 | <p>U reagiranju na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja, kako se zahtijeva MRevS-om 330, revizor će, vodeći računa o vrsti računovodstvene procjene, poduzeti jedno ili više od sljedećeg: (Vidjeti točke A59-A61.)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) utvrditi pružaju li događaji nastali do datuma revizorova izvješća revizijske dokaze u vezi s računovodstvenom procjenom; (Vidjeti točke A62-A67.) (b) testirati kako je menadžment stvorio računovodstvenu procjenu i podatke na kojima je ona temeljena. U obavljanju toga, revizor će ocijeniti: (Vidjeti točke A68-A70.) <ul style="list-style-type: none"> (i) je li korištena metoda mjerenja primjerena u danim okolnostima; i (Vidjeti točke A71-A76.) (ii) jesu li pretpostavke koje je koristio menadžment razumne u kontekstu ciljeva mjerenja iz primjenjivog okvira financijskog izvještavanja; (Vidjeti točke A77-A83.) (c) testirati učinkovitosti djelovanja kontrola nad načinom kako je menadžment stvorio računovodstvenu procjenu, zajedno s odgovarajućim dokaznim postupcima; i (Vidjeti točke A84-A86.) (d) odrediti točku procjene ili raspon procjena za ocjenjivanje menadžmentove točke procjene. Za tu svrhu: (Vidjeti točke A87-A91.) <ul style="list-style-type: none"> (i) ako revizor koristi pretpostavke ili metode koje se razlikuju od menadžmentovih, revizor će steći razumijevanje menadžmentovih pretpostavki ili metoda dostatno za ustanovljivanje da revizorova točka procjene ili raspon procjena uzima u obzir relevantne varijable, kao i za ocjenjivanje svake značajne razlike u odnosu na menadžmentovu točku procjene; i (Vidjeti točku A92.) (ii) Ako revizor zaključi da je primjereno koristiti raspon, revizor će suziti raspon, na osnovi raspoloživih revizijskih dokaza, sve dok se svih ishodi unutar raspona smatraju razumnim. (Vidjeti točke A93-A95.) |
| 540.14 | <p>U određivanju pitanja navedenih u točki 12 ili u reagiranju na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja u skladu s točkom 13, revizor će razmotriti jesu li potrebna specijalističke vještine ili znanja u vezi s jednim ili više aspekata računovodstvenih procjena kako bi pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze. (Vidjeti točke A96-A101.)</p> |
| 540.15 | <p>Za računovodstvene procjene koje stvaraju značajne rizike, osim obavljanja drugih dokaznih postupaka kako bi se ispunili zahtjevi MRevS-a 330, revizor će ocijeniti sljedeće: (Vidjeti točku A102.)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) kako je menadžment razmotrio alternativne pretpostavke ili ishode, i zašto ih je odbacio, ili kako je pri stvaranju računovodstvene procjene menadžment na drugi način sagledao nesigurnost procjene; (Vidjeti točke A103-A106.) (b) jesu li razumne značajne pretpostavke koje je koristio menadžment; i (Vidjeti točke A107-A109.) (c) gdje je relevantno za razumnost značajnih pretpostavki koje je koristio menadžment ili za odgovarajuću primjenu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, menadžmentovu namjeru da provede određeni pravac djelovanja i njegovu mogućnost da to učini. (Vidjeti točke A110.) |
| 540.16 | <p>Ako, po revizorovoj prosudbi, menadžment nije odgovarajuće sagledao učinke nesigurnosti procjene na računovodstvene procjene koje stvaraju značajne rizike, revizor će, ako smatra nužnim, odrediti raspon s kojim će ocijeniti razumnost računovodstvene procjene. (Vidjeti točke A111-A112.)</p> |

U manjim subjektima postoji vjerojatnost da je menadžment aktivno uključen u proces financijskog izvještavanja koji uključuje pripremu računovodstvenih procjena. Zbog toga možda ne postoje kontrole procesa procjene ili, ako postoje, možda funkcioniraju neformalno. Iz tog razloga, revizorova reakcija na procijenjene rizike vjerojatno će biti značajne vrste pa će revizor obaviti jednu ili više ostalih reakcija navedenih u nastavku.

Prikaz 11.3-1

| Pitanje | Opis |
|-----------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>Jesu li procjene pripremljene na primjeren način?</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Testirajte kako je menadžment stvorio računovodstvenu procjenu i podatke na kojima se temelji. Ocijenite sljedeće: <ul style="list-style-type: none"> – Koristi li se metoda mjerenja na primjeren način u danim okolnostima, i – Jesu li pretpostavke koje koristi menadžment razumne u svjetlu ciljeva mjerenja iz primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. • Testirajte operativnu učinkovitost kontrola, ako postoje, nad time kako je menadžment stvorio računovodstvenu procjenu, zajedno s odgovarajućim dokaznim postupcima. • Razvijte točku procjene ili raspon da biste ocijenili menadžmentovu točku procjene. • Ako se pretpostavke ili metode koje koristi revizor razlikuju od menadžmentovih, steknite dovoljno razumijevanje menadžmentovih pretpostavki ili metoda kako bi se ustanovilo da revizorova točka procjene ili raspon uzimaju u obzir relevantne varijable. Također procijenite značajne razlike u odnosu na menadžmentovu točku procjene. Ako je primjereno koristiti raspon, sužavajte taj raspon na temelju dostupnih revizijskih dokaza dok svi ishodi unutar raspona ne budu smatrani razumnima. |
| <p>Koliko su pouzdani potkrjepljujući dokazi?</p> | <p>Izvedite jedan ili više sljedećih postupaka, uzimajući u obzir vrstu računovodstvene procjene, prirodu dokaza koji će se dobiti i procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja, uključujući i činjenicu je li procijenjeni rizik značajan rizik:</p> <p>Pregledajte događaje koji su uslijedili nakon kraja razdoblja kako biste se uvjerali da potvrđuju menadžmentove procjene. To može biti posebno važno u manjim subjektima kojima upravlja vlasnik, gdje menadžment nema formalizirane kontrolne postupke nad računovodstvenim procjenama.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Testirajte korištene informacije, kontrole (ako ih ima), metode i pretpostavke. • Na temelju dostupnih dokaza i rasprava s menadžmentom, razvijte neovisnu točku procjene ili raspon razumnosti za usporedbu sa subjektovom procjenom. Iznos za koji se menadžmentova procjena razlikuje od navedene točke procjene ili pada izvan raspona razumnosti smatra se pogrešnim prikazivanjem. • Ako je između datuma bilance i datuma revizorova izvješća protekao dulji period, revizorov pregled događaja u tom razdoblju mogla bi biti učinkovita reakcija za računovodstvene procjene koje nisu računovodstvene procjene fer vrijednosti. |

| Pitanje | Opis |
|---------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Moguća pristranost menadžmenta | <ul style="list-style-type: none"> • Utvrdite postoje li pokazatelji o mogućoj pristranosti menadžmenta. To bi moglo uključivati promjene u načinu izračunavanja procjena ili u izboru točke procjene koja pokazuje uzorak optimizma ili pesimizma. To se može dogoditi kada se procjene konzistentno nalaze na jednoj granici revizorova raspona razboritosti ili ondje gdje se pristranost pomiče s jedne granice raspona na drugi u uzastopnim razdobljima. Na primjer, kada menadžment usmjerava poslovanje na povećanje prodaje i cilj zarađivanja se mijenja od minimiziranja poreza na maksimiziranje zarade. • Razmotrite kumulativni učinak pristranosti u pripremi menadžmentovih računovodstvenih procjena. |

Ondje gdje je procjena složena ili uključuje specijalizirane tehnike, revizor može odrediti da je potrebno koristiti rad revizorova eksperta (vidi 1. svezak, poglavlje 15.8 ovoga Vodiča (MRevS 620) za upute o korištenju rada revizorova eksperta).

11.4 Izvješćivanje

| Točka # | Relevantni izvaci iz MRevS-a |
|---------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 540.19 | Revizor će pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze o tome jesu li objave u financijskim izvještajima u vezi s računovodstvenim procjenama u skladu sa zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. (Vidjeti točke A120-A121.) |
| 540.20 | Za računovodstvene procjene koje stvaraju značajne rizike, revizor će također ocijeniti primjerenost objava o njihovim nesigurnostima procjene u financijskim izvještajima u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. (Vidjeti točke A122-A123.) |

Posljednji je korak utvrditi sljedeće:

- Jesu li prikupljeni dostatni i primjereni dokazi. Gdje nisu dostupni dostatni i primjereni dokazi ili gdje dokazi pobijaju menadžmentove procjene, revizor raspravlja o nalazima s menadžmentom i razmatra potrebu mijenjanja procjene rizika i izvođenja daljnjih revizijskih postupaka;
- Jesu li računovodstvene procjene razumne u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja ili su pogrešno prikazane; te
- Jesu li objave u financijskim izvještajima o procjenama:
 - U skladu sa zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, i
 - Objavljuju li one na odgovarajući način svoju nesigurnost procjene, ako stvaraju značajne rizike.

Pisane izjave

Revizor će pribaviti pisane izjave od menadžmenta vezane za razumnost značajnih pretpostavki.

Također razmislite pribavljene pisane izjave o tome odražavaju li pretpostavke primjerenom namjeru i sposobnost menadžmenta za obavljanje specifičnih radnja relevantnih za bilo koja mjerenja fer vrijednosti ili objave.

12. Povezane stranke

| Sadržaj poglavlja | Relevantni MRevS-i |
|------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|
| Revizijski postupci u vezi s povezanim strankama i transakcije s takvim strankama. | 550 |

Prikaz 12.0-1

| | | | |
|-----------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Procjenarizika | <p>Prepoznajte povezane stranke uključujući i izmjene u odnosu na prethodna razdoblja.</p> <p>Steknite razumijevanje o vrsti, opsegu i svrsi transakcije.</p> <p>Razmotrite mogućnost prijevare.</p> <p>Tijekom cijele revizije pazljivo pratite ima li transakcija s povezanim strankama.</p> <p>Razmotrite značajne rizike.</p> | Reakcija na rizik | <p>Ukazuju li bilo koje okolnosti, koje je revizor uočio, na uključenost povezanih stranaka?</p> <p>Pribavite dokaze za podržavanje menadžmentovih tvrdnja o vrsti, opsegu i namjeni transakcija</p> <p>Ako je izvan redovnog poslovanja, razmotrite značajnost transakcija.</p> <p>Razmotrite mjerenje i priznavanje transakcija i stanja.</p> <p>Razmotrite moguću prijevaru.</p> |
| Izvješćiva | <p>Jesu li prikupljeni dostatni i primjereni dokazi?</p> <p>Postoji li značajno pogrešno prikazivanje?</p> <p>Je li objava financijskog izvještaja adekvatna?</p> <p>Prikupite izjave menadžmenta.</p> <p>Izvijestite o bilo kojim nalazima.</p> | | |

| Točka # | Cilj(evi) MRevS-a |
|---------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 550.9 | <p>Ciljevi revizora jesu:</p> <p>(a) bez obzira na to postavlja li primjenjivi okviri financijskog izvještavanja zahtjeve u vezi s povezanim strankama, pribaviti razumijevanje o odnosima i transakcijama s povezanim strankama dovoljno da bi mogao:</p> <p>(i) prepoznati faktore rizika prijevare, ako postoje, koji nastaju iz transakcija i odnosa s povezanim strankama, a koji su važni u prepoznavanju i procjenjivanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare; i</p> <p>(ii) zaključiti, temeljem sakupljenih revizijskih dokaza, je li financijskim izvještajima, u mjeri u kojoj na njih imaju učinak ti odnosi i transakcije:</p> <p>a. postignuta fer prezentacija (za okvire fer prezentacije); ili</p> <p>b. postignuto da ne dovode u zabludu (za okvire sukladnosti); i</p> <p>(b) povrh toga, gdje primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ustanovljuje zahtjeve u vezi s povezanim, prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze o tome jesu li odnosi i transakcije s povezanim strankama bili odgovarajuće prepoznati, računovodstveno iskazani i objavljeni u financijskim izvještajima u skladu s okvirom.</p> |

| Točka # | Relevantni izvaci iz MRevS-a |
|---------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 550.10 | <p>Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:</p> <p>(a) Transakcija pred pogodbom – transakcija koja se obavlja pod uvjetima i okolnostima kao što su oni između spremnog kupca i spremnog prodavatelja koji su nepovezani i djeluju neovisno jedan o drugome i teže ostvarenju svojih krajnjih ciljeva.</p> <p>(b) Povezana stanka – stranka koja je: (Vidjeti točke A4-A7.)</p> <p>i. povezana stranka prema definiciji primjenjivog okvira financijskog izvještavanja; ili</p> <p>ii. gdje primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ne uređuje ili minimalno uređuje zahtjeve u vezi s povezanom strankom:</p> <p>a. osoba ili drugi subjekt koji ima kontrolu ili značajan utjecaj, izravno ili neizravno preko jednog ili više posrednika, nad subjektom koji izvještava;</p> <p>b. drugi subjekt nad kojim subjekt koji izvještava ima kontrolu ili značajan utjecaj, izravno ili neizravno preko jednog ili više posrednika; ili</p> <p>c. drugi subjekt koji je pod zajedničkom kontrolom subjekta koji izvještava ako ima:</p> <p>i. zajedničko kontrolno vlasništvo;</p> <p>ii. vlasnike koji su članovi uže obitelji; ili</p> <p>iii. zajednički ključni menadžment (to uključuje matice, ovisna društava).</p> <p>Međutim, subjekti koji su pod zajedničkom kontrolom države (tj. nacionalne, regionalne ili lokalne uprave) ne smatraju se povezanim, osim ako su uključeni u značajne transakcije ili dijele resurse u značajnom razmjeru međusobno.</p> |

12.1 Pregled

Budući da povezane stranke nisu neovisne jedna od druge, često postoje veći rizici značajnog pogrešnog prikazivanja transakcija povezanih stranaka nego transakcija s nepovezanim strankama. Nadalje, okviri financijskog izvještavanja često sadrže zahtjeve vezane za računovodstvo i objave u pogledu transakcija i stanja povezanih stranaka. Cilj tih zahtjeva je pružiti korisnicima financijskih izvještaja razumijevanje vrste tih transakcija/stanja i stvarnih ili mogućih učinaka.

Neki od mogućih rizičnih čimbenika povezanih s transakcijama povezanih stranaka opisane su u nastavku.

Prikaz 12.1-1

| Opis | |
|-----------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Pretjerano kompleksne transakcije | Povezane stranke mogu djelovati u opsežnom i kompleksnom spektru odnosa i struktura. |
| Odnosi i transakcije koji nisu prepoznati | <ul style="list-style-type: none"> • Odnosi povezanih stranaka mogu biti skriveni, budući da predstavljaju veću priliku za tajne sporazume, skrivanje ili manipulaciju od strane menadžmenta. • Subjektovi informacijski sustavi mogu biti neučinkoviti u prepoznavanju ili sažimanju transakcija i nepodmirenih stanja između subjekta i s njime povezanih stranaka. • Menadžment možda nije svjestan postojanja svih odnosa i transakcija s povezanim strankama. |
| Nisu provedeni u normalnom tijeku poslovanja | Transakcije s povezanim strankama ne mogu se provoditi u normalnim tržišnim uvjetima, kao što je gore opisano, ispod fer vrijednosti, ni besplatno. |

Menadžment je odgovoran za prepoznavanje i objavu povezanih stranaka i vođenja računovodstva transakcija. Ta odgovornost zahtijeva od menadžmenta da primijeni odgovarajuće interne kontrole kako bi osigurao da se transakcije s povezanim strankama na odgovarajući način prepoznaju i evidentiraju u informacijskom sustavu te objavljuju u financijskim izvještajima.

Revizor je odgovoran da se pri uvidu u evidencije ili dokumente tijekom revizije pažljivo prati ima li informacija o povezanim strankama. To uključuje i pregled određenih ključnih dokumenata, ali ne zahtijeva posebno opsežno istraživanje evidencije i dokumenata radi prepoznavanja povezanih stranaka.

U manjim subjektima je vjerojatno da će ovi postupci biti manje sofisticirani i neformalni. Menadžment možda neće odmah imati informacije o povezanim strankama (računovodstveni sustavi vjerojatno nisu dizajnirani tako da prepoznaju povezane stranke), stoga će revizor možda trebati postaviti upite i pregledati i one račune s povezanim strankama itd. koji nisu u računovodstvenim evidencijama i objavama na računima.

Okviri financijskog izvještavanja

Budući da povezane stranke nisu neovisne jedne o drugima, mnogi okviri financijskog izvještavanja sadrže specifične zahtjeve za računovodstvo i objave koji se tiču odnosa, transakcija i stanja povezanih stranaka. To omogućuje korisnicima financijskih izvještaja da razumiju njihovu vrstu i njihove stvarne ili potencijalne učinke na financijske izvještaje.

Ondje gdje primjenjivi okvir financijskog izvještavanja utvrđuje zahtjeve za računovodstvo i objave povezanih stranaka, revizor ima odgovornost provesti revizijske postupke kako bi prepoznao, procijenio i reagirao na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja koji proizlaze iz nemogućnosti subjekta da primjereno opravda ili objavi odnose, transakcije ili stanja s povezanim strankama u skladu sa zahtjevima okvira.

Ondje gdje prema primjenjivom okviru financijskog izvještavanja postoje minimalni zahtjevi ili nema zahtjeva u vezi s povezanim strankama, revizor svejedno treba steći dovoljno razumijevanje subjektivih odnosa i transakcija s povezanim strankama da bi o financijskim izvještajima, utoliko što na njih utječu ti odnosi i transakcije, mogao

zaključiti:

- Postižu li fer prezentaciju (za okvire fer prezentacija); ili
- Da ne dovode u zabludu (za okvire sukladnosti).

Kada se uoče informacije koje ukazuju na postojanje odnosa ili transakcija s povezanim strankama koje menadžment prethodno nije prepoznao ili objavio, revizor je dužan utvrditi potvrđuju li bazne okolnosti postojanje takvih odnosa ili transakcija.

MRevS 550 daje smjernice o revizorovoj odgovornosti i revizijskim postupcima u vezi s povezanim strankama i transakcijama s takvim strankama.

Prikaz 12.1-2

| Odgovornost revizora gdje: | Opis |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| primjenjivi okvir financijskog izvještavanja utvrdi minimalne ili nikakve zahtjeve | <p>Steknite razumijevanje subjektivih odnosa i transakcija s povezanim strankama dostatnima za:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Prepoznavanje čimbenika rizika prijave, ako ih ima, koji proizlaze iz odnosa i transakcija s povezanim strankama relevantnim za prepoznavanje i procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijave; te • Zaključivanje, na temelju dobivenih revizijskih dokaza, postižu li financijski izvještaji, u mjeri u kojoj na njih utječu ti odnosi i transakcije, fer prezentaciju (za okvire fer prezentacije), ili da ne dovode u zabludu (za okvire sukladnosti). |
| primjenjivi okvir financijskog izvještavanja postavlja zahtjeve | Osim gore opisanih koraka, prikupite dostatne i primjerene revizijske dokaze da biste postupili u skladu sa specifičnim zahtjevima za računovodstvo i objave koji se tiču odnosa, transakcija i stanja povezanih stranaka. |

12.2 Procjena rizika

| Točka # | Relevantni izvaci iz MRevS-a |
|---------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 550.11 | Kao dio postupaka procjene rizika i s tim povezanih aktivnosti koje MRevS 315 i MRevS 240 zahtijevaju od revizora da ih obavi tijekom revizije ¹³ revizor će obaviti revizijske postupke i povezane aktivnosti navedene u točkama 12-17 kako bi pribavio informacije relevantne za prepoznavanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja povezane s odnosima i transakcijama s povezanom strankom. (Vidjeti točku A8.) |
| 550.12 | Diskusija angažiranog tima koju zahtijevaju MRevS 315 i MRevS 240 uključit će posebno razmatranje osjetljivosti financijskih izvještaja na značajno pogrešno prikazivanje zbog prijave ili pogreške koje može biti posljedica subjektivih odnosa i transakcija s povezanom strankom. (Vidjeti točke A9-A10.) |
| 550.13 | <p>Revizor će postaviti upit menadžmentu:</p> <ol style="list-style-type: none"> identitetu subjektivih povezanih stranaka, kao i o promjenama u odnosu na prethodno razdoblje; (Vidjeti točke A11-A14.) sadržaju odnosa između subjekta i tih povezanih stranaka; i je li subjekt obavio bilo kakvu transakciju s tim povezanim strankama tijekom razdoblja i, ako je, koja je bila vrsta i svrha tih transakcija. |

| Točka # | Relevantni izvaci iz MRevS-a |
|---------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 550.14 | <p>Revizor će također postaviti upite menadžmentu i ostalim unutar subjekta te obaviti ostale postupke procjene rizika koje smatra odgovarajućim, kako bi stekao razumijevanje kontrola, ako postoje, a koje je ustanovio menadžment kako bi: (Vidjeti točke A15-A20.)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) prepoznao, računovodstveno iskazao i objavio odnose i transakcije s povezanom strankom u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja; (b) autorizirao i odobrio značajne transakcije i dogovore s povezanim strankama; i (Vidjeti točku A21.) (c) autorizirao i odobrio značajne transakcije i dogovore izvan normalnog tijeka poslovanja subjekta. |
| 550.15 | <p>Za vrijeme revizije, revizor će, kada pregledava evidencije ili dokumente, ostati obazriv spram aranžmana i ostalih informacija koji mogu ukazivati na odnose i transakcije s povezanom strankom, a koje menadžment nije prethodno identificirao i priopćio revizoru. (Vidjeti točke A22-A23.) Revizor će, kako bi pronašao indikacije koje upućuju na mogućnost postojanja odnosa i transakcija s povezanim strankama, a koje menadžment nije prethodno identificirao i priopćio revizoru, osobito pregledati sljedeće::</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) konfirmacije od banaka i konfirmacije o pravnim pitanjima dobivene kao dio revizorovih postupaka u provođenju revizije; (b) zapisnike sastanaka između vlasnika i onih koji su zaduženi za upravljanje; i (c) neke druge dokumente ili evidencije koje revizor smatra važnima u danim okolnostima subjekta. |
| 550.16 | <p>Ako revizor prepozna neke druge važne transakcije izvan normalnog tijeka poslovanja subjekta, provodeći revizijske postupke zahtijevane točkom 15 ili neke druge revizijske postupke, revizor će postaviti upite menadžmentu o: (Vidjeti točke A24-A25.)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) sadržaju tih transakcija; i (Vidjeti točku A26.) (b) tome mogu li one uključivati povezane stranke. (Vidjeti točku A27.) |
| 550.17 | <p>Revizor će podijeliti dobivene relevantne informacije o povezanim strankama s ostalim članovima angažiranog tima. (Vidjeti točku A28.)</p> |
| 550.18 | <p>U ispunjavanju zahtjeva MRevS-a 315 da prepozna i procijeni rizike značajnog pogrešnog prikazivanja¹⁵, revizor će prepoznati i procijeniti rizike značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog s odnosima i transakcijama s povezanim strankama te utvrditi je li neki od tih rizika značajan. U tom određivanju, revizor će tretirati prepoznate značajne transakcije s povezanom strankom koje nisu dio normalnog poslovanja subjekta kao one koje stvaraju značajne rizike</p> |
| 550.19 | <p>Ako revizor prepozna čimbenike rizika prijave (uključujući okolnosti povezane s postojanjem povezane stranke s dominantnim utjecajem) prilikom provođenja postupaka procjene rizika i povezanih aktivnosti u vezi s povezanim strankama, revizor će razmotriti takve informacije prilikom prepoznavanja i procjenjivanja rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijave u skladu s MRevS-om 240. (Vidjeti točku A6 i točke A29-A30)</p> |

Kako bi prepoznao i procijenio rizike značajnog pogrešnog prikazivanja povezane s odnosima i transakcijama s povezanim strankama, revizor treba razmotriti pitanja navedena u nastavku.

Prikaz 12.2-1

| Prepoznavanje | Opis |
|------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>Osvrnite se na postojanje/ vrstu/ utjecaj povezanih stranaka i transakcija</p> | <p>Postavite upite o:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Identitetu povezanih stranaka, uključujući i o promjenama u odnosu na prethodno razdoblje. • Vrsti odnosa između subjekta i povezanih stranaka. • Tipu i svrsi bilo kakvih transakcija s povezanim strankama. • Kontrolama, ako ih ima, koje je menadžment uspostavio da bi: • Prepoznao, evidentirao i objavio odnose i transakcije s povezanim strankama u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja; • Autorizirao i odobrio značajne transakcije i dogovore s povezanim strankama; te • Autorizirao i odobrio značajne transakcije i dogovore izvan normalnog tijeka poslovanja. |
| <p>Razmotrite moguću prijevaru</p> | <p>Unutar angažiranog tima raspravite o podložnosti financijskih izvještaja značajnom pogrešnom prikazivanju zbog prijave ili pogreške koje su rezultat odnosa i transakcija s povezanim strankama.</p> <p>Također razmotrite pitanje dominira li u menadžmentu jedna osoba ili manja skupina osoba bez kompenzacijskih kontrola. Pokazatelji dominantnog utjecaja obuhvaćaju sljedeće:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Povezana stranka uložila je veto na značajne poslovne odluke koje je donio menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje; • Značajne transakcije proslijeđene su povezanoj stranci na konačno odobrenje; • U menadžmentu i među onima koji su zaduženi za upravljanje vodi se malo ili se uopće ne vode rasprave o poslovnim prijedlozima koje je dala povezana stranka; te • Transakcije koje uključuju povezane stranke (ili bliskog člana obitelji povezane stranke) rijetko se neovisno pregledavaju i odobravaju. <p>Dominantan utjecaj može postojati u nekim slučajevima ako je povezana stranka imala vodeću ulogu u osnivanju subjekta te i dalje ima vodeću ulogu u upravljanju subjektom.</p> <p>Ako se prepoznaju čimbenici rizika prijave, obavite procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja. Ako bi se mogao dogoditi rizik značajnog pogrešnog prikazivanja, razvijte odgovarajuću revizijsku reakciju.</p> |
| <p>Ostanite pozorni dok provjeravate evidencije ili dokumente</p> | <p>Prilikom provjeravanja evidencija ili dokumenata uvijek pažljivo pratite ima li neobjavljenih odnosa ili transakcija s povezanim strankama. Posebno provjerite ove evidencije i dokumente povezanih stranaka koje prethodno nisu prepoznate ili objavljene:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Dobivene potvrde od banaka i odvjetnika; • Zapisnike sa sastanaka dioničara i onih zaduženih za upravljanje; te • Ostale takve evidencije ili dokumente koje ocijenite nužnima u danim okolnostima. <p>Uvijek podijelite dobivene informacije o mogućim povezanim strankama s ostalim članovima tima.</p> |

| Prepoznavanje rizika | Opis |
|------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Prepoznajte značajne rizike | Značajne transakcije s povezanim strankama izvan redovnog tijeka poslovanja mogle bi dovesti do značajnih rizika. |

TOČKA ZA RAZMATRANJE

U manjim subjektima prepoznavanje transakcija s povezanim strankama često je teško. Ako klijent koristi standardni programski paket za evidentiranje transakcija, razmotrite mogućnost pribavljanja elektronske kopije transakcija i uvođenja istih u elektroničke tablice. Korištenjem značajki sortiranja i podešavanjem kriterija odabira, mogu se dobiti informacije o klijentima/dobavljačima sa samo nekoliko, ali velikih transakcija, ili o onima sa značajnim transakcijama neobične veličine ili vrste.

12.3 Reakcija na rizik

| Točka # | Relevantni izvaci iz MRevS-a |
|---------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 550.20 | Kao dio zahtjeva iz MRevS-a 33016 da revizor reagira na procijenjene rizike, revizor oblikuje i obavlja daljnje revizijske postupke kako bi pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze o procijenjenim rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog s odnosima i transakcijama s povezanom strankom. Ti revizijski postupci uključuju one koji su navedeni u točkama 21-24. (Vidjeti točke A31-A34.) |
| 550.21 | Ako revizor prepozna aranžmane ili informacije koji sugeriraju postojanje odnosa i transakcija s povezanom strankom koje menadžment nije prethodno identificirao i priopćio revizoru, revizor će utvrditi potvrđuju li ishodišne okolnosti postojanje tih odnosa ili transakcija. |
| 550.22 | Ako revizor naknadno otkrije povezane stranke ili značajne transakcije s povezanim strankama, a koje mu menadžment nije prethodno identificirao i priopćio, revizor će: <ul style="list-style-type: none"> (a) hitno obavijestiti o prikupljenim informacijama ostale članove angažiranog tima; (Vidjeti točku A35.) (b) gdje primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ustanovljuje zahtjeve u vezi s povezanim strankama: <ul style="list-style-type: none"> (i) zatražiti od menadžmenta da identificira sve transakcije s novo prepoznatom povezanom strankom za revizorovu daljnju ocjenu; i (ii) postaviti upite o tome zašto su kontrole subjekta nad odnosima i transakcijama s povezanim strankama propustile identificiranje ili objavljivanje odnosa i transakcija s povezanom strankom; (c) obaviti odgovarajuće dokazne revizijske postupke povezane s tim novo prepoznatim povezanim strankama ili sa značajnim transakcijama s povezanom strankom; (Vidjeti točku A36.) (d) ponovo razmotriti rizik postojanja još nekih povezanih stranaka i značajnih transakcija s povezanom strankom koje menadžment nije prethodno identificirao ili priopćio revizoru te obavljanje dodatnih revizijskih postupka ako su potrebni; i (e) ako se menadžmentovo neobjavljivanje doima namjernim (i samim time indikativnim za rizik značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prijevare), ocijeniti posljedice za reviziju. (Vidjeti točku A37.) |

| Točka # | Relevantni izvaci iz MRevS-a |
|---------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 550.23 | <p>Za prepoznate značajne transakcije s povezanom strankom izvan normalnog tijeka poslovanja subjekta, revizor će:</p> <p>(a) pregledati ishodišne ugovore ili dogovore te ocijeniti:</p> <p>(i) sugerira li poslovna logika transakcija (ili nedostatak iste) kako su te transakcije zaključene zbog prijevornog financijskog izvještavanja ili zataškavanja protupravnog prisvajanja imovine; (Vidjeti točke A38-A39.)</p> <p>(ii) jesu li uvjeti transakcija u skladu s objašnjenjima menadžmenta; i</p> <p>(iii) jesu li transakcije na odgovarajući način računovodstveno iskazane i objavljene u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja; i</p> <p>(b) pribaviti revizijske dokaze jesu li transakcije na dogovarajući način odobrene i dopuštene. (Vidjeti točke A40-A41.)</p> |
| 550.24 | <p>Ako je menadžment izrazio tvrdnju u financijskim izvještajima kako su transakcije s povezanim strankama provedene prema istovjetnim uvjetima koji prevladavaju u transakciji pred pogodbom, revizor će pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze o toj tvrdnji. (Vidjeti točke A42-A45.)</p> |

Reagirajući na prepoznate rizike značajnog pogrešnog prikazivanja povezane s odnosima i transakcijama s povezanim strankama, revizor treba razmotriti pitanja iznesena u nastavku.

Prikaz 12.3-1

| Pitanje | Opis |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Gdje revizor prepoznaje aranžmane ili informacije koji upućuju na postojanje odnosa ili transakcija s povezanim strankama | <ul style="list-style-type: none"> • Odredite potvrđuju li bazne okolnosti njihovo postojanje; • Odmah priopćite informacije angažiranom timu; • Zatražite menadžment da prepozna sve transakcije s povezanom strankom; • Ako povezana stranka nije ranije prepoznata, pitati zašto. Razmotrite: <ul style="list-style-type: none"> – Neuspjeh bilo koje kontrole prepoznavanja povezanih stranaka, i – Prijevaru (čini se da menadžment namjerno izbjegava objave); • Ponovno razmotrite rizik postojanja drugih neobjavljenih povezanih stranaka ili značajnih transakcija s povezanim strankama i provedite dodatne revizijske postupke kao potrebne; te • Obavite primjerene dokazne revizijske postupke. |
| Značajne transakcije s povezanim strankama izvan normalnog tijeka poslovanja | <ul style="list-style-type: none"> • Provjerite bazne ugovore ili sporazume, ako ih ima, i ocijenite: <ul style="list-style-type: none"> – Upućuje li obrazloženje na prijevorno financijsko izvještavanje ili skrivanje protupravno prisvojene imovine, – Jesu li uvjeti u skladu s menadžmentovim objašnjenjima i – Transakcije su evidentirane i objavljene sukladno primjenjivom okviru financijskog izvještavanja; te • Uvjerite se da su transakcije primjereno autorizirane i odobrene. |
| Menadžmentove tvrdnje | <p>Prikupite dostatne i primjerene revizijske dokaze o menadžmentovim tvrdnjama o vrsti i opsegu transakcija s povezanim strankama.</p> <p>Razmotrite bi li eksterne konfirmacije stanja pružile pouzdane dokaze.</p> <p>Razmotrite naplativost i vrednovanje stanja s kraja razdoblja.</p> |

12.4 Izvješćivanje

| Točka # | Relevantni izvaci iz MRevS-a |
|---------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 550.25 | U formiranju mišljenja o financijskim izvještajima u skladu s MRevS-om 700.18, revizor će ocijeniti (a) jesu li: (Vidjeti točku A46.) prepoznati odnosi i transakcije s povezanim strankama odgovarajuće računovodstveno iskazani i objavljeni u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja; i (Vidjeti točku A47.) (b) učinci transakcija i odnosa s povezanim strankama: (i) onemogućili fer prezentaciju financijskih izvještaja (za okvire fer prezentacije); ili (ii) uzrokovali da financijski izvještaji dovode u zabludu (za okvire sukladnosti). |
| 550.26 | Gdje okvir financijskog izvještavanja ustanovljuje zahtjeve u vezi s povezanim strankama, revizor će pribaviti pisanu izjavu menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, onih koji su zaduženih za upravljanje o tome da su: (Vidjeti točke A48-A49.) (a) revizoru objavili identitet subjektovih povezanih stranaka i sve transakcije i odnose s povezanim strankama o kojima imaju spoznaje; i (b) odgovarajuće računovodstveno iskazali i objavili takve odnose i transakcije u skladu sa zahtjevima okvira. |
| 550.27 | Osim ako nisu svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni i u rukovođenje subjektom, revizor će komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o značajnim pitanjima nastalim |
| 550.28 | Revizor će uključiti u revizijsku dokumentaciju imena identificiranih povezanih stranaka sadržaj odnosa s povezanim strankama. |

Revizor će razmotriti sljedeća pitanja.

Prikaz 12.4-1

| Pitanje | Opis |
|------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Dokument i izvješće | <ul style="list-style-type: none"> Dokumentirajte imena prepoznatih povezanih stranaka i vrstu odnosa s povezanim strankama; te Priopćite onima koji su zaduženi za upravljanje sva značajna pitanja koja se pojave tijekom revizije, a tiču su povezanih strana. |
| Pribavljanje izjava menadžmenta | <p>Pribavite pisane izjave menadžmenta (i onih koji su zaduženi za upravljanje) o tome:</p> <ul style="list-style-type: none"> Da su sve povezane stranke i transakcije objavljene; te Da su takvi odnosi i transakcije primjereno evidentirani i objavljeni u financijskim izvještajima. |
| Odredite treba li modificirati revizijsko mišljenje | <p>Modificirajte izvješće revizora ako:</p> <ul style="list-style-type: none"> Nije moguće prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze o povezanim strankama i transakcijama; ili Se menadžmentova objava u financijskim izvještajima (kako je nužno prema financijskom okviru) ne smatra adekvatnom. |

13. Naknadni događaji

| Sadržaj poglavlja | Relevantni MRevS-i |
|------------------------------------------------|--------------------|
| Odgovornost revizora glede naknadnih događaja. | 560 |

| Točka # | Cilj(evi) MRevS-a |
|---------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 560.4 | <p>Ciljevi revizora su:</p> <ul style="list-style-type: none">(a) pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze o tome jesu li se primjereno odrazili u financijskim izvještajima, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, događaji nastali između datuma financijskih izvještaja i datuma revizorova izvješća koji zahtijevaju prepravljanje financijskih izvještaja ili objavljivanje u njima; i(b) primjereno reagirati na činjenice koje su revizoru postale poznate nakon datuma revizorova izvješća, koje bi, da su bile poznate revizoru na taj datum, mogle uzrokovati revizorovo mijenjanje revizorova izvješća. |

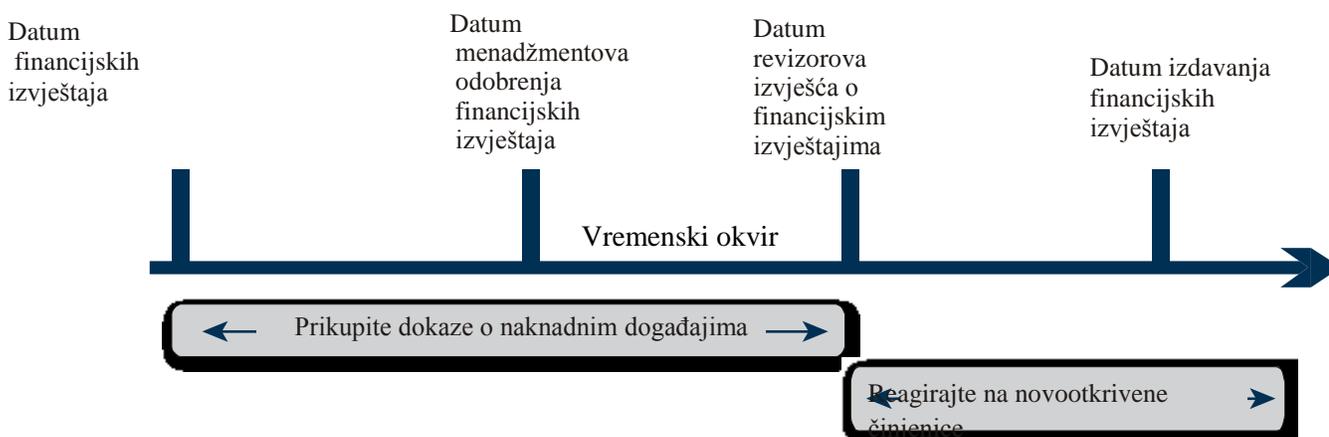
| Točka # | Relevantni izvaci iz MRevS-a |
|---------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 560.5 | <p>Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:</p> <ul style="list-style-type: none">(a) Datum financijskih izvještaja – datum kraja posljednjeg razdoblja obuhvaćenog financijskim izvještajima.(b) Datum odobranja financijskih izvještaja – datum na koji su sastavljeni svi oni izvještaji koji obuhvaćaju financijske izvještaje, uključujući pripadajuće bilješke uz financijske izvještaje, i na koji su oni koji imaju priznatu ovlast potvrdili da su preuzeli odgovornost za te financijske izvještaje. (Vidjeti točku A2.)(c) Datum revizorova izvješća – datum s kojim je revizor datirao izvješće o financijskim izvještajima u skladu s MRevS-om 700. (Vidjeti točku A3.)(d) Datum kada su izdani financijski izvještaji – datum kada su revizorovo izvješće i revidirani financijski izvještaji postali dostupni trećim osobama. (Vidjeti točke A4-A5.)(e) Naknadni događaji – događaji nastali između datuma financijskih izvještaja i datuma revizorova izvješća i činjenice koje postanu poznate revizoru nakon datuma revizorova izvješća. |

13.1 Pregled

Ovaj standard daje smjernice o revizorovoj odgovornosti za naknadne događaje.

Naknadni događaji nastupaju nakon datuma financijskih izvještaja (datum kraja razdoblja). Drugi ključni datumi u pripremi, reviziji i objavljivanju financijskih izvješća navedeni su u prikazu u nastavku.

Prikaz 13.1-1



"Naknadni događaji" odnose se na:

- Događaje koji se dogode između datuma financijskih izvještaja i datuma revizorova izvješća; te
- Činjenice koje revizor dozna nakon datuma revizorova izvješća.

| Točka # | Relevantni izvaci iz MRevS-a |
|---------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 560.6 | Revizor će obaviti revizijske postupke oblikovane kako bi se pribavili dostatni i primjereni revizijski dokazi da su prepoznati svi događaji nastali između datuma financijskih izvještaja i datuma revizorova izvješća koji zahtijevaju prepravljavanje financijskih izvještaja ili objavljivanje u njima. Od revizora se, međutim, ne očekuje da obavi dodatne revizijske postupke za pitanja za koja su ranije primijenjeni revizijski postupci osigurali zadovoljavajuće zaključke. (Vidjeti točku A6.) |
| 560.7 | Revizor će obaviti postupke zahtijevane točkom 6 tako da oni obuhvate razdoblje od datuma financijskih izvještaja do datuma revizorova izvješća, ili što je bliže izvedivo njemu. Revizor će uzeti u obzir svoju procjenu rizika u određivanju vrsta i obujma takvih revizijskih postupaka, koji će uključiti sljedeće: (Vidjeti točke A7-A8.) <ol style="list-style-type: none"> stjecanje razumijevanja bilo kojeg postupka koji je ustanovio menadžment kako bi osigurao da se prepoznaju naknadni događaji; postavljanje upita menadžmentu i, gdje je odgovarajuće, onima koji su zaduženi za upravljanje o tome jesu li nastali neki naknadni događaji koji bi mogli imati utjecati na financijske izvještaje; (Vidjeti točku A9.) čitanje zapisnika, ako ih ima, sa sjednica vlasnika subjekta, menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje, koje su održane poslije datuma financijskih izvještaja i postavljanje upita o pitanjima raspravljanim na takvim sastancima za koje zapisnici još nisu na raspolaganju; i (Vidjeti točku A10.) čitanje subjektivih najnovijih periodičnih financijskih izvještaja, ako ih ima. |

| Točka # | Relevantni izvaci iz MRevS-a |
|---------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 560.8 | Ako, kao posljedica postupaka obavljenih kako zahtijevaju točke 6 i 7, revizor otkrije događaje koji zahtijevaju prepravljavanje financijskih izvještaja ili objavljivanje u njima, revizor će utvrditi je li se svaki takav događaj odgovarajuće odrazio u tim financijskim izvještajima u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. |
| 560.9 | Revizor će zahtijevati da menadžment i, gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje, daju pisanu izjavu u skladu s MRevS-om 580 da su obavljena prepravljavanja i objavljivanja za sve događaje nastale nakon datuma financijskih izvještaja za koje primjenjivi okvir financijskog izvještavanja zahtijeva prepravljavanje ili objavljivanje. |
| 560.10 | <p>Revizor nema obvezu obaviti bilo koji revizijski postupak u vezi s financijskim izvještajima poslije datuma revizorova izvješća. Međutim, ako, poslije datuma revizorova izvješća ali prije datuma kada su izdani financijski izvještaji, neka činjenica postane poznata revizoru koja bi, da mu je bila poznata na datum revizorova izvješća, mogla uzrokovati da on izmijeni svoje izvješće, revizor će: (Vidjeti točku A11.)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) raspraviti pitanje s menadžmentom i, gdje je odgovarajuće, s onima koji su zaduženi za upravljanje; (b) odrediti trebaju li financijski izvještaji izmijene i, ako je to slučaj; (c) postaviti upit kako menadžment namjerava obraditi to pitanje u financijskim izvještajima. |
| 560.11 | <p>Ako menadžment izmijeni financijske izvještaje, revizor će:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) obaviti revizijske postupke za izmjene nužne u danim okolnostima; i (b) ako nisu primjenjive okolnosti iz točke 12: <ul style="list-style-type: none"> (i) proširiti revizijske postupke navedene u točkama 6 i 7 do datuma novog revizorovog izvješća; i (ii) predati novo revizorovo izvješće o izmijenjenim financijskim izvještajima. Novo revizorovo izvješće neće biti datirano prije datuma odobravanja izmijenjenih financijskih izvještaja. |
| 560.12 | <p>Gdje zakon, regulativa ili okvir financijskog izvještavanja ne zabranjuju menadžmentu da ograniči mijenjanje financijskih izvještaja samo za učinke naknadnog događaja ili naknadnih događaja koji uzrokuju izmjenu i ne zabranjuje onima koji su odgovorni za odobravanje financijskih izvještaja da ograniče svoje odobrenje na te izmjene, revizoru je dopušteno ograničiti revizijske postupke za naknadne događaji zahtijevane u točki 11(b)(i) na te izmjene. U takvim slučajevima, revizor će alternativno</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) izmijeniti revizorovo izvješće kako bi uključio dodatni datum ograničen na te izmjene koji samim tim ukazuje na to da su revizorovi postupci o naknadnim događajima ograničeni isključivo na izmjene financijskih izvještaja opisane u relevantnoj bilješci financijskih izvještaja; ili (Vidjeti točku A12.) (b) predati novo ili izmijenjeno revizorovo izvješće koje sadrži navod u odjeljku za isticanje pitanja ili odjeljku za ostala pitanja da proizlazi iz revizorovih postupaka o naknadnim događajima koji su ograničeni isključivo na izmjene financijskih izvještaja koje su opisane u relevantnoj bilješci u financijskim izvještajima |

| Točka # | Relevantni izvaci iz MRevS-a |
|---------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 560.13 | <p>U nekim jurisdikcijama, moguće je da se zakonom, regulativom ili okvirom financijskog izvještavanja ne zahtijeva od menadžmenta izdavanje izmijenjenih financijskih izvještaja i, u skladu s tim, revizor ne treba sastaviti izmijenjeno ili novo revizorovo izvješće. Međutim, ako menadžment ne izmijeni financijske izvještaje u okolnostima gdje revizor vjeruje da oni trebaju biti izmijenjeni, tada: (Vidjeti točke A13-A14.)</p> <p>(a) ako revizorovo izvješće još nije predano subjektu, revizor će modificirati mišljenje kako zahtijeva MRevS 705 i tada predati revizorovo izvješće; ili</p> <p>(b) ako je revizorovo izvješće već predano subjektu, revizor će zahtijevati od menadžmenta i, osim ako nisu svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni i u rukovođenje subjektom, onih koji su zaduženi za upravljanje, neizdavanje financijskih izvještaja trećim osobama prije nego što se naprave nužne izmjene. Ako su financijski izvještaji, usprkos tome, kasnije izdani bez nužnih izmjena, revizor će poduzeti odgovarajuću radnju s ciljem traženja da se spriječi oslanjanje na revizorovo izvješće. (Vidjeti točke A15-A16.)</p> |
| 560.14 | <p>Nakon što su bili izdani financijski izvještaji, revizor nema obvezu obaviti bilo koji revizijski postupak u vezi s takvim financijskim izvještajima. Međutim, ako, nakon što su bili izdani financijski izvještaji, neka činjenica postane poznata revizoru koja bi, da mu je bila poznata na datum revizorova izvješća, mogla uzrokovati da on izmijeni svoje izvješće, revizor će:</p> <p>(a) raspraviti pitanje s menadžmentom i, gdje je odgovarajuće, s onima koji su zaduženi za upravljanje;</p> <p>(b) odrediti trebaju li financijski izvještaji izmijenjeni i, ako je to slučaj;</p> <p>(c) postaviti upit kako menadžment namjerava obraditi to pitanje u financijskim izvještajima.</p> |
| 560.15 | <p>Ako menadžment izmijeni financijske izvještaje, revizor će: (Vidjeti točku A17.)</p> <p>(a) obaviti revizijske postupke za izmjene nužne u danim okolnostima;</p> <p>(b) pregledati radnje koje je obavio menadžment kako bi osigurao da su svi koji su primili prethodno izdane financijske izvještaje zajedno s revizorovim mišljenjem o njima obaviješteni o situaciji;</p> <p>(c) ako nisu primjenjive okolnosti iz točke 12:</p> <p>(i) proširiti revizijske postupke navedene u točkama 6 i 7 do datuma novog revizorovog izvješća, i datirati novo revizorovo izvješće s datumom koji nije prije datuma odobravanja izmijenjenih financijskih izvještaja; i</p> <p>(ii) predati novo revizorovo izvješće o izmijenjenim financijskim izvještajima;</p> <p>(d) kada su primjenjive okolnosti iz točke 12, izmijeniti revizorovo izvješće ili predati novo revizorovo izvješće kako zahtijeva točka 12.</p> |
| 560.16 | <p>Revizor će uključiti u novo ili izmijenjeno revizorovo izvješće odjeljak za isticanje pitanja ili odjeljak za ostala pitanja u kojem se poziva na bilješku u financijskim izvještajima koja opširnije objašnjava razloge za izmjenu prethodno izdanih financijskih izvještaja i prethodnog izvješća koje je sastavio revizor.</p> |
| 560.17 | <p>Ako menadžment ne poduzme nužne radnje kako bi osigurao da su svi koji su primili prethodno izdane financijske izvještaje zajedno s revizorovim mišljenjem o njima obaviješteni o situaciji i ne izmijeni financijske izvještaje u okolnostima gdje revizor vjeruje da oni trebaju biti izmijenjeni, revizor će obavijestiti menadžment i, osim ako nisu svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni i u rukovođenje subjektom, one koji su zaduženi za upravljanje, da će tražiti sprječavanje budućeg oslanjanja na svoje izvješće. Ako, usprkos takvoj obavijesti, menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje ne poduzmu nužne radnje, revizor će poduzeti odgovarajuću radnju zbog traženja da se spriječi oslanjanje na njegovo izvješće. (Vidjeti točku A18.)</p> |

Datum odobrenja financijskog izvještaja

On se može odrediti kako je opisano u prikazu u nastavku.

Prikaz 13.1-2

| | |
|----------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Datum izvješća | Raniji datum na koji oni s priznatom nadležnošću: <ul style="list-style-type: none"> • Utvrđuju da su svi izvještaji koji obuhvaćaju financijske izvještaje, uključujući i s njima povezane bilješke, pripremljeni; te • Potvrđuju da su preuzeli odgovornost za te financijske izvještaje. |
| Priznata nadležnost | <ul style="list-style-type: none"> • Pojedinci sukladno zakonima ili drugim propisima koji slijede potrebne postupke odobravanja financijskih izvještaja; i • Pojedinci koje odredi sam subjekt, a koji slijede vlastite postupke odobravanja financijskih izvještaja. |
| Potreba za odobrenjem dioničara | Revizoru nije potrebno konačno odobrenje dioničara da bi zaključio kako su prikupljeni revizijski dokazi na kojima će se temeljiti revizorovo mišljenje o financijskim izvještajima dostatni i primjereni. |

Pri utvrđivanju postojanja naknadnih događaja i procjeni njihova utjecaja, revizor provodi korake navedene u nastavku.

Prikaz 13.1-3

| Postupak | Opis |
|------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Prepoznajte sve naknadne događaje | <p>Izvedite revizijske postupke kako biste prepoznali sve naknadne događaje koji bi mogli zahtijevati usklađenja ili objavu u financijskim izvještajima. To će uključivati:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Stjecanje razumijevanja postupaka menadžmenta (ako ih ima) za prepoznavanje naknadnih događaja; • Postavljanje upita menadžmentu (i onima koji su zaduženi za upravljanje) o: <ul style="list-style-type: none"> – Novim obvezama, zajmovi ili jamstvima, – Prodaji ili stjecanju imovine koje se već dogodilo ili je u planu, – Povećanju kapitala ili izdavanju dužničkih instrumenata, – Sporazumima o spajanju ili likvidaciji, – Imovini koju je prisvojila vlada ili je uništena (npr. u požaru ili poplavi), – Sudskim sporovima, potraživanjima i nepredvidivim izdacima, – Svim provedenim ili razmatranim neobičnim računovodstvenim usklađenjima, – Svim događajima koji su se dogodili ili će se vjerojatno dogoditi, a koji će dovesti u pitanje primjerenost pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja ili ostalih računovodstvenih politika, – Svim događajima relevantnima za mjerenje procjena ili rezerviranja u financijskim izvještajima, te – Sve događaje relevantne za nadoknadivost imovine; • Čitanje zapisnika, ako ih ima, sa sastanaka (menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje) održanih nakon datuma financijskih izvještaja i upite o pitanjima o kojima se raspravljalo na sastancima, a za koje zapisnici još nisu dostupni; te • Čitanje financijskih izvješća nastalih nakon kraja razdoblja, ako ih ima. |

| Postupak | Opis |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Prikupite pisane izjave | Razmislite jesu li potrebne pisane izjave koje pokrivaju određene naknadne događaje kako bi podržale ostale revizijske dokaze te kako bi se time prikupili dostatni i primjereni revizijski dokazi. |
| Revizor doznaje činjenice <i>(Nakon datuma revizorova izvješća, ali prije izdavanja financijskih izvještaja)</i> | <ul style="list-style-type: none"> • Raspravite o tome s menadžmentom (i onima koji su zaduženi za upravljanje); • Odredite trebaju li financijski izvještaji biti izmijenjeni i, ako je tako: <ul style="list-style-type: none"> – Upitajte kako menadžment planira riješiti to pitanje u financijskim izvještajima, – Obavite sve potrebne daljnje revizijske postupke, i – Izdajte novo revizorovo izvješće o izmijenjenim financijskim izvještajima. To također može uključivati dvojno datiranje izvješća ograničenoga na izmjene (vidi 1. svezak, poglavlje 13.2 ovoga Vodiča) ili uključivanje odjeljka za isticanje pitanja. • Ondje gdje menadžment ne izmijeni financijske izvještaje revizor izdaje modificirano revizorovo mišljenje. • Ako je revizorovo izvješće već objavljeno, obavijestite menadžment (i one koji su zaduženi za upravljanje) da ne izdaju financijske izvještaje trećim osobama prije nego što se unesu potrebne izmjene. • Ako se financijski izvještaji objave unatoč obavijesti, poduzmite odgovarajuće radnje (nakon savjetovanja s pravnim savjetnikom) da biste spriječili oslanjanje na revizorovo izvješće. |
| Revizor saznaje činjenice <i>(nakon što su financijski izvještaji izdani)</i> | <ul style="list-style-type: none"> • Raspravite o tom pitanju s menadžmentom (i onima koji su zaduženi za upravljanje); • Odredite treba li financijske izvještaje izmijeniti i, ako je tako, upitajte kako menadžment namjerava riješiti to pitanje u financijskim izvještajima; • Ako uprava izmjenjuje financijske izvještaje: <ul style="list-style-type: none"> – Produljite trajanje revizijskih postupaka naknadnih događaja do datuma novog revizorova izvješća, osim ako je revizorovo izvješće izmijenjeno kako bi uključilo dodatni datum ograničen na određenu izmjenu (vidi 1. svezak, poglavlje 13.2 ovoga Vodiča), – Izvedite potrebne daljnje revizijske postupke, – Pregledajte radnje menadžmenta kako biste osigurali da su svi koji su primili prethodno izdane financijske izvještaje i revizorovo izvješće o njima informirani o situaciji, i – Napravite novo revizorovo izvješće o izmijenjenim financijskim izvještajima; • Izdajte novo ili izmijenjeno revizorovo izvješće koje uključuje odlomak pod nazivom "Isticanje pitanja" (vidi 1. svezak, poglavlje 13.2 ovoga Vodiča). Ako menadžment ne poduzme korake kako bi se osiguralo da su svi koji su primili prethodno izdane financijske izvještaje informirani o situaciji: <ul style="list-style-type: none"> – Obavijestite menadžment (i one koji su zaduženi za upravljanje) da će revizor poduzeti odgovarajuće mjere kako bi se pokušalo spriječiti oslanjanje na revizorovo izvješće; i • Ako unatoč takvoj obavijesti menadžment (ili oni koji su zaduženi za upravljanje) ne poduzmu potrebne korake, poduzmite odgovarajuće radnje (kao što je savjetovanje s pravnim savjetnikom) kako bi se spriječilo oslanjanje na revizorovo izvješće. |

TOČKA ZA RAZMATRANJE

U interesu je i revizora i klijenta da se dovrši posao potreban za pravodobno izdavanje revizorova izvješća. To će smanjiti opseg posla potrebnog za prepoznavanje, procjenu, a možda i za objavu naknadnih događaja u financijskim izvještajima.

13.2 Dvojno datiranje

Naknadni događaji koji postanu poznati nakon datuma revizorova izvješća često rezultiraju time da je potreban dodatni revizijski posao koji utječe na stanja računa, računovodstvene procjene, rezervacije i ostale objave u financijskim izvještajima. U takvim situacijama izdaje se novo revizorovo izvješće koje ne smije biti datirano ranije od datuma odobravanja izmijenjenih financijskih izvještaja.

Međutim, za neke naknadne događaje potreban dodatni revizijski posao može biti ograničen samo na izmjene financijskih izvještaja kako je opisano u relevantnoj bilješci uz financijske izvještaje. U tim situacijama (pod pretpostavkom da to lokalni zakoni ili propisi dopuštaju), zadržava se izvorni datum revizorova izvješća, ali se dodaje i novi (dvojno datiranje) kako bi se čitatelje obavijestilo da su revizorovi postupci koji su uslijedili nakon izvornog datuma ograničeni na naknadne izmjene.

Primjer situacije koja uključuje dvojno datiranje:

- Izvorno revizorovo izvješće datirano je 15. rujna 20XX;
- 22. listopada 20XX subjekt je najavio prodaju većeg dijela svog poslovanja. Nova napomena (Y) koja opisuje događaj koji je menadžment pripremio za uključivanje u financijske izvještaje; i
- Revizijski posao izveden na detaljima iz napomene Y završen je 3. studenog 20XX.

Revidirani tekst za dvojno datiranje revizorova izvješća glasio bi:

"15. rujna 20XX, osim za napomenu Y, datiranu 3. studenog 20XX."

14. Vremenska neograničenost poslovanja

| Sadržaj poglavlja | Relevantni MRevS-i |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|
| Odgovornost revizora u odnosu na menadžmentovo korištenje pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja u financijskim izvještajima i menadžmentova procjena subjektive sposobnosti za nastavak vremenski neograničenog poslovanja. | 570 |

Prikaz 14.0-1

Procjena rizika

Razmotrite i upitajte menadžment o postojanju događaja/uvjeta koja mogu dovesti u sumnju mogućnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem.

Pregledajte menadžmentovu procjenu mogućih događaja/uvjeta i sve reakcije/planove.

Pozorno pratite ima li mogućih uvjeta ili događaja tijekom cijele revizije.

Reakcijama rizik

Ako se uoče događaji/uvjeti:

- Pitajte menadžment za njihov plan djelovanja;
- Procijenite menadžmentov plan djelovanja;
- Pregledajte pouzdanost korištenih podataka i podršku za pretpostavke koje se koriste u prognozama novčanih tokova.

Upitajte menadžment za događaje/uvjete izvan menadžmentova razdoblja procjene.

Razmotrite sve dodatne činjenice ili informacije koje su postale dostupne.

Izvešćiva

Odredite sljedeće:

- Postoji li značajna neizvjesnost u odnosu na prepoznate događaje/uvjete;
- Korištenje pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja je primjereno.

Opisuju li financijski izvještaji u potpunosti neke događaje/uvjete vremenske neograničenosti poslovanjai objavljuju li značajnu neizvjesnost?

Pribavite izvještaje menadžmenta.

| Točka # | Cilj(evi) MRevS-a |
|---------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 570.9 | <p>Ciljevi revizora su:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s primjerenošću menadžmentove primjene pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja; (b) zaključiti, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, postoji li značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu uzrokovati značajnu dvojbu u mogućnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem; i (c) utvrditi posljedice za revizorovo izvješće. |

14.1 Pregled

Pretpostavka vremenske neograničenosti poslovanja temeljna je za pripremu financijskih izvještaja.

MRevS 570 daje smjernice o revizorovoj odgovornosti u reviziji financijskih izvještaja s obzirom na pretpostavku vremenske neograničenosti poslovanja i menadžmentovu procjenu subjektive sposobnosti za nastavak vremenski neograničenog poslovanja.

| Točka # | Relevantni izvaci iz MRevS-a |
|---------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 570.2 | <p>Prema pretpostavci vremenske neograničenosti poslovanja, za subjekt se smatra da će nastaviti s poslovanjem kroz doglednu budućnost. Financijski izvještaji opće namjene sastavljeni su uz pretpostavku vremenske neograničenosti poslovanja, osim ako menadžment namjerava likvidirati ili obustaviti poslovanje ili nema realnu alternativu nego da to učini. Financijski izvještaji posebne namjene mogu ili ne mogu biti sastavljeni u skladu s okvirom financijskog izvještavanja za koji je relevantna pretpostavka vremenske neograničenosti poslovanja (na primjer, pretpostavka vremenske neograničenosti poslovanja nije relevantna za neke financijske izvještaje sastavljene po poreznoj osnovi u određenim jurisdikcijama). Kada je primjerena primjena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja, imovina i obveze iskazuju se uz pretpostavku da će subjekt biti sposoban iskoristiti svoju imovinu i podmiriti svoje obveze u normalnom tijeku poslovanja. (Vidjeti točku A1.)</p> |

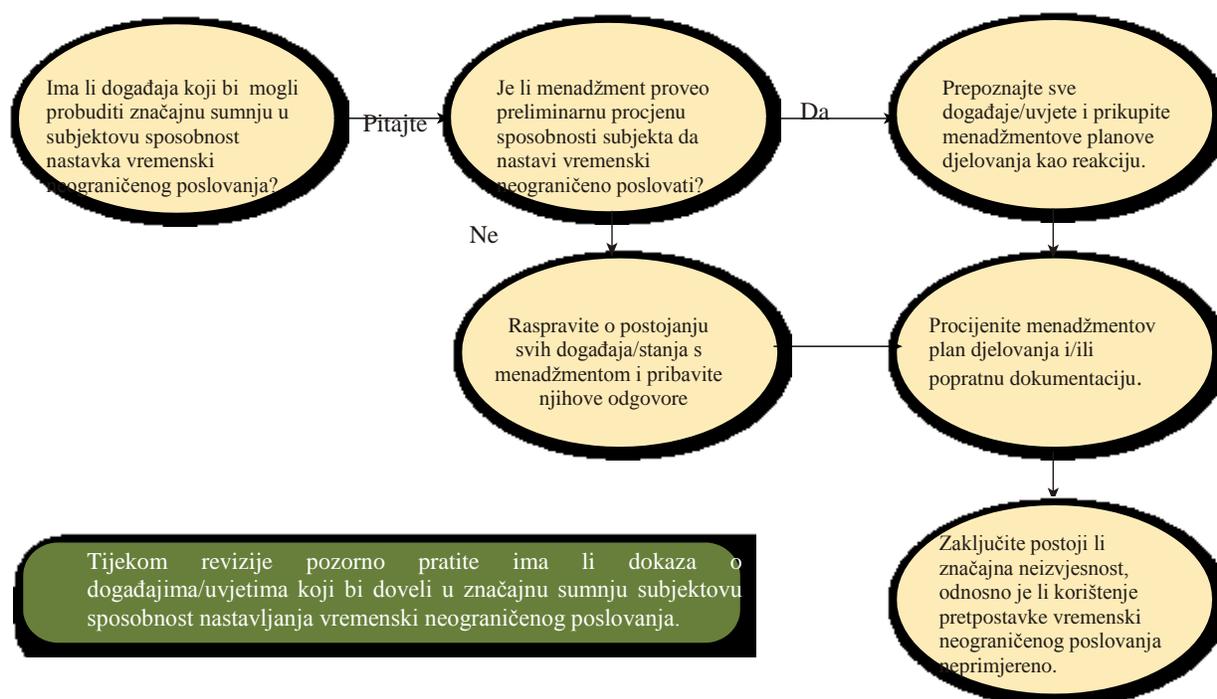
Prema pretpostavci vremenske neograničenosti poslovanja obično se smatra da će subjekt nastaviti s poslovanjem u doglednoj budućnosti bez namjere ili potrebe likvidacije, prekida poslovanja ili traženja zaštite od vjerovnika sukladno zakonima ili propisima. Sukladno tome, imovina i obveze evidentiraju se na temelju pretpostavke da će subjekt biti u mogućnosti realizirati svoju imovinu i podmiriti svoje obveze u normalnom tijeku poslovanja.

14.2 Postupci procjene rizika

| Točka # | Relevantni izvaci iz MRevS-a |
|---------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 570.10 | <p>Kada se obavljaju postupci procjene rizika kako zahtijeva MRevS 315,¹revizor će razmotriti postoje li događaji ili okolnosti koji mogu uzrokovati značajnu dvojbu o mogućnosti subjektovog nastavljanja vremenski neograničenog poslovanja. Pri tom obavljanju, revizor će utvrditi je li menadžment već obavio preliminarnu procjenu subjektove sposobnosti da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, i: (Vidjeti točke A2-A5.)</p> <p>(a) ako je takva procjena bila obavljena, revizor će raspraviti procjenu s menadžmentom i utvrditi je li menadžment prepoznao događaje ili okolnosti koji, pojedinačno ili skupno, mogu uzrokovati značajnu dvojbu u mogućnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem i, ako je takav slučaj, menadžmentove planove za suočavanje s njima; ili</p> <p>(b) ako takva procjena još nije bila obavljena, revizor će raspraviti s menadžmentom osnovu za namjeravanu primjenu pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja i postaviti upite menadžmentu o tome ima li događaja ili okolnosti koji, pojedinačno ili skupno, mogu uzrokovati značajnu sumnju u mogućnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem.</p> |
| 570.11 | Revizor će ostati na oprezu kroz cijelu reviziju spram revizijskih dokaza o događajima ili okolnostima koji mogu uzrokovati značajnu sumnju u mogućnost da subjekt nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. (Vidjeti točku A6.) |

Zahtjev se može sažeti kao što je prikazano u nastavku

Prikaz 14.2-1



Primjeri nekih događaja ili uvjeta koji, pojedinačno ili skupno, mogu probuditi značajnu sumnju u pretpostavku vremenske neograničenosti poslovanja navedeni su u nastavku.

Prikaz 14.2-2

| Pokazatelji | Opisi |
|--------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Financijski | <ul style="list-style-type: none"> • Postojanje neto obveze ili neto tekućih obveza. • Zaduživanja s fiksnim datumima otplate koji se približavaju dospelju bez realnih izgleda za obnovu ili otplatu, ili pretjerano oslanjanje na kratkoročna zaduživanja za financiranje dugoročne imovine. • Indikacije povlačenja financijske potpore od strane vjerovnika. • Negativni poslovni novčani tokovi koje pokazuju prošli ili budući financijski izvještaji. • Nepovoljni ključni financijski pokazatelji. • Značajan gubitak u poslovanju ili značajno pogoršanje u vrijednosti imovine korištene za generiranje novčanih tokova. • Kašnjenje u isplati ili obustava dividendi. • Nemogućnost plaćanja vjerovnicima o dospelju. • Nemogućnost poštivanja uvjeta ugovora o kreditu. • Prijelaz sa plaćanja s odgodom na plaćanje pri isporuci dobavljača. • Nemogućnost dobivanja financijskih sredstava za razvoj bitnih novih proizvoda ili druga bitna ulaganja. |
| Poslovni | <ul style="list-style-type: none"> • Mendažmentova namjera likvidacije subjekta ili obustave rada. • Gubitak ključnog menadžmenta bez zamjene. • Gubitak važnog tržišta, ključnog kupca (kupaca), franšize, licence ili glavnog (glavnih) dobavljača. • Poteškoće s radnom snagom. • Nedostatak važnih zaliha. • Pojava vrlo uspješnog konkurenta. |
| Ostalo | <ul style="list-style-type: none"> • Neusklađenost sa kapitalnim ili drugim zakonskim zahtjevima/propisima. • Pokrenuti zakonski ili regulatorni postupci protiv subjekta koji bi, ako budu uspješni, mogli rezultirati tužbama koje subjekt vjerojatno neće moći zadovoljiti. • Promjene u zakonu, propisu ili vladinoj politici za koju se očekuje da će negativno utjecati na subjekt. • Neosiguranost ili podosiguranost za slučajeve katastrofalne štete. |

Značajnost gore navedenih događaja ili uvjeta često mogu ublažiti drugi čimbenici. Na primjer, učinak činjenice da subjekt nije u stanju izvršiti svoje redovne otplate duga može se izbalansirati menadžmentovim planovima za održavanje odgovarajućih novčanih tokova alternativnim načinima, kao što je ustupanje imovine, reprogramiranje otplate kredita ili pribavljanje dodatnog kapitala. Isto tako, gubitak glavnog dobavljača može se ublažiti dostupnošću prikladnog alternativnog izvora opskrbe.

14.3 Ocjenjivanje menadžmentovih procjena

| Točka # | Relevantni izvaci iz MRevS-a |
|---------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 570.12 | Revizor će ocijeniti menadžmentovu procjenu sposobnosti subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. (Vidjeti točke A7-A9; A11-A12.) |
| 570.13 | U ocjenjivanju menadžmentove procjene sposobnosti subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, revizor će uzeti u obzir isto razdoblje koje je koristio menadžment u svojoj procjeni kakvo zahtijeva primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ili zakon ili regulativa, ako okvir ili zakon ili regulativa određuju duže razdoblje. Ako se menadžmentova procjena subjektive sposobnosti nastavljanja vremenski neograničenog poslovanja odnosi na razdoblje kraće od dvanaest mjeseci od datuma financijskih izvještaja kako je definirano MRevS-om 560, revizor će zahtijevati od menadžmenta da proširi svoje razdoblje procjene na razdoblje od barem dvanaest mjeseci od tog datuma. (Vidjeti točke A10-A12.) |
| 570.14 | U ocjenjivanju menadžmentove procjene, revizor će razmotriti uključuje li menadžmentova procjena sve relevantne informacije o kojima revizor ima spoznaju temeljem obavljanja revizije. |
| 570.15 | Revizor će postaviti upite menadžmentu o njegovom saznanju o događajima ili okolnostima nakon razdoblja koje je menadžment koristio za procjena, a koja mogu stvarati značajnu sumnju u subjektovu sposobnost nastavka vremenski neograničenog poslovanja. (Vidjeti točke A13-A14.) |

Ocjenjivanje menadžmentovih planova u manjim subjektima

Menadžment manjih subjekata možda nije pripremio detaljnu procjenu subjektive sposobnosti da nastavi vremenski neograničeno poslovati. Umjesto toga, može se osloniti na svoje dubinsko poznavanje poslovanja i očekivane buduće izglede.

Tipični revizorovi postupci procjene uključuju:

- Rasprave s menadžmentom o srednjoročnom i dugoročnom financiranju;
- Potkrjepljivanje menadžmentovih namjera stečenim razumijevanjem subjekta i dokumentarnim dokazima;
- Ispunjavanje zahtjeva da menadžment produlji svoje razdoblje procjene na barem 12 mjeseci. To se može postići kroz razgovor, upite, provjere prateće dokumentacije i rezultate koje je revizor ocijenio po pitanju njihove izvedivosti. Na primjer, predviđanje budućih prihoda od prodaje moglo bi se osloniti na potencijalne naloge za prodaju ili ugovore o prodaji; te
- Upite ima li menadžment saznanja o događajima/uvjetima nakon razdoblja menadžmentove procjene koji bi pobudili značajnu sumnju u subjektovu mogućnost nastavka vremenski neograničenog poslovanja.

Osobiti čimbenici koji bi mogli pobuditi značajnu sumnju u subjektovu mogućnost nastavka vremenski neograničenog poslovanja uključuju:

- **Mogućnost subjekta da izdrži nepovoljne uvjete.**
Manji subjekti možda mogu brzo reagirati i iskoristiti prilike, ali mogu im nedostajati rezerve za održavanje poslovanja.
- **Dostupnost financijskih sredstava**
To bi moglo uključivati slučajeve kada banke i ostali zajmodavci prestanu podržavati subjekt. To bi također moglo uključivati povlačenje ili veliku izmjenu uvjeta ugovora o zajmu ili kreditnim jamstvima od strane vlasnika-menadžera (ili drugih povezanih stranaka, primjerice članova obitelji).

- **Ostale velike promjene**

One bi mogle uključivati mogući gubitak glavnog dobavljača, velikog klijenta, ključnog zaposlenika ili prava na poslovanje uz licencu, franšizu ili drugi pravni ugovor.

Sljedeći prikaz donosi revizorove postupke u takvim situacijama.

Prikaz 14.3-1

| Pitanje | Opis |
|-------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Dostupni dokumentarni dokazi | <p>Dokument:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Uvjeti svih kredita i financiranja danih subjektu; • Detalji subordiniranih kredita trećoj stranki, primjerice banci; • Pojediniosti o financiranju od strane trećih osoba na temelju jamstava ili osobne imovine založene kao kolateral; i • Pojediniosti o drugim izmjenama koje bi mogle izazvati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi vremenski neograničeno poslovati. |
| Dostupna dodatna podrška | <p>Procijenite sposobnost vlasnika-menadžera ili drugih povezanih stranaka da:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Osiguraju potrebnu dodatnu podršku kao što su zajmovi ili jamstva; i • Izvrše obveze iz podržavajućih aranžmana. |
| Ostale važne promjene | <p>Analizirajte kakav je utjecaj na poslovanje imala neka velika promjena, kao što su gubitak ključnog klijenta ili dobavljača, ključnog zaposlenika ili gubitak prihoda od prodaje zbog tehničke zastarjelosti, nove konkurencije, itd.</p> |
| Zatražite pisane potvrde | <p>Zatražite pisane potvrde:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Uvjeta financijske potpore koja se pruža; i • Vlasnikovih-menadžerovih namjera ili razumijevanja s obzirom na podršku koja se pruža. |

14.4 Reakcija na rizike — kada se prepoznaju događaji

| Točka # | Relevantni izvaci iz MrevS-a |
|---------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 570.16 | <p>Ako su utvrđeni događaji ili okolnosti koji mogu stvarati značajnu sumnju u subjektovu sposobnost nastavka vremenski neograničenog poslovanja, revizor će pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze za odlučivanje o tome postoji li ili ne postoji značajna neizvjesnost pomoću obavljanja dodatnih revizijskih postupaka, uključujući i kroz sagledavanje ublažavajućih čimbenika. Ti postupci će uključiti: (Vidjeti točku A15.)</p> <p>(a) gdje menadžment još nije obavio procjenu subjektove sposobnosti nastavljanja vremenski neograničenog poslovanja, zahtijevanje da menadžment obavi svoju procjenu;</p> <p>(b) pregledavanje menadžmentovih planova budućih aktivnosti u vezi s njegovom procjenom nastavka vremenski neograničenog poslovanja, sagledavanje je li vjerojatno da će ishod tih planova poboljšati situaciju i jesu li menadžmentovi planovi ostvarivi u danim okolnostima; (Vidjeti točku A16.)</p> <p>(c) gdje je subjekt sastavio prognozu novčanih tokova i gdje su analize prognoza značajan faktor u razmatranju budućih ishoda događaja ili uvjeta u ocjenjivanju menadžmentovih planova za buduće aktivnosti: (Vidjeti točke A17-A18.)</p> <p>i. ocjenjivanje pouzdanosti polaznih podataka generiranih radi sastavljanja prognoze; i</p> <p>ii. utvrđivanje postoji li odgovarajuća potpora za pretpostavke na kojima se zasniva prognoza;</p> <p>(d) razmatranje jesu li postale dostupne neke činjenice ili informacije nakon datuma na koji je menadžment obavio svoju procjenu; i</p> <p>(e) zahtijevanje pisane izjave od menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje, u vezi s njihovim planovima za buduće aktivnosti i izvedivošću tih planova.</p> |

Ondje gdje revizor prepozna događaje/uvjete vremenske neograničenosti poslovanja, sljedeći je korak provesti dodatne postupke (uključujući i razmatranje ublažavajućih čimbenika) kako bi se utvrdilo postoji li značajna neizvjesnost ili ne.

Značajna neizvjesnost

Mogu se prepoznati događaji ili uvjeti koji bude sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem.

Značajna neizvjesnost postoji kada je magnituda njezina potencijalnog utjecaja i vjerojatnosti njezine pojave takva da je, prema revizorovoj prosudbi, potrebna primjerena objava vrste i implikacija te neizvjesnosti za fer prezentaciju financijskih izvještaja, ili, u slučaju okvira sukladnosti, za to da financijski izvještaji ne dovode u zabludu.

Menadžmentovi akcijski planovi za rješavanje pitanja vremenske neograničenosti poslovanja obično uključuju jednu ili više sljedećih strategija:

- Likvidaciju imovine;
- Pozajmljivanje novca ili restrukturiranje duga;
- Smanjenje ili odgađanje izdataka;
- Restrukturiranje poslovanja, uključujući proizvoda i usluga;
- Traženje spajanja ili stjecanja; ili
- Povećanje kapitala.

Sljedeći prikaz pokazuje korake koje revizor poduzima pri rješavanju pitanja vezanih za vremensku neograničenost poslovanja.

Prikaz 14.4-1

| Pitanje | Opis |
|------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Dobivanje menadžmentove procjene i plana | Ako već nije napravljeno, zatražite od menadžmenta da procijeni subjektovu sposobnost nastavljanja vremenski neograničenog poslovanja. |
| Ocjenjivanje menadžmentovih akcijskih planova | <p>Ocijenite menadžmentove buduće radnje povezane s procjenom vremenske neograničenosti poslovanja. Analizirajte:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Hoće li ishod planova poboljšati situaciju? • Jesu li planovi izvedivi u danim okolnostima? • Koliko su pouzdane prognoze dobiti/novčanog toka i kakva je podrška za korištene pretpostavke? • Prepoznavanje, rasprave i pribavljanje dokaza za druge čimbenike koji mogu utjecati na subjektovu sposobnost nastavljanja vremenski neograničenog poslovanja, kao što su: <ul style="list-style-type: none"> – Loši nedavni rezultati poslovanja, – Povrede uvjeta zadužnica i ugovora o kreditima, – Nagovještaj financijskih poteškoća u zapisnicima sa sastanaka, – Postojanje parnica/tužbi i procjena financijskih implikacija, – Postojanje, zakonitost i provedivost aranžmana za pružanje ili zadržavanje financijske potpore s povezanim i trećim stranama, – Financijska sposobnost povezanih i trećih stranaka da osiguraju dodatna sredstva ili kreditna jamstva, – Ostali naknadni događaji, i – Pokazatelji prijevare kao što su menadžmentovo zaobilaženje kontrola, fiktivne transakcije ili prikrivanje značajnih činjenica. • Trajno postojanje, uvjete i adekvatnost kredita. • Izvješća o regulatornim radnjama. • Adekvatnost podrške za bilo koju planiranu prodaju imovine. |
| Dobivanje pismenih potvrda | Zatražite pisane izjave menadžmenta (i onih koji su zaduženi za upravljanje) o njihovim planovima koji se tiču budućih radnji i izvedivosti. |

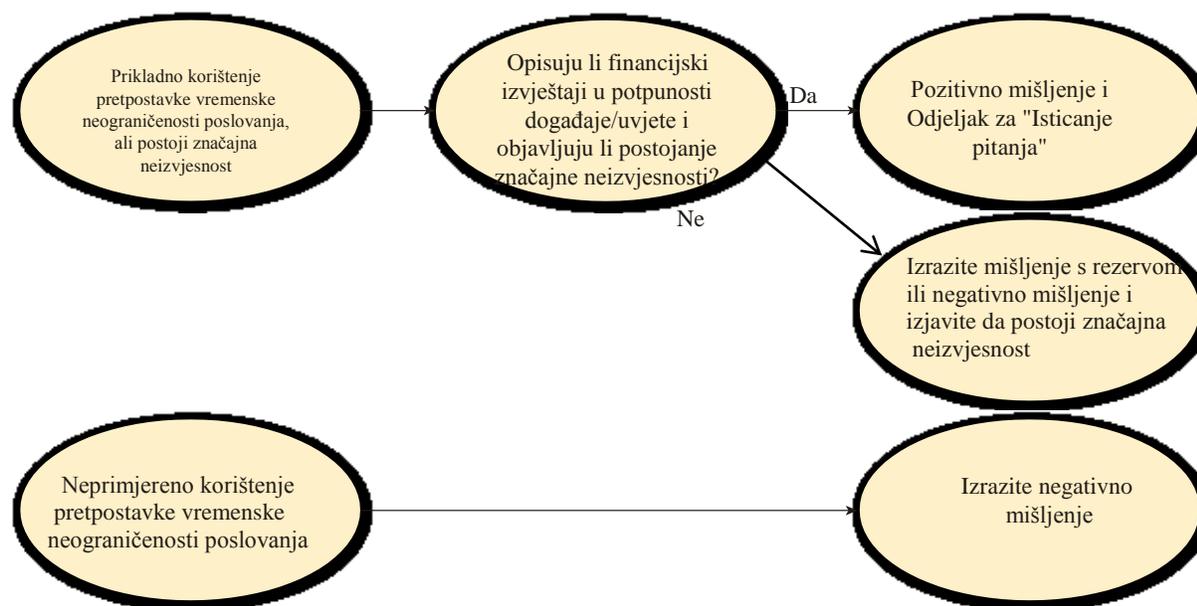
14.5 Izvješćivanje

| Točka # | Relevantni izvaci iz MrevS-a |
|---------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 570.17 | <p>Temeljem prikupljenih revizijskih dokaza, revizor će zaključiti postoje li, po njegovoj prosudbi, značajne neizvjesnosti u vezi s događajima ili okolnostima, koji pojedinačno ili skupno, mogu stvarati značajnu sumnju u subjektovu sposobnost nastavka vremenski neograničenog poslovanja. Značajna neizvjesnost postoji kada je raspon njezina mogućeg utjecaja takav da je, po revizorovoj prosudbi, jasno objavljivanje prirode i učinaka neizvjesnosti nužno:</p> <p>(a) za fer prezentaciju financijskih izvještaja, u slučaju okvira financijskog izvještavanja s fer prezentacijom, ili</p> <p>(b) u slučaju okvira sukladnosti, kako financijski izvještaji ne bi dovodili u zabludu. (Vidjeti točku A19.)</p> |
| 570.18 | <p>Ako revizor zaključi da je primjena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja u danim okolnostima ali postoji značajna neizvjesnost, revizor će za financijske izvještaje utvrditi:</p> <p>(a) opisuju na odgovarajući način glavne događaje ili okolnosti koji stvaraju značajnu sumnju u subjektovu sposobnost nastavljanja s vremenski neograničenim poslovanjem, kao i menadžmentove planove koji se odnose na te događaje i okolnosti; i</p> <p>(b) navode li jasno da postoji značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji stvaraju značajnu sumnju u subjektovu sposobnost nastavka vremenski neograničenog poslovanja i slijedom toga, ono može biti nesposobno iskoristiti svoju imovinu i podmirivati svoje obveze u normalnim uvjetima poslovanja. (Vidjeti točku A20.)</p> |
| 570.19 | <p>Ako je primjerena objava dana u financijskim izvještajima, revizor će izraziti pozitivno mišljenje i uključiti odjeljak za isticanje pitanja u revizorovo izvješće kako bi:</p> <p>(a) istaknuo postojanje značajne neizvjesnosti u vezi s događajima ili okolnostima koji stvaraju značajnu sumnju u subjektovu sposobnost nastavka vremenski neograničenog poslovanja; i</p> <p>(b) skrenuo pozornost na bilješku u financijskim izvještajima koja objavljuje pitanja navedena u točki 18. (Vidjeti MRevS 706.) (Vidjeti točke A21-A22.)</p> |
| 570.20 | <p>Ako primjerena objava nije dana u financijskim izvještajima, revizor će izraziti mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje, već prema tome što je odgovarajuće, u skladu s MRevS-om 705. Revizor će navesti u revizorovom izvješću da postoji značajna neizvjesnost koja može stvoriti značajnu sumnju u subjektovu sposobnost nastavka vremenski neograničenog poslovanja. (Vidjeti točke A23-A24.)</p> |
| 570.21 | <p>Ako su financijski izvještaji bili sastavljeni primjenom pretpostavke vremenski neograničenog poslovanja ali, prema revizorovoj prosudbi, nije primjerena menadžmentova primjena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja u financijskim izvještajima, revizor će izraziti negativno mišljenje. (Vidjeti točke A25-A26.)</p> |
| 570.22 | <p>Ako menadžment ne želi napraviti ili proširiti svoju procjenu kada revizor to od njega zahtijeva, revizor će razmotriti posljedice na revizorovo izvješće. (Vidjeti točku A27.)</p> |
| 570.23 | <p>Osim ako oni koji su zaduženi za upravljanje nisu uključeni u rukovođenje subjektom revizor će komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o događajima ili okolnostima koji stvaraju značajnu sumnju u subjektovu sposobnost nastavka vremenski neograničenog poslovanja. Takvo komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje uključit će sljedeće:</p> <p>(a) stvaraju li događaji ili uvjeti značajnu neizvjesnost;</p> <p>(b) je li primjerena primjena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju i prezentiranju financijskih izvještaja; i</p> <p>(c) prikladnost odgovarajućih objava u financijskim izvještajima.</p> |

| Točka # | Relevantni izvaci iz MrevS-a |
|---------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 570.24 | Ako postoji značajno kašnjenje u odobravanju financijskih izvještaja od strane menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje nakon datuma financijskih izvještaja, revizor će postaviti upit o razlozima kašnjenja. Ako revizor vjeruje da bi kašnjenje moglo biti povezano s događajima ili uvjetima u vezi s procjenom nastavka vremenski neograničenog poslovanja, revizor će obaviti one dodatne revizijske postupke koje smatra nužnim, kako je opisano u točki 16, kao i razmotriti učinak na revizorov zaključak u vezi s postojanjem značajne neizvjesnosti, kako je opisano u točki 17. |

Završni je korak utvrditi utjecaj prepoznatih događaja/uvjeta na revizijsko izvješće i priopćiti odluku menadžmentu i onima koji su zaduženi za upravljanje, gdje je to primjenjivo. Sljedeći prikaz sažima zahtjeve.

Prikaz 14.5-1



15. Sažetak ostalih zahtjeva MRevS-a

Sadržaj poglavlja

Relevantni MRevS-i

Sažetak revizijskih zahtjeva u specifičnim MRevS-ima na koje ne postoje reference na drugim mjestima u ovom Vodiču.

250, 402, 501, 510,
600, 610, 620, 720

15.1 Pregled

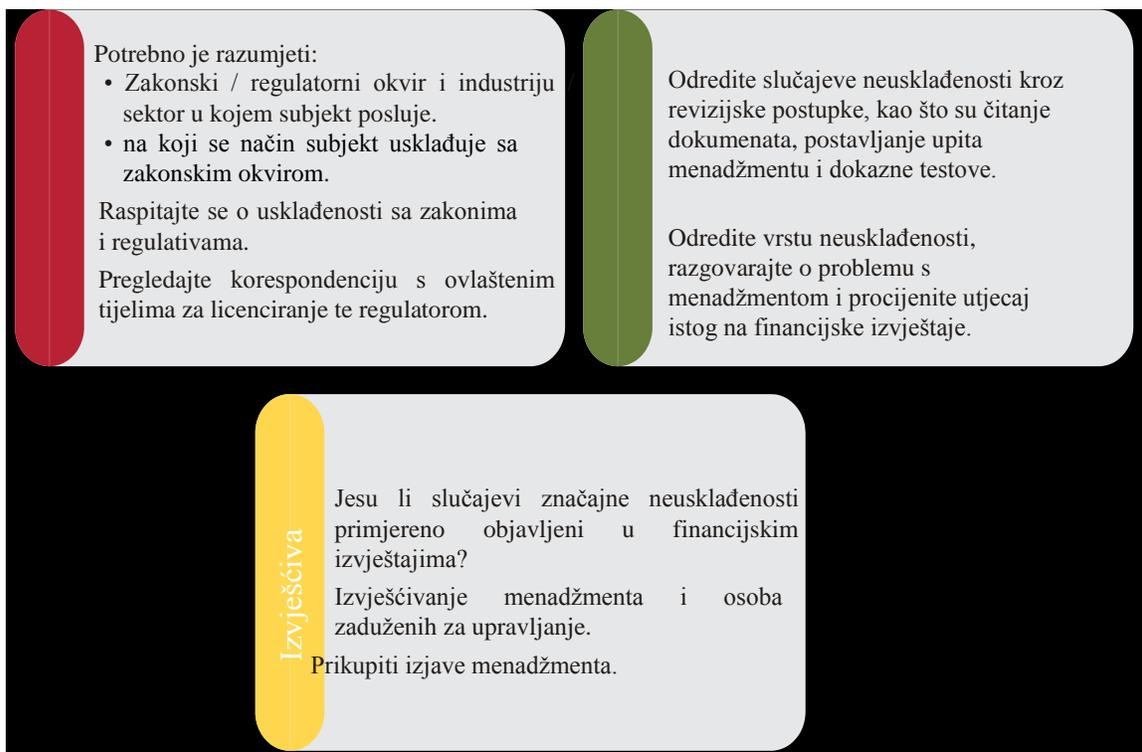
Ovo poglavlje sadrži sažetak revizijskih zahtjeva sadržanih u MRevS-ima na koje ne postoje zasebne reference na drugom mjestu u Vodiču, a kao što je navedeno u Prikazu koji se nalazi u nastavku.

Prikaz 15.1-1

| MRevS | Naslov | Poglavlje Referenca |
|-------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|
| 250 | Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja | V1-15.2 |
| 402 | Revizijska razmatranja u vezi sa subjektom koji koristi uslužnu organizaciju. | V1-15.3 |
| 501 | Revizijski dokazi -Posebna razmatranja za odabrane stavke | V1-15.3 |
| 510 | Početni revizijski angažman- početna stanja | V1-15.3 |
| 600 | Posebna razmatranja - revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući i rad revizora komponente | V1-15.6 |
| 610 | Korištenje radom internih revizora | V1-15.7 |
| 620 | Korištenje radom revizorova eksperta | V1-15.8 |
| 720 | Revizorove odgovornosti uvezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje | V1-15.9 |

15.2 ISA 250 - Razmatranja zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja

Prikaz 15.2-1



| Točka # | MRevS Cilj (evi) |
|---------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 250.10 | <p>Cilj revizora je:</p> <p>(a) pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s postupanjem u skladu s odredbama onih zakona i regulativa za koje je općepriznato da imaju izravni učinak na određivanje značajnih iznosa i objava u financijskim izvještajima;</p> <p>(b) obaviti određene revizijske postupke kako bi pomogli prepoznavanju slučajeva nesukladnosti s ostalim zakonima i regulativama koji mogu imati značajan učinak na financijske izvještaje; i</p> <p>(c) primjereno reagirati na nesukladnost sa zakonima i regulativama ili na sumnju da ona postoji,</p> |

| Točka # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|---------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 250.11 | <p>Za namjene MRevS-ova, sljedeći pojam ima niže navedeno značenje:</p> <p>Nesukladnost – čin namjernog ili nenamjernog subjektovog propusta ili neizvršavanja koji je protivan važećim zakonima i propisima. Takva djela uključuju transakcije koje zaključuju oni koji su zaduženi za upravljanje, menadžment ili zaposlenici u svoje ime ili u ime subjekta ili za račun subjekta. Nesukladnost ne uključuje osobno pogrešno postupanje (nepovezano s poslovnim aktivnostima subjekta) onih koji su zaduženi za upravljanje, menadžmenta ili zaposlenika subjekta.</p> |

Neusklađenost sa zakonima i propisima od strane subjekta može dovesti do značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima.

Sprječavanje i otkrivanje neusklađenosti sa zakonima i propisima odgovornost je menadžmenta i svih ostalih osoba zaduženih za upravljanje subjektom. Mjere koje menadžment poduzima za sprječavanje tih rizika mogu između ostalih biti i kako slijedi:

- vođenje registra značajnih zakona, vođenje arhive zapisa o svim eventualnim pritužbama koje su zaprimljene;
- praćenje zakonskih uvjeta te osmišljavanje i oblikovanje postupaka / internih kontrola kako bi se osigurala usklađenost s takvim zahtjevima;
- angažiranje pravnih savjetnika za pomoć pri praćenju zakonskih uvjeta; i
- izrada, objavljivanje i implementacija kodeksa ponašanja, te pridržavanje istog.

Kada revizor otkrije slučajeve neusklađenosti sa zakonima i propisima, potrebno je razmotriti njihov utjecaj na financijske izvještaje i na druge aspekte revizije (kao što su integritet menadžmenta / zaposlenika).

Procjena rizika

| Točka # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|---------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 250.12 | Kao dio stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja u skladu s MRevS-om 315, revizor će steći opće razumijevanje: <ul style="list-style-type: none"> (a) zakonskog i regulativnog okvira primjenjivog na subjekt i industriju ili sektor u kojem posluje subjekt; i (b) kako subjekt postupa u skladu s tim okvirom. (Vidjeti točku A7.) |
| 250.14 | Revizor će obaviti sljedeće revizijske postupke kako bi pomogli u otkrivanju slučajeva nesukladnost s ostalim zakonima i regulativama koji mogu imati značajan učinak na financijske izvještaje: <ul style="list-style-type: none"> (a) propitkivanje menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje, o tome postupa li subjekt u skladu s takvim zakonima i regulativama; i (b) provjeravanje prepiske, ako je ima, s relevantnim regulativnim tijelima ili tijelima za licenciranje. (Vidjeti točke A9-A10.) |

Postupci procjene rizika uključuju postupke ostvarenja općeg razumijevanja zakonskog i regulatornog okvira te načina na koji se subjekt usklađuje s tim okvirom. Ovo opće razumijevanje može uključivati i pitanja koja su navedena u nastavku.

Prikaz 15.2-2

| Svrha | Opis |
|---------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Prepoznavanje zakona i regulativa koji su relevantni za financijske izvještaje | Koji se zakoni i regulative bave: <ul style="list-style-type: none"> • Oblikom i sadržajem financijskih izvještaja? • Specifičnim pitanjima vezanim za financijsko izvještavanje kod pojedinih industrija? • Računovodstvom za transakcije koje su provedene na temelju ugovora s državom? • Obračunom ili priznavanjem rashoda za porez na dobit ili troškove mirovine? |

| Svrha | Opis |
|---------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Postavljanje upita menadžmentu | <ul style="list-style-type: none"> • Koji još zakoni i regulative postoje, a za koje se može očekivati da će imati ključan utjecaj na poslovanje subjekta (npr., dozvole za rad, bankovni sporazumi, propisi o zaštiti okoliša, itd.)? • Koje se politike i postupci koriste za: <ul style="list-style-type: none"> - Osiguravanje usklađenosti sa zakonima i regulativama? - Prepoznavanje, ocjenjivanje i snošenje odgovornosti za parnična potraživanja? • Koje su povrede regulativa i drugih zakona (ako ih je bilo) rezultirale kaznama, parnicama, ili nekim drugim posljedicama? • Koji su sudski ili drugi postupci trenutno u tijeku, a odnose se na nepoštivanje zakona i regulativa? |
| Provjeravanje korespondencije | Obaviti uvid u korespondencije, izvješća i ostale interakcije s relevantnim tijelima za licenciranje i regulatorom. |

Reakcija na rizik

| Točka # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|---------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 250.13 | Revizor će steći dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi sa sukladnošću s odredbama onih zakona i regulative za koje je općepriзнato da imaju izravni učinak na određivanje značajnih iznosa i objava u financijskim izvještajima. (Vidjeti točku A8.) |
| 250.15 | Tijekom revizije, revizor će ostati spreman na mogućnost da ostali primijenjeni revizijski postupci mogu otkriti slučajeve nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili stvoriti sumnju da ona postoji. (Vidjeti točku A11.) |
| 250.16 | Revizor će zahtijevati od menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje da daju pisane izjave da su revizoru obznanjeni svi poznati slučajevi nesukladnosti ili sumnji na nesukladnost sa zakonima i regulativama čiji učinci trebaju biti razmotreni pri sastavljanju financijskih izvještaja. (Vidjeti točku A12.) |
| 250.17 | U slučaju nepostojanja otkrivenih nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnji da ih ima, od revizora se ne zahtijeva obavljanje drugih revizijskih postupaka u vezi sa subjektivim postupanjem u skladu sa zakonima i regulativama, osim onih navedenih u točkama 12-16. |

Plan revizije pitanja rješava na način objašnjen u prikazu koji slijedi u nastavku.

Prikaz 15.2-3

| Svrha | Opis |
|---------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Postoje li slučajevi nepoštivanja zakona i regulativa? | <p>Revizijski postupci mogu uključivati:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Čitanje zapisnika, relevantnih dokumenata, korespondencije itd.; • Postavljanje upita menadžmentu i pravnom savjetniku o parnicama, potraživanjima i procjenama; te • Obavljanje dokaznih testova detalja za klase transakcija, stanja računa i objave. |

| Svrha | Opis |
|--------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Pribaviti izjave menadžmenta. | Zahtijevati od menadžmenta potvrdu da su svi poznati slučajevi nepoštivanja zakona i regulativa odnosno sumnji u nepoštivanje zakona i regulativa objavljeni. |

Identificirana nepoštivanja zakona i propisa ili sumnje u ista

| Točka # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|---------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 250.18 | Ako revizor dozna informacije u veza sa slučajem nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnje da ona postoji, revizor će steći: (Vidjeti točku A13.) |
| 250.19 | Ako revizor sumnja da može postojati nesukladnost, revizor će to pitanje raspraviti s menadžmentom i, gdje je odgovarajuće, onima koji su zaduženi za upravljanje. Ako menadžment ili, ako je primjereno, oni koji su zaduženi za upravljanje ne osiguraju dostatne informacije koje potvrđuju da subjekt postupi u skladu sa zakonima i regulativama te, po revizorovoj prosudbi, učinak sumnje da postoji nesukladnost može biti značajan za financijske izvještaje, revizor će razmotriti potrebu pribavljanja pravnog savjeta. (Vidjeti točke A15-A16.) |
| 250.20 | Ako se ne mogu dobiti odgovarajuće informacije u vezi sa sumnjom da postoji nesukladnost sa zakonima i regulativama, revizor treba razmotriti učinak nepostojanja dostatnih i primjernih revizijskih dokaza na revizorovo izvješće. |
| 250.21 | Revizor će ocijeniti posljedice nesukladnosti u odnosu na druga područja revizije, uključujući revizorovu procjenu rizika i pouzdanost pisanih izvjava, i poduzet će odgovarajuće radnje. (Vidjeti točke A17-A18.) |
| 250.22 | Osim ako su svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni u rukovođenje subjektom, te su im stoga poznata pitanja koja se odnose na otkrivenu nesukladnost ili sumnju da ona postoji, a koje je već priopćio revizor, revizor će komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o takvim pitanjima koja uključuju nesukladnosti sa zakonima i regulativama koja revizor otkrije tijekom odvijanja revizije, osim kada su pitanja očigledno nevažna. |
| 250.23 | Ako se, po revizorovoj prosudbi, za nesukladnost navedenu u točki 22. smatra da je namjerna ili značajna, revizor će to pitanje priopćiti onima koji su zaduženi za upravljanje čim je to prije moguće. |
| 250.24 | Ako revizor sumnja da su menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje uključeni u nepoštivanje zakona i regulativa, revizor će to pitanje priopćiti sljedećoj višoj razini upravljanja subjektom, ako ona postoji, kao što je revizijski odbor ili nadzorni odbor. Gdje ne postoji razina s višim ovlastima ili revizor vjeruje da se neće reagirati na njegovo priopćenje ili nije siguran koju osobu treba izvijestiti, revizor će razmotriti potrebu pribavljanja pravnog savjeta. |

Kada postoji sumnja u neusklađenosti sa zakonima i regulativama, revizor će reagirati kao u sljedećem prikazu.

Prikaz 15.2-4

| Korac | Reakcija revizora |
|-------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. | Poduzeti radnje s ciljem stjecanja razumijevanja naravi čina i okolnosti. Takvo što bi trebalo biti dovoljno za procjenu mogućeg utjecaja na financijske izvještaje. |
| 2. | Dokumentirati sve nalaze i raspraviti ih s menadžmentom. Ukoliko postoji sumnja u namjerno i značajno nepoštivanje zakona i regulativa, revizor o takvim nalazima bez odlaganja treba izvijestiti menadžment. Kada se informacije o sumnji u nepoštivanje zakona i regulativa te potencijalnih učinaka na financijske izvještaje ne mogu potvrditi, tada revizor treba razmotriti učinak nedostatka dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza na revizorovo izvješće. |
| 3. | Razmotriti posljedice nepoštivanja zakona i regulativa u odnosu na ostale aspekte revizije. Konkretno, razmotriti pouzdanost izjava menadžmenta. |
| 4. | Ako nepoštivanje uključuje viši menadžment ili osobe koje su zadužene za upravljanje, prijaviti takav događaj neposredno većoj razini upravljanja. Ukoliko viša razina upravljanja ne postoji, revizor će razmotriti potrebu traženja pravnog savjeta. |
| 5. | Izraziti mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje ako takvo nepoštivanje zakona i regulativa ima značajan učinak na financijske izvještaje, te se ne odražava ispravno u financijskim izvještajima. (Vidi 2. svezak, poglavlje 23.) |

Dokumentacija

| Točka # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|---------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 250.29 | Revizor će u revizijsku dokumentaciju uključiti otkrivene nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnju da one postoje i rezultate rasprava s menadžmentom i, gdje je primjenjivo, onima koji su zaduženi za upravljanje i drugim strankama izvan subjekta. (Vidjeti točku A21.) |

Tipična dokumentacija će uključivati:

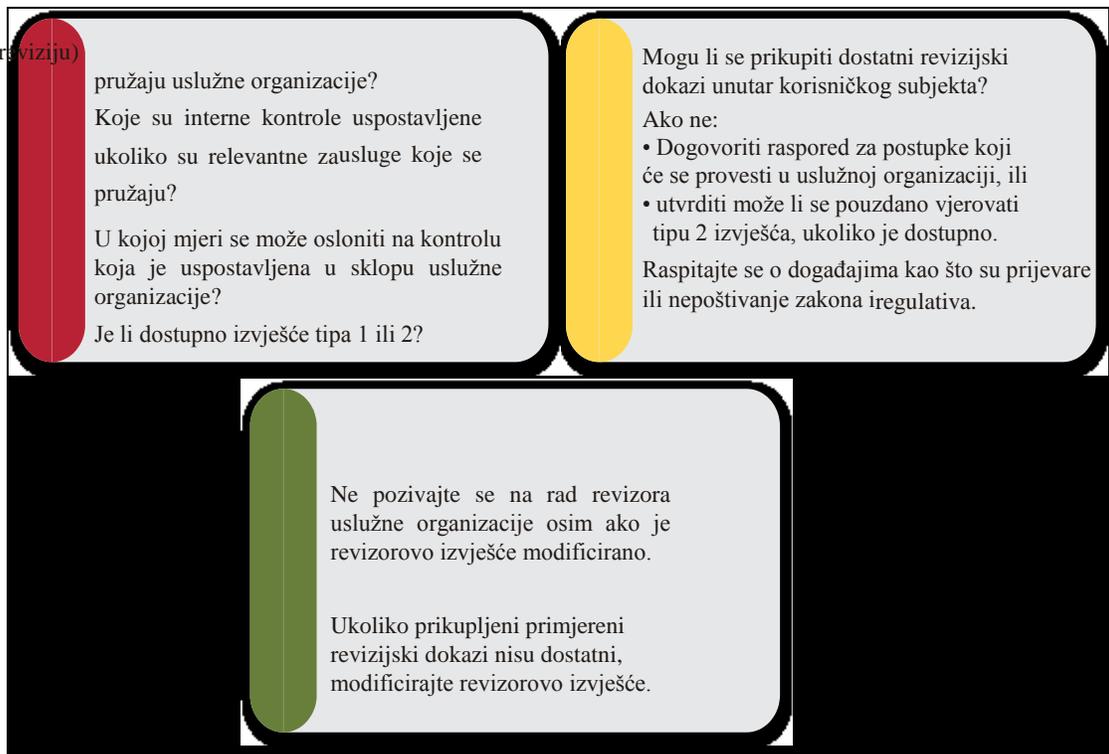
- Kopije relevantnih evidencija ili dokumenata; i
- Zapisnik vođen tijekom razgovora s menadžmentom, odnosno s osobama koje su zadužene za upravljanje subjektom, ili s drugim osobama izvan subjekta.

15.3 MRevS 402- Revizijska razmatranja u vezi sa subjektom koji koristi uslužnu organizaciju

| Točka # | MRevS Cilj (evi) |
|---------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 402.7 | Ciljevi revizora subjekta, u slučaju kada subjekt koristi usluge servisne organizacije, su: (a) steći razumijevanje sadržaja i značaja usluga korištenih od strane uslužne organizacije i njihov utjecaj na interne kontrole subjekta koje su relevantne za reviziju i dovoljne za prepoznavanje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja; i (b) odrediti i provesti revizorske postupke koji odgovaraju tim rizicima. |

Prikaz 15.3-1

Koje usluge (relevantne za reviziju)



Točka # Relevantni izvadci iz MRevS-a

| | |
|-------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 402.8 | <p>Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:</p> <p>(a) Komplementarne kontrole korisničkog subjekta – kontrole za koje servisna organizacija prilikom oblikovanja svojih usluga pretpostavlja da će biti implementirane od strane korisničkog subjekta i koje su, ako je to zbog ostvarenja ciljeva kontrole potrebno, navedene u opisu njezinog sustava.</p> <p>(b) Izvješće o opisu i oblikovanosti kontrola uslužne organizacije – (koje se u ovom MRevS-u naziva – izvješće vrste 1) – izvješće koje obuhvaća:</p> <ol style="list-style-type: none"> i. opis sustava uslužne organizacije, kontrolnih ciljeva i povezanih kontrola koje su bile oblikovane i uvedene na određeni datum; sastavlja ga menadžment uslužne organizacije; i ii. izvješće revizora uslužne organizacije s ciljem davanja razumnog uvjerenja koje uključuje mišljenje revizora uslužne organizacije o opisu sustava uslužne organizacije, kontrolnim ciljevima i povezanim kontrolama i prikladnosti oblikovanosti kontrola za postizanje određenih kontrolnih ciljeva. <p>(c) Izvješće o opisu, oblikovanosti i operativnoj djelotvornosti kontrola uslužne organizacije (koje se u ovom MRevS-u naziva – izvješće vrste 2) – izvješće koje obuhvaća:</p> <ol style="list-style-type: none"> (i) opis sustava uslužne organizacije, kontrolnih ciljeva i povezanih kontrola koje su bile oblikovane i uvedene na određeni datum ili tijekom određenog razdoblja i, u nekim slučajevima, njihove operativne djelotvornosti tijekom određenog razdoblja; sastavlja ga menadžment uslužne organizacije; i (ii) izvješće revizora uslužne organizacije s ciljem davanja razumnog uvjerenja koje uključuje: <ol style="list-style-type: none"> a. mišljenje revizora uslužne organizacije o opisu sustava uslužne organizacije, kontrolnim ciljevima i povezanim kontrolama, prikladnosti oblikovanosti kontrola za postizanje određenih kontrolnih ciljeva i operativnoj djelotvornosti kontrola; i b. opis testova kontrola, koje je obavio revizor uslužne organizacije, i njihovih rezultata. |
|-------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

| Točka # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|----------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 402.8 (<i>nastavlja se</i>) | <p>(d) Revizor uslužne organizacije – revizor koji na zahtjev uslužne organizacije sastavlja izvješće s izražavanjem uvjerenja o kontrolama uslužne organizacije.</p> <p>(e) Uslužna organizacija – organizacija koja je treća stranka (ili segment takve organizacije) i pruža usluge korisničkim subjektima koje su dio informacijskog sustava tih subjekata relevantan za financijsko izvještavanje.</p> <p>(f) Sustav uslužne organizacije – politike i postupci koje je oblikovala, uvela i koje održava uslužna organizacija radi pružanja usluga korisničkim subjektima koje su obuhvaćene izvješćem revizora uslužne organizacije.</p> <p>(g) Subuslužne organizacije – uslužne organizacije čije usluge koriste druge uslužne organizacije kako bi svojim klijentima osigurale određene usluge. Pri tome je važno napomenuti da te usluge čine sastavni dio informacijskog sustava klijenta (subjekta) i da su relevantne za financijsko izvještavanje.</p> <p>(h) Revizor subjekta – revizor koji revidira i izvještava o financijskim izvještajima subjekta.</p> <p>(i) Korisnički subjekt – subjekt koji koristi usluge uslužne organizacije i čiji se financijski izvještaji revidiraju.</p> |

Mnogi subjekti (uključujući i one vrlo male) često se odlučuju na vanjsko ugovaranje određenih obrada financijskih aktivnosti, kao što su:

- Obračun plaća;
- Prodaja putem interneta;
- Informatičke usluge;
- Upravljanje imovinom (zalihe, skladište, investicije, itd.), te
- Knjigovodstvene usluge. Takvo što uključuje obradu transakcija, vođenje računovodstvenih evidencija i izradu financijskih izvještaja.

Takve organizacije koje predstavljaju treću stranku (koje pružaju usluge relevantne za financijsko izvještavanje) nazivaju se uslužne organizacije.

U slučajevima kada se koriste uslužne organizacije, revizor mora razmotriti učinak takvih aranžmana na internu kontrolu subjekta. Takvo što uključuje:

- Prikupljanje dostatnih informacija potrebnih za procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja
- Oblikovanje prikladne reakcije.

U manjim subjektima, usluge koje se uzimaju izvana (*outsourced services*) mogu imati veliku važnost za tekuće poslovanje subjekta, međutim unatoč tomu one možda uopće nisu relevantne za reviziju. Takvo što se može dogoditi kad postoje dostatne interne kontrole unutar samog subjekta koje smanjuju rizik značajnog pogrešnog prikazivanja, ili kada se mogu provesti dokazni postupci revizije kako bi se prepoznali rizici.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Korištenje uslužne organizacije za pripremu financijskih izvještaja ne oslobađa menadžment (ili osobe zadužene za upravljanje subjektom) od odgovornosti za financijske izvještaje.

Postoje dvije vrste izvještavanja koje uslužne organizacije mogu pružiti svojim korisnicima.

• **Izvješće vrste 1 — opis i oblikovanost kontrola pri uslužnoj organizaciji**

Takva izvješća pružaju dokaze o oblikovanosti i provedbi kontrola, ali ne i njihovoj operativnoj učinkovitosti. Takva izvješća mogu biti informativna, no za revizora ona imaju ograničenu korisnost u stjecanju razumijevanja o tome jesu li ključne kontrole pri uslužnoj organizaciji bile učinkovite za vrijeme trajanja razdoblja obuhvaćenog revizijom.

• **Izvješće vrste 2 - opis, oblikovanost i operativna učinkovitost kontrola**

Ta izvješća revizor može iskoristiti kako bi razmotrio slijedeće:

- Jesu li kontrole koje je revizor uslužne organizacije testirao relevantne za transakcije, stanja računa, objave i tvrdnje subjekta, te
- Jesu li testovi kontrola revizora uslužne organizacije i njihovi rezultati prikladni (odnosno je li prikladna duljina trajanja razdoblja pokrivenog testovima revizora uslužne organizacije te vrijeme proteklo od provođenja tih testova).

Procjena rizika

| Točka # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|---------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 402.9 | Kada se upoznaje s poslovanjem subjekta, u skladu s odredbama MRevS-a 31530, revizor treba dobiti znanja o tome kako subjekt koristi usluge uslužne organizacije, uključujući: <ul style="list-style-type: none"> (a) sadržaj usluge koju je pružila uslužna organizacija i značajnost tih usluga za subjekt, uključujući i njihov utjecaj na interne kontrole subjekta; (Vidjeti točke A3-A5.) (b) vrste i značajnost transakcija obrađenih, knjiženih ili izvještavanih od strane uslužne organizacije; (Vidjeti točku A6.) (c) stupanj interakcija između aktivnosti subjekta i uslužne organizacije; (Vidjeti točku A7.) (d) sadržaj odnosa između korisničkog subjekta i uslužne organizacije, uključujući uvjete ugovora s uslužnom organizacijom. (Vidjeti točke A8-A11.) |
| 402.10 | Pri stjecanju razumijevanja o internim kontrolama relevantnim za reviziju, sukladno MRevS-u 315, revizor subjekta će ocijeniti način oblikovanja i implementaciju relevantnih kontrola koje se odnose na usluge primljene od uslužne organizacije, uključujući i one koje su vezane uz transakcije koje je izvršila uslužna organizacija. (Vidjeti točke A12-A14.) |
| 402.11 | Revizor korisničkog subjekta će, u svrhu utvrđivanja i procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, odrediti je li dobio dovoljno saznanja potrebnog za razumijevanje sadržaja i značajnosti usluge izvršene od strane uslužne organizacije, kao i za razumijevanje utjecaja te usluge na interne kontrole subjekta. |
| 402.12 | Ako revizor ne može dobiti dovoljno informacija od subjekta, može ih dobiti na neki od sljedećih načina: <ul style="list-style-type: none"> (a) upotrebom izvješća vrste 1 ili izvješća vrste 2, ako je raspoloživo; (b) kontaktiranjem uslužne organizacije, putem subjekta, s ciljem dobivanja specifičnih informacija; (c) posjetom uslužnoj organizaciji i izvođenjem postupaka koji će osigurati potrebne informacije o relevantnim kontrolama u uslužnoj organizaciji; i (d) korištenjem drugih revizorskih postupaka koji će osigurati potrebne informacije o relevantnim kontrolama u uslužnoj organizaciji. (Vidjeti točke A15-A20.) |

Kada se koriste uslužne organizacije, revizor treba razmotriti pitanja opisana u donjem prikazu.

Prikaz 15.3-2

| Svrha | Opis |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Koje se usluge (koje su relevantne za reviziju) pružaju? | <ul style="list-style-type: none"> • Identificirati: <ul style="list-style-type: none"> – vrstu pruženih usluga, – značajnost obrađenih transakcija, te – na koje račune ili procese financijskog izvještavanja postoji učinak. • Pregledati uvjete ugovora o pružanju usluga ili sporazum o razini usluga između korisnikova subjekta i uslužne organizacije. • Odrediti stupanj interakcije (aktivnosti) između uslužne organizacije i subjekta. • Pregledati izvješća uslužne organizacije, revizora uslužne organizacije (uključujući i pisma upravi), internih revizora, ili regulatornih tijela koja su vezana za kontrole uslužne organizacije. |
| Koje su relevantne interne kontrole uspostavljene? | <ul style="list-style-type: none"> • Jesu li kontrole uslužne organizacije relevantne za reviziju? Ako nisu, dovoljan je dokazni pristup. Ako jesu, revizor se treba uvjeriti da su kontrole u uslužnoj organizaciji oblikovane i provedene na odgovarajući način. • Postoje li kontrole uspostavljene od strane korisnika (koje se mogu testirati) s ciljem ublaživanja rizika značajnih grešaka pri obradi, bez obzira na kontrole u uslužnoj organizaciji? Na primjer, korisnikove kontrole obračuna plaća mogu uključivati: <ul style="list-style-type: none"> - Usporedbe podataka koji su predani uslužnoj organizaciji s izvješćima dobivenim od uslužne organizacije nakon obrade podataka, - Ponovni izračun uzorka iznosa plaće s ciljem utvrđivanja točnosti, i - Pregled ukupnih iznosa obračunatih plaća kako bi se utvrdila njihova razumnost. |
| Opseg pouzdanosti i oslanjanja na kontrole uspostavljene unutar uslužne organizacije? | <ul style="list-style-type: none"> • Pribaviti izvješće vrste 1 ili vrste 2, koji je dostupan. Ugovori s uslužnom organizacijom često uključuju i odredbu o sastavljanju takvih izvješća; • Kontaktirajte uslužnu organizaciju i zatražite specifične informacije koje su vam potrebne; • Posjetite uslužnu organizaciju i provedite potrebne postupke; ili • Iskoristite drugog revizora za obavljanje potrebnih postupaka. |

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Provjerite tekst izvješća koje je sastavila uslužna organizacija kako biste uočili eventualna ograničenja za korištenje istih. Takva ograničenja mogu biti primjenjiva na upravu, uslužnu organizaciju i njezine klijente te revizore subjekta.

Reakcija na rizik

| Točka # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|---------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 402.13 | Prilikom utvrđivanja dostatnosti i prikladnosti revizijskih dokaza temeljem izvješća vrste 1 ili izvješća vrste 2, revizor će biti zadovoljan ako postoji: <ul style="list-style-type: none"> (a) kompetentnost i neovisnost revizora uslužne organizacije; i (b) adekvatnost standarda temeljem kojih je izdano izvješće vrste 1 ili izvješće vrste 2. (Vidjeti točku A21.) |
| 402.14 | Ako revizor namjerava za revizijski dokaz koristiti izvješće vrste 1 ili izvješće vrste 2, kako bi podržao svoje razumijevanje internih kontrola u uslužnoj organizaciji, revizor će: <ul style="list-style-type: none"> (a) ocijeniti je li opisivanje i oblikovanje kontrola u uslužnoj organizaciji prikazano na određeni datum ili za određeno razdoblje koje odgovara svrsi revizije; (b) ocijeniti dostatnost i prikladnost dokaza iz izvještaja za razumijevanje internih kontrola subjekta; i (c) utvrditi jesu li dodatne kontrole, prepoznate od strane uslužne organizacije, relevantne za subjekt i, ako jesu, saznati je li subjekt oblikovao i implementirao takve kontrole. (Vidjeti točke A22-A23.) |
| 402.15 | Revizor će kao odgovor na procijenjeni rizik, sukladno MRevS-u 330, učiniti sljedeće: <ul style="list-style-type: none"> (a) utvrditi jesu li dostupni dostatni i primjereni revizijski dokazi u pogledu relevantnih tvrdnji iz financijskih izvještaja u evidencijama koje vodi korisnički subjekt; a ako ne, (b) provesti daljnje revizijske postupke kako bi pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze ili koristiti rad drugog revizora da u njegovo ime izvede te postupke u uslužnoj organizaciji. (Vidjeti točke A24-A28.) |
| 402.16 | Kadarevizorovaprocjenarizikauključujeočekivanjadakontroluuslužnojorganizacijifunkcionirajuučinkovito, revizor će dokaze o učinkovitosti djelovanja tih kontrola dobiti temeljem jednog ili više sljedećih postupaka: <ul style="list-style-type: none"> (a) korištenjem izvješća vrste 2, ako je raspoloživ; (b) izvođenjem prikladnih testova kontrola u uslužnoj organizaciji; ili (c) angažiranjem drugog revizora koji će u njegovo ime provesti testove kontrola u uslužnoj organizaciji. (Vidjeti točke A29-A30) |
| 402.17 | Ako, u skladu s točkom 16(a), revizor planira koristiti izvješće vrste 2 kao dokaz da su kontrole u uslužnoj organizaciji učinkovite, revizor će u svrhu potvrde svoje procjene rizika utvrditi osigurava li izvještaj revizora uslužne organizacije dostatne i primjerene revizijske dokaze o učinkovitosti <ul style="list-style-type: none"> (a) djelovanja tih kontrola: ocjenjivanjem jesu li opis, oblikovanje i učinkovitost djelovanja kontrola u uslužnoj organizaciji određeni na datum ili za razdoblje koje je prikladno za svrhu revizije; (b) utvrđivanjem jesu li komplementarne kontrole subjekta, koje su prepoznate od strane uslužne organizacije, relevantne za subjekt i, ako jesu, stjecanjem razumijevanja o tome je li subjekt implementirao takve kontrole i, ako je, testiranjem učinkovitosti njihova djelovanja; (c) ocjenjivanjem adekvatnosti razdoblja pokrivenog testovima kontrola, kao i vremena proteklog od izvođenja testova kontrola; i (d) ocjenjivanjem jesu li testovi kontrola provedeni od strane revizora uslužne organizacije, kao i nalazi navedeni u njegovom izvješću, relevantni za tvrdnje u financijskim izvještajima subjekta i osiguravaju li dostatne i primjerene revizijske dokaze koji podržavaju revizorovu procjenu rizika. (Vidjeti točke A31-A39.) |

| Točka # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|---------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 402.19 | Revizor treba ispitati menadžment je li ih uslužna organizacija izvijestila, odnosno jesu li na neki drugi način postali svjesni postojanja prijevara, neusklađenosti sa zakonima ili postojanja značajnih pogrešnih prikazivanja koji utječu na financijske izvještaje subjekta. U takvim situacijama revizor treba ocijeniti kako takve situacije utječu na vrste, vremenski raspored i obujam daljnjih revizijskih postupaka, uključujući utjecaj na revizorove zaključke i izvještaj. (Vidjeti točku A41.) |

Reagirajući na procijenjene rizike, revizor će razmotriti sljedeća pitanja.

Prikaz 15.3-3

| Svrha | Opis |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Mogu li se potrebni dokazi dobiti unutar subjekta? | <p>Ako je odgovor potvrđan, potrebno je prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s relevantnim tvrdnjama iz financijskim izvješća koje su u pitanju.</p> <p>Ako odgovor nije potvrđan, provesti dodatne postupke radi pribavljanja dokaza, kao što su korištenje drugog revizora koji djeluje u ime revizora, a za potrebe obavljanja postupaka u uslužnoj organizaciji.</p> |
| Određivanje razine pouzdanosti koja se može pripisati izvješću vrste 1 ili vrste 2 | <ul style="list-style-type: none"> Razmotrite profesionalne kompetencije i neovisnost revizora te prikladnost standarda sukladno kojima je izvješće izdano; Procijenite jesu li opis i oblikovanost kontrola unutar uslužne organizacije sa stanjem na datum ili za razdoblje koje je prikladno za potrebe revizora korisnika; Procijenite dostatnost i primjerenost ponuđenih dokaza koji se nalaze u izvješću za potrebe razumijevanja internih kontrola korisnikova subjekta relevantnih za reviziju; i Utvrđite je li dopunska kontrola subjekta koju je prepoznala uslužna organizacija relevantna za subjekt, te ako je tako, utvrđite je li korisnikov subjekt oblikovao i implementirao takve kontrole. <p>Imajte na umu da izvješće vrste 1 ne osigurava nikakve dokaze o tome da je interna kontrola u uslužnoj organizaciji uspješno djelovala u određenom vremenskom razdoblju. Ako izvješće vrste 2 nije dostupno, možda će biti potrebno da revizor provede testove kontrola u uslužnoj organizaciji, ili da koristi drugog revizora za obavljanje takvih testova.</p> |
| Testiranje korisničke evidencije i kontrola | Gdje i kada je takvo što moguće, pribavite dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s relevantnim tvrdnjama financijskih izvješća iz evidencija koje vodi subjekt. |
| Pribavljanje revizijskih dokaza iz uslužne organizacije | <p>Ako korisnikove evidencije nisu dostatne, prikupiti revizijske dokaze o operativnoj učinkovitosti kontrola uslužne organizacije, tako da se:</p> <ul style="list-style-type: none"> Pribavi izvješće vrste 2, ako je dostupno; Provedu odgovarajući testovi kontrola uslužne organizacije; ili Koristi drugi revizor za provođenje testova kontrola uslužne organizacije u ime revizora korisnika. |
| Provođenje ispitivanja vezanih za važne događaje (prijevara, itd.) | Pitajte menadžment da biste saznali zna li za (ili su primili na znanje obavijest od uslužne organizacije) bilo kakvu vrstu prijevara, nepoštivanja zakona i regulativa, ili neispravljena pogrešna prikazivanja koja bi mogla utjecati na financijske izvještaje. |

Izvješćivanje

| Točka # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|---------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 402.20 | Ukoliko korisnikov revizor nije mogao pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze vezane uz usluge primljene od uslužne organizacije, a koji su relevantni za reviziju financijskih izvještaja subjekta, korisnikov revizor će u izvještaju iskazati modificirano mišljenje sukladno odredbama MRevS-a 705.31. (Vidjeti točku A42.) |
| 402.21 | Prilikom izražavanja nemodificiranog mišljenja, korisnikov revizor se neće pozivati na rad revizora uslužne organizacije, osim ako je to zahtijevano zakonskim propisima ili drugom regulativom. Ukoliko je takva referenca zakonom ili nekom drugom regulativom ipak zahtijevana, u izvješću korisnikovog revizora će se navesti da to ne umanjuje njegovu odgovornost za izraženo mišljenje. (Vidjeti točku A43) |
| 402.22 | Ukoliko je pozivanje na rad revizora uslužne organizacije relevantno za razumijevanje modificiranog mišljenja korisnikovog revizora, u izvješću korisnikovog revizora će se navesti da to ne umanjuje njegovu odgovornost za izraženo mišljenje. (Vidjeti točku A44.) |

Kada se koriste izvješća vrste 1 ili 2 uslužne organizacije, revizorovo izvješće o subjektu ne poziva se na izvješće uslužne organizacije osim ukoliko takvo što nije uvjetovano zakonom.

Međutim, kada revizor korisnika predloži modificirano revizorovo izvješće zbog modificiranog mišljenja u izvješću revizora uslužne organizacije, takvo što revizora korisnika ne lišava prava da se poziva na revizora uslužne organizacije ako to pridonosi objašnjenju razloga za modificirano mišljenje revizora korisnika. U takvim slučajevima, potrebno je da revizor korisnika navede u svom revizijskom izvješću da referenca na revizora uslužne organizacije ne umanjuje odgovornost za mišljenje revizora korisnika.

15.4 MRevS 501- Revizijski dokazi - Posebna razmatranja za odabrane stavke

| Točka # | Cilj (evi) MRevS-a |
|---------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 501.3 | Cilj revizora je pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s: (a) postojanjem i kvalitativnim stanjem zaliha; (b) potpunosti tužbi i odštetnih zahtjeva; i (c) prezentacijom i objavom informacija po segmentima u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. |

Sudjelovanje na fizičkom brojanju inventara

| Točka # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|---------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 501.4 | Ako su zalihe značajne za financijske izvještaje, revizor će pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s postojanjem i kvalitativnim stanjem zaliha na način da: (a) prisustvuje fizičkom brojanju zaliha, osim ako nije izvedivo, kako bi (Vidjeti točke A1-A3.) (i) ocijenio menadžmentove upute i postupke za evidentiranje i kontroliranje rezultata subjektovog fizičkog brojanja zaliha; (Vidjeti točku A4.) (ii) promatrao izvođenje menadžmentovih postupaka za brojanje; (Vidjeti točku A5.) (iii) provjerio zalihe; i (Vidjeti točku A6.) (iv) obavio test brojenja; i (Vidjeti točke A7-A8.) (b) obavi revizijske postupke nad konačnim evidencijama zaliha subjekta kako bi se odredilo održavaju li one stvarne rezultate brojanja zaliha |
| 501.5 | Ako se fizičko brojanje zaliha odvija na datum koji je različit od datuma financijskih izvještaja, revizor će, osim postupaka koje zahtijeva točka 4, obaviti revizijske postupke kako bi pribavio revizijske dokaze o tome jesu li ispravno evidentirane promjene u zalihama koje su se dogodile između datuma brojanja i datuma financijskih izvještaja. (Vidjeti točke A9-A11.) |
| 501.6 | Ako revizor zbog nepredviđenih okolnosti nije mogao prisustvovati brojanju zaliha, revizor će provesti ili promatrati fizičko brojanje zaliha na alternativni datum i obaviti revizijske postupke za transakcije nastale u međuvremenu između ta dva datuma. |
| 501.7 | Ako fizičko prisustvovanje brojanju zaliha nije izvedivo, revizor će obaviti dodatne revizijske postupke kako bi pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s postojanjem i kvalitativnim stanjem zaliha. Ako to nije moguće učiniti, revizor će modificirati mišljenje u revizorovom izvješću u skladu s MRevS-om 705. (Vidjeti točke A12-A14.) |
| 501.8 | Ako su zalihe koje se nalaze pod skrbništvom ili kontrolom treće stranke značajne za financijske izvještaje, revizor će pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s postojanjem i kvalitativnim stanjem zaliha na način da učini jedno ili oboje od sljedećeg: (a) zatraži potvrđivanje od treće stranke o količini i kvalitativnom stanju zaliha koje drži u ime subjekta; (Vidjeti točku A15.) (b) obavi pregled ili druge revizijske postupke primjerene u danim okolnostima. (Vidjeti točku A16.) |

Kada su zalihe značajne za financijske izvještaje, revizor će se baviti njihovim postojanjem i stanjem kako se navodi u nastavku.

Prikaz 15.4-1

| Postupak | Opis |
|----------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Prisustvovanje fizičkom brojanju | <ul style="list-style-type: none"> Ocjena uputa menadžmenta za zapisivanje / kontrolu rezultata brojanja; Promatranje provođenja menadžmentovih postupaka brojenja; Pregledavanje zaliha i obavljanje testa brojanja; Usklađivanje promjena u inventaru između datuma brojanja i kraja razdoblja; i Provođenje alternativnih postupaka, ukoliko je fizičko brojanje neizvedivo. |
| Konfirmiranje / pregled zaliha koje se čuvaju kod | <ul style="list-style-type: none"> Slanje zahtjeva za potvrđivanje količina / stanja zaliha koje se drže, i Obavljanje pregleda ili drugih odgovarajućih revizorskih postupaka. |

Upiti vezani za sudske sporove i potraživanja

| Točke # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|---------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 501.9 | <p>Revizor će oblikovati i obaviti revizijske postupke kako bi otkrio parnice i odštetne zahtjeve koji se odnose na subjekt i mogu stvoriti rizik značajnog pogrešnog prikazivanja, uključujući: (Vidjeti točke A17-A19.)</p> <p>(a) postavljanje upita menadžmentu i, gdje je primjenjivo, ostalima unutar subjekta, kao i subjektovom internom pravnom savjetniku;</p> <p>(b) pregledavanje zapisnika sa sastanaka onih koji su zaduženi za upravljanje i korespondenciju između subjekata i njihovog eksternog pravnog savjetnika; i</p> <p>(c) pregledavanje knjigovodstvenih računa rashoda za pravne usluge. (Vidjeti točku A20.)</p> |
| 501.10 | <p>Ako revizor procijeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja u vezi s otkrivenim tužbama ili odštetnim zahtjevima ili kada obavljene revizijske postupke ukažu na to da mogu postojati i druge parnice i odštetni zahtjevi, revizor će, osim postupaka koji zahtijevaju ostali MRevS-ovi, tražiti izravno komuniciranje sa subjektovim eksternim pravnim savjetnikom. Revizor će to učiniti pomoću pisma s upitima, koje je pripremio menadžment i poslao revizoru, kojim se zahtjeva da subjektov eksterni pravni savjetnik komunicira izravno s revizorom. Ukoliko zakon, regulativa ili ostala odgovarajuća pravna profesionalna tijela zabranjuju komunikaciju između subjekta eksternog pravnog savjetnika i revizora, revizor će obaviti alternativne revizijske postupke. (Vidjeti točke A21-A25.)</p> |
| 501.11 | <p>Ako:</p> <p>(a) menadžment odbije dati suglasnost revizoru za komunikaciju ili sastanak sa subjektovim eksternim pravnim savjetnikom, ili ukoliko subjektov eksterni pravni savjetnik odbije odgovoriti prikladno na pismo s upitima, ili mu je zabranjeno na njega odgovoriti; i</p> <p>(b) revizor nije u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze objavljenjem alternativnih revizijskih postupaka;</p> <p>revizor će modificirati mišljenje u revizorovom izvješću u skladu s MRevS-om 705.</p> |
| 501.12 | <p>Revizor će tražiti od menadžmenta i, kada je odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje davanje pisane izjave da su sve stvarne ili moguće parnice i odštetni zahtjevi, čije bi učinke trebalo razmatrati prilikom pripreme financijskih izvještaja, prezentirani revizoru te obračunati i objavljeni u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.</p> |

Kako bi se utvrdili sudske sporove i potraživanja koja mogu uvećati rizik značajnog pogrešnog prikazivanja, revizor će obaviti postupke navedene u sljedećoj tablici.

Prikaz 15.4-2

| Postupak | Opis |
|-------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Postaviti upite te obaviti uvid u relevantnu dokumentaciju | <ul style="list-style-type: none"> • Postaviti upite menadžmentu i ostalima; • Pregledati zapisnike sa sastanaka osoba zaduženih za upravljanje; • Pregledati korespondenciju između subjekta i njegova pravnog savjetnika; te • Pregledati račun troškova za pravne usluge. |
| Komunicirati s vanjskim pravnim savjetnicima | Ukoliko se utvrdi postojanje sudskih sporova i potraživanja ili postoji sumnja u iste, revizor treba zatražiti pripremu dopisa s upitom, koji treba sastaviti menadžment, a poslati revizor, u kojem se traži da vanjski pravni savjetnik izravno dostavi revizoru podatke i detalje vezane za sporove i sl.. Ako je takav postupak zabranjen, ili ukoliko menadžment odbije dati suglasnost da se kontaktira vanjskog pravnog savjetnika, provode se alternativni postupci, poput pregleda sve dostupne dokumentacije i postavljanja dodatnih upita. Ako pak alternativni postupci nisu dovoljni, onda će mišljenje revizora biti modificirano. |
| Prikupiti izjave menadžmenta | Zatražiti pisane izjave menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje u kojima stoji da su sve poznate ili moguće parnice i tužbe koje su u tijeku objavljene te da su kao takve pravilno uvrštene u financijske izvještaje |

Informacije o segmentima

| Točke # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|---------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 501.13 | <p>Revizor će pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s prezentacijom i objavom informacija po segmentima u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja na sljedeći način: (Vidjeti točku A26.)</p> <p>(a) stjecanjem razumijevanja o metodama koje je upotrijebio menadžment prilikom određivanja informacija po segmentima, i: (Vidjeti točku A27.)</p> <p>(i) ocjenjivanjem je li vjerojatno da će upotreba navedenih metoda imati za posljedicu objave u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja; i</p> <p>(ii) gdje je prikladno, testiranjem primjene takvih metoda; te</p> <p>(b) obavljanjem analitičkih postupaka ili drugih revizijskih postupka prikladnih u danim okolnostima.</p> |

Budući da informacije o segmentima često nisu primjenjive u reviziji malih i srednjih subjekata, na njih se u ovom Vodiču više nećemo referirati.

15.5 MRevS 510— Početni revizijski angažman - Početna stanja

| Točka # | Cilj (evi) MRevS-a |
|---------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 510.3 | <p>U obavljanju početnog revizijskog angažmana, cilj revizora u vezi s početnim stanjima jest pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze o tome:</p> <p>(a) sadrže li početna stanja pogrešne prikaze koji značajno utječu na financijske izvještaje tekućeg razdoblja; i</p> <p>(b) jesu li primjerene računovodstvene politike odražene u početnim stanjima dosljedno primijenjene u financijskim izvještajima tekućeg razdoblja, ili su promjene u njima odgovarajuće obračunate te primjereno prezentirane i objavljene u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.</p> |

Ovaj standard pruža smjernice u pogledu početnih stanja kada se financijski izvještaji revidiraju po prvi puta, ili kada je financijske izvještaje za prethodno razdoblje revidirao drugi revizor.

| Točka # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|---------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 510.5 | Revizor će čitati najnovije financijske izvještaje, ako ih ima, i izvješće revizora prethodnika, ako ga ima, za informacije relevantne za početna stanja, uključujući i za objave. |
| 510.6 | Revizor će pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze o tome jesu li u početnim stanjima sadržani pogrešni prikazi koji značajno utječu na financijske izvještaje tekućeg razdoblja: (Vidjeti točke A1-A2. (a) utvrđivanjem jesu li zaključna stanja prethodnog razdoblja ispravno prenijeta u tekuće razdoblje ili su, gdje je odgovarajuće, prepravljena; (b) utvrđivanjem odražavaju li početna stanja primjenu primjerenih računovodstvenih politika; i (c) obavljanjem jednog ili više od sljedećeg: (Vidjeti točke A3-A7.) (i) gdje su financijski izvještaji prethodne godine bili revidirani, pregledavanje radnih papira revizora prethodnika kako bi se pribavili dokazi u vezi s početnim stanjima; (ii) ocjenjivanje osiguravaju li revizijski postupci obavljeni u tekućem razdoblju dokaze relevantne za početna stanja; ili (iii) obavljanje posebnih revizijskih postupaka radi pribavljanja dokaza u vezi s početnim stanjima. |
| 510.7 | Ako revizor pribavi revizijske dokaze da početna stanja sadrže pogrešne prikaze koji mogu značajno utjecati na financijske izvještaje tekućeg razdoblja, revizor će obaviti one dodatne revizijske postupke koje smatra primjerenim u danim okolnostima kako bi utvrdio učinak na financijske izvještaje tekućeg razdoblja. Ako revizor zaključi da takva pogrešna prikazivanja postoje u financijskim izvještajima tekućeg razdoblja, revizor će komunicirati o pogrešnim prikazivanjima s odgovarajućom razinom menadžmenta i onima koji su zaduženi za upravljanje u skladu s MRevS-om 450.33 upravljanje u skladu s MRevS-om 450. |
| 510.8 | Revizor će pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze o tome jesu li računovodstvene politike odražene u početnim stanjima dosljedno primijenjene u financijskim izvještajima tekućeg razdoblja te jesu li promjene u računovodstvenim politikama primjereno obračunate i odgovarajuće prezentirane i objavljene u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. |
| 510.9 | Ako je financijske izvještaje prethodnog razdoblja revidirao revizor prethodnik te je bilo modificirano mišljenje, revizor će pri procjenjivanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima tekućeg razdoblja, u skladu s MRevS-om 31534, ocijeniti učinak pitanja koje uzrokuje modifikaciju. |
| 510.10 | Ako revizor nije u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s početnim stanjima, revizor će izraziti mišljenje s rezervom ili se suzdržati od mišljenja o financijskim izvještajima, već prema tome što je odgovarajuće, u skladu s MRevS-om 705.35 (Vidjeti točku A8.) |
| 510.11 | Ako revizor zaključi da početna stanja sadrže pogrešan prikaz koji značajno utječe na financijske izvještaje tekućeg razdoblja, i učinak pogrešnog prikazivanja nije primjereno obračunat ili nije odgovarajuće prezentiran ili objavljen, revizor će izraziti mišljenje s rezervom ili se suzdržati od mišljenja o financijskim izvještajima, već prema tome što je odgovarajuće, u skladu s MRevS-om 705. |
| 510.12 | Ako revizor zaključi da: (a) računovodstvene politike tekućeg razdoblja nisu dosljedno primijenjene u vezi s početnim stanjima u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, ili (b) promjena u računovodstvenim politikama nije primjereno obračunata ili nije odgovarajuće prezentirana ili objavljena u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, revizor će izraziti mišljenje s rezervom ili se suzdržati od mišljenja o financijskim izvještajima, već prema tome što je odgovarajuće, u skladu s MRevS-om 705. |

| Točka # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|---------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 510.13 | Ako mišljenje revizora prethodnika u vezi s financijskim izvještajima prethodnog razdoblja sadrži modifikaciju mišljenja koja ostaje relevantna i značajna za financijske izvještaje tekućeg razdoblja, revizor će modificirati revizorovo mišljenje o financijskim izvještajima tekućeg razdoblja u skladu s MRevS-om 705 i MRevS-om 710. (Vidjeti točku A9.) |

Zahtjevi su sažeti u daljnjem tekstu.

Prikaz 15.5-1

| Svrha | Opis |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Sadržavaju li početna stanja pogrešna prikazivanja koja mogu utjecati na tekuće razdoblje? | <ul style="list-style-type: none"> • Pročitajte najnovije financijske izvještaje, kao i izvješće prethodnog revizora (ako postoji); • Utvrdite jesu li završna stanja za prethodno razdoblje pravilno prenijeta te odražavaju li ona kao takva korištenje odgovarajućih računovodstvenih politika; • Pregledajte radne papire prethodnog revizora; i • Obavite revizorske postupke u tekućem razdoblju kako biste dobili dokaze vezane za početna stanja. To je osobito važno ukoliko financijski izvještaji prethodne godine nisu revidirani. |
| Odrediti utjecaj prepoznatih pogrešnih prikazivanja na tekuće razdoblje | <ul style="list-style-type: none"> • Ako je potrebno obavite dodatne revizijske postupke; • Ocijenite svaku modifikaciju revizorovog mišljenja prethodnog revizora; i • Osigurajte da su računovodstvene politike koje se odražavaju u početnim stanjima dosljedno primjenjivane kroz tekuće razdoblje. |
| Odrediti učinak na revizijsko mišljenje | Ukoliko je modificirano revizijsko mišljenje prethodnog revizora i dalje relevantno ili početna stanja sadržavaju pogrešna prikazivanja koja značajno utječu na financijske izvještaje tekućeg razdoblja (učinak čega nije prikladno obračunat, prezentiran ili objavljen), bit će potrebno mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje. |

15.6 MRevS 600-Posebna razmatranja -Revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući i rad revizora komponente)

| Točka # | Cilj (evi) MRevS-a |
|---------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 600.8 | <p>Ciljevi revizora su:</p> <p>(a) odrediti hoće li djelovati kao revizor financijskih izvještaja grupe; i</p> <p>(b) ako djeluje kao revizor financijskih izvještaja grupe:</p> <p>(i) komunicirati jasno sa svim revizorima komponenti o opsegu i vremenu njihovog rada na financijskim informacijama komponenti i o njihovim nalazima; i</p> <p>(ii) prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze o financijskim informacijama komponenti i procesu konsolidacije kako bi se moglo izraziti mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji grupe pripremljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.</p> |

| Točka # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|---------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 600.9 | <p>Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:</p> <p>(a) Komponenta – subjekt ili poslovna aktivnost za koju grupa ili menadžment komponente priprema financijske informacije koje trebaju biti uključene u financijske izvještaje grupe. (Vidjeti točke A2-A4)</p> <p>(b) Revizor komponente – revizor koji, na zahtjev angažiranog tima grupe, za reviziju grupe obavlja posao na financijskim informacijama koje se odnose na komponentu. (Vidjeti točku A7.)</p> <p>(c) Menadžment komponente – menadžment odgovoran za pripremanje financijskih informacija komponente.</p> <p>(d) Značajnost komponente – značajnost za komponentu koju je odredio angažirani tim grupe.</p> <p>(e) Grupa – sve komponente čije financijske informacije su uključene u financijske izvještaje grupe. Grupa uvijek ima više od jedne komponente.</p> <p>(f) Revizija grupe – revizija financijskih izvještaja grupe.</p> <p>(g) Revizijsko mišljenje za grupu – revizijsko mišljenje za financijske izvještaje grupe.</p> <p>(h) Angažirani partner za grupu – partner ili druga osoba u tvrtki koja je odgovorna za preuzetu obvezu revizije grupe i njezino ispunjavanje te za revizorovo izvješće o financijskim izvještajima grupe koje se izdaje u ime tvrtke. Gdje se revizija grupe obavlja kroz zajedničku reviziju, partneri zajedničke revizije i njihovi angažirani timovi zajednički čine angažiranog partnera za grupu i angažirane timove za grupu. Ovaj MRevS, međutim, ne bavi se odnosom između zajedničkih revizora ili radom koji jedan zajednički revizor provodi u odnosu na rad drugog zajedničkog revizora.</p> <p>(i) Angažirani tim za grupu – partneri, uključujući angažiranog partnera za grupu, i osoblje koje ustanovljuje opću strategiju revizije grupe, komuniciraju s revizorima komponenti, obavljaju poslove u postupku konsolidacije i ocjenjuju zaključke izvedene iz revizijskih dokaza kao osnove za formiranje mišljenja o financijskim izvještajima grupe.</p> <p>(j) Financijski izvještaji grupe – financijski izvještaji koji uključuju financijske informacije više od jedne komponente. Pojam "financijski izvještaji grupe" odnosi se također i na spojene financijske izvještaje nastale objedinjavanjem financijskih informacija koje su pripremile komponente koje nemaju maticu ali su pod zajedničkom kontrolom.</p> <p>(k) Menadžment grupe – menadžment odgovoran za pripremanje financijskih izvještaja grupe.</p> <p>(l) Kontrole za razinu grupe – kontrole nad financijskim izvještavanjem grupe oblikovane, uvedene i održavane od strane menadžmenta grupe.</p> <p>(m) Značajna komponenta – komponenta koju je prepoznao angažirani tim grupe (i) koja je od pojedinačne financijske važnosti za grupu, ili (ii) za koju je, zbog specifičnog sadržaja ili okolnosti, vjerojatno da uključuje velike rizike značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja grupe. (Vidjeti točke A5-A6.)</p> |

Ovaj standard daje smjernice za posebna razmatranja koja se odnose na revizije grupe. Standard opisuje odgovornosti, komunikaciju i uvjete u odnosima između:

- Angažiranih partnera za grupu i angažiranog tima za grupu; i
- Revizora komponenti koji obavljaju posao (kao što je revizija odjela, filijale, odnosno podružnica u sklopu grupe) u ime angažiranog tima za grupu nakon čega sastavljaju izvješće o rezultatima.

Opisani zahtjevi također mogu biti korisni i za druge situacije gdje jedan revizor uključuje drugog za neki drugi dio revizije financijskog izvještaja. (To može uključivati i promatranje popisivanja zaliha ili obavljanje određenih postupaka na udaljenim mjestima.)

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Definicija komponente grupe je široka. Prije nego što se zaključi da ovaj standard nije primjenjiv, potrebno je provjeriti da doista ne postoji značajna komponenta. Komponenta može nastati iz organizacijske strukture subjekta (kao što su podružnice, odjeli, ogranci, zajednička ulaganja, ili ulaganja koja se obračunavaju u kapitalu ili pak putem troškovne metode računovodstva) ili iz financijskoga izvještavanja koje se organizira prema funkcijama, proizvodu, uslugama ili zemljopisnom položaju.

Ukoliko postoji značajna komponenta, ovaj standard navodi niz zahtjeva koji se odnose na:

- Odgovornost angažiranog partnera za grupu;
- Planiranje revizije i značajnost;
- Procjenu rizika i reakcija;
- Odnose između angažiranog tima za grupu i revizora komponenti;
- Vrstu i opseg komunikacije; i
- Kontrole na razini grupe i proces konsolidacije.

Napomena: Pod pretpostavkom da revizije grupe nisu česte u reviziji malih i srednjih subjekata, prikaz koji se nalazi u nastavku sadržava samo određenu selekciju iz mnogih zahtjeva sadržanih u standardu.

Prikaz 15.6-1

| Sažeti izvadci iz dijela vezanog za zahtjeve | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Odgovornost 600.11 | <ul style="list-style-type: none"> • Angažirani partner za grupu odgovoran je za upravljanje, nadzor i izvedbu revizorskog posla u skladu s profesionalnim standardima. • Revizorovo izvješće o financijskim izvještajima grupe ne poziva se na revizora komponente. |
| Prihvatanje/zadržavanje i planiranje 600.12-16 | <ul style="list-style-type: none"> • Angažirani tim za grupu treba steći razumijevanje grupe, njezinih komponenti i njihovih okruženja koje je dovoljno za identifikaciju komponenti za koje postoji vjerojatnost da će biti značajne. • Angažirani partner za grupu dogovorit će uvjete angažmana revizije grupe. • Angažirani tim za grupu dužan je ustanoviti opću strategiju revizije grupe, te razviti plan revizije grupe. |
| Razumijevanje grupe, njezinih komponenti i njihova okruženja 600.17-18 | <p>Angažirani tim za grupu će steći razumijevanje koje je dostatno da bi se:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Potvrdila ili izmijenila prvotna identifikacija komponenti za koje postoji vjerojatnost da će biti značajne; i • Procijenio rizik značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja grupe, bilo zbog prijevare ili pogreške. |

| Sažeti izvadci iz dijela vezanog za zahtjeve | |
|------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Razumijevanje revizora komponente 600.19-20 | <p>Ako angažirani tim za grupu planira zatražiti od revizora komponente obavljanje posla vezanog za financijske informacije komponente, angažirani tim za grupu mora steći razumijevanje o slijedećem:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Razumije li revizor komponente etičke zahtjeve koji su relevantni za reviziju grupe i hoće li djelovati u skladu s njima, te posebno, je li neovisan; • Koje su stručne kompetencije revizora komponente; • Hoće li angažirani tim za grupu moći biti uključen u rad revizora komponente u mjeri dovoljnoj da bi se pribavili dostatni i primjereni revizijski dokazi; te • Radi li revizor komponente u regulatornom okruženju koje aktivno nadzire revizore. |
| Značajnost 600.21-23 | <p>Angažirani tim za grupu mora utvrditi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Značajnost za financijske izvještaje grupe u cjelini pri određivanju opće strategije za reviziju grupe; • Niže iznose od značajnosti grupe, gdje je primjenjivo, za pojedine klase transakcija, stanja računa, ili objave; • Značajnost komponente za one komponente u kojima revizori komponenti provode reviziju ili uvid za potrebe revizije grupe; i • Prag iznad kojeg se pogrešna prikazivanja ne mogu smatrati jasno trivijalnim za financijske izvještaje grupe. <p>Tim grupe će također ocijeniti i prikladnost značajnosti za provedbu utvrđene od strane revizora komponente na razini komponente.</p> |
| Reakcija na procijenjene rizike 600.24-31 | <p>Revizor je dužan oblikovati i implementirati reakcije za suočavanje s procijenjenim rizikom značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja.</p> <p>Angažirani tim za grupu dužan je:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Odrediti vrstu posla koji obavlja angažirani tim za grupu, ili revizori komponenti u njegovo ime, vezanog za financijske informacije o komponentama; • Ocijeniti prikladnost daljnjih postupaka u suočavanju s prepoznatim rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja grupe; i • Ocijeniti prikladnost, potpunost i točnost konsolidacijskih usklađenja i reklasifikacija, te ocijeniti postoje li čimbenici rizika prijevare ili mogućih pristranosti menadžmenta. <p>Za komponentu koja je značajna zbog svoje pojedinačne financijske važnosti za grupu, angažirani tim za grupu, ili revizor komponente u njegovo ime, provodi reviziju financijskih informacija komponente korištenjem značajnosti komponente.</p> |

| Sažeti izvadci iz dijela vezanog za zahtjeve | |
|--------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Proces konsolidacije 600.32-37 | <p>Angažirani tim za grupu će oblikovati i obaviti daljnje revizijske postupke u vezi s procesom konsolidacije kako bi reagirao na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja grupe koji proizlaze iz procesa konsolidacije. Ovo će uključiti ocjenu jesu li sve komponente uključene u financijske izvještaje grupe.</p> <p>Ukoliko financijski izvještaji grupe uključuju financijske izvještaje komponente s krajem razdoblja financijskog izvještavanja koji je različit od kraja razdoblja određenog za grupu, angažirani tim za grupu mora ocijeniti jesu li provedena odgovarajuća usklađenja tih financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.</p> |
| Naknadni događaji 600.38-39 | <p>Angažirani tim za grupu ili revizor komponente implementiraju postupke oblikovane s ciljem identifikacije naknadnih događaja zbog koji će možda biti potrebno provesti usklađenja ili objave u financijskim izvještajima grupe.</p> <p>Angažirani tim za grupu će zahtijevati od revizora komponente da ga obavijesti ukoliko postane svjestan naknadnih događaja.</p> |
| Komunikacija s revizorom komponente 600.40-41 | <p>Angažirani tim za grupu će pravovremeno o svojim zahtjevima obavijestiti revizora komponente. U toj obavijesti se utvrđuje posao koji je potrebno obaviti, te njegova korisnost, a ujedno će se tim putem i utvrditi forma i sadržaj komunikacije revizora komponente s angažiranim timom za grupu. To može uključivati:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Potvrdu da će revizor komponente surađivati s angažiranim timom za reviziju grupe; • Relevantne etičke zahtjeve i uvjete vezane za neovisnost; • Značajnost komponente; • Prepoznate značajne rizike značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja grupe, zbog prijevare ili pogreške, a koji su relevantni za rad revizora komponente, te • Popis povezanih stranaka, koji je pripremio menadžment grupe, te pravovremeno obavještavanje o povezanim strankama koje menadžment grupe ili angažirani tim za grupu nije prethodno identificirao. <p>Angažirani tim za grupu će zatražiti od revizora komponente da komunicira sva pitanja relevantna za zaključke angažiranog tima za grupu, a vezano za reviziju grupe. Na primjer:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Poštuje li revizor komponente: <ul style="list-style-type: none"> - etičke zahtjeve, uključujući i neovisnost i stručnost, i - zahtjeve angažiranog tima za grupu; • O kojim se financijskim informacijama komponente izvješćuje; • Slučajevi nepoštivanja zakona ili propisa; • Popis neispravljenih pogrešnih prikazivanja; |

Sažeti izvadci iz dijela vezanog za zahtjeve

| | |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>Komunikacija s revizorom komponente</p> <p>600.40-41 (<i>nastavak</i>)</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Sve identificirane značajne nedostatke interne kontrole na nivou komponenti; • Ostala značajna pitanja o kojima je revizor komponente obavijestio ili pak namjerava obavijestiti osobe koje su zadužene za upravljanje komponentom, a što uključuje i pitanja vezana za prijevaru odnosno sumnju na prijevaru; • Bilo koja druga pitanja koja mogu biti relevantna za reviziju grupe, uključujući i izuzetke zabilježene u pisanim izjavama koje je revizor komponente zatražio od menadžmenta komponente; i • Ukupne nalaze revizora komponente, zaključke ili mišljenja. |
| <p>Ocjena dostatnosti i primjerenosti pribavljenih revizijskih dokaza</p> <p>600.42-45</p> | <p>Angažirani tim za grupu dužan je:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Raspraviti o značajnim pitanjima koja proizlaze iz ocjene dokaza s revizorom komponente, menadžmentom komponente, ili menadžmentom grupe, ovisno o tome što je najprikladnije; i • Odrediti je li potrebno pregledati druge relevantne dijelove revizijske dokumentacije revizora komponente. <p>Ukoliko je rad revizora komponente nedostatan, angažirani tim za grupu određuje dodatne postupke koje je potrebno obaviti, te hoće li takve postupke provesti revizor komponente ili angažirani tim za grupu.</p> <p>Angažirani tim za grupu procjenjuje jesu li putem revizijskih postupaka prikupljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi.</p> <p>Angažirani partner za grupu ocjenjuje učinak na mišljenje revizora grupe svakog neispravljenog pogrešnog prikazivanja, te za sve slučajeve gdje nije bilo mogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza.</p> |
| <p>Komunikacija s menadžmentom grupe i onima koji su zaduženi za upravljanje grupom</p> <p>600.46-49</p> | <p>Angažirani tim za grupu mora odrediti o kojim će nedostacima u internoj kontroli obavijestiti menadžment grupe i osobe zadužene za upravljanje grupom.</p> <p>Ako je identificirana prijevara, angažirani tim za grupu o tome će pravovremeno obavijestiti odgovarajuću razinu upravljanja grupe.</p> <p>Angažirani tim za grupu mora pripočeti slijedeće:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Pregled vrste posla koji se obavlja na financijskim informacijama komponenti; • Pregled vrste planiranog uključenja angažiranog tima za grupu u rad koji trebaju obaviti revizori komponenti, a koji je povezan s financijskih informacija značajnih komponenti; • Slučajeve u kojima je ocjena rada revizora komponente koju daje angažirani tim za grupu prouzrokovala zabrinutost vezanu za kvalitetu rada tog revizora; • Sva ograničenja vezana za reviziju grupe, na primjer, ukoliko je angažiranom timu za grupu ograničen pristup informacijama; i • Prijevara ili sumnja na prijevaru koja uključuje menadžment grupe, menadžment komponente, zaposlenike koji imaju značajne uloge u kontrolama na razini grupe, ili druge osobe čiji su postupci prouzročili značajna pogrešna prikazivanja u financijskim izvještajima grupe. |

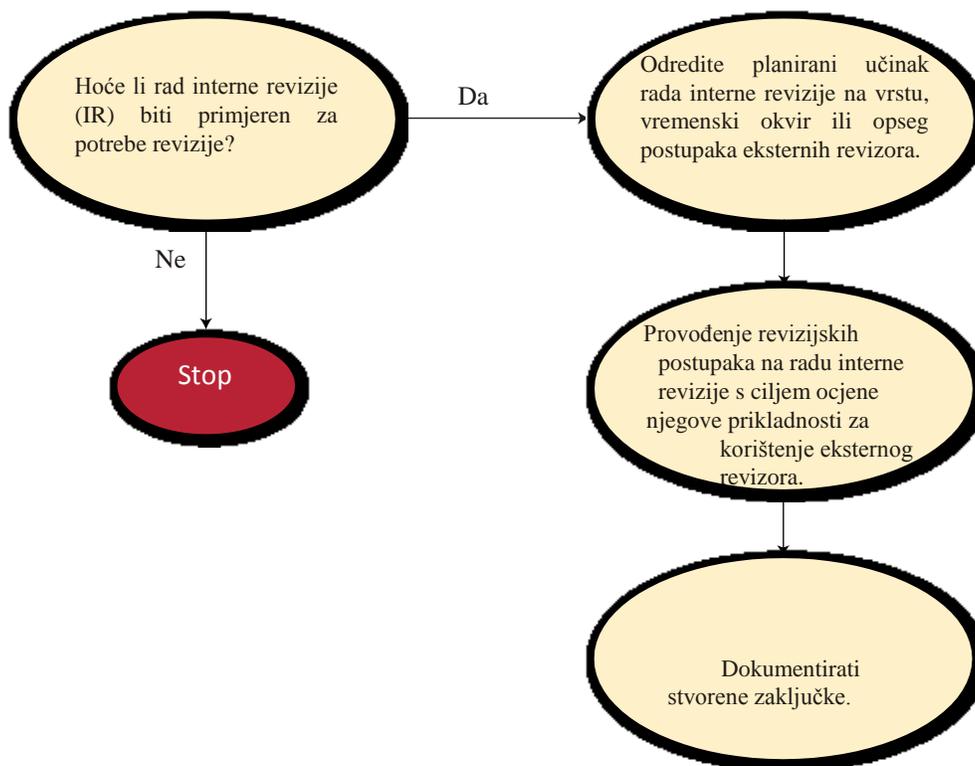
Sažeti izvadci iz dijela vezanog za zahtjeve

| | |
|----------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Dokumentacija | Angažirani tim za grupu će u revizijsku dokumentaciju uključiti sljedeće: |
| 600.50 | <ul style="list-style-type: none"> • Sve analize komponenti, gdje se ukazuje na one koje su značajne, te na vrstu posla koji je obavljen na financijskim informacijama komponenti; • Vrstu, vremenski okvir i obujam uključenosti angažiranog tima za grupu u rad revizora komponenti pri radu na značajnim komponentama, a što uključuje i, gdje je takvo što primjenljivo, pregled značajnih dijelova revizijske dokumentacije i zaključaka revizora komponenti od strane angažiranog tima za grupu; te • Pisanu komunikaciju između angažiranog tima za grupu i revizora komponenti vezanu za zahtjeve angažiranog tima za grupu. |

Korištenje radom internih revizora

| Točka # | Cilj (evi) MRevS-a |
|---------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 610.6 | <p>U okolnostima kada kod subjekta postoji organizirana funkcija interne revizije, eksterni revizor treba:</p> <p>(a) utvrditi treba li i u kojem opsegu koristiti rad internih revizora;</p> <p>(b) ako se koristi rad internog revizora, utvrditi je li je on adekvatan za svrhu revizije.</p> |

Prikaz 15.7-1



| Točka # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|---------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 610.8 | Eksterni revizor treba razmotriti: (a) je li rad internog revizora adekvatan za svrhu revizije; i (b) ako je rad internog revizora adekvatan, očekivani učinak takvog rada na prirodu, vremenski raspored i opseg revizorskih procedura. |
| 610.9 | Prilikom utvrđivanja je li rad internog revizora adekvatan za svrhu revizije, revizor treba ocijeniti: (a) nepristranost funkcije interne revizije; (b) stručnu kompetentnost internog revizora; (c) je li posao internog revizora obavljen profesionalno; (d) postoji li vjerojatnost učinkovite komunikacije između internog i eksternog revizora. (Vidjeti točku A4.) |
| 610.10 | U određivanju očekivanog učinka rada internog revizora na prirodu, vremenski raspored ili opseg (a) revizorskih postupaka, eksterni revizor treba razmotriti: prirodu i djelokrug rada koji je interni revizor obavio ili treba obaviti; (b) procijenjeni rizik značajnih pogrešnih prikazivanja vezan uz određene transakcije, salda i objavljivanja; i (c) stupanj subjektivnosti uključen u ocjenu revizorskih dokaza koje je prikupio interni revizor. (Vidjeti točku A5.) |
| 610.11 | Eksterni revizor treba provesti određene revizorske postupke kako bi ocijenio adekvatnost rada internog revizora za potrebe eksterne revizije. (Vidjeti točku A6.) |
| 610.12 | Prilikom utvrđivanja adekvatnosti rada internog revizora, eksterni revizor treba ocijeniti: (a) je li rad obavio interni revizor koji posjeduje adekvatno obrazovanje i stručnost; (b) je li rad pomoćnika nadgledavan i provjeravan od strane nadređene osobe te je li dokumentiran; (c) je li interni revizor osigurao dovoljno revizorskih dokaza kako bi mogao donositi razumne zaključke; (d) odgovaraju li stvoreni zaključci okolnostima pod kojima su nastali i jesu li sastavljeni izvještaji u skladu s rezultatima obavljenog rada; (e) jesu li odstupanja ili neuobičajene stavke koje je interni revizor otkrio primjereno razriješeni. |
| 610.13 | Ako eksterni revizor koristi rad internog revizora, tada u revizorskoj dokumentaciji treba uključiti zaključke vezane uz ocjenu rada internog revizora i revizorske postupke koje je obavio u vezi s tim radom, a u skladu sa točkom 11.36 |

Pregled

U većim subjektima često postoji odjel interne revizije čija je uloga nadzirati učinkovitost različitih aspekata interne kontrole. Djelokrug aktivnosti interne kontrole može uključivati i:

- Nadzor nad određenim elementima interne kontrole;
- Pregled financijskih i operativnih informacija;
- Pregled operativnih aktivnosti;
- Pregled usklađenosti sa zakonima i regulativama;
- Upravljanje rizicima; i/ili
- Upravljanje.

U slučajevima kada ciljevi i djelokrug posla interne revizije uključuju i pregled internih kontrola nad financijskim izvještavanjem, eksterni revizor se može osloniti na rad internog revizora (ovisno o prikladnosti istog), a kako bi se izmijenila vrsta i opseg postupaka koje provodi eksterni revizor. No, zbog toga što interne revizore zapošljava subjekt te su kao takvi dio interne kontrole istog, oni nisu posve neovisni. Slijedom toga, na njihov se rad ne može osloniti u istoj mjeri kao na rad tima eksternih revizora.

Sažetak zahtjeva

Prikaz u nastavku prikazuje sažetak zahtjeva.

Prikaz 15.7-2

| Zadaća | Razmatranja |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Hoće li rad interne revizije biti prikladan za potrebe rada eksterne revizije? | <ul style="list-style-type: none"> • Koji su ciljevi i funkcija interne revizije? • Koliko je objektivna (neovisna) funkcija unutarnje revizije? • Jesu li su interni revizori stručno osposobljeni? • Hoće li svoj rad obaviti s pažnjom dobrog stručnjaka? • Je li komunikacija između internih i eksternih revizora učinkovita? |
| Koji će učinak na eksternu reviziju imati oslanjanje na rad interne revizije? | <p>Razmislite o slijedećem:</p> <ul style="list-style-type: none"> • vrsti i opsegu specifičnog posla koji obavlja, ili će ga obavljati, interni revizor; • o procijenjenim rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnji za određene klase transakcija, stanja računa i objave; te • stupnju subjektivnosti pri ocjeni revizijskih dokaza koje su prikupili interni revizori za potkrjepljivanje relevantnih tvrdnji. |
| Ocjena adekvatnosti rada interne revizije za potrebe oslanjanja eksterne revizije na isti | <ul style="list-style-type: none"> • Posjeduju li interni revizori koji obavljaju taj posao odgovarajuća stručnu osposobljenost i znanja? • Je li njihov rad ispravno nadziran, pregledan i dokumentiran? • Jesu li pribavljeni odgovarajući revizijski dokazi koji omogućavaju internim revizorima da stvore razumne zaključke? • Jesu li stvoreni zaključci odgovarajući u danim okolnostima? • Jesu li izvješća koja su pripremili interni revizori u skladu s rezultatima obavljenog posla? • Jesu izuzetci ili neuobičajenosti objavljene od strane internih revizora ispravno riješeni? |
| Dokumentiranje rezultata | <ul style="list-style-type: none"> • Zaključci stvoreni o ocjeni adekvatnosti rada internih revizora, te • Opis revizijskih postupaka koje provodi eksterni revizor vezano za taj posao. |

Izvješćivanje

Eksterni revizor ima isključivu odgovornost za izraženo revizijsko mišljenje, te se ta odgovornost ne umanjuje zbog činjenice da je eksterni revizor u svom radu koristio rad internih revizora. Prema tome, u izvješću se eksterni revizor neće pozivati na rad internih revizora.

15.8 MRevS 620-Korištenje radom revizorovog eksperta

| Točka # | Cilj (evi) MRevS-a |
|---------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 620.5 | <p>Ciljevi revizora su:</p> <p>(a) utvrditi hoće li se koristiti radom svoga eksperta; i</p> <p>(b) ako se koristi radom svoga eksperta, utvrditi je li rad eksperta prikladan za svrhe revizije</p> |

Prikaz 15.8-1

Procjena rizika

Je li revizorov ekspert potreban za pribavljanje revizijskih dokaza? Ako da:

- Koji će postupci biti potrebni?
- Ima li odabrani ekspert kompetencije i mogućnosti, te je li objektivan?

Možemo li razumjeti prirodu posla koji je obavio revizorov ekspert?

Dogovorite uvjete angažmana s revizorovim ekspertom.

Reakcija na rizik

Procijenite adekvatnost posla koji je obavio revizorov ekspert uključujući i njegova saznanja, zaključke, te pretpostavke i izvore podataka koje je koristio.

Utvrđiti je li potreban ikakav dodatni revizijski posao.

Izvjешćiva

Nemojte se pozivati na rad revizorova eksperta ako izvješće revizora nije bilo modificirano.

Ako nisu prikupljeni dodatni i primjereni revizijski dokazi, modificirajte revizorovo izvješće.

| Točka # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|---------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 620.6 | <p>Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:</p> <p>(a) Revizorov ekspert – osoba ili tvrtka s posebnom stručnošću u području izvan računovodstva ili revizije, čiji rad u tom području koristi revizor kako bi mu to pomoglo u pribavljanju dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza. Revizorov ekspert može biti neki interni revizorov ekspert (koji je partner ili član osoblja, uključujući privremenog člana osoblja, revizorske tvrtke ili umrežene tvrtke) ili neki vanjski revizorski ekspert. (Vidjeti točke A1-A3.)</p> <p>(b) Ekspertiza – vještine, znanja i iskustvo u određenom području.</p> <p>(c) Menadžmentov ekspert – osoba ili tvrtka s posebnom stručnošću u području izvan računovodstva ili revizije, čiji rad u tom području koristi subjekt kako bi mu to pomoglo u sastavljanju financijskih izvješćaja.</p> |

U nekim situacijama, revizor može zatrebati stručne procjene (izuzev računovodstva i revizije) za prikupljanje dovoljno prikladnih revizijskih dokaza. To može uključivati rad revizorovog eksperta koji bi osigurao revizijske dokaze u obliku izvješća, mišljenja, procjena i izjava. Neki primjeri uključeni su u prikaz niže.

Prikaz 15.8-2

| | |
|---------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>Postoji potreba za revizorovim ekspertom?</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Popis specifičnih vrsta zaliha; • Procjena vrijednosti imovine, kao što su zemljište i zgrade, postrojenja i strojeve, umjetnička djela, drago kamenje, zalihe i složeni financijski instrumenti; • Određivanje količine ili fizičkog stanja imovine, kao što su minerali koji su spremeni u rasutim zalihama, podzemni minerali i naftne rezerve, te određivanje preostalog korisnog vijeka trajanja postrojenja i strojeva; • Određivanje količine pomoću specijaliziranih tehnika ili metoda, poput aktuarske procjene; • Analiza usklađenosti s poreznim zakonom vezano za složene ili neobične probleme; • Mjerenje dovršenog rada, te rada koji se tek treba dovršiti, a vezano za ugovore koji su u tijeku; i • Pravna mišljenja u vezi tumačenja sporazuma, zakona i regulativa. |
|---------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Ovaj standard sadrži smjernice o tome kako se rad revizorova eksperta može koristiti kao odgovarajući revizijski dokaz.

U nekim slučajevima, revizor koji nije stručnjak za relevantno područje nego samo u računovodstvu i reviziji može steći dovoljno razumijevanje tog područja te provesti reviziju bez korištenja revizorova eksperta. Takvo razumijevanje može se osigurati kroz:

- Iskustvo u obavljanju revizije subjekata za koju su trebala slična stručna znanja.
- Obrazovanje ili stručno usavršavanje u određenom području. Takvo što može uključivati formalne tečajeve ili razgovore (ali ne i savjetovanja gdje su sve važne činjenice dostupne) s ekspertima za relevantno područje.
- Razgovor s revizorima koji su bili angažirani na sličnim poslovima.

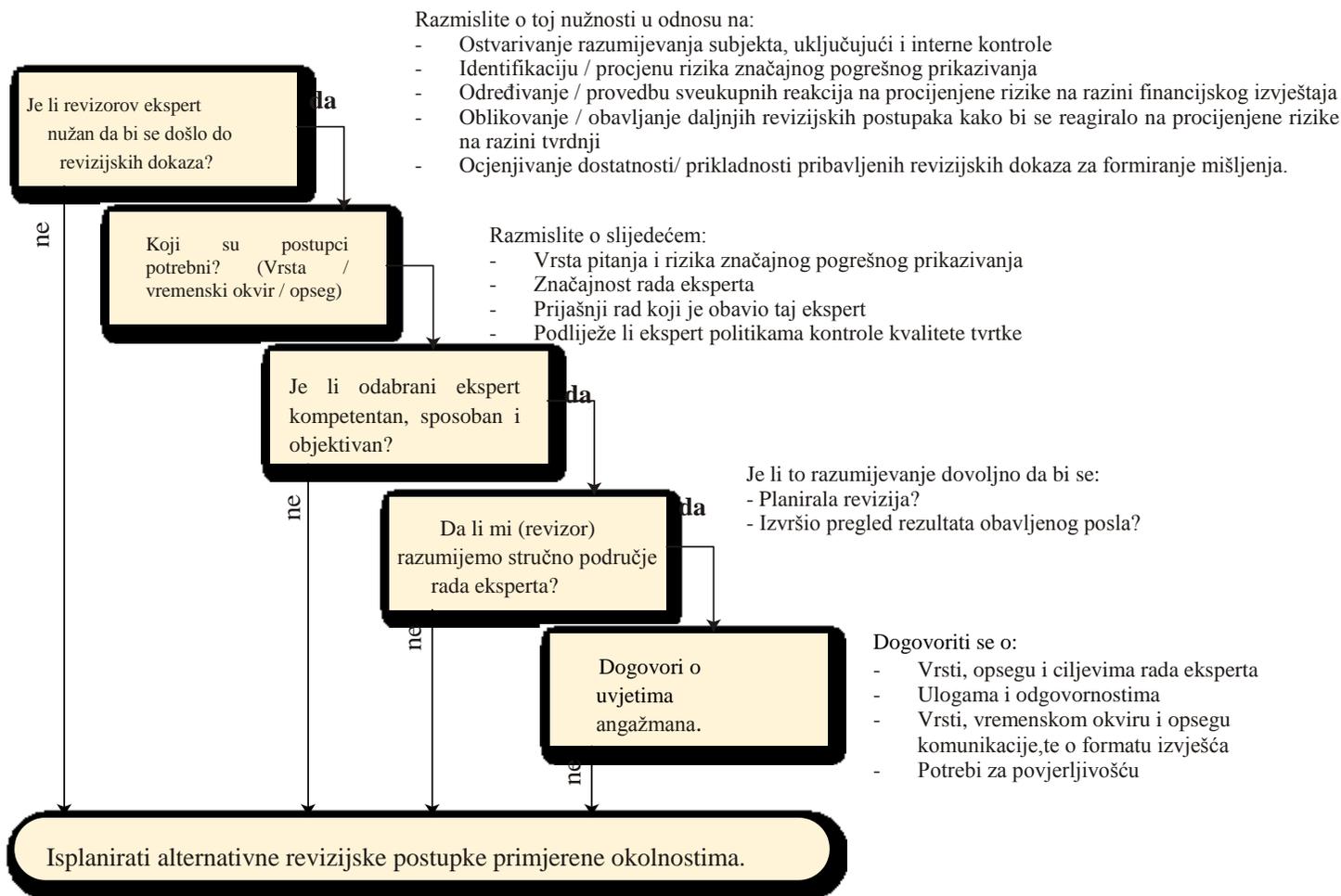
Napomena: Bez obzira na to koristi li se rad eksperta ili ne, revizor zadržava isključivu odgovornost za izraženo revizijsko mišljenje.

Procjena rizika

| Točka # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|---------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 620.7 | Ako je za stjecanje dostatnih revizijskih dokaza potrebna ekspertiza izvan područja računovodstva ili revizije, revizor će utvrditi hoće li se koristiti radom svoga eksperta. (Vidjeti točke A4-A9.) |
| 620.8 | Vrste, vremenski raspored i obujam revizorskih postupaka u vezi sa zahtjevima iz točaka 9-13 ovog MRevS-a, razlikovat će se ovisno o konkretnim okolnostima. U utvrđivanju vrsta, vremenskog rasporeda i obujma takvih postupaka revizor će razmotriti: (Vidjeti točku A10.) (a) vrstu problematike na koju se odnosi rad eksperta; (b) rizike značajnih pogrešnih prikazivanja u području na koje se odnosi rad eksperta; (c) značajnost rada eksperta u kontekstu cjelokupne revizije; (d) revizorovo znanje i iskustvo iz prethodnih angažmana eksperta; i (e) je li ekspert podvrgnut politikama i postupcima kontrole kvalitete revizorske tvrtke. (Vidjeti točke A11-A13.) |
| 620.9 | Revizor će ocijeniti posjeduje li njegov ekspert potrebnu kompetentnost, sposobnost i nepristranost potrebnu za svrhu revizije. U slučaju angažmana eksternog eksperta, ocjena objektivnosti uključit će upite u vezi s interesima i odnosima koji mogu ugroziti objektivnost eksperta. (Vidjeti točke A14-A20) |
| 620.10 | Revizor će steći dovoljno razumijevanje područja ekspertize svoga eksperta kako bi mu omogućilo da: (a) utvrdi vrstu, djelokrug i ciljeve rada eksperta za potrebe revizije; i (b) ocijeni adekvatnost takvog rada za potrebe revizije. |
| 620.11 | Revizor će s ekspertom usuglasiti, u pisanom obliku kada je odgovarajuće, sljedeća pitanja: (Vidjeti točke A23-A26.) (a) vrstu, djelokrug i ciljeve takvog rada eksperta; (Vidjeti točku A27.) (b) ulogu i odgovornost revizora, kao i ulogu i odgovornost eksperta; (Vidjeti točke A28-A29.) (c) vrste, vremenski raspored i obujam komunikacije između revizora i tog eksperta, uključujući oblik izvještaja koji će dati taj ekspert; i (Vidjeti točku A30.) |

Donji prikaz daje sažeta razmatranja vezana za korištenje revizorova eksperta.

Prikaz 15.8-3



Prikaz 15.8-4

| Razmislite: | Razgovor |
|--------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>Je li revizorov ekspert potreban da bi se pribavili revizijski dokazi?</p> | <p>Razmislite o toj nužnosti u odnosu na:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ostvarivanje razumijevanja subjekta, uključujući i interne kontrole; • Identifikaciju / procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja; • Određivanje / provedbu sveukupnih reakcija na procijenjene rizike na razini financijskog izvještaja; • Oblikovanje / obavljanje daljnjih revizijskih postupaka s ciljem reagiranja na procijenjene rizike na razini tvrdnji; i • Ocjenjivanje dostatnosti / prikladnosti dobivenih revizijskih dokaza da se bi se formiralo mišljenje. |

| Razmislite: | Razgovor |
|-----------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Koji su revizijski postupci potrebni? | <p>Razmislite o slijedećem:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Vrsta pitanja i rizik značajnog pogrešnog prikazivanja; • Značaj rada eksperta u kontekstu revizije; • Prethodni rad (ako postoji) koji je obavio taj ekspert; i • Podliježe li ekspert politikama i postupcima kontrole kvalitete revizorove tvrtke. |
| Je li odabrani revizorov ekspert kompetentan, sposoban i objektivan? | <ul style="list-style-type: none"> • Kompetentnost se odnosi na vrstu i razinu stručnosti revizorova eksperta. • Sposobnost se odnosi na mogućnost revizorova eksperta da iskoristi svoja znanja i vještine u okolnostima angažmana (kao što su npr. geografska lokacija te dostupnost vremena i resursa). • Objektivnost se odnosi na moguće učinke koji mogu nastati uslijed pristranosti, sukoba interesa ili utjecaja trećih osoba, a mogu utjecati na profesionalne ili poslovne prosudbe revizorova eksperta. <p>Ostali čimbenici koje također treba razmotriti uključuju i slijedeće:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Osobno iskustvo s prethodnim radom tog eksperta; • Razgovori s tim ekspertom; • Razgovori s drugima osobama upoznatima s radom tog eksperta; • Poznavanje kvalifikacija tog eksperta, članstvo istog u profesionalnim tijelima ili stručnim udrugama, licenca za obavljanje tog posla, ili drugi oblici vanjskih priznanja; • Objavljeni radovi ili knjige koje je napisao taj ekspert, i • Politike i postupci revizorove tvrtke vezane za kontrolu kvalitete. |
| Razumijemo li mi (revizor) ekspertovo područje stručnosti? | <p>Posjedujemo li dovoljnu razinu razumijevanja područja stručnosti revizorovog eksperta da bismo mogli:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Planirati reviziju; te • Izvršiti pregled rezultata obavljenog posla? |
| Dogovoriti se o uvjetima angažmana | <p>Pri uspostavi uvjeta angažmana, potrebno je uzeti u obzir čimbenike koji su navedeni u nastavku:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Pristup revizorova eksperta osjetljivim ili povjerljivim informacijama subjekta; • Uloge i odgovornosti revizora i revizorova eksperta moraju biti jasne; • Sve višestruke nadležnosti, pravne ili regulatorne obveze; • Složenost poslova koje je potrebno obaviti; • Prethodno iskustvo revizorova eksperta vezano za taj subjekt; i • Opseg rada revizorova eksperta te značajnost istog u kontekstu revizije. <p>Pisani ugovor treba sadržavati:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Vrstu, opseg i ciljeve rada eksperta • ulogu i odgovornosti; • Vrstu, vrijeme i opseg komunikacije, uključujući i format izvješća; i • Potrebu za povjerljivošću. <p>Dodatak za MRevS-ima 620 sadrži pitanja koja revizor može razmotriti te uključiti u bilo koji pisani ugovor s vanjskim revizorovim ekspertom.</p> |

Ocjena obavljenog posla

| Točka # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|---------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 620.12 | <p>Revizor će ocijeniti adekvatnost rada svog eksperta za svrhu revizije, uključujući: (Vidjeti točku A32.)</p> <p>(a) relevantnost i opravdanost ekspertovih nalaza, odnosno zaključaka i njihovu konzistentnost s ostalim revizijskim dokazima; (Vidjeti točke A33-A34.)</p> <p>(b) ukoliko rad eksperta uključuje upotrebu značajnih pretpostavki i metoda, relevantnost i opravdanost takvih pretpostavki i metoda u danim okolnostima; i (Vidjeti točke A35-A37.)</p> <p>(c) ukoliko rad eksperta uključuje korištenje izvora podataka koji su značajni za njegov rad,</p> |
| 620.13 | <p>Ako revizor utvrdi da rad eksperta nije adekvatan za svrhu revizije, revizor će: (Vidjeti točku A40.)</p> <p>(a) usuglasiti sa ekspertom vrste i obujam daljnjih radnji; i</p> <p>(b) obaviti dodatne revizijske postupke primjerene tim okolnostima.</p> |

Prikaz 15.8-5

Ocijeniti
prikladnost rada
koji je obavio

Procijeniti relevantnost / opravdanost:

- Ekspertovih stručnih nalaza / zaključaka i dosljednosti u odnosu na ostale revizijske dokaze.
- Ključnih pretpostavki i metoda korištenih u danim okolnostima.
- Izvora podataka, uključujući i točnost istih. Dogovoriti se ekspertom vrstu/opseg svog daljnjeg posla koji će biti potrebno obaviti.

Ako posao nije adekvatan, planirati dodatne revizijske postupke primjerene okolnostima.

Ako su rezultati rada eksperta nezadovoljavajući ili u neskladu s drugim dokazima, revizor treba riješiti takve probleme. Takvo što može uključivati:

- Razgovore s subjektom i ekspertom ;
- primjenu dodatnih revizijskih postupaka;
- Mogući angažman nekog drugog eksperta; ili
- Modificiranje revizorova izvješća.

Izvjешćivanje

| Točka # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|---------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 620.14 | <p>Revizor se neće pozvati na rad eksperta u revizorovom izvješću s pozitivnim mišljenjem, osim ako to ne zahtijeva zakon ili regulativa. Ako zakon ili regulativa zahtjeva takvo pozivanje, revizor će u svom izvješću navesti da takvo pozivanje ne umanjuje revizorovu odgovornost za revizorovo mišljenje. (Vidjeti točku A41.)</p> |
| 620.15 | <p>Ako se revizor u svom izvješću ipak pozove na rad svog eksperta, jer je takav poziv važan za razumijevanje modifikacije revizorovog mišljenja, revizor će u svom mišljenju navesti da takav poziv ne umanjuje revizorovu odgovornost za izraženo mišljenje. (Vidjeti točku A42.)</p> |

U revizorovu izvješću neće se pozivati na rad eksperta. Takvo pozivanje bi se moglo pogrešno shvatiti kao modifikacija revizorova mišljenja ili pak kao podjela odgovornosti, a takvo što ni u kojem slučaju nije namjera.

Međutim, ako revizor odluči izdati modificirano revizorovo izvješće uslijed uključenosti eksperta, može biti prikladno pri objašnjavanju vrste i prirode modifikacije pozvati se na posao eksperta ili ga opisati u to uključiti identitet eksperta i opseg uključenosti eksperta. U tim okolnostima, revizor mora pribaviti ekspertovu privolu prije nego što uvrsti takvu referencu. U slučaju da ekspert uskrati dati svoju privolu, a revizor smatra da je takva referenca potrebna, revizor će možda morati zatražiti pravni savjet.

15.9 MRevS 720-Revizorove odgovornost u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje

| Točka # | Cilj (evi) MRevS-a |
|---------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 720.4 | Cilj revizora je primjereno reagirati kada dokumenti koji sadrže revidirane financijske izvještaje i revizorovo izvješće o njima uključuju druge informacije koje mogu narušiti vjerodostojnost tih financijskih izvještaja i revizorovog izvješća. |

| Točka # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|---------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 720.6 | Revizor će čitati ostale informacije kako bi pronašao značajne proturječnosti, ako ih ima, s revidiranim financijskim izvještajima. |
| 720.7 | Revizor će zaključiti odgovarajuće aranžmane s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje kako bi dobio ostale informacije prije datuma revizorovog izvješća. Ako nije moguće dobiti sve ostale informacije prije datuma revizorovog izvješća, revizor će pročitati takve ostale informacije čim to bude izvedivo. (Vidjeti točku A5.) |
| 720.8 | Ako čitanjem ostalih informacija revizor otkrije značajnu proturječnost, revizor će odrediti treba li mijenjati revidirane financijske izvještaje ili ostale informacije. |
| 720.9 | Ako je nužna izmjena revidiranih financijskih izvještaja i menadžment odbije izvršiti izmjenu, revizor će modificirati mišljenje u revizorovom izvješću u skladu s MRevS-om 705. |
| 720.10 | Ako je nužna izmjena ostalih informacija i menadžment odbije izvršiti izmjenu, revizor će to pitanje priopćiti onima koji su zaduženi za upravljanje, osim ako nisu svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni u vođenje poslovnog subjekta; i (a) uključiti u revizorovo izvješće odjeljak za ostala pitanja opisujući značajnu proturječnost u skladu s MRevS-om 706; ili (b) zadržati revizorovo izvješće; ili (c) povući se iz angažmana, gdje je povlačenje moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi. (Vidjeti točke A6-A7.) |
| 720.11 | Ako je nužna izmjena revidiranih financijskih izvještaja, revizor će slijediti relevantne zahtjeve iz MRevS-a 560. |
| 720.12 | Ako je nužna izmjena ostalih informacija i menadžment prihvati provođenje izmjene, revizor će obaviti postupke nužne u danim okolnostima. (Vidjeti točku A8.) |
| 720.13 | Ako je nužna izmjena ostalih informacija i menadžment odbije izvršiti izmjenu, revizor će obavijestiti one koji su zaduženi za upravljanje, osim ako nisu svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni u vođenje poslovnog subjekta, o svojoj zabrinutosti u vezi s ostalim informacijama i poduzeti svaku daljnju potrebnu aktivnost. (Vidjeti točku A9.) |

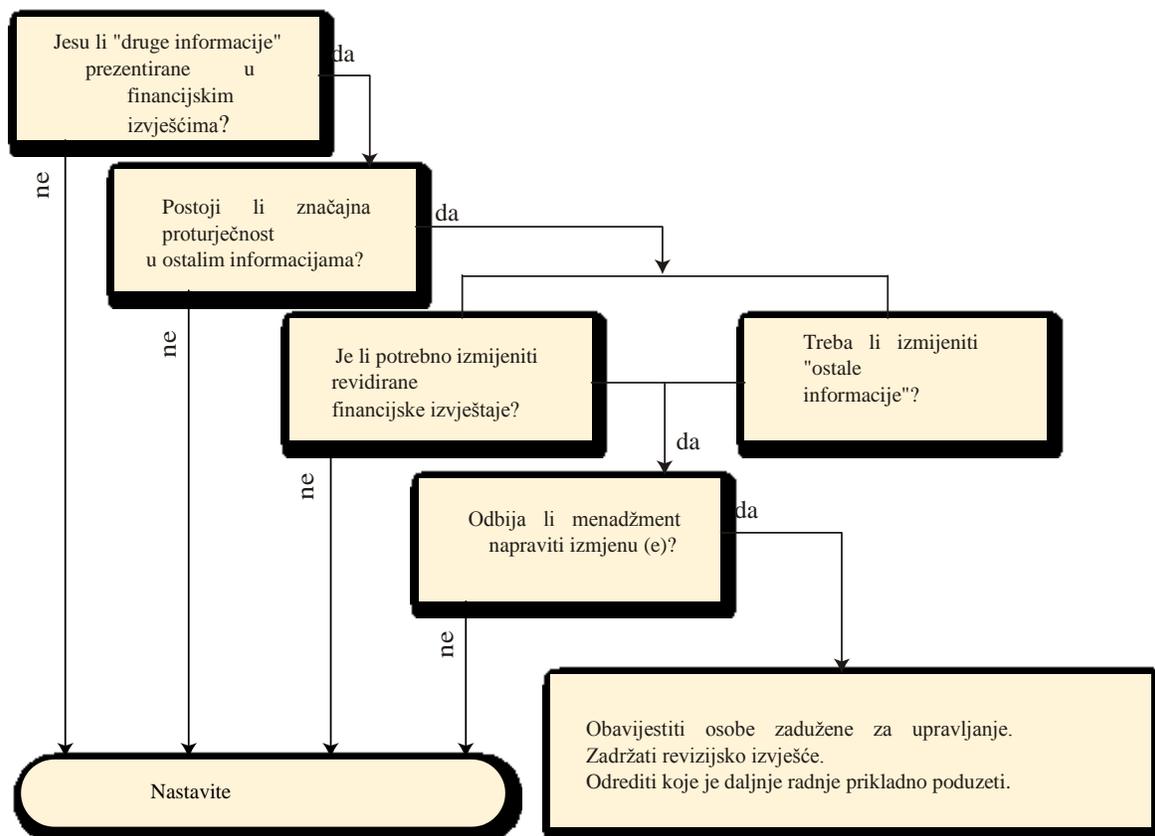
| Točka # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|---------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 720.14 | Ako čitanjem ostalih informacija za svrhu otkrivanja značajnih proturječnosti revizor postane svjestan očiglednog pogrešnog prikazivanja činjenice, revizor će raspraviti pitanje s menadžmentom. (Vidjeti točku A10.) |
| 720.15 | Ako nakon takve rasprave revizor još uvijek smatra da postoji očigledno pogrešno prikazivanje činjenice, revizor će zahtijevati da se menadžment posavjetuje s trećom kvalificiranom strankom, kao što je subjektov pravni savjetnik, te će razmotriti dobiveni savjet. |
| 720.16 | Ako revizor zaključi da postoji značajno pogrešno prikazivanje činjenica u ostalim informacijama koje menadžment odbija ispraviti, revizor će obavijestiti one koji su zaduženi za upravljanje, osim ako nisu svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni u vođenje poslovnog subjekta, o svojoj zabrinutosti u vezi s ostalim informacijama i poduzeti svaku daljnju potrebnu aktivnost. (Vidjeti točku A11.) |

Pregled

Neki subjekti, poput onih u kojima postoje brojne zainteresirane strane, će objaviti (na papiru ili elektronički) godišnje izvješće ili će pak revidiranim financijskim izvještajima priložiti dodatne informacije. U takvim slučajevima, revizorova je odgovornost pročitati i druge podatke kako bi identificirao informacije koje bi mogle umanjiti vjerodostojnost financijskih izvješća i izvješće revizora. Ako se takve informacije pronađu, revizor treba poduzeti odgovarajuće korake kako bi se situacija popravila.

Sažetak nekih od ključnih zahtjeva naveden je u prikazu koji se nalazi u nastavku.

Prikaz 15.9-1



16. Revizijska dokumentacija

| Sadržaj poglavlja | Relevantni MRevS-i |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------|
| Različiti zahtjevi vezani za dokumentaciju za planiranje revizije, pribavljene revizijske dokaze i konačnu pohranu istih. | MSKK1, 220, 230, 240, 300, 315, 330 |

| Točka # | Cilj (evi) MRevS-a |
|---------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 230.5 | Cilj revizora je pripremiti dokumentaciju koja osigurava: (a) dostatni i primjereni zapis osnove za revizorovo izvješće; i (b) dokazivanje da je revizija bila planirana i obavljena u skladu s MRevS-ovima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima |

| Točka # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|---------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 230.6 | Za svrhe ovog MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja: (a) Revizijska dokumentacija – podaci o obavljenim revizijskim postupcima, pribavljenim relevantnim revizijskim dokazima i zaključcima koje je revizor stvorio (ponekad se također rabi pojam – radni spisi ili radni papiri). (b) Revizijski dosje – jedna ili više mapa, u fizičkom ili elektroničkom obliku, i sadrži evidencije koje obuhvaćaju revizijsku dokumentaciju za određeni angažman. (c) Iskusan revizor – osoba (unutar ili izvan tvrtke) s praktičnim revizijskim iskustvom i razumnim razumijevanjem: (i) revizijskog postupka; (ii) MRevS-ova i primjenjivih zakonskih i regulativnih zahtjeva; (iii) poslovnog okruženja u kojem posluje poslovni subjekt; i (iv) pitanja u vezi s revidiranjem i financijskim izvještavanjem relevantnima za djelatnost poslovnog subjekta |
| 230.7 | Revizor će pravodobno pripremiti revizijsku dokumentaciju. (Vidjeti točku A1.) |

16.1 Pregled

Dokumentacija revizijskog dosjea (bilo da se pohranjuje u papirnatom obliku bilo elektronski) igra ključnu ulogu pri:

- Pružanju podrške angažiranom timu u procesu planiranja i obavljanja revizije;
- Pružanju dokaza koji pokazuju da su se planirani revizijski postupci zaista proveli.
- Pružanju podrške osobama zaduženima za pregled angažmana (uključujući i odgovarajuće osobe zadužene za pregled kontrole kvalitete angažmana) u obavljanju poslova za koje su odgovorni u skladu s profesionalnim standardima;
- Evidentiranju prosudbi uključenih u formiranje revizijskog mišljenja; i
- Evidentiranju pitanja koja imaju kontinuirani značaj za buduće revizije subjekta.

TOČKA ZA RAZMATRANJE

Nema potrebe osigurati dokumentaciju o zahtjevima MRevS-a koja nije relevantna u danim okolnostima. To je primjenjivo kad cijeli MRevS nije relevantan (poput MRevS 610, kad subjekt nema funkciju interne revizije), ili kada je zahtjev MRevS uvjetan, a uvjet ne postoji.

Dobra revizijska dokumentacija je prikladno organizirana, te uključuje evidenciju obavljenog posla, pribavljene revizijske dokaze, značajne profesionalne prosudbe koje su primjenjivane te stvorene zaključke.

Prikaz 16.1-1

Potreba postojanja dokumentacije u revizijskom dosjeu

- Pruža temelj za revizorove zaključke vezane za relevantne tvrdnje u financijskim izvještajima
- Pruža dokaze da je angažman obavljen u skladu s profesionalnim standardima.
- Pruža dokaze da su sve računovodstvene evidencije usklađene s financijskim izvještajima.

Revizijska dokumentacija za manje subjekte općenito će biti manje opsežna nego za one veće. To je osobito važno kada:

- angažirani partner obavlja sav posao revizije. Dokumentacija neće uključivati pitanja koja se odnose na diskusije koje se provode na nivou tima, alokaciju odgovornosti ili nadzor, te
- neka pitanja koja su jasne te se kao takve mogu jednostavnije riješiti u jednom dokumentu s unakrsnim referencama na potkrjepljujuće radne papire. Takvo što može uključivati jedno ili više područja kao na primjer razumijevanja subjekta i njegove interne kontrole, opće strategije revizije i plana revizije, značajnosti, procijenjene rizike, primijećena značajna pitanja, te donesene zaključke.

Mnogi MRevS-i sadrže specifične zahtjeve vezane za dokumentaciju čija je svrha pojašnjenje zahtjeva iz MRevS 230. Tablica u nastavku prikazuje reference na odjeljke iz MRevS-a koji opisuju specifične zahtjeve vezane za dokumentaciju. Međutim, to ne znači da ne postoje nikakvi drugi zahtjevi vezani uz dokumentaciju u MRevS-ima koji nisu uključeni u donji popis.

Prikaz 16.1-2

| MRevS | Naslov | Točke |
|-------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|
| 210 | Dogovaranje uvjeta revizijskog angažmana | 10-12 |
| 220 | Kontrola kvalitete za revizije financijskih izvještaja | 24-25 |
| 230 | Revizijska dokumentacija | Sv |
| 240 | Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja | 44-47 |
| 250 | Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja | 29 |
| 260 | Komunikacija s onima koji su zaduženi za upravljanje | 23 |
| 300 | Planiranje revizije financijskih izvještaja | 12 |
| 315 | Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja | 32 |
| 320 | Značajnost u planiranju i obavljanju revizije | 14 |
| 330 | Revizorove reakcije na procijenjene rizike | 28-30 |
| 450 | Ocjena pogrešnih prikazivanja ustanovljenih tijekom revizije | 15 |
| 540 | Revidiranje računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednost i s tim povezana objavljivanja | 23 |
| 550 | Povezane stranke | 28 |
| 600 | Posebna razmatranja - revizija financijskih izvještaja grupe (uključujući i rad revizora komponente) | 50 |
| 610 | Korištenje radom internih revizora | 13 |

16.2 Organizacija revizijskog dosjea

Područje na koje je potrebno obratiti pažnju jest i politika na nivou tvrtke vezana za organizaciju revizijskih dosjea i indeksiranje. Ujednačen pristup pri korištenju standardnih indeksa ima brojne prednosti, od kojih su neke navedene u nastavku:

- Omogućava članovima revizijskog tima lakše pronalaženje određenih radnih papira i njihovo zajedničko korištenje;
- Omogućava lakši pregled od strane različitih osoba zaduženih za pregled, poput menadžera, angažiranog partnera, ispitivača kontrole kvalitete angažmana, te osoba zaduženih za nadzor kvalitete;
- Omogućava ujednačenost revizijskih dosjea na nivou cijele tvrtke; i
- Omogućava podršku kontrolnim funkcijama poput potrage za odobrenjima koja nedostaju i nevažnim referencama, te nerazriješenim zabilješkama vezanim za pregled.

Revizijska dokumentacija obično je organizirana u logičke podjele rada uz pomoć sustava za indeksiranje. Ako je dosje elektronski, indeksiranje se može organizirati u obliku mapa i pod-mapa. Svaki puta kada se kreira dokument revizijske dokumentacije, daje mu se broj koja ga direktno veže s ukupnim indeksom dosjea.

U nastavku su opisana dva primjera mogućih indeksa revizijskog dosjea.

Prvi primjer grupira dokumente prema stadiju u kojem su ti dokumenti pripremljeni u postupku revizije. Imajte na umu da se dokumenti o kompletiranju (u dosjeu u papirnatom obliku) obično spremaju na vrhu dosjea zbog bolje pristupačnosti. Drugi indeks dokumenata grupira dokumente po područjima financijskog izvještaja, kao što su obveze, potraživanja, prihodi od prodaje itd. U tom dosjeu se svi dokumenti vezani za procjenu rizika zaliha i reakcije na taj rizik pospremaju u sekciju zaliha. Treća alternativa bila bi kombinacija ta dva pristupa, u tom bi slučaju neki dokumenti bili organizirani prema stadiju u revizijskom procesu, a drugi prema području financijskog izvještaja.

Prikaz 16.2-1

| Indeks prema fazi revizije (Izvadci iz indeksa) | Indeks prema području financijskog izvještaja (Izvadci iz indeksa) |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------|
| 100-200 Financijski izvještaji i revizorovo izvješće | 10 Financijski izvještaji i revizorovo izvješće |
| 201-300 Porezne prijave, itd. | 11 Zabilješke o kompletiranju dosjea, kontrolne liste, itd. |
| 301-400 Kompletiranje dosjea poput zabilješke o značajnim odlukama, kontrolne liste i pisane izjave menadžmenta | 12 Opća strategija revizije |
| 401-500 Planiranje revizije, uključujući i strategiju revizije i značajnost | 15 Značajnost |
| 501-600 Procjena rizika, uključujući i razumijevanje subjekta i interne kontrole | A Novac |
| 601-700 Reakcija na rizik, uključujući i detaljne planove revizije prema području u financijskom izvještaju | C Potraživanja |
| 701-799 Ostali prateći dokumenti, kao što su bruto bilanca i izvješća | D Zalihe |
| 800 Okviri financijskog izvještavanja | BB Obveze |
| | DD Dugoročni dug |
| | 20 Prihodi |
| | 30 Nabave |
| | 40 Plaće |
| | 50 Oporezivanje |
| | 100 Naknadni događaji |
| | 120 Potencijalne obveze |
| | 150 Ostali prateći dokumenti, kao što su bruto bilance i izvješća |

16.3 Česta pitanja o revizijskoj dokumentaciji

Najčešća pitanja o revizijskoj dokumentaciji uključuju sljedeća.

Prikaz 16.3-1

| Pitanje | Odgovor |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Tko je vlasnik revizijskog dosjea? | Osim ako nije drugačije određeno zakonom ili regulativom, revizorska dokumentacija je u vlasništvu revizorske tvrtke. |
| Moraju li se kopije ispitivanih evidencija subjekta pohranjivati u revizijskom dosjeu? | Ne moraju. Potrebno je samo navesti identifikacijske karakteristike transakcija/postupaka koje su se ispitivale kako bi se rad mogao ponoviti ili kako bi se mogli, ako bude potrebe, istražiti izuzetci. Identifikacijske karakteristike uključuju: <ul style="list-style-type: none"> • Datume i jedinstvene brojeve transakcija za test detalja; • Opseg postupka i populacija koja se koristi (tj. svi unosi u dnevnik iznad određenog iznosa iz dnevnika); • Izvor, početna točka i interval uzorkovanja za sustavne uzorke; |

| Pitanje | Odgovor |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | <ul style="list-style-type: none"> • Za upite postavljene zaposlenicima, njihova imena, pozicije i datume postavljanja upita; i • Za promatranja, proces ili problematika koja se podvrgava promatranju, relevantne osobe, njihove odgovornosti, te kada i gdje su takva promatranja provedena. <p>Međutim, sažeci ili kopije evidencija subjekta (poput značajnih ugovora i sporazuma) mogu se uključiti, ako se to smatra prikladnim.</p> |
| <p>Mora li svaka stranica revizijskog dosjea sadržavati paraf osobe koja ju je pripremila i datum kad je pripremljena, te paraf kontrolora?</p> | <p>Ne mora. Obveza parafiranja radnih papira (od strane osoba koje su obavile posao i osoba koje su ga pregledale) potrebna je u smislu održavanja odgovornosti angažiranog tima. Međutim, to ne znači da se svaka stranica radnih papira u dosjeu mora parafirati i datirati. Na primjer, dokazi o pripremi i pregledu mogu se prikazati za svako poglavlje, modul ili pak jedinicu u dosjeu, što je bolje nego da ih se postavlja na svaku pojedinu stranicu. Priprema radnih papira (obično na razini asistenata) i njihov detaljan pregled (obično na razini voditelja/menadžera) uključuje parafiranje svakog papira radnog odjeljka, modula ili jedinice, dok opći pregled (na razini partnera) može uključivati isključivo pregled ključnih dijelova dosjea u kojima postoje značajni rizici ili značajne profesionalne prosudbe.</p> |
| <p>Moraju li se dokumentirati SVA razmatranja i korištenja profesionalnih prosudbi?</p> | <p>Ne, nije niti potrebno, a niti izvedivo za revizora dokumentirati svako pitanje i svaku profesionalnu prosudbu koju je razmatrao. Samo značajna pitanja i važne prosudbe razmatrane tijekom revizije o tim pitanjima moraju biti dokumentirane. Dokumentacija o značajnim pitanjima i prosudbama objašnjava revizorove zaključke, i pojačava kvalitetu prosudbi. Takvo što često se može postići kroz pripremu zabilješke o značajnim pitanjima po završetku revizije.</p> |
| <p>Moraju li se preliminarni nacrti financijskih izvještaja čuvati ukoliko su značajno proturječni konačnim financijskim</p> | <p>Ne moraju. Nema zahtjeva da se dokumentacija koja je netočna ili zamijenjena mora čuvati.</p> |
| <p>Je li potrebno dokumentirati nepoštivanje zahtjeva MRevS-a koji zapravo i nisu primjenjivi na reviziju?</p> | <p>Nije. Osim u izvanrednim okolnostima, poštivanje MRevS-a je nužno samo za zahtjeve koji su 'relevantni'. MRevS sigurno nije relevantan kad cijeli MRevS nije primjenjiv, ili kada je zahtjev MRevS uvjetan, a uvjet ne postoji.</p> |

16.4 Zahtjevi vezani za specifičnu dokumentaciju

Procjena rizika

| Točka # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|---------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 240.44 | <p>U revizorsku dokumentaciju revizorovog razumijevanja subjekta i njegovog okruženja i procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja koje zahtjeva MRevS 315, revizor će uključiti sljedeće:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) značajne odluke donesene tijekom diskusije sa članovima tima o podložnosti subjektivih financijskih izvještaja u pogledu značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevара; i (b) prepoznavanje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevара na razini financijskih izvještaja i razini tvrdnji. |
| 240.47 | <p>Ako revizor zaključi da pretpostavka da postoji rizik značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevара povezanih s priznavanjem prihoda nije primjenjiva u okolnostima angažmana, revizor će uključiti u revizijsku dokumentaciju razloge za takav zaključak.</p> |
| 300.12 | <p>Revizor će u revizijsku dokumentaciju uključiti:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) opće strategiju revizije; (b) plan revizije; i (c) svaku važnu promjenu izvršenu tijekom revizijskog angažmana u općoj strategiji revizije ili planu revizije, i razloge za takve promjene. (Vidjeti točke A16-A19.) |
| 315.32 | <p>Revizor će u revizijsku dokumentaciju uključiti:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) raspravu između angažiranog tima, gdje to zahtjeva točka 10, te donesene značajne odluke; (b) ključne elemente za razumijevanja stečenog u vezi sa svakim aspektom subjekta i njegovog okruženja, navedenog u točki 11, i svaku komponentnu internih kontrola, navedenu u točkama 14-24; izvore informacija iz kojih je stečeno razumijevanje; i obavljene postupke procjene rizika; (c) prepoznate i procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na razini financijskih izvještaja i na razini tvrdnje, kako zahtjeva točka 25; i (d) prepoznate rizike, i povezane kontrole o kojima je revizor stekao razumijevanje, kao posljedicu zahtjeva iz točki 27-30. (Vidjeti točke A131-A134.) |

Tipična revizijska dokumentacija uključuje dolje navedene stavke.

Prikaz 16.4-1

| Faza procjene rizika | Komentari |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> • Postupci prije angažmana (prihvaćanje klijenta). • Neovisnost i procjena etičnosti. • Uvjeti angažmana. • Razmatranja značajnosti. • Opća strategija revizije. • Rasprave tima za reviziju, uključujući i moguće razloge značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijave. • Obavljeni postupci procjene rizika i rezultati. • Prepoznati procijenjeni rizici značajnog pogrešnog prikazivanja (na općoj razini i razini tvrdnji), na temelju stečenog razumijevanja subjekta i povezanih internih kontrola (ako postoje). • Značajni rizici. • Komunikacija menadžmentom i osobama koje su zadužene za upravljanje. | <p>Ne zaboravite ažurirati dokumentaciju procjene rizika za:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sve nove rizike prepoznate u kasnijoj fazi revizije; i • Promjene potrebne u procjenama rizika ili značajnosti koje su prepoznate kao posljedica obavljanja daljnjih revizijskih postupaka. |

Reakcija na rizik

| Točka # | Relevantni izvanci iz MRevS-a |
|---------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 230.9 | <p>U dokumentiranju vrsta, vremenskog rasporeda i obujma obavljenih revizijskih postupaka, revizor će zabilježiti:</p> <p>(a) prepoznatljive karakteristike određenih stavki ili testiranih pitanja; (Vidjeti točku A12.)</p> <p>(b) tko je obavio revizijski posao i datum kada je takav posao dovršen; i</p> <p>(c) tko je pregledao obavljeni revizijski posao i datum i obujam takvog pregleda. (Vidjeti točku A13.)</p> |
| 240.45 | <p>U revizorovom dokumentiranju reakcija na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja koje zahtjeva MRevS 330, revizor će uključiti sljedeću revizijsku dokumentaciju:</p> <p>(a) sveobuhvatne reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara na razini financijskih izvještaja te vrste, vremenski raspored i obujam revizijskih postupaka i povezanost tih postupaka s procijenjenim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevara na razini tvrdnji; i</p> <p>(b) rezultate revizijskih postupaka, uključujući one koje su oblikovane radi razmatranja rizika menadžmentovog zaobilaženja kontrola.</p> |
| 330.28 | <p>Revizor će u revizijsku dokumentaciju uključiti:</p> <p>(a) sveobuhvatne reakcije usmjerene na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na razini financijskih izvještaja te vrste, vremenski raspored i obujam provedenih daljnjih revizijskih postupaka;</p> <p>(b) povezanost tih postupaka s procijenjenim rizicima na razini tvrdnji; i</p> <p>(c) rezultate revizijskih postupaka, uključujući zaključke u slučaju da oni nisu na drugačiji način očigledni. (Vidjeti točku A63.)</p> |
| 330.30 | <p>Revizijska dokumentacija će pokazivati da su financijski izvještaji usklađeni s potkrepljujućim računovodstvenim evidencijama</p> |

Tipična revizijska dokumentacija uključuje dolje navedene stavke.

Prikaz 16.4-2

| Faza reakcije na rizik | Komentari |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ol style="list-style-type: none"> 1. Plan revizije koji se odnosi na: <ul style="list-style-type: none"> • sva značajna područja financijskih izvještaja; • procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja na razini financijskih izvještaja i tvrdnji; • vrste, vrijeme i opseg daljnjih revizijskih postupaka obavljenih kao reakcija na procijenjene rizike; i • prepoznate značajne rizike. 2. Vrsta i opseg konzultacija s ostalima. 3. Značaj i vrsta dokaza pribavljenih za testirane tvrdnje. 4. Jasno objašnjenje rezultata dobivenih testom, te način na koji su se riješili i pratili izuzetci ili odstupanja. Takvo što uključuje: <ul style="list-style-type: none"> • Osnovu za test; • Izbor populacije; • Razina ocijenjenog rizika; i • Intervale uzorkovanja te izbor početne točke. 5. Mjere poduzete kao rezultat revizijskih postupaka koji ukazuju na: <ul style="list-style-type: none"> • Potrebu za izmjenom planiranih revizijskih postupaka; • Mogućnost postojanja značajnih pogrešnih prikazivanja; • Propuste u financijskim izvještajima; ili • Postojanje značajnih nedostataka u internoj kontroli nad financijskim izvještavanjem. 6. Izmjene (ako ih ima) potrebne u općoj strategiji revizije. 7. Korištenje značajnih prosudbi koje se primjenjuju na značajna pitanja u obavljanju posla i ocjenjivanju rezultata. 8. Razgovori s menadžmentom o značajnim pitanjima. 9. Zabilješke, analize, detalji korištenih pretpostavki, te kako je ustanovljena valjanost korištenih potkrjepljujućih informacija. 10. Međusobno povezivanje na dodatnu dokumentaciju i dokaze da su financijski izvještaji usuglašeni s temeljnim računovodstvenim evidencijama. | <p>Revizija dokumentacija mora moći biti dostatna sama po sebi tako da nema potrebe za dodatnim usmenim objašnjenjima. Vidi dolje razmatranja o iskusnom revizoru.</p> <p>Pazite pri odabiru prave populaciju za tvrdnju koja se testira.</p> <p>Kopije pregledanih klijentovih evidencija nije potrebno stavljati u dosje, ali potrebno je navesti neke identifikacijske karakteristike, kao što su broj, datumi sl., tako da se može ponovno izvesti ukoliko to bude potrebno.</p> |

Izveščivanje

| Točka # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|---------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 230.10 | Revizor će dokumentirati rasprave o značajnim pitanjima s menadžmentom, onima koji su zaduženi za upravljanje i drugima, uključujući vrste raspravljenih značajnih pitanja i kada je i s kim provedeno raspravljanje. (Vidjeti točku A14.) |
| 230.11 | Ako revizor otkrije informaciju koja je nedosljedna u odnosu na revizorov konačni zaključak u vezi sa značajnim pitanjem, revizor će dokumentirati kako je obradio tu nedosljednost. (Vidjeti točku A15.) |
| 230.12 | Ako, u iznimnim okolnostima, revizor prosudi da je nužno odstupiti od relevantnog zahtjeva iz nekog MRevS-a, revizor će dokumentirati kako obavljeni alternativni revizijski postupak postiže cilj tog zahtjev i razloge odstupanja. (Vidjeti točke A18-A19.) |
| 240.46 | Revizor će uključiti u revizijsku dokumentaciju komuniciranja o prijevarama s menadžmentom, onima koji su zaduženi za upravljanje, regulatorima i ostalima. |

Sljedeći prikaz popisuje svu uobičajenu revizijsku dokumentaciju u vezi sa izvještavanjem ili fazom kompletiranja dosjea.

Prikaz 16.4-3

| Izveščivanje | Komentari |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> • Završeni programi revizije. • Dokaz o pregledu dosjea (odnosno inicijali, kontrolne liste, itd.): <ul style="list-style-type: none"> - Detaljni pregled (voditelja / supervizora), - Pregled angažiranog partnera, i - Pregled kontrole kvalitete angažmana, gdje je primjenjivo. - Informacije koje su u suprotnosti ili proturječne konačnim zaključcima. - Sažetak financijskog učinka utvrđenih neusklađenih pogrešaka i odgovora menadžmenta (odnosno, provedenih usklađenja). - Ne-trivijalna neispravljena pogrešna prikazivanja. • Značajna pitanja koja proizlaze iz: <ul style="list-style-type: none"> - Mjera koje su poduzete za rješavanje istih (uključujući i pribavljene dodatne dokaze), i - Osnova za zaključke. • Ako je pružena podrška (gdje je ona dopuštena sukladno zahtjevima o neovisnosti) pri izradi nacрта financijskih izvještaja, opisati vrstu rasprava s menadžmentom s ciljem pregleda sadržaja izvještaja. To može uključivati: <ul style="list-style-type: none"> - Datume održavanja takvih rasprava, - Pružena objašnjenja za primjenu kompleksnih računovodstvenih načela, i - Glavna pitanja koja je postavio menadžment. | <p>Bilježite usmene rasprave s menadžmentom vezane za značajna pitanja i zapisujte njihove odgovore. To će vam pomoći da osigurate da revizijska dokumentacija sadržava i objašnjenja svih značajnih odluka koje su donesene.</p> <p>Uključite kopije relevantnih e-mail poruka ili SMS-ova koje ste razmijenili s klijentom vezano za značajna pitanja.</p> |

| Izveščivanje | Komentari |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <ul style="list-style-type: none"> • Kopija financijskog izvještaja i revizorova izvješća s referencama na poglavlja revizijskog dosjea. • Razlozi za odstupanje od određenog relevantnog zahtjeva MRevS-a, te alternativni postupci koji su provedeni kako bi se postigla svrha tog zahtjeva. • Svi dokumenti vezani za završetak angažmana koje tvrtka zahtjeva. • Kopija svih komunikacija s menadžmentom i osobama koje su zadužene za upravljanje. • Datum revizijskog izvješća i datum kompletiranja revizijske dokumentacije (vidi dolje raspravu o kompletiranju dosjea). | |

16.5 Iskusni revizor

| Točka # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|---------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 230.8 | <p>Revizor će pripremiti revizijsku dokumentaciju koja je dostatna da nekom iskusnom revizoru, koji prethodno nije povezan s revizijom, omogući razumjeti: (Vidjeti točke A2-A5, A16-A17.)</p> <p>(a) vrste, vremenski raspored i obujam revizijskih postupaka obavljenih kako bi se postupilo u skladu s MRevS-ovima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima; (Vidjeti točke A6-A7.)</p> <p>(b) rezultate obavljenih revizijskih postupaka i pribavljene revizijske dokaze; i</p> <p>(c) značajna pitanja koja su iskrsnula tijekom revizije, zaključke stvorene o njima i važne profesionalne prosudbe obavljene u stvaranju tih zaključaka. (Vidjeti točke A8-A11.)</p> |

Revizijska dokumentacija bi trebala biti takva da neki iskusni revizor, koji nije imao nikakve prethodne veze s tom revizijom, može razumjeti (bez potrebe za verbalnim objašnjenjima) slijedeće:

- Vrstu, vrijeme i opseg revizijskih postupaka koji su provedeni kako bi se ispunili zakonski, regulatorni i profesionalni zahtjevi;
- Rezultate revizijskih postupaka i pribavljene revizijske dokaze; i
- Sadržaj nastalih značajnih pitanja i stvorene zaključke.

16.6 Elektronički dokumenti

Mnoge računovodstvene tvrtke su zamijenile (ili su u procesu zamjene) papirnatih revizijskih dosjea elektronskim datotekama. U nekim slučajevima, iako je rad obavljen i pregledan elektronski, papirnatu datoteku se čuvaju kao stalna evidencija obavljenog posla. Dokumenti / obrasci se prvotno šalju elektronskim putem, evidencije klijenata se skeniraju, a svi podaci se pohranjuju elektronski. Ispis se vrši tek po završetku cijelog posla te nakon što je isti i pregledan.

Postoje dvije vrste elektroničkih dokumenata:

- Rad u tijeku; i
- Statičke informacije.

Rad u tijeku

Rad u tijeku sastoji se od dinamičnih informacija koje se razvijaju i ažuriraju kako postupak revizije napreduje. Primjeri uključuju neispunjene revizijske formulare i predložke pisama, znanja o industriji i ključne pokazatelje uspješnosti, upitnike, logička stabla, politike tvrtke, dijagnostiku i financijske podatke iz prethodnog razdoblja, informacije, pretpostavke itd., a koji se mogu koristiti pri izvođenju analitičkih postupaka ovog razdoblja. Te se informacije često pohranjuju u softverskim aplikacijama i alatima za elektroničku reviziju.

Statičke informacije.

Statički podaci se sastoje od završnih dokumenata dosjea, poput financijskih izvještaja i dovršenih radnih papira koji se neće mijenjati, a možda će biti potrebni za referencu u narednim godinama. Završni ili statički dokumenti moraju se pohraniti u obliku i na način na koji će omogućiti jednostavno pronalaženje u kasnijim godinama.

Zastarjele verzije softvera

Ukoliko se podaci pohranjuju u određenom formatu softverske aplikacije, takvo što može biti problematično ako se softverski program ažurira te sukladno tome uvede neke nove formate datoteka. Staru datoteku možda više neće biti moguće otvoriti, osim ukoliko se zadržala i kopija stare softverske aplikacije koja se ranije koristila. Kako bi se riješio taj problem, mnoge tvrtke svoje konačne dokumente čuvaju putem medija naziva Portable Document Format (PDF). PDF je opće prihvaćen te ga koriste i vladine agencije i računovodstvene tvrtke diljem svijeta. U politikama tvrtke treba navesti da se konačni dokumenti ne smiju mijenjati.

Prednosti automatizacije

Pohranjivanje revizijskog dosjea u elektroničkom formatu omogućava automatizaciju nekih od administrativnih radnji te pruža dodatnu fleksibilnost članovima angažiranog tima. Na primjer:

- Određenim radnim papirima može se pristupiti izravno iz indeksa;
- Datoteke i dokumenti se mogu lako dijeliti s drugima ili pregledavati u udaljenim mjestima;
- Novi dokumenti i mape revizijskog dosjea mogu se stvarati, ponovno imenovati, premještati, kopirati i brisati iz indeksa;
- Detaljan indeks može se prikazati kao sažeti prikaz ili se pak može prikazati ukupna struktura koja se po potrebi isto može proširiti te omogućiti bolji uvid i lakše lociranje ključnih dokumenata;
- Važnim dokumentima mogu se dodijeliti posebno prilagođena imena. Takav način imenovanja može pomoći ostalim članovima tima da protumače sadržaj dokumenta iz samog naziva dokumenta.
- Funkcija pregleda može se automatizirati tako da se provjerava samo dio ili cijeli revizijski dosje kako bi se pronašli izuzeci, i bilješke o otvorenim pitanjima nakon pregleda, te oznake osobe koja je pregledala;
- Članovi angažiranog tima mogu dijeliti dokumente putem alata za elektronički ulaz i izlaz iz dosjea;
- Određeni dokumenti mogu se zaštititi lozinkom kako bi se postigao veći stupanj sigurnosti; te

- Pristup datotekama može se ograničiti na ovlašteno osoblje.

Korištenje elektroničkih alata u radnoj dokumentaciji

Postoje tri važna načela koja valja imati na umu prilikom korištenja elektroničkih alata pri pripremi radnih dokumenata:

- Svi zahtjevi MRevS-a i dalje su primjenjivi;
- Elektroničke datoteke zahtijevaju implementaciju sustava za upravljanje elektroničkim datotekama. Takvo što rješava pitanja pristupa (poput pristupa putem lozinke), sigurnosti podataka, upravljanje aplikacijama (uključujući i obuke), rutine vezane za *back-up* informacija, prava na uređivanje, mjesta pohranjivanja, postupke pregleda, te odluke o tome koje će se promjene na dokumentima pratiti s ciljem pružanja potrebne kontrole knjiženja; i
- Završni dokumenti (svi dokumenti koji su potrebni kako bi se omogućila podloga za revizijsko mišljenje) moraju se sačuvati jer moraju biti dostupni u skladu s politikom tvrtke vezanom za pohranu datoteka.

16.7 Kompletiranje dosjea

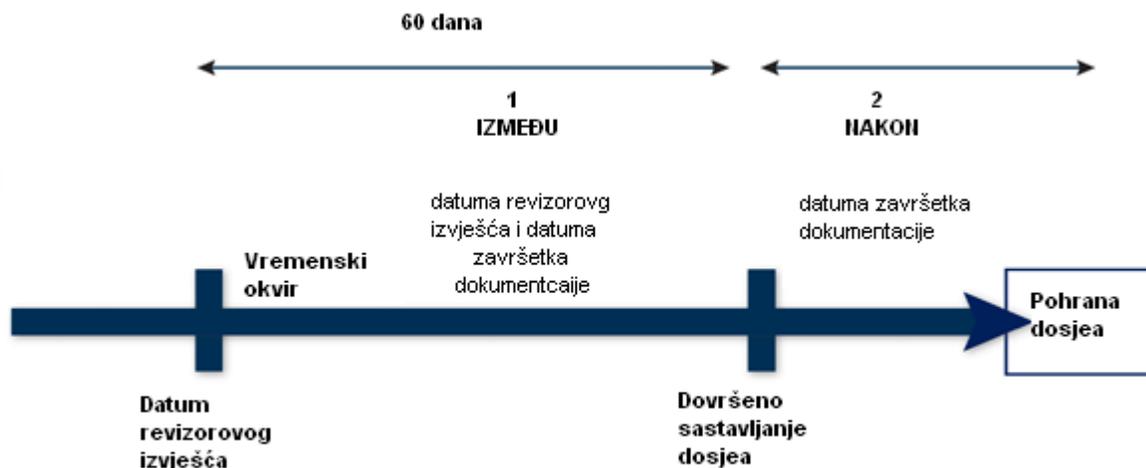
| Točka # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|---------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 230.13 | Ako, u iznimnim okolnostima, revizor obavlja nove ili dodatne revizijske postupke ili stvara nove zaključke nakon datuma revizorova izvješća, revizor će dokumentirati: (Vidjeti točku A20.) (a) novonastale okolnosti; (b) nove ili dodatne obavljene revizijske postupke, pribavljene revizijske dokaze, i stvorene zaključke i njihov učinak na revizorovo izvješće; i (c) kada je i tko obavio posljedične promjene revizijske dokumentacije i pregledao ih. |
| 230.14 | Revizor će objediniti revizijsku dokumentaciju u revizijski dosje i pravodobno dovršiti administrativni postupak objedinjavanja konačnog revizijskog dosjea nakon datuma revizorova izvješća. (Vidjeti točke A21-A22.) |
| 230.15 | Nakon što je dovršena cjelina konačnog revizijskog dosjea, revizor neće obrisati ili izbaciti revizijsku dokumentaciju bilo koje vrste prije kraja razdoblja njezinog čuvanja. (Vidjeti točku A23.) |
| 230.16 | U okolnostima različitim od onih iz točke 13 gdje revizor utvrdi da je nužno izmijeniti postojeću revizijsku dokumentaciju ili dodati novu revizijsku dokumentaciju nakon objedinjavanja konačnog revizijskog dosjea, revizor će, neovisno o vrsti izmjena ili dodavanja, dokumentirati: (Vidjeti točku A24.) (a) određene razloge zbog kojih je došlo do mijenjanja ili dodavanja; i (b) kada je i tko to obavio i pregledao. |

Datiranje revizorova izvješća označava dovršetak revizijskog posla. Nakon tog datuma, ne postoji odgovornost daljnje potrage za revizijskim dokazima.

Nakon datuma revizijskog izvješća, potrebno je pravovremeno provesti završnu kompilaciju revizijskog dosjea. Uobičajeni primjereni rok za dovršetak i konačno kompletiranje revizijskog dosjea ne bi smio biti dulji od 60 dana nakon datuma izdavanja revizorova izvješća.

To je prikazano u sljedećem prikazu. Vidi MSKK 1 i MRevS 230 za više detalja.

Prikaz 16.7-1



Unošenje izmjena u revizijski dosje

Zahtjevi pri unošenju izmjena u revizijski dosje su slijedeći.

Prikaz 16.7-2

| Period | Datumi | Zahtjevi |
|--------|---------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1 | IZMEĐU datuma revizijskog izvješća i datuma završetka dokumentacije | <p>Za administrativne promjene:</p> <ul style="list-style-type: none"> Dokumentirajte vrstu pribavljenih revizijskih dokaza, tko je pripremio i pregledao svaki pojedini dokument te eventualne dodatne zabilješke uz dosje, po potrebi; Obrišite ili odbacite dokumentaciju koja je zamijenjena drugom Razvrstajte, uparite i napravite unakrsne poveznice radnih listova; i Odobrite sve popise povezane s procesom sastavljanja dosjea. <p>Kod izmjena u revizijskim dokazima ili donesenim zaključcima, potrebno je pripremiti dokumentaciju koja se bavi ključnim pitanjima:</p> <ul style="list-style-type: none"> Kada i tko je pripremio takve dodatke (gdje je primjenjivo) i pregledao ih; Specifični razlozi dodataka; i Utjecaj, ako ga ima, takvih dodataka na revizijske zaključke. |
| 2 | NAKON datuma završetka dokumentacije | <p>NIJEDAN dokument ne smije se obrisati ili odbaciti iz revizijskog dosjea dok ne istekne razdoblje zadržavanja dokumenata koje je odredila tvrtka.</p> <p>Tamo gdje je potreban dodatan posao (uključujući izmjene) vezan uz revizijsku dokumentaciju nakon datuma završetka dokumentacije, potrebno je odgovoriti na tri ključna pitanja o izmjenama revizijskih dokaza, opisanih u prethodnoj točki 1, bez obzira o kakvim je dodacima riječ.</p> |

17. Formiranje mišljenja o financijskim izvještajima

Sadržaj poglavlja

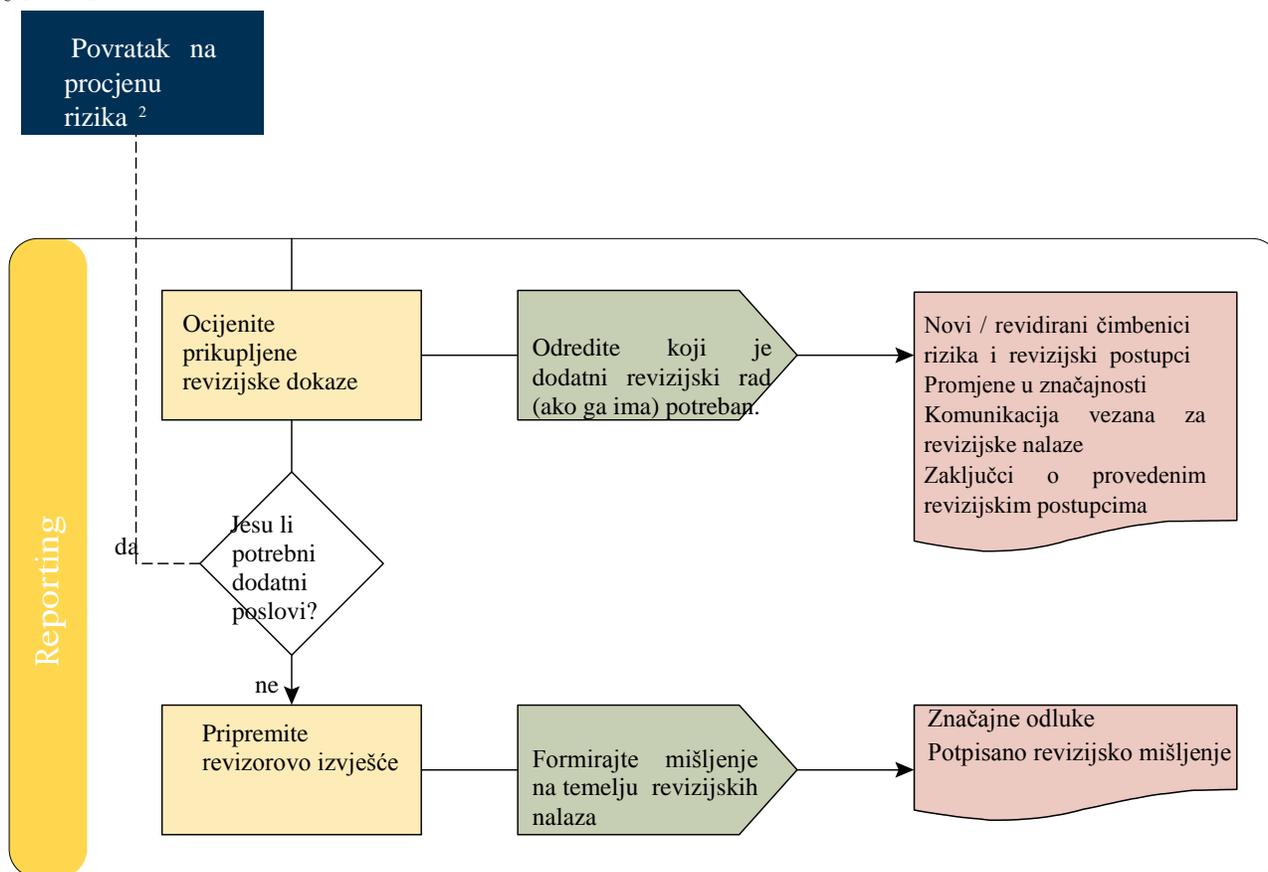
Relevantni MRevS-i

Zahtjevi i razmišljanja vezana za:

700

- Formiranje mišljenja o financijskim izvještajima; i
- Priprema odgovarajuće sročnog revizorovog izvješća.

Prikaz 17.0-1



Napomene:

1. Pogledajte MRevS 230 za potpuniji popis potrebne dokumentacije.
2. Planiranje (MRevS 300) je kontinuiran i iterativan proces koji se provodi tijekom cijele revizije.

| Točka # | Cilj (evi) MRevS-a |
|---------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 700.6 | <p>Ciljevi revizora su:</p> <p>(a) formirati mišljenje o financijskim izvještajima temeljeno na ocjeni zaključaka stvorenih iz dobivenih revizijskih dokaza; i</p> <p>(b) jasno izraziti to mišljenje u pisanom izvješću u kojem se također opisuje osnova za to mišljenje.</p> |

| Točka # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|---------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 700.7 | <p>Za namjene MRevS-ova, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:</p> <p>(a) Financijski izvještaji opće namjene – financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom opće namjene.</p> <p>(b) Okvir opće namjene – okvir financijskog izvještavanja oblikovan za ispunjavanje uobičajenih informacijskih potreba širokog raspona korisnika. Okvir financijskog izvještavanja može biti okvir fer prezentacije ili okvir sukladnosti.</p> <p>Pojam "okvir fer prezentacije" koristi se za označavanje okvira financijskog izvještavanja koji zahtijeva sukladnost sa zahtjevima okvira i:</p> <p>(a) izravno ili neizravno navodi da za postizanje fer prezentacije financijskih izvještaja može biti nužno da menadžment osigura objave povrh onih koje izričito zahtijeva okvir; ili</p> <p>(b) izravno navodi kako može biti nužno da, radi postizanja fer prezentacije financijskih izvještaja, menadžment odstupi od ispunjavanja zahtjeva iz okvira. Očekuje se da će takva odstupanja biti nužna samo u iznimno rijetkim okolnostima.</p> <p>Pojam "okvir sukladnosti" koristi se za označavanje okvira financijskog izvještavanja koji zahtijeva sukladnost sa zahtjevima okvira, ali ne sadrži navode iz točke (a) ili (b).</p> <p>(c) Pozitivno mišljenje – mišljenje koje izražava revizor kada zaključi da su financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvješćivanja.</p> |
| 700.8 | <p>Pozivanje na "financijske izvještaje" u ovom MRevS-u odnosi se na "cjelovit skup financijskih izvještaja opće namjene, uključujući i povezane bilješke". Povezane bilješke uobičajeno sadrže sažetak značajnih računovodstvenih politika i druge informacije za pojašnjenja. Zahtjevi primjenjivog okvira financijskog izvještavanja određuju oblik i sadržaj financijskih izvještaja i određuju što tvori cjelovit skup financijskih izvještaja.</p> |
| 700.9 | <p>Poziv na "Međunarodne standarde financijskog izvještavanja" u ovom MRevS-u odnosi se na Međunarodne standarde financijskog izvještavanja (International Financial Reporting Standards) koje je izdao Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (IASB) i poziv na "Međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora" (International Public Sector Accounting Standards) odnosi se na Međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora koje je izdao Odbor za međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora (IPSASB).</p> |

17.1 Pregled

Zadnji korak u postupku revizije je ocijeniti pribavljene revizijske dokaze, uzeti u obzir utjecaj identificiranih pogrešnih prikazivanja, formirati revizijsko mišljenje i izraditi odgovarajuće formulirano revizijsko izvješće.

Ovo poglavlje bavi se u nastavku navedenim pitanjima:

- Financijski izvještaji pripremljeni u skladu s jednim ili oba tipa okvira financijskog izvještaja opće namjene oblikovanih za potrebe ispunjenja općih potreba za financijskim informacijama za široki raspon korisnika.
- Stvaranje mišljenja o cjelovitom skupu financijskih izvještaja opće namjene. To se temelji na ocjeni zaključaka iz dobivenih revizijskih dokaza; i
- Jasno izražavanje mišljenja putem pisanog izvješća koje također opisuje temelje za nastanak takvog mišljenja.

Poglavlja 23. i 24. 2. sveska ovog Vodiča bavi se situacijama u kojima su u revizorovu izvješću potrebni modificirano mišljenje, Odjeljak za isticanje pitanja ili Odjeljak za ostala pitanja.

Za revizije provedene u skladu s MRevS-ima, tekst revizorova izvješća s pozitivnim mišljenjem će sadržavati minimalni broj elemenata. Tekst će biti standardni, osim na mjestima gdje su dodani stavci za svrhu isticanja pitanja ili pak druga pitanja vezana uz izvješćivanje.

Dosljednost u revizorovu izvješću pomaže pri:

- promoviranju kredibiliteta na globalnom tržištu tako što omogućava lakšu identifikaciju revizija koje su obavljene u skladu s globalno priznatim standardima; i
- promicanju razumijevanja korisnika i pomaganju u prepoznavanju neobičnih okolnosti (kao što su modifikacije revizorova izvješća) kada se pojave.

U nekim državama, zakoni i regulative koji uređuju reviziju financijskih izvještaja mogu propisati drugačiji tekst mišljenja revizora. Međutim, odgovornost revizora za formiranje mišljenja ostaje ista. Gdje se formulacija bitno razlikuje od standardnog međunarodnog formuliranja, revizor će razmotriti rizik da korisnici mogu pogrešno shvatiti dobiveno uvjerenja. Ako takav rizik postoji, moguće je dodati objašnjenje revizorovu izvješću.

17.2 Okviri financijskog izvještavanja

Mišljenje revizora o financijskim izvještajima dat će se u kontekstu primjenjivog okvira opće namjene. To je okvir financijskog izvještavanja namijenjen za ostvarivanje potreba širokog kruga korisnika za zajedničkim financijskim informacijama. Prihvatljivi okviri su:

- Međunarodni standardi financijskog izvještavanja za male i srednje subjekte;
- Međunarodni standardi financijskog izvještavanja; te
- Međunarodni računovodstveni standardi javnog sektora.

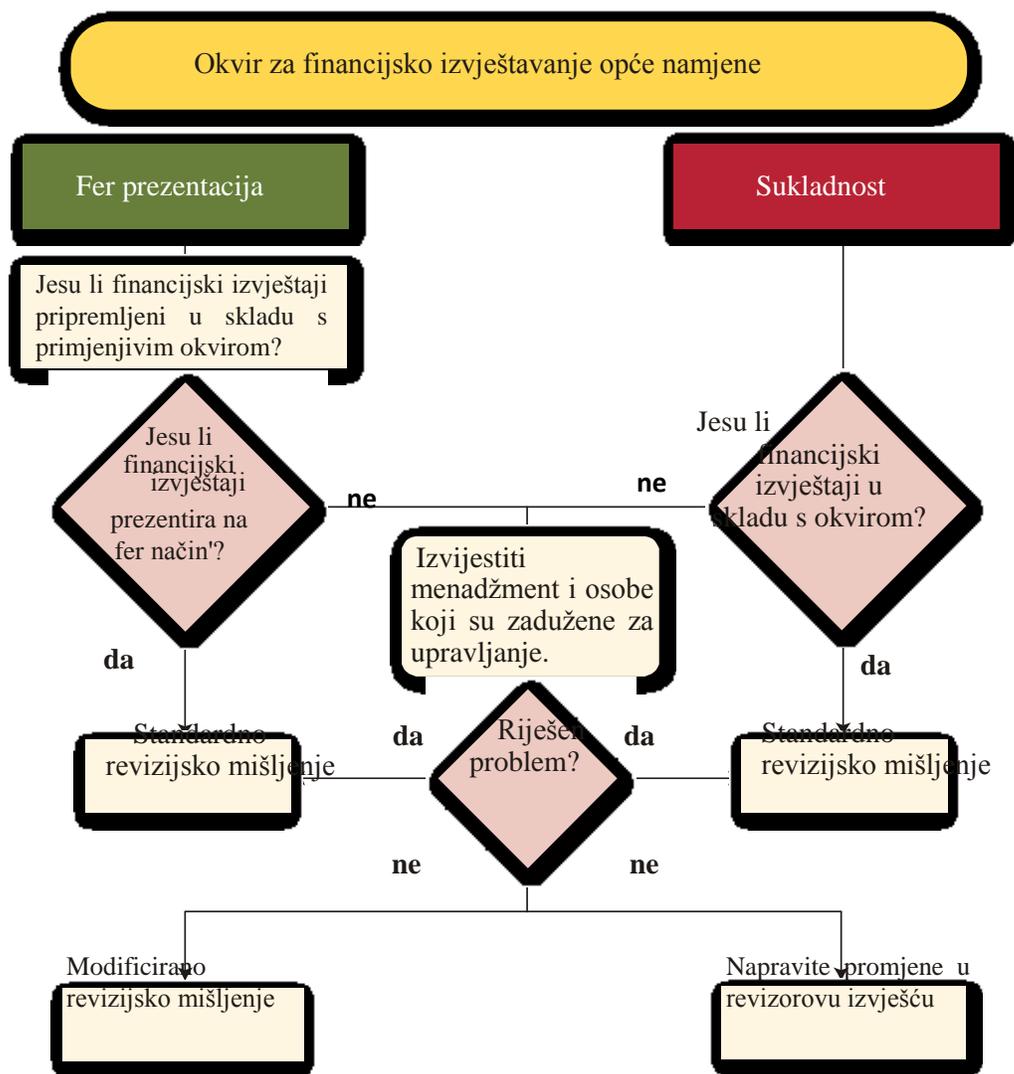
Postoje dvije vrste okvira opće namjene: "okvir fer prezentacije" i „okvir sukladnosti“. Ti su okviri opisani u sljedećem prikazu.

Prikaz 17.2-1

| Okviri | Opis |
|-------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Okvir fer prezentacije | <p>Okvir financijskog izvještavanja (kao što su Međunarodni standardi financijskog izvještavanja) koji zahtijeva sukladnost sa zahtjevima okvira, i:</p> <ul style="list-style-type: none"> • priznaje, eksplicitno ili implicitno da, kako bi se ostvarila fer prezentacija financijskih izvještaja, može doći do potrebe da se naprave i neke druge objave osim onih koje se izričito navode i traže u okviru; • izrijekom priznaje da može doći do potrebe da menadžment odstupa od zahtjeva iz okvira kako bi se postigla fer prezentacija financijskih izvještaja. Očekuje se da će takva vrsta odstupanja biti potrebna samo u iznimno rijetkim okolnostima. <p>Revizor izvješćuje o tome jesu li financijski izvještaji "fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama" odnosno "daju istinit i fer prikaz" informacija koje financijski izvještaji moraju pružati.</p> |
| Okvir sukladnosti | <p>Okvir financijskog izvještavanja koji zahtijeva sukladnost sa zahtjevima okvira, ali ne sadrži tvrdnje navedene pod (i) ili (ii) za "fer" prezentaciju. Revizor nije dužan ocijeniti postizu li financijski izvještaji fer prezentaciju. Primjer bi bio okvir financijskog izvještavanja propisan zakonom ili drugim propisom koji je osmišljen kako bi se ispunile potrebe za financijskim informacijama širokog kruga korisnika.</p> <p>Revizor izvješćuje o tome jesu li financijski izvještaji pripremljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s, na primjer, "Zakonom o trgovačkim društvima jurisdikcije X."</p> |

Stablo odluka za stvaranje mišljenja sukladno dva okvira opće namjene prikazano je u nastavku.

Prikaz 17.2-2



U nekim slučajevima, može se tražiti od revizora da provede reviziju u skladu s oba okvira. U takvim situacijama, mišljenje revizora odnosi se i na okvir fer prezentacije i na važeće zakonske ili regulatorne zahtjeve.

Nacionalni standardi

Referenca u revizorovu izvješću i na Međunarodne revizijske standarde i na nacionalne revizijske standarde je prikladna u slučajevima kada ne postoji sukob između zahtjeva ta dva seta standarda. Ako postoji sukob, revizorovo izvješće će se pozvati na revizijske standarde (bilo Međunarodne revizijske standarde ili nacionalne revizijske standarde) u skladu s kojima je pripremljeno revizorovo izvješće.

Na primjer, MRevS 570 zahtjeva da revizor dodatno istakne u Odjeljku za isticanje pitanja problem vezan za neograničenost nastavka poslovanja, dok neki nacionalni revizijski standardi zabranjuju takav odjeljak.

17.3 Formiranje mišljenja

| Točka # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|---------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 700.10 | Revizor će formirati mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. |
| 700.11 | Kako bi formirao to mišljenje, revizor će stvoriti zaključak o tome je li stekao razumno uvjerenje da su financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške. Kod stvaranja tog zaključka uzet će se u obzir: (a) revizorov zaključak, u skladu s MRevS-om 330, o tome jesu li dobiveni dostatni i primjereni revizijski dokazi; revizorov zaključak, u skladu s MRevS-om 450, o tome jesu li, pojedinačno ili skupno, značajna neispravljena pogrešna prikazivanja; i (b) ocjene zahtijevane točkama 12-15. |
| 700.12 | Revizor će ocijeniti jesu li financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu sa zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. Ovo će ocjenjivanje uključiti razmatranje kvalitativnih aspekata subjektove računovodstvene prakse, uključujući pokazatelje moguće pristranosti u menadžmentovim prosudbama. (Vidjeti točke A1-A3.) |
| 700.13 | Revizor će osobito ocijeniti jesu li prema zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja: (a) prikladno objavljene u financijskim izvještajima odabrane i primijenjene značajne računovodstvene politike; (b) odabrane i primijenjene računovodstvene politike u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja te jesu li prikladne; (c) razumne menadžmentove računovodstvene procjene; (d) relevantne, pouzdane, usporedive i razumljive informacije prezentirane u financijskim izvještajima; (e) sadržana odgovarajuća objavljivanja u financijskim izvještajima kako bi omogućila da namjeravani korisnici razumiju učinke značajnih transakcija i događaja na informacije sadržane u financijskim izvještajima (Vidjeti točku A4.); i (f) primjereni pojmovi korišteni u financijskim izvještajima, uključujući i za nazive svakog financijskog izvještaja. |
| 700.14 | Kada su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom fer prezentacije, ocjenjivanje zahtijevano točkama 12-13 također će uključivati je li financijskim izvještajima postignuta fer prezentacija. Revizorova ocjena o tome je li financijskim izvještajima postignuta fer prezentacija uključivat će razmatranje: (a) cjelokupne prezentacije, strukture i sadržaja financijskih izvještaja; i (b) prikazuju li financijski izvještaji, uključujući povezane bilješke, odnosne transakcije i događaje na način kojim se postiže fer prezentacija. |
| 700.15 | Revizor će ocijeniti poziva li se na, ili opisuje li se, u financijskim izvještajima prikladno primjenjiv okvir financijskog izvještavanja. (Vidjeti točke A5-A10.) |
| 700.16 | Revizor će izraziti pozitivno mišljenje kada zaključi da su financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. |
| 700.17 | Ako revizor: (a) zaključi da, temeljeno na dobivenim revizijskim dokazima, financijski izvještaji kao cjelina nisu bez značajnog pogrešnog prikazivanja; ili (b) ne može prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze da bi zaključio kako su financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja, (c) revizor će modificirati mišljenje u revizorovom izvješću u skladu s MRevS-om 705. |

| Točka # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|---------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 700.18 | Ako financijskim izvještajima sastavljenima u skladu sa zahtjevima okvira fer prezentacije nije postignuta fer prezentacija, revizor će to pitanje raspraviti s menadžmentom i, ovisno o zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i načinu na koji je riješeno pitanje, odredit će je li nužno modificirati mišljenje u revizorovom izvješću u skladu s MRevS-om 705. (Vidjeti točku A11.) |
| 700.19 | Kada su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom sukladnosti, od revizora se ne zahtijeva ocjenjivanje je li financijskim izvještajima postignuta fer prezentacija. Međutim, ako u iznimno rijetkim okolnostima revizor zaključi da takvi financijski izvještaji dovode u zabludu, revizor će to pitanje raspraviti s menadžmentom i, ovisno o načinu kako je riješeno pitanje, odredit će hoće li, i kako, to priopćiti u revizorovom izvješću. (Vidjeti točku A12.) |

Kada se formira mišljenje, revizor treba osigurati da su izvještaji pripremljeni u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, a kao što je prikazano u nastavku.

Prikaz 17.3-1

| Razmatranja | |
|-----------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Formiranje revizijskog mišljenja | <p>Značajnost</p> <p>Zaključiti da li:</p> <ul style="list-style-type: none"> • značajnost ostaje prikladna u kontekstu stvarnih financijskih rezultata subjekta. • neispravljena pogrešna prikazivanja (uključujući i neispravljena pogrešna prikazivanja u svezi s prethodnim razdobljima) pojedinačno ili skupno, mogu dovesti do značajnog pogrešnog prikazivanja. |
| | <p>Revizijski dokazi</p> <ul style="list-style-type: none"> • Jesu li prikupljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi? • Jesu li računovodstvene procjene menadžmenta razumne? • Da li provedeni analitički postupci provedeni pri kraju ili na kraju revizijskih postupaka potvrđuju zaključke formirane tijekom revizije? |
| | <p>Računovodstvene politike</p> <ul style="list-style-type: none"> • Odražavaju li financijski izvještaji na prikladan način značajne računovodstvene politike koje su odabrane i primijenjene? • Jesu li računovodstvene politike dosljedne s okvirom financijskog izvještavanja, te je su li prikladne i odgovarajuće u danim okolnostima? |

| Razmatranja | |
|--------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Formiranje revizijskog mišljenja <i>(Nastavak)</i> | Objave u financijskim izvještajima <ul style="list-style-type: none"> • Da li se financijski izvještaji odnose se na ili opisuju primjenjive okvire izvještavanja? • Jesu li sve objave u financijskim izvještajima sastavljene u skladu s primjenjivim okvirima financijskog izvještavanja? • Je li nazivlje u financijskim izvještajima, uključujući i naslove svakog financijskog izvještaja prikazano na odgovarajući način? • Postoje li adekvatne objave kako bi se omogućilo korisnicima da razumiju učinak značajnih transakcija i događaja na informacije koje prenose u financijskim izvještajima? • Jesu li informacije koje su prezentirane relevantne, pouzdane, usporedive, razumljive i dostatne? • Da li financijski izvještaji pružaju adekvatne objave kako bi se omogućilo korisnicima da razumiju učinak značajnih transakcija i događaja na informacije koje prenose u financijskim izvještajima? |
| | Okviri fer prezentacije <ul style="list-style-type: none"> • Da li ukupna prezentacija, struktura i sadržaj (uključujući i bilješke uz financijske izvještaje) na vjeran način prikazuju obavljene glavne transakcije i događaje u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja? Ako nije tako, postoji li potreba da se osiguraju daljnje objave osim onih koje izričito zahtijeva okvir kako bi se osigurala fer prezentacija? • Jesu li financijski izvještaji, nakon svih prilagodbi od strane menadžmenta u sklopu procesa revizije, u skladu sa stečenim razumijevanjem subjekta i njegovog okruženja? |
| | Okviri sukladnosti <ul style="list-style-type: none"> • Dovode li financijski izvještaji u zabludu? Takvo što je vjerojatno samo u iznimno rijetkim okolnostima. |

Na temelju rezultata ocjenjivanja koji su gore navedeni, revizor treba utvrditi koji je oblik revizijskog izvješća (nemodificirano ili modificirano) u danim okolnostima prikladan, i to na način kao što je prikazano u nastavku.

Prikaz 17.3-2

| Tip mišljenja | Revizorovi zaključci |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Pozitivno mišljenje | Financijski izvještaji su pripremljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, te bi bilo prikladno pozitivno mišljenje. |
| Modificirano mišljenje <i>(Mišljenje s rezervom, negativno ili suzdržanost od mišljenja)</i> | <ul style="list-style-type: none"> • Na temelju dobivenih revizijskih dokaza, financijski izvještaji u cijelosti nisu bez značajnih pogrešnih prikazivanja; ili • Nisu se mogli pribaviti dostatni i primjereni revizijski dokazi da bi se došlo do zaključka da financijski izvještaji kao cjelina ne sadržavaju značajna pogrešna prikazivanja. <p>2. svezak, poglavlje 23 ovog Vodiča bavi se temom modifikacije revizorova izvješća.</p> |

17.4 Oblik i sadržaj revizorova izvješća

| Točka # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|---------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 700.20 | Revizorovo izvješće treba biti u pisanom obliku. (Vidjeti točke A13-A14.) |
| 700.21 | Revizorovo izvješće imat će naslov u kojem je jasno navedeno da je to izvješće neovisnog revizora. (Vidjeti točku A15.) |
| 700.22 | Revizorovo izvješće bit će naslovljeno prema zahtjevima okolnosti angažmana. (Vidjeti točku A16.) |
| 700.23 | U uvodnom će se odjeljku revizorova izvješća: (Vidjeti točke A17-A19.) (a) navesti subjekt čiji su financijski izvještaji revidirani; (b) izjaviti da su financijski izvještaji revidirani; (c) navesti naziv svakog izvješća sadržanog u financijskim izvještajima; (d) dati poziv na sažetak značajnih računovodstvenih politika i druge informacije za pojašnjenja; i (e) odrediti datum ili razdoblje obuhvaćeno svakim financijskim izvještajem sadržanim u financijskim izvještajima. |
| 700.24 | Menadžmentova [ili drugi primjereni naziv] odgovornost za financijske izvještaje Ovaj dio revizorova izvješća sadrži opis odgovornosti onih koji su u organizaciji odgovorni za sastavljanje financijskih izvještaja. U revizorovom se izvješću ne treba izričito pozivati na "menadžment", nego će se koristiti pojam koji je primjeren u kontekstu pravnog okvira u određenom zakonodavstvu. U nekim zakonodavstvima, primjeren poziv može biti na one koji su zaduženi za upravljanje. |
| 700.25 | U revizorovo izvješće uključit će se dio s naslovom "Menadžmentova [ili drugi primjereni naziv] odgovornost za financijske izvještaje". |
| 700.26 | U revizorovom izvješću opisat će se menadžmentova odgovornost za sastavljanje financijskih izvještaja. Opis će uključiti objašnjenje da je menadžment odgovoran za sastavljanje financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, i za interne kontrole za koje menadžment odredi da su nužne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške. (Vidjeti točke A20- A23.) |
| 700.27 | Gdje su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom fer prezentacije, objašnjenje menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje u revizorovom će se izvješću pozivati na "sastavljanje i fer prezentaciju tih financijskih izvještaja" ili "sastavljanje financijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju", već prema tome što je primjereno u danim okolnostima. |
| 700.28 | Gdje su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom fer prezentacije, objašnjenje menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje u revizorovom će se izvješću pozivati na "sastavljanje i fer prezentaciju tih financijskih izvještaja" ili "sastavljanje financijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju", već prema tome što je primjereno u danim okolnostima. |
| 700.29 | U revizorovom izvješću navest će se da je odgovornost revizora izraziti mišljenje o financijskim izvještajima temeljeno na reviziji. (Vidjeti točku A24.) |
| 700.30 | U revizorovom izvješću navest će se da je revizija obavljena u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. U revizorovom će se izvješću također objasniti kako ti standardi zahtijevaju da revizor ispunjava etičke zahtjeve te planira i obavlja reviziju kako bi stekao razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja. (Vidjeti točke A25-A26.) |

| Točka # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|---------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 700.31 | <p>U revizorovom izvješću opisat će se revizija navodeći da:</p> <p>(a) revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobivanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u financijskim izvještajima;</p> <p>(b) odabrani postupci ovise o revizorovoj prosudbi, uključujući procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja uslijed prijevare ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne za subjektovo sastavljanje financijskih izvještaja kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima, ali koje nisu namijenjene za izražavanje mišljenja o učinkovitosti subjektovih internih kontrola. U okolnostima kada revizor također ima i odgovornost za izražavanje mišljenja o učinkovitosti interne kontrole povezano s revizijom financijskih izvještaja, revizor će ispustiti frazu da revizorovo razmatranje interne kontrole nije namijenjeno za izražavanje mišljenja o učinkovitosti interne kontrole; i</p> <p>(c) revizija također uključuje ocjenjivanje primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti menadžmentovih računovodstvenih procjena, kao i cjelokupne prezentacije financijskih izvještaja.</p> |
| 700.32 | Tamo gdje su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom fer prezentacije, u opisu revizije u revizorovom će se izvješću pozivati na "subjektovo sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja" ili "subjektovo sastavljanje financijskih izvještaja koji daju istinit i fer prikaz", već prema tome što je primjereno u danim okolnostima. |
| 700.33 | U revizorovom izvješću navest će se vjeruje li revizor da su revizijski dokazi, koje je dobio, dostatni i primjereni za osiguranje osnove za revizorovo mišljenje. |
| 700.34 | U revizorovom izvješću uključit će se dio s podnaslovom "Mišljenje". |
| 700.35 | <p>Kada se izražava pozitivno mišljenje o financijskim izvještajima sastavljenim u skladu s okvirom fer prezentacije, u revizorovom će se mišljenju, osim ako zakonom ili regulativom nije drugačije zahtijevano, koristiti jedna od sljedećih fraza, koje se smatraju jednakovrijednim: (Vidjeti točke A27-A33.)</p> <p>(a) financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, ... u skladu s [navesti primjenjiv okvir financijskog izvještavanja]; ili</p> <p>(b) financijski izvještaji istinito i fer prikazuju ... u skladu s [navesti primjenjiv okvir financijskog izvještavanja]</p> |
| 700.36 | Kada se izražava pozitivno mišljenje o financijskim izvještajima sastavljenim u skladu s okvirom sukladnosti, revizorovo će mišljenje biti da su financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s [navesti primjenjiv okvir financijskog izvještavanja]. (Vidjeti točke A27, A29-A33.) |
| 700.37 | Ako poziv na primjenjivi okvir financijskog izvještavanja u revizorovom mišljenju nije na Međunarodne standarde financijskog izvještavanja koje je izdao Odbor za međunarodne računovodstvene standarde ili na Međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora koje je izdao Odbor za međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora, u revizorovom će se mišljenju navesti država porijekla okvira. |
| 700.38 | Ako revizor u revizorovom izvješću o financijskim izvještajima izvješćuje o drugim odgovornostima izvješćivanja koje su povrh revizorove odgovornosti, prema MRevS-ovima, za izvješće o financijskim izvještajima, te druge odgovornosti izvješćivanja bit će navedene u odvojenom dijelu revizorova izvješća koji će imati podnaslov "Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima" ili drugačije primjereno sadržaju tog dijela revizorova izvješća. (Vidjeti točke A34-A35.) |
| 700.39 | Ako revizorovo izvješće sadrži odvojeni dio za druge odgovornosti izvješćivanja, podnaslovi, izvješća i objašnjenja navedena u točkama 23-37 bit će pod podnaslovom "Izvješće o financijskim izvještajima". "Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima" slijedit će nakon "Izvješća o financijskim izvještajima". (Vidjeti točku A36.) |

| Točka # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|---------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 700.40 | Revizorovo izvješće bit će potpisano. (Vidjeti točku A37.) |
| 700.41 | <p>Revizorovo izvješće bit će datirano s datumom koji nije prije datuma na koji je revizor pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze na kojima temelji revizorovo mišljenje o financijskim izvještajima, uključujući dokaz da su: (Vidjeti točku A38-A41.)</p> <p>(a) sastavljeni svi izvještaji koje sadrže financijski izvještaji, uključujući povezane bilješke uz financijske izvještaje; i</p> <p>(b) oni koji imaju ovlast potvrdili su da su preuzeli odgovornost za te financijske izvještaje.</p> |
| 700.42 | U revizorovom izvješću navest će se naziv lokacije u jurisdikciji u kojoj revizor posluje. |
| 700.43 | <p>Ako se zakonom ili regulativom određene jurisdikcije od revizora zahtijeva korištenje određenog izgleda ili terminologije u revizorovom izvješću, u njemu će se pozivati na Međunarodne revizijske standarde samo ako revizorovo izvješće uključuje, kao minimum, svaki od sljedećih dijelova: (Vidjeti točku A42.)</p> <p>(a) naslov;</p> <p>(b) naslovnik, kako je zahtijevano okolnostima angažmana;</p> <p>(c) uvodni odjeljak u kome se navode revidirani financijski izvještaji;</p> <p>(d) opis odgovornosti menadžmenta ili drugi primjereni pojam (vidjeti točku 24) za sastavljanje financijskih izvještaja;</p> <p>(e) opis revizorove odgovornosti da izrazi mišljenje o financijskim izvještajima i djelokrug revizije, koji uključuje:</p> <p style="margin-left: 20px;">a. poziv na Međunarodne revizijske standarde i zakon ili regulativu; i</p> <p style="margin-left: 20px;">b. opis revizije u skladu s tim standardima;</p> <p>(f) odjeljak za mišljenje koji sadrži izražavanje mišljenja o financijskim izvještajima i poziv na primjenjivi okvir financijskog izvještavanja primijenjen pri sastavljanju financijskih izvještaja (uključujući navođenje države porijekla okvira financijskog izvještavanja koji nisu Međunarodni standardi financijskog izvještavanja ili Međunarodni računovodstveni standardi javnog sektora, vidjeti točku 37);</p> <p>(g) revizorov potpis;</p> <p>(h) datum revizorova izvješća; i</p> <p>(i) adresu revizora.</p> |
| 700.44 | <p>Od revizora se može zahtijevati da obavi reviziju u skladu s revizijskim standardima određene jurisdikcije ("nacionalnim revizijskim standardima"), ali uz to može obaviti reviziju u skladu s MRevS-ovima. Ako se radi o takvom slučaju, u revizorovom izvješću može se pozvati, osim na nacionalne revizijske standarde, i na Međunarodne revizijske standarde, ali će to revizor učiniti samo ako: (Vidjeti točke A42-A44.)</p> <p>(a) nema proturječnosti između zahtjeva iz nacionalnih revizijskih standarda i onih iz MRevS-ova koji bi vodili k tome (i) da revizor formira različito mišljenje, ili (ii) ne uključi odjeljak za isticanje pitanja, koji je u određenim okolnostima potreban prema MRevS-ovima; i</p> <p>(b) revizorovo izvješće sadrži, kao minimum, svaki od dijelova navedenih u točki 43(a)(i), kada revizor koristi oblik ili terminologiju određenu nacionalnim revizijskim standardima. Poziv na zakon ili regulativu u točki 43(e) shvaćat će se kao poziv na nacionalne revizijske standarde. U revizorovom će se izvješću uslijed toga navesti takvi nacionalni revizijski standardi.</p> |
| 700.45 | Kada se u revizorovom izvješću poziva na nacionalne revizijske standarde i na Međunarodne revizijske standarde, u revizorovom izvješću navest će se država porijekla nacionalnih revizijskih standarda. |

| Točka # | Relevantni izvadci iz MRevS-a |
|---------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 700.46 | Ako su dopunske informacije, koje ne zahtijeva primjenjivi okvir financijskog izvještavanja, prezentirane s revidiranim financijskim izvještajima, revizor će ocijeniti jesu li takve dopunske informacije jasno razdvojene od revidiranih financijskih izvještaja. Ako takve dopunske informacije nisu jasno razdvojene od revidiranih financijskih izvještaja, revizor će tražiti od menadžmenta da promijeni način na koji su prezentirane nerevidirane dopunske informacije. Ako menadžment odbije to učiniti, revizor će u revizorovom izvješću objasniti da takve dopunske informacije nisu bile revidirane. |
| 700.47 | Dopunske informacije, koje ne zahtijeva primjenjivi okvir financijskog izvještavanja, ali su ipak sastavni dio financijskih izvještaja jer se ne mogu jasno razdvojiti od revidiranih financijskih izvještaja zbog svog sadržaja i načina na koji su prikazane, obuhvatit će se revizorovim mišljenjem. |

Revizorovo izvješće priopćava sljedeće podatke čitatelju:

- Odgovornosti menadžmenta;
- Odgovornosti revizora i opis revizije;
- Revizija je provedena u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima;
- Okvir financijskog izvještavanja koji je korišten; i
- Mišljenje revizora o financijskim izvještajima.

Na formu revizorova izvješća će utjecati okvir financijskog izvještavanja koji se koristi, kao i svi dodatni uvjeti propisani zakonima i regulativama, te uključivanje bilo kakvih dodatnih informacija. Izvješće revizora naslovljuje se "Izvješće neovisnog revizora", a naslovi koji su obvezni za svaku stavku su sljedeći :

- Izvješće o financijskim izvještajima;
- Odgovornost menadžmenta za financijske izvještaje;
- Odgovornost revizora; te
- Mišljenje.

Ostali naslovi za odjeljke koje se može koristiti po potrebi su kako slijedi:

- Isticanje pitanja; i
- Izvješće o ostalim zakonskim i regulatornim zahtjevima.

Glavne komponente revizorova izvješća (koji moraju biti u pisanom obliku) navedene su u sljedećem prikazu.

Prikaz 17.4-1

| Komponenta | Komentari |
|------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Naslov | <p>Izvješće neovisnog revizora Korištenje riječi "neovisni" označava razliku između izvješća neovisnog revizora i izvješća izdanih od bilo kojih drugih osoba.</p> |
| Namjena | <p>Za koga se priprema izvješće (obično su to dioničari ili oni koji su zaduženi za upravljanje), međutim to također može biti uvjetovano okolnostima angažmana ili lokalnim propisima.</p> |
| Uvodni odjeljak | <ul style="list-style-type: none"> • Identificira subjekt čiji financijski izvještaji su revidirani. • Navodi da su financijski izvještaji revidirani. • Identificira naslov svakog financijskog izvještaja koji je obuhvaćen u cjelovitom skupu financijskih izvještaja. • Poziva se na sažetak značajnih računovodstvenih politika te drugih bilješki uz financijske izvještaje. • Navodi datum i razdoblje obuhvaćeno financijskim izvještajima. <p>Ondje gdje se prezentiraju dodatne informacije, objašnjava jesu li iste pokrivene revizorskim mišljenjem ili ih pak jasno razlikuje u tom smislu kao one koje nisu bile obuhvaćene.</p> |
| Odgovornost menadžmenta (Ili drugi odgovarajući termin) za financijske izvještaje | <p>Objašnjava da menadžment snosi odgovornost za pripremu financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.</p> <p>U izvješću se navodi da je menadžment odgovoran za:</p> <ul style="list-style-type: none"> • pripremu i fer prezentaciju financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja; i • interne kontrole koje je menadžment smatrao da su potrebne radi pripreme financijskih izvještaja koji ne sadržavaju značajna pogrešna prikazivanja zbog prijevare ili pogreške. <p>Odgovornost menadžmenta uključuje:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Prihvaćanje odgovornosti za internu kontrolu koju je potrebno osigurati kako financijski izvještaji ne bi sadržavali značajna pogrešna prikazivanja, bilo zbog prijevare ili pogreške; • Odabir i primjenu odgovarajućih računovodstvenih politika; • Osigurati da su informacije sadržane u financijskim izvještajima relevantne, pouzdane, usporedive i razumljive; • Osigurati adekvatne objave kako bi postojala sigurnost u to da su značajne transakcije u financijskim izvještajima razumljive korisnicima financijskih izvještaja; te • Stvoriti računovodstvene procjene koje su razumne u danim okolnostima. |

| Komponenta | Komentari |
|------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Revizorova odgovornost | <p>Navodi se da je odgovornost revizora izraziti mišljenje o financijskim izvješćima na temelju obavljene revizije. Takvo što uključuje:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Navođenje da je revizija obavljena u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Revizorsko izvješće također treba objasniti da ti standardi zahtijevaju da revizor postupi u skladu s etičkim zahtjevima te da revizor planira i obavlja reviziju s ciljem stjecanja razumnog uvjerenja o tome jesu li financijski izvještaji bez značajnih pogrešnih prikazivanja. • Opis revizije navodeći sljedeće: <ul style="list-style-type: none"> - Revizija uključuje primjenu postupaka kojima se prikupljaju revizijski dokazi o iznosima i objavama u financijskim izvještajima, - Odabir postupaka ovisi o prosudbi revizora, uključujući i procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima, bilo kao posljedica prijevare ili pogreške. U procjenjivanju tih rizika, revizor razmatra interne kontrole koje su relevantne za sastavljanje financijskih izvještaja kako bi se odredili revizijski postupci primjereni danim okolnostima, ali ne u svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola subjekta, te - Revizija također uključuje ocjenu primijenjenih računovodstvenih politika, primjerenost računovodstvenih procjena menadžmenta, kao i cjelokupnog prikaza financijskih izvještaja. • Navodi da revizor smatra da su pribavljeni revizijski dokazi dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za revizorovo mišljenje. • Gdje su financijski izvještaji pripremljeni u skladu s okvirom za fer prezentaciju, opis revizije odnosi se na "sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja subjekta" ili na "sastavljanje financijskih izvještaja koji daju istinit i fer prikaz," " sukladno primjerenosti u danim okolnostima. |
| Mišljenje revizora | <p>Okviri fer prezentacije Navodi jesu li financijski izvještaji fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama (odnosno daju li oni istinit i fer prikaz) u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, ili slično sročeni tekst sukladno važećim zakonima ili regulativi.</p> <p>Okviri sukladnosti Navode jesu li financijski izvještaji u svim značajnim odrednicama u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.</p> <p>Kada se Međunarodni standardi financijskog izvještavanja ne koriste kao primjenjivi okvir financijskog izvještavanja, tekst mišljenja treba utvrditi nadležnost ili zemlju podrijetla primjenjivog okvira financijskog izvještavanja (npr., ... u skladu s računovodstvenim načelima općeprihvaćenim u zemlji X ...).</p> |
| Ostale odgovornosti izvješćivanja | <p>Određeni standardi, zakoni, ili općeprihvaćena praksa u nekoj državi mogu zahtijevati ili pak dopustiti da revizor izvješćuje i o drugim odgovornostima. Takva pitanja se rješavaju zasebnim odjeljkom koji se uvrštava nakon revizorova mišljenja.</p> |

| Komponenta | Komentari |
|-----------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Revizorov potpis | Revizorov potpis se uvrštava na način i na temelju onoga što je prikladno za određenu jurisdikciju. To može biti naziv tvrtke, osobno ime revizora ili oboje. Može biti uvjet i da u potpisu stoji profesionalna revizijska oznaka revizora ili pak referenca na činjenicu da je revizor/revizorska tvrtka ovlaštena za obavljanje revizije od strane licenciranih tijela. |
| Datum izvješća | Datum ne smije biti raniji od datuma kada je revizor pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze na kojima temelji mišljenje. Takvi dokazi uključuju: <ul style="list-style-type: none"> • Da je pripremljen cjelovit skup financijskih izvještaja; • Razmatranje utjecaja događaja i transakcija (koje je revizor primio na znanje) a koji su se dogodili do toga dana (vidi MRevS 560); i • Tvrdnje osoba koje imaju ovlasti da preuzimaju odgovornost za financijske izvještaje. |
| Sjedište (adresa) revizora | Ukazuje na naziv mjesta u kojem revizor ima sjedište te nadležnost u kojoj obavlja svoju djelatnost. |

Pozitivno revizijsko mišljenje - Okvir fer prezentacije

Standardan sadržaj i forma revizorova izvješća (iz MRevS 700) za financijske izvještaje opće namjene, pripremljen u skladu s okvirom fer prezentacije koji izražava nemodificirano mišljenje stoji u donjem tekstu.

Prikaz 17.4-2

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Odgovarajući adresat]

Obavili smo reviziju priloženih financijskih izvještaja Društva ABC, koji obuhvaćaju bilancu na 31. prosinca 20X1. godine, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u glavnici i izvještaj o novčanom toku za tada završenu godinu te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija.

Menadžmentova odgovornost za financijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju tih financijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, te za one interne kontrole za koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja, bilo zbog prijevare ili zbog pogreške.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o tim financijskim izvještajima na temelju naše revizije. Reviziju smo obavili sukladno Međunarodnim revizijskim standardima. Ti standardi zahtijevaju da postupamo u skladu s etičkim zahtjevima i planiramo te obavimo reviziju kako bismo stekli razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

Revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobivanja revizijskih dokaza o iznosima i objavama u financijskim izvještajima. Odabrani postupci ovise o revizorovoj prosudbi, kao i o procjeni rizika značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja uslijed prijevare ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne za subjektovo sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja kako bi se oblikovali revizijski postupci koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola poslovnog subjekta. Revizija također uključuje ocjenjivanje primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena koje je stvorio menadžment, kao i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije financijskih izvještaja.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše revizijsko mišljenje.

Mišljenje

Prema našem mišljenju, financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (ili istinito i fer prikazuju) financijski položaj Društva ABC na 31. prosinca 20X1. godine, njegovu financijsku uspješnost i njegove novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

[Potpis revizora]

[Datum revizorova izvješća]

[adresa revizora]

Pozitivno revizorsko mišljenje - Okvir sukladnosti

Standardna forma i sadržaj revizorova izvješća za financijske izvještaje opće namjene, pripremljena u skladu s okvirom sukladnosti za izvješće koje izražava nemodificirano mišljenje, prikazana je u nastavku.

Prikaz 17.4-3

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Odgovarajući adresat]

Obavili smo reviziju priloženih financijskih izvještaja Društva CDE koji obuhvaćaju bilancu na 31. prosinca 20X1, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u glavnici te izvještaj o novčanom toku za razdoblje koje je završilo na taj datum, kao i sažetak značajnih računovodstvenih politika i ostalih objašnjavajućih informacija.

Menadžmentova odgovornost za financijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju tih financijskih izvještaja u skladu sa Zakonom o XYZ države X, te za one interne kontrole za koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja, bilo zbog prijevare ili zbog pogreške.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o tim financijskim izvještajima na temelju naše revizije. Reviziju smo obavili sukladno Međunarodnim revizijskim standardima. Ti standardi zahtijevaju da postupamo u skladu s etičkim zahtjevima i planiramo te obavimo reviziju kako bismo stekli razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

Revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobivanja revizijskih dokazi o iznosima i objavama u financijskim izvještajima. Odabrani postupci ovise o prosudbi revizora, kao i o procjeni rizika značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima, bilo kao posljedica prijevare ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne za subjektovo sastavljanje financijskih izvještaja kako bi oblikovao revizijske postupke koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola subjekta. Revizija također uključuje i ocjenjivanje primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena koje je stvorio menadžment, kao i ocjenjivanje prezentacije financijskih izvještaja.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo prikupili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše revizijsko mišljenje.

Mišljenje

Prema našem mišljenju, financijski izvještaji Društva CDE za razdoblje koje završava 31. prosinca 20X1 su sastavljeni, u svim značajnim aspektima u skladu s XYZ zakonom jurisdikcije X.

[Potpis revizora]

[Datum revizorova izvješća] [adresa revizora]

17.5 Ostali zahtjevi izvješćivanja

U nekim jurisdikcijama, može se tražiti od revizora da izvijesti i o pitanjima osim onih koja su prema MRevS-ima odgovornost revizora, a kao što je objašnjeno u sljedećem prikazu.

Prikaz 17.5-1

| Diskusija | |
|-------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Dodatni zahtjevi za izvješćivanjem | <p>Od revizora se može zahtijevati da se izjasni i o pitanjima kao što su slijedeća:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Adekvatnost računovodstvenih evidencija subjekta; • Specifična pitanja ukoliko ih revizor uoči za vrijeme provođenja revizije; i • Rezultati provođenje dodatnih specificiranih postupaka. |
| Izvješće pod drugim naslovom | <p>Kako bi se osiguralo da korisnici razumiju te dodatne odgovornosti, revizor o istima treba izvijestiti u sklopu posebnog poglavlja revizorova izvješća (npr. pod novim podnaslovom poput 'Izvješće o ostalim zakonskim zahtjevima').</p> |

17.6 Dodatne informacije prezentirane s financijskih izvještajima

Dodatne informacije su informacije prezentirane uz financijske izvještaje, ali koje nisu obvezne i potrebne u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Moguće je da se dodatne informacije moraju prezentirati sukladno uvjetima zakona, regulative ili standarda, ali se mogu i dobrovoljno prezentirati.

Dodatne informacije (koje nisu obvezne prema primjenjivom okviru financijskog izvještavanja) moraju se jasno izdvojiti od revidiranih financijskih izvještaja, osim u slučaju kad se radi o integralnom dijelu revidiranih financijskih izvještaja. Ako takve dodatne informacije nisu jasno izdvojene, revizor treba tražiti od menadžmenta da izmjeni način na koji su nerevidirane dodatne informacije prezentirane u izvještajima. Ukoliko menadžment odbije to učiniti, revizor će u revizorovu izvješću navesti da te dodatne informacije nisu revidirane.

Prikaz 17.6-1

| Prezentiranje dodatnih informacija s financijskim izvještajima | |
|----------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Jasno izdvajanje dodatnih informacija | <ul style="list-style-type: none"> • Jasno označite takve informacije kao 'nerevidirane'. • Uklonite iz financijskih izvještaja sve reference na nerevidirane dodatne informacije. • Stavite nerevidirane dodatne informacije izvan financijskih izvještaja. • Navedite brojeve stranica revizorova izvješća na kojima se nalaze revidirani financijski izvještaji. |

Činjenica da dodatne informacije nisu revidirane ne izuzima revizora od odgovornosti da osigura da takve informacije ne dovode u zabludu ili budu nedosljedne u odnosu na ostale informacije koje se nalaze u revidiranim financijskim izvještajima. (vidi 2. svezak, poglavlje 15.9 vezano za MRevS 720 - Ostale informacije u dokumentima u sklopu revidiranih financijskih izvještaja.)

17.7 Revizije provedene u skladu s MRevS-ima i nacionalnim revizijskim standardima

U slučajevima kada se od revizora traži da izvijesti o usklađenosti s nacionalnim revizijskim standardima i s MRevS-ima, tada će se revizor u revizijskom izvješću pozvati na obje vrste standarda.

Pozivanje na obje vrste standarda, dakle na Međunarodne revizijske standarde i na nacionalne revizijske standarde prikladno je u sljedećim uvjetima.

Prikaz 17.7-1

| Uvjeti | |
|---------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Referiranje na usklađenost s MRevS-ima i s nacionalnim standardima | <ul style="list-style-type: none"> • Revizorovo izvješće usklađeno je sa svim za reviziju relevantnim MRevS-ima; • Svi daljnji revizijski postupci potrebni kako bi se ostvarila usklađenost s nacionalni standardima su obavljani. • Nadležnost odnosno zemlja porijekla revizijskih standarda je navedena u revizorovu izvješću. • Svi elementi (vidi Prikaz 17.4-1) standardnog revizorova izvješća (čak i ako se koriste sadržaj i forma sukladno specifikacijama nacionalnih zakona i propisa) su uključeni. |

Pozivanje i na Međunarodne revizijske standarde i na nacionalne revizijske standarde nije primjereno u slučajevima kada postoji oprečnost između zahtjeva iz MRevS-a i onih sadržanih u nacionalnim revizijskim standardima, budući da bi takvo što za posljedicu imalo slijedeće:

- Da revizor stvori drugačije mišljenje prema nacionalnim standardima u odnosu na ono prikladno prema MRevS-a; i
- Izostanak dodatnih informacija, kao što je Odjeljak za isticanje pitanja, a koji je nužan sukladno MRevS-ima, ali nije dopušten sukladno nacionalnim standardima.

17.8 Modificirana revizorova izvješća

Vidi poglavlje 23., 2. sveska ovog Vodiča, koje se bavi modifikacijama revizorova izvješća.
